Servizio di documentazione tributaria

Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 31/05/2007 n. 36

Oggetto:
Detrazione d'imposta del 55% per gli interventi di risparmio energetico previsti dai commi 344- 345- 346 e 347 della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria per il 2007)

Testo:
INDICE

PREMESSA
1. SOGGETTI ammessi alla detrazione
2. Edifici interessati
3. INTERVENTI AGEVOLATI
3.1. Interventi di riqualificazione globale su edifici esistenti (articolo 1, comma 344)
3.2. Interventi su strutture opache e su infissi (articolo 1, comma 345)
3.3. Installazione di pannelli solari (di cui all'art. 1, comma 346)
3.4. Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (articolo 1, comma 346)
4. Adempimenti da osservare per fruire della detrazione
5. Spese che danno diritto all'agevolazione
6. caratteristiche della detrazione
7. Trasferimento degli immobili sui quali sono stati eseguiti gli interventi
8. Cumulabilita' con altre agevolazioni
9 ALIQUOTA IVA APPLICABILE

PREMESSA

La legge 27 dicembre 2006, n. 296(legge finanziaria per il 2007), articolo unico, commi da 344 a 349, nel quadro delle misure di politica energetico-ambientale, ha introdotto specifiche agevolazioni fiscali per la realizzazione di determinati interventi volti al contenimento dei consumi energetici, realizzati su edifici esistenti. L'agevolazione consiste nel riconoscimento di una detrazione d'imposta nella misura del 55 per cento delle spese sostenute entro il 2007, da ripartire in tre rate annuali di pari importo, entro un limite massimo di detrazione fruibile, stabilito in relazione a ciascuno degli interventi previsti.

L'agevolazione e' delineata mantenendo le modalita' previste in relazione alla detrazione concessa per gli interventi di ristrutturazione edilizia, alla cui normativa la legge finanziaria fa espressamente rinvio (il comma 348 richiama l'articolo 1 della legge n. 449 del 1997 e il relativo decreto di attuazione n. 41 del 18 febbraio 1998, e successive modificazioni). Da questa, tuttavia si discosta per l'entita' dell'importo detraibile e per alcuni aspetti procedurali, specificamente previsti in ragione della rilevanza assunta nell'attuale contesto, nazionale e sopranazionale, dalla questione energetico-ambientale.

Il quadro normativo di riferimento e' completato dal decreto 19 febbraio 2007 del Ministro dell'economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo economico, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 26 febbraio 2007 (in seguito: decreto), emanato ai sensi del comma 349 della legge finanziaria per dare attuazione alle disposizioni recate dai commi 344, 345, 346 e 347, il quale disciplina i contenuti tecnici degli interventi agevolabili e le modalita' per fruire della detrazione.

Tale decreto richiama le normative tecniche e fiscali rilevanti ai fini dell'agevolazione. In particolare, per quanto attiene alla determinazione del risparmio energetico conseguito, alla certificazione energetica e al significato della terminologia, fa riferimento, come

Servizio di documentazione tributaria

prescritto dalla legge finanziaria (comma 349), al decreto legislativo 19 agosto 2005 n. 192 integrato con il decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311- concernente "attuazione della direttiva 2002/91/CE sul rendimento energetico in edilizia"- e, per quanto attiene alla individuazione degli adempimenti necessari per fruire del beneficio, al decreto n. 41 del 18 febbraio 1998, concernente norme di attuazione della legge 449 del 1997 in materia di detrazione per le spese di ristrutturazione edilizia. Tuttavia, come si chiarira' nei successivi paragrafi, alcuni degli adempimenti previsti da quest'ultimo provvedimento (quali l'invio della comunicazione preventiva dell'inizio lavori al centro Operativo di Pescara) non sono stati richiamati in quanto non ritenuti necessari per la attuazione della specifica finalita' cui l'agevolazione e' diretta.

Per facilitare la lettura della circolare vengono riportati in allegato i testi dei commi da 344 a 349, articolo unico, della finanziaria 2007 nonche' del D.M. 19 febbraio 2007.

1. SOGGETTI ammessi alla detrazione

La detrazione del 55%, finalizzata ad incentivare l'adeguamento del patrimonio edilizio a specifici standard di risparmio energetico, e' rivolta a tutti soggetti residenti e non residenti a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari.

In particolare l'articolo 2 del decreto ministeriale 19 febbraio 2007 individua quali soggetti ammessi a fruire della detrazione:

a) le persone fisiche, gli enti e i soggetti di cui all'articolo 5 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non titolari di reddito d'impresa, che sostengono le spese per la esecuzione degli interventi agevolati sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unita' immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti;
b) i soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per la esecuzione degli interventi agevolati sugli edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unita' immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti.

