

Risposta n. 212/2023

OGGETTO: Possibilità di conteggiare l'IVA indetraibile sia ai fini della determinazione dell'Eco Bonus e del Bonus Facciate sia del relativo credito d'imposta da cedere a terzi ai sensi dell'articolo 121, lettera b), del d.l. n. 34 del 2020 (cd. Decreto Rilancio).

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA (in seguito, "Società" o "Istante") dichiara di essere proprietaria di un immobile residenziale con riferimento al quale ha sottoscritto un contratto di appalto avente a oggetto l'esecuzione di lavori di manutenzione.

La Società afferma altresì che:

- *"i lavori rientrano tra quelli previsti per poter beneficiare dell'"Eco bonus" ai sensi dell'art. 1 comma 347 Legge 296/06 e dell'art. 14 Decreto Legge 63/2016, e del "Bonus facciate" ai sensi dell'art. 1 comma 219-220, Legge 160 del 27 dicembre 2019";*

- ha optato per lo sconto sul corrispettivo dovuto così come previsto dall'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (in breve, "Decreto Rilancio");

- l'operazione in oggetto rientra nell'attività di locazione esente - una delle quattro attività svolte dall'Istante - con conseguente indetraibilità totale dell'IVA sui costi;

- l'appaltatore emetterà fattura nei confronti dell'Istante applicando il regime dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*), ai sensi dell'articolo 17 comma 6, lettera *a-ter*) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA").

La Società chiede se sia possibile far rientrare nella detrazione collegata ai predetti interventi la relativa componente di costo generata dall'IVA indetraibile.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'applicazione, nel suo caso, del meccanismo del *reverse charge* non è neutrale in quanto, essendo i lavori afferenti a un'attività di locazione esente, ha l'onere di versare l'intera imposta che diventa così un vero e proprio costo da ricomprendere nel valore complessivo degli interventi quale onere accessorio.

Come esplicitato dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. 283847/2020, recante le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del d.l. n. 34 del 2020, al paragrafo 3.3, l'ammontare della detrazione fiscale per recupero o restauro della facciata degli edifici e per la riqualificazione energetica è da calcolarsi tenendo conto "(...) *delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato*". Pertanto

la detrazione comprende generalmente sia l'imponibile che l'imposta, costituendo quest'ultima un costo per il contribuente.

Sebbene nel caso in esame le fatture oggetto di sconto, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 17 del Decreto IVA, non presentano l'indicazione dell'IVA, quest'ultima rappresenta in ogni caso per la Società un costo.

Diversamente opinando si creerebbe una disparità di trattamento riconducibile essenzialmente alla natura del soggetto beneficiario della detrazione. Per l'Istante l'IVA indetraibile costituisce una componente del costo dell'intervento, al pari di quanto accade per un soggetto non titolare di partita IVA, nei confronti del quale non è applicabile il *reverse charge*.

Non dovrebbe, quindi, essere penalizzante il mero aspetto formale della differente procedura di fatturazione legata alla diversa natura dei committenti con riferimento ai medesimi interventi di ristrutturazione, rifacimento facciate e di efficientamento energetico e a fronte della stessa onerosità della componente IVA.

La Società ritiene, pertanto, possibile poter beneficiare della detrazione sugli interventi sopra descritti anche sulla componente di IVA indetraibile dalla stessa versata per effetto del *reverse charge*.

Poiché ai sensi dell'articolo 121 del Decreto Rilancio "*I soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:*

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno

effettualo gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione;

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione"

a parere dell'Istante, dovrebbe essergli consentito cedere il credito d'imposta, così come previsto alla lettera *b)* dell'articolo 121, generatosi sulla componente di costo collegata all'IVA indetraibile che non è stato possibile far rientrare nello sconto in fattura a causa dell'applicazione del regime del *reverse charge*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso in base alle informazioni rese dall'Istante, qui assunte acriticamente, in merito alla separazione delle attività *ex* articolo 36 del Decreto IVA, all'applicazione del *reverse charge* agli interventi pattuiti nonché alla circostanza che questi lavori siano compresi nei cc.dd. "Eco bonus" e "Bonus facciate". Con riferimento a queste fattispecie resta dunque impregiudicata ogni possibilità di sindacato da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La Società chiede se possa cedere ai sensi dell'articolo 121, lettera *b)* del Decreto Rilancio il credito d'imposta derivante dall'IVA indetraibile, rimasta a suo carico, a causa dell'impossibilità di farla rientrare nello sconto in fattura.

In merito a quanto prospettato si formulano le seguenti osservazioni.

La possibilità di considerare "agevolabile" anche l'importo dell'IVA non detraibile è prevista dall'articolo 119, comma 9-ter, del Decreto Rilancio, ai sensi del quale "9-ter: *L'imposta sul valore aggiunto non detraibile, anche parzialmente, ai sensi degli articoli 19, 19-bis, 19-bis.1 e 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dovuta sulle spese rilevanti ai fini degli incentivi previsti dal presente articolo, si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al beneficio, indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente*".

La circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, al paragrafo 5.6, chiarisce che la disposizione appena richiamata trova applicazione limitatamente agli specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di misure antisismiche, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici previsti dallo stesso articolo 119 e non è estensibile a interventi diversi da quelli che danno diritto al c.d. Superbonus (*i.e.* credito d'imposta 110%).

La citata circolare conferma la risposta n. 118 del 2022 in cui questa Agenzia precisa che, in considerazione della lettera della norma, il citato comma 9-ter non è estensibile a interventi diversi da quelli che danno diritto al Superbonus.

Si tratta di chiarimenti circoscritti al Superbonus con riferimento al quale il legislatore ha introdotto una disposizione di favore.

Al di fuori di questa fattispecie, tornano applicabili le disposizioni e i principi generali, più volte chiariti da questa Agenzia, ivi compresi quelli che regolano la determinazione del reddito d'impresa.

Per il reddito d'impresa, in particolare, si ricorda l'articolo 110, del TUIR in base al quale l'importo dell'IVA oggettivamente indetraibile - anche a seguito di opzione

per la separazione dell'attività - è una componente di costo da considerare ai fini delle detrazioni spettanti (articolo 110, comma 1, lettera *b*) del TUIR).

Ne consegue la possibilità per l'Istante di conteggiare l'IVA indetraibile sia ai fini della determinazione dei Bonus prospettati e sia del relativo credito d'imposta da cedere a terzi ai sensi dell'articolo 121, lettera *b*), del Decreto Rilancio.

Tale principio è stato da ultimo confermato con citata Circolare 23 giugno 2022 n.23/E che, commentando la possibilità di considerare "agevolabile" anche l'importo dell'IVA non detraibile prevista dall'articolo 119, comma 9-ter, del Decreto Rilancio, in merito al Superbonus, all'ultimo capoverso del paragrafo 5.6 ha ribadito che:

"Resta fermo che l'IVA oggettivamente indetraibile per espressa previsione di legge, nonché quella indetraibile per effetto dell'opzione per la dispensa dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti (ex art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972) costituisce una componente di costo dei beni/servizi ammessi a beneficiare del Superbonus, in quanto direttamente riconducibili alle singole operazioni di acquisto per le quali non è previsto il diritto di detrazione ai fini IVA".

Con ciò confermando, esplicitamente, anche per il Superbonus un principio generale già vigente per le altre detrazioni edilizie diverse dal Superbonus stesso.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**