Per effetto di tale disposizione, quindi, rientrano nel campo soggettivo di applicazione della normativa le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attivita' commerciale, le societa' semplici, le associazioni tra professionisti (comma 1, lett. a) e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, societa' di persone, societa' di capitali) (comma 1, lett. b).

I soggetti indicati possono fruire della detrazione a condizione che sostengano le spese e che queste siano rimaste a loro carico. Inoltre devono possedere o detenere l'immobile in base ad un titolo idoneo che puo' consistere nella proprieta' o nella nuda proprieta', in un diritto reale o in un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato.

L'articolo 2 del decreto in relazione ai lavori eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, specifica che la detrazione compete all'utilizzatore del bene o dell'opera e non alla societa' di leasing, precisando altresi' che la detrazione e' commisurata al costo sostenuto dalla societa' concedente. Non assumono pertanto rilievo ai fini della detrazione i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore.

Sulla base di un consolidato orientamento di prassi formatosi in merito alle detrazione per le spese di ristrutturazione edilizia (circolare n. 121 del 1998 e successive) sono ammessi a fruire della detrazione anche i familiari, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5 del Tuir (testo unico delle imposte sul reddito approvato con DPR n. 917 del 1986) conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento, che sostengano le spese per la realizzazione dei lavori. E' stata, infatti, ravvisata nella convivenza una condizione che giustifica la partecipazione del coniuge, dei parenti entro il terzo grado e degli affini entro il secondo grado alle spese che avrebbe dovuto sostenere il titolare dell'immobile. Tale principio deve ritenersi valido anche in relazione alla detrazione per i lavori di risparmio energetico, con la precisazione, tuttavia, che esso trova applicazione limitatamente ai lavori eseguiti su immobili appartenenti all'ambito "privatistico", a quelli cioe' nei quali

Servizio di documentazione tributaria

puo' esplicarsi la convivenza, ma non in relazione ai lavori eseguiti su immobili strumentali all'attivita' d'impresa, arte o professione.

2. Edifici interessati

L'agevolazione in esame, a differenza di quanto previsto per la detrazione relativa agli interventi di ristrutturazione edilizia, che e' espressamente riservata ai soli edifici residenziali, interessa i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale (anche rurale) compresi, quindi, quelli strumentali.

Una limitazione a tale ampia accezione e' data dalla circostanza che gli edifici oggetto degli interventi devono essere esistenti. Le disposizioni della legge finanziaria, infatti, in relazione ad alcune fattispecie agevolabili, prevedono espressamente che gli interventi devono essere realizzati su edifici esistenti (o parti degli stessi); anche l'art. 2, comma 1, del decreto, nell'elencare i soggetti ammessi a fruire della detrazione, precisa che essi devono aver eseguito gli interventi su edifici "esistenti". Con tale precisazione di carattere generale, riferita a tutte le fattispecie agevolabili, il decreto sottolinea come finalita' della norma sia quella di potenziare le preesistenti incentivazioni fiscali riconosciute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (elevando la quota detraibile e riducendo il numero di anni in cui essa deve essere ripartita) per favorirne la riqualificazione energetica, escludendo, pertanto, dall'agevolazione gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile.

L'esclusione degli edifici di nuova costruzione, peraltro, risulta coerente con la normativa di settore adottata a livello comunitario in base alla quale tutti i nuovi edifici sono assoggettati a prescrizioni minime della prestazione energetica in funzione delle locali condizioni climatiche e della tipologia

In tale contesto normativo si ritiene che la prova della esistenza dell'edificio sia fornita dall'iscrizione dello stesso in catasto, oppure dalla richiesta di accatastamento, nonche' dal pagamento dell'ICI, ove dovuta.

In relazione ad alcune tipologie di interventi, inoltre, sulla base di quanto si deduce dalle disposizioni concernenti la certificazione energetica degli stessi, si rende necessario che gli edifici presentino specifiche caratteristiche quali, ad esempio:

1. essere gia' dotati di impianto di riscaldamento, presente anche negli ambienti oggetto dell'intervento, per quanto concerne tutti gli interventi agevolabili, ad eccezione della installazione dei pannelli solari;
2. nelle ristrutturazioni per le quali e' previsto il frazionamento dell'unita' immobiliare, con conseguente aumento del numero delle stesse, il beneficio e' compatibile unicamente con la realizzazione di un impianto termico centralizzato a servizio delle suddette unita', in relazione a quanto previsto dall'articolo 9, comma 3, del decreto;
3. nel caso di ristrutturazioni con demolizione e ricostruzione si puo' accedere all'incentivo solo nel caso di fedele ricostruzione, ravvisando nelle altre fattispecie il concetto di nuova costruzione. Restano quindi esclusi gli interventi relativi ai lavori di ampliamento.

3. INTERVENTI AGEVOLATI

Gli interventi agevolati sono individuati dai commi 344, 345, 346 e 347 dell'art. 1 della legge finanziaria e definiti dal decreto ministeriale 19 febbraio 2007, il quale riporta in allegato le tabelle di riferimento per la valutazione tecnica dell'intervento.

Le norme introdotte dal predetto decreto legislativo in attuazione delle disposizioni comunitarie, essendo finalizzate a stabilire i criteri, le condizioni e le modalita' per migliorare le prestazioni energetiche degli edifici, costituiscono il parametro interpretativo attraverso il quale individuare il contenuto tecnico delle norme in esame. La medesima legge finanziaria (comma 349), per maggior chiarezza, esplicita tale criterio interpretativo di ordine sistematico disponendo che "Ai fini di quanto

Servizio di documentazione tributaria

disposto dai commi da 344 a 350 si applicano le definizioni di cui al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192".

3.1. Interventi di riqualificazione globale su edifici esistenti (articolo 1, comma 344)

344. spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007 relative ad interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 per cento rispetto ai valori riportati nell'allegato C, numero 1), tabella 1, annesso al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192
Per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale e' di 100.000 euro.

Ai sensi dell'art. 1, comma 2, del decreto, per interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti di cui al citato articolo 1, comma 344, si intendono gli interventi che evidenziano un indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 per cento rispetto ai valori riportati nell'allegato C del decreto ministeriale 19 febbraio 2007 (che riproduce le tabelle di cui all'allegato C del decreto legislativo 192 del 2005, come modificato dal decreto legislativo 311 del 2006).

Per questa tipologia di intervento non viene specificato quali opere o quali impianti occorre realizzare per raggiungere le prestazioni energetiche indicate. L'intervento, infatti, e' definito in funzione del risultato che lo stesso deve conseguire in termini di riduzione del fabbisogno annuo di energia primaria per la climatizzazione invernale.

Sulla base della definizioni contenute nell'allegato A del decreto legislativo n. 192 del 2005, il fabbisogno annuo di energia primaria per la climatizzazione invernale rappresenta "la quantita' di energia primaria globalmente richiesta, nel corso di un anno, per mantenere negli ambienti riscaldati la temperatura di progetto, in regime di attivazione continuo".

Il risparmio e' misurato in base agli indici riportati nella tabella dell'allegato C del decreto, elaborati in funzione della categoria in cui l'edificio e' classificato (residenziale o altri edifici), della zona climatica in cui e' situato e del rapporto di forma che lo stesso presenta.

La legge finanziaria e 2007 ed il decreto ministeriale 19 gennaio 2007 indicano che l'intervento deve essere effettuato su edifici esistenti senza menzionare, a differenza di quanto specificato in relazione ad altre tipologie di lavori agevolabili previste dalle disposizioni successive, le "parti o unita' di edifici esistenti". La diversa formulazione adottata porta a ritenere che l'indice di risparmio che deve essere conseguito per fruire della detrazione debba esse calcolato in riferimento al fabbisogno energetico dell'intero edificio e non a quello delle singole porzioni immobiliari che lo compongono.

Data l'assenza di specifiche indicazioni normative, si deve ritenere che la categoria degli "interventi di riqualificazione energetica" comprenda qualsiasi intervento, o insieme sistematico di interventi, che incida sulla prestazione energetica dell'edificio, realizzando la maggior efficienza energetica richiesta dalla norma.

Vi rientrano a titolo esemplificativo, la sostituzione o l'installazione di impianti di climatizzazione invernale anche con generatori di calore non a condensazione, con pompe di calore, con scambiatori per teleriscaldamento, con caldaie a biomasse, gli impianti di cogenerazione, rigenerazione, gli impianti geotermici e gli interventi di coibentazione non aventi le caratteristiche indicate nei commi successivi.

L'indice di prestazione energetica richiesto puo', pero', essere conseguito anche mediante la realizzazione degli interventi che la legge finanziaria ai successivi commi individua in maniera puntuale e considera autonomamente agevolabili, entro un limite massimo di detrazione specificamente determinato.

Si pone, pertanto, per la detrazione prevista dal comma 344, che si connette ad una generica categoria di opere, la questione della eventuale concorrenza con la detrazione collegata agli altri interventi agevolati.
Potrebbe accadere, ad esempio che il risparmio energetico invernale previsto dal comma 344, per il quale e' previsto un limite massimo di detrazione di

Servizio di documentazione tributaria

100.00 euro, sia realizzato mediante un intervento consistente nella sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale, per il quale il successivo comma 347 stabilisce un limite di detrazione d'imposta di 30.000 euro (senza richiedere la misurazione del rendimento energetico conseguito), e/o mediante la sostituzione di infissi, intervento individuato al comma 345 con un limite massimo di detrazione di 60.000 euro.

Nell'esempio prospettato, se mediante la sostituzione dell'impianto di climatizzazione o degli infissi si consegue un indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 per cento rispetto ai valori riportati nelle tabelle di cui all'allegato C del decreto, realizzando quindi "la qualificazione energetica dell'edificio" di cui al comma 344, i lavori potranno essere ricondotti alla previsione contenuta in tale disposizione, usufruendo della detrazione nel limite massimo di spesa di 100.000 euro.

Resta fermo che, qualora si intenda usufruire della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica previsti dal comma 344, non sara' possibile far valere autonomamente anche le detrazioni per specifici lavori che incidano comunque sul livello di climatizzazione invernale, i quali devono ritenersi compresi, ai fini della individuazione del limite massimo di detrazione spettante, nell'intervento piu' generale.

Potranno invece essere oggetto di autonoma valutazione, ai fini del calcolo della detrazione, gli altri interventi di risparmio energetico agevolabili che non incidono sul livello di climatizzazione invernale, quali l'installazione dei pannelli solari di cui al successivo comma 346, per i quali la detrazione potra' essere fatta valere anche in aggiunta a quella di cui si usufruisce per la qualificazione energetica dell'edificio di cui al comma 344.

3.2. Interventi su strutture opache e su infissi (articolo 1, comma 345)

345. spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, relative ad interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unita' immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi... a condizione che siano rispettati i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m2K, della Tabella 3 allegata alla presente legge (finanziaria) Per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale e' di 60.000 euro.

L'art. 1, punto 3, del decreto ministeriale 19 febbraio 2007descrive gli interventi previsti dal comma 345 come interventi sull'involucro degli edifici e precisa che per tali devono intendersi gli interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unita' immobiliari esistenti, riguardanti strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati, che rispettano i requisiti di trasmittanza U, espressa in W/m2K, evidenziati nella tabella di cui all'allegato D del decreto, la quale in relazione alle singole zone climatiche indica, in distinte colonne, la trasmittanza delle strutture verticali e quella delle finestre (riproducendo le colonne 1, 2 e 5 della Tabella 3 allegata alla legge finanziaria per il 2007).

Il decreto ministeriale non menziona gli interventi realizzati sulle strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti) nonostante essi siano richiamati dalla legge finanziaria. L'omissione e' dovuta alla impossibilita' tecnica di rispettare i valori indicati dalla Tabella 3 allegata alla legge finanziaria atteso che in tale Tabella, per un errore redazionale, i valori di trasmittanza dei suddetti elementi costruttivi sono stati riportati invertendo quelli riferiti ai pavimenti e quelli riferibili alla copertura (colonne 3 e 4.)

In assenza delle disposizioni di attuazione, considerato che non risultano definiti i parametri di risparmio energetico cui dovrebbe essere finalizzato l'intervento, si ritiene che al momento i lavori eseguiti su pavimenti e coperture non consentano di usufruire della detrazione prevista dal comma 345. La detrazione potra' tuttavia essere operata ai sensi del precedente comma 344, relativo alla qualificazione energetica globale dell'edificio, qualora l'intervento sulle strutture orizzontali, anche unitamente ad altri lavori, consegua gli indici di risparmio energetico ivi indicati.

Servizio di documentazione tributaria

Cio' premesso, si fa presente che gli interventi agevolabili ai sensi del comma 345 consistono, in sostanza, in interventi di riqualificazione energetica, attuati su edifici o parti di edifici o unita' immobiliari esistenti, relativi a strutture opache verticali quali pareti (generalmente esterne), finestre comprensive di infissi che presentino i requisiti di trasmittanza (dispersione di calore) richiesti dalla tabella riportata nell'allegato D del decreto ministeriale 19 febbraio 2007.

Gli infissi devono ritenersi comprensivi anche delle strutture accessorie che hanno effetto sulla dispersione di calore quali, ad esempio scuri o persiane, o che risultino strutturalmente accorpate al manufatto quali, ad esempio, cassonetti incorporati nel telaio dell'infisso.

Poiche' il beneficio e' teso ad agevolare gli interventi da cui consegua un risparmio energetico, non e' sufficiente la semplice sostituzione degli infissi o il rifacimento delle pareti, qualora questi siano originariamente gia' conformi agli indici di trasmittanza termica indicati nella richiamata tabella D, ma e' necessario che a seguito dei lavori tali indici si riducano ulteriormente. L'art. 7 del decreto prevede, in proposito, che per gli interventi sull'involucro degli edifici esistenti, il tecnico che redige l'asseverazione (di cui si trattera' al successivo paragrafo 4.) deve specificare il valore di trasmittanza originaria del componente su cui si interviene ed asseverare che successivamente all'intervento la trasmittanza dei medesimi componenti sia inferiore o uguale ai valori riportati nella tabella D allegata.

3.3. Installazione di pannelli solari (di cui all'art. 1, comma 346)

346. spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, relative all'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e universita'.

Per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale e' di 60.000 euro.

Ai sensi dell'art. 1, comma 4, del decreto ministeriale l'agevolazione prevista dal comma 346 della legge finanziaria e' rivolta all' installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici, industriali, nonche' per il fabbisogno di piscine, strutture sportive, case di ricovero e di cura, scuole e universita'.

Le caratteristiche tecniche dei pannelli solari sono individuate dal successivo articolo 8 del decreto, concernente l'asseverazione dell'intervento, il quale, oltre a richiedere un termine minimo di garanzia (fissato in cinque anni per pannelli e i bollitori e in due anni per accessori e i componenti tecnici) prescrive che i pannelli siano conformi alle norme UNI 12975 e alle norme UNI per i pannelli realizzati in autocostruzione.

La norma prevede che la produzione di acqua calda possa essere rivolta al soddisfacimento di bisogni non solo domestici ma anche industriali nonche' di piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici o universitari. Tenendo conto della finalita' della norma, si deve ritenere che la elencazione non assuma valore esaustivo ma indichi che i fabbisogni soddisfatti con l'impianto di produzione di acqua calda possono attenere non soltanto alla sfera domestica o alle esigenze produttive ma piu' in generale all'ambito commerciale, ricreativo o socio assistenziale. Tale interpretazione, che attribuisce alla elencazione indicata valore esemplificativo, risulta suffragata dall'articolo 2, comma 1, lettera a) del decreto che fa riferimento ad edifici appartenenti a qualsiasi categoria catastale, e porta a ritenere che possano accedere alla detrazione tutte le strutture afferenti attivita' e servizi in cui e' richiesta la produzione di acqua calda.

L'ambito di applicazione del comma 346, risulta, peraltro, delimitato dalla disposizione dell'articolo 2, comma 1, lett. a) il quale, individuando i soggetti ammessi alla detrazione, precisa che le spese devono essere sostenute su edifici esistenti.

Tale precisazione impone l'adozione di un criterio interpretativo unitario e sistematico delle norme agevolative in base al quale tutti gli interventi previsti, compresa anche l'installazione dei pannelli solari,

Servizio di documentazione tributaria

devono consistere in interventi di recupero del patrimonio edilizio e quindi devono essere realizzati su edifici esistenti.

3.4. Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (articolo 1, comma 346)

347. spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, per interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione,
Per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale e' di 30.000 euro.

L'art.1, comma 4, del decreto minsteriale, in relazione a tali interventi, precisa che essi consistono nella sostituzione integrale o parziale degli impianti di climatizzazione esistenti con altri dotati di caldaie del tipo a condensazione e relativa messa a punto.

Elementi caratterizzanti dell'intervento risultano, pertanto, la sostituzione di impianti preesistenti e la installazione di caldaie a condensazione. Ne consegue che non risultano agevolabili ne' la installazione di sistemi di climatizzazione invernale in edifici che ne erano sprovvisti ne' la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con generatori di calore ad alto rendimento ma diversi dalle caldaie a condensazione. Tuttavia tali interventi possono essere compresi tra quelli di riqualificazione energetica dell'edificio di cui al comma 344, qualora rispettino l'indice di prestazione energetica ivi previsto, ed usufruire della relativa detrazione, come gia' indicato al precedente paragrafo 3.1.

Ai sensi del successivo articolo 9, comma 3, del decreto ministeriale, e' compresa nell'intervento previsto dal comma 347, purche' risponda alle caratteristiche tecniche previste dal medesimo comma, anche la trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianti di climatizzazione invernale centralizzati, con contabilizzazione del calore, nonche' la trasformazione dell'impianto centralizzato per rendere applicabile la contabilizzazione del calore, mentre e' esclusa la trasformazione dell'impianto di climatizzazione invernale da centralizzato ad individuale o autonomo

Per la individuazione delle caratteristiche tecniche e di rendimento che devono possedere le caldaie a condensazione ed il sistema di distribuzione occorre fare rinvio alle specifiche tecniche e alle prescrizioni indicate dall'articolo 9 del decreto, concernente la asseverazione degli interventi di climatizzazione invernale al quale si rinvia.

4. Adempimenti da osservare per fruire della detrazione

La procedura per fruire della detrazione del 55% e' contenuta all'art. 4 del DM 19/02/2007 e ricalca quanto previsto dal D.M. n. 41 del 18 febbraio 1998 in relazione alla detrazione per gli interventi di ristrutturazione edilizia.

Tuttavia, come riportato nella relazione di accompagnamento al decreto, al fine di massimizzare la fruizione della detrazione in considerazione delle finalita' delle disposizioni normative sopra descritte, sono ridotti gli adempimenti fiscali di ordine formale e documentale ponendo, invece, l'accento sull'attestato di qualificazione/certificazione energetica.

L'aspetto di maggior rilievo e' rappresentato dalla eliminazione dell'obbligo di inviare al centro operativo di Pescara la comunicazione preventiva di inizio dei lavori. L'effettuazione dei lavori, pertanto, non deve essere preceduta da alcuna formalita' da porre in essere nei confronti dell'amministrazione finanziaria ne' dall'invio della comunicazione di inizio lavori alla ASL. Quest'ultimo adempimento, naturalmente, si rendera' necessario in funzione dell'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e di sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri.

Ai fini della detrazione del 55%, si rende, invece, necessario il rispetto della condizione, prevista a pena di decadenza per le agevolazioni connesse alle ristrutturazioni edilizie dal comma 388 della legge 296 del 2006 (finanziaria per il 2007), che subordina l'agevolazione alla

Servizio di documentazione tributaria

indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata per la realizzazione dell'intervento. Si deve ritenere, infatti, che tale condizione, nonostante il decreto di attuazione non vi faccia espresso riferimento, operi anche in relazione agli interventi di risparmio energetico, essendo oggetto di una disposizione di rango primario.

Ai sensi dell'art. 4 del decreto i contribuenti devono:

- acquisire l'asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici richiesti dal medesimo decreto. In caso di esecuzione di piu' interventi sul medesimo edificio l'asseverazione puo' avere carattere unitario e fornire in modo complessivo i dati e le informazioni richieste;
- trasmettere telematicamente (attraverso il sito www.acs.enea.it, ottenendo ricevuta informatica) o per raccomandata all'ENEA, Dipartimento ambiente, cambiamenti globali e sviluppo sostenibile, Via Anguillarese 301, 00123 Santa Maria di Galeria, Roma, entro 60 giorni dalla fine dei lavori, e comunque non oltre il 29 febbraio 2008 (per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, non oltre 60 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31/12/2007) copia dell'attestato di "certificazione energetica" dell'edificio. Tale certificazione contiene i dati relativi all'efficienza energetica dell'edificio ed e' prodotta successivamente alla esecuzione degli interventi, in base alle procedure indicate dai comuni (se le medesime procedure sono state stabilite con proprio regolamento antecedente alla data dell'8 ottobre 2005) o dalle regioni. Qualora gli enti locali non abbiano indicato tali procedure, in luogo dell'attestato di "certificazione energetica" deve essere trasmessa copia dell'attestato di "qualificazione energetica", prodotto secondo le indicazioni riportate nello schema di cui all'allegato A del decreto stesso. Gli indici di prestazione energetica, oggetto della documentazione indicata, possono essere calcolati, nelle ipotesi previste dall'articolo 5, commi 3 e 4, con la metodologia semplificata riportata dall'allegato B del decreto.
  Le documentazioni indicate ai precedenti punti ed espressamente previste dalla legge finanziaria (comma 349, lett. a) e b)) hanno finalita' diverse in quanto l'asseverazione consente di dimostrare che l'intervento realizzato e' conforme ai requisiti tecnici previsti dal decreto mentre l'attestato di certificazione (o qualificazione) energetica, previsto dall'art. 6, comma 1-ter, del decreto legislativo 192 del 2005, come modificato dal decreto legislativo 311 del 2006 e' finalizzato ad acquisire i dati relativi all'efficienza energetica propria dell'edificio;
- trasmettere all'ENEA, con le medesime modalita' indicate al punto precedente la scheda informativa relativa agli interventi realizzati, redatta secondo lo schema riportato nell'allegato E, contenente i dati identificativi del soggetto che ha sostenuto le spese, dell'edificio su cui i lavori sono stati eseguiti, la tipologia di intervento eseguito ed il risparmio di energia che ne e' conseguito, nonche' il relativo costo, specificando quello delle spese professionali, e l'importo utilizzato per il calcolo della detrazione;
- i soggetti che non sono titolari di reddito d'impresa devono effettuare i pagamenti con bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il codice fiscale o la partita IVA del beneficiario del bonifico;
  L'obbligo di effettuare il pagamento mediante bonifico e' espressamente escluso per i soggetti esercenti attivita' d'impresa in quanto il momento dell'effettivo pagamento della spesa non assume alcuna rilevanza per la determinazione dei tale tipologia di reddito. Ai fini del reddito d'impresa, infatti, vale il disposto secondo cui il momento di imputazione dei costi si verifica, per i servizi, alla data in cui sono ultimate le prestazioni, e, per i beni mobili, alla data di consegna o spedizione, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- conservare ed esibire all'amministrazione finanziaria, ove ne faccia richiesta, la asseverazione, la ricevuta della documentazione inviata

Servizio di documentazione tributaria

all'ENEA, nonche' le fatture e le ricevute del bonifico bancario relativi alle spese per le quali si fa valere la detrazione. Tale elencazione non limita gli ordinari poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria, la quale potra' dunque richiedere l'esibizione di ulteriori documenti o atti per verificare la corretta applicazione della detrazione d'imposta.

La documentazione richiesta ai precedenti punti (asseverazione e attestato di certificazione/qualificazione energetica) deve essere rilasciata da tecnici abilitati, intendendosi tali, ai sensi dell'art. 1, comma 6, del decreto, i soggetti abilitati alla progettazione di edifici ed impianti nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dalla legislazione vigente, iscritti ai rispettivi ordini e collegi professionali. Il decreto menziona gli ingegneri, gli architetti, i geometri e i periti industriali; tuttavia tenuto conto che in base alla legislazione vigente risultano abilitati alla progettazione di edifici anche i dottori agronomi, i dottori forestali e i periti agrari, si deve ritenere che anche i professionisti appartenenti a tale categoria, se regolarmente iscritti al proprio ordine o collegio professionale, siano abilitati, nell'ambito delle proprie competenze, a redigere la documentazione richiesta.

Per agevolare l'applicabilita' della procedura, tuttavia gli articoli 7, 8 e 9 del decreto consentono che le caratteristiche energetiche di determinati beni utilizzati per la realizzazione dell'intervento, possano essere attestate, in alternativa, dai produttori stessi.

La mancata acquisizione ovvero la mancata presentazione, su richiesta dell'amministrazione finanziaria, comporta la decadenza dal beneficio.

5. Spese che danno diritto all'agevolazione

Le spese per le quali e' possibile fruire della detrazione sono indicate dall'articolo 3 del decreto.

Tale elencazione deve ritenersi non esaustiva bensi' finalizzata a chiarire la portata applicativa delle norme in esame in relazione a determinati costi, quali ad esempio i lavori edili connessi con l'intervento di risparmio energetico per i quali la riconducibilita' nell'ambito applicativo dell'agevolazione potrebbe apparire incerta. Inoltre, attraverso l'elencazione delle spese detraibili risulta ulteriormente definito il contenuto stesso di alcuni interventi descritti dall'articolo 2.

In particolare, sono indicate tra le spese detraibili quelle relative alle prestazioni professionali, comprendendovi sia quelle necessarie per la realizzazione degli interventi agevolati sia quelle sostenute per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio. Inoltre, tra le spese ammesse alla detrazione del 55% possono ritenersi comprese anche quelle sostenute per le opere edilizie, funzionali alla realizzazione dell'intervento di risparmio energetico.

In relazione agli interventi finalizzati alla riduzione della trasmittanza termica delle strutture opache e delle finestre nonche' a quelli relativi agli impianti di climatizzazione invernale e di produzione di acqua calda (indicati di commi 345, 346 e 347) sono indicate le seguenti spese detraibili:

a) interventi che comportino una riduzione della trasmittanza termica U degli elementi opachi costituenti l'involucro edilizio, comprensivi delle opere provvisionali ed accessorie, attraverso:

- fornitura e messa in opera di materiale coibente per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- fornitura e messa in opera di materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo;

b) interventi che comportino una riduzione della trasmittanza termica U delle finestre comprensive degli infissi attraverso:

- miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti con la fornitura e posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso;
- miglioramento delle caratteristiche termiche dei componenti vetrati esistenti, con integrazioni e sostituzioni.

Servizio di documentazione tributaria

c) interventi impiantistici concernenti la climatizzazione invernale e/o la produzione di acqua calda attraverso:

- fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonche' delle opere idrauliche e murarie necessarie per la realizzazione a regola d'arte di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze, anche in integrazione con impianti di riscaldamento;
- smontaggio e dismissione dell'impianto di climatizzazione invernale esistente, parziale o totale, fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, delle opere idrauliche e murarie necessarie per la sostituzione, a regola d'arte, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione. Negli interventi ammissibili sono compresi, oltre a quelli relativi al generatore di calore, anche gli eventuali interventi sulla rete di distribuzione, sui sistemi di trattamento dell'acqua, sui dispositivi controllo e regolazione nonche' sui sistemi di emissione.

Per quanto concerne gli interventi di riqualificazione energetica dell'edificio (comma 344), in assenza di una elencazione da parte del decreto delle spese detraibili, che, peraltro, sarebbe stata scarsamente significativa, considerato che la definizione dell'intervento non indica quali opere siano necessarie per il conseguimento degli indici energetici richiesti, le spese detraibili devono essere individuate sulla base di criteri analoghi a quelli dettati dall'articolo 3 in relazione agli altri interventi agevolati. In particolare devono ritenersi detraibili, oltre alle spese professionali, ad esempio quelle relative alle forniture ed alla posa in opera di materiali di coibentazione e di impianti di climatizzazione nonche' la realizzazione delle opere murarie ad esse collegate.

Sotto il profilo temporale sono detraibili le spese riferibili al periodo d'imposta 2007. In particolare, per i soggetti non titolari di reddito d'impresa (come le persone fisiche, gli enti non commerciali, gli esercenti arti e professioni di cui all'articolo 2, comma 1, lett. a) del decreto) sono detraibili le spese per le quali il pagamento e' effettuato mediante bonifico bancario dal 1 gennaio al 31 dicembre 2007 mentre per i soggetti titolari di reddito d'impresa, per i quali i lavori ineriscono all'esercizio dell'attivita' commerciale (art. 2, comma 1, lett. b, sono detraibili le spese imputabili al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007.

6. caratteristiche della detrazione

L' agevolazione prevista dai commi 344, 345, 346 e 347 consiste in una detrazione dall'imposta lorda, che puo' essere fatta valere sia sull'IRPEF che sull'IRES, in misura pari al 55 per cento delle spese sostenute nel 2007 o, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2007.

La detrazione spettante deve essere ripartita in tre quote annuali di pari importo, da far valere nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 e nei due periodi d'imposta successivi.

L'importo massimo di detrazione fruibile e' stabilito dalla legge finanziaria, la quale, innovando rispetto alla disciplina ordinariamente prevista per le detrazioni d'imposta, indica il limite massimo del beneficio anziche' il limite di spesa al quale commisurare la detrazione. Gli importi di 100.000 euro, 60.000 euro e 30.000 euro, stabiliti in relazione ai singoli interventi agevolabili, rappresentano infatti il limite massimo del risparmio d'imposta ottenibile mediante la detrazione. Nel caso in cui siano stati attuati piu' interventi agevolabili, sempreche' cumulabili ai sensi dei chiarimenti forniti dalla presente circolare, il limite massimo di detrazione applicabile sara' costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Cosi' ad esempio se siano stati istallati i pannelli solari, per i quali e' previsto un importo massimo di detrazione di 60.000 euro, e sia stato sostituito l'impianto di climatizzazione invernale, per il quale la detrazione massima applicabile e' prevista nella misura di 30.000 euro, sara' possibile usufruire della detrazione massima di 90.000 euro.

Servizio di documentazione tributaria

Naturalmente, qualora si attuino interventi caratterizzati da requisiti tecnici che consentano di ricondurli astrattamente a due diverse fattispecie agevolabili - essendo stati realizzati, ad esempio, interventi di coibentazione delle pareti esterne, inquadrabili nell'ambito della riqualificazione energetica dell'edificio (comma 344) o nell'ambito degli interventi sulle strutture opache verticali (comma 345)- il contribuente potra' applicare una sola agevolazione e dovra' indicare nella scheda informativa prevista dall'allegato E a quale comma della legge finanziaria intende fare riferimento.

Il limite massimo di detrazione deve intendersi riferito all'unita' immobiliare oggetto dell'intervento e, pertanto, andra' suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa, in ragione dell'onere da ciascuno effettivamente sostenuto.

Anche per gli interventi condominiali l'ammontare massimo di detrazione, in analogia con quanto previsto in relazione alla detrazione per le ristrutturazioni edilizie, dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997, deve intendersi riferito a ciascuna delle unita' immobiliari che compongono l'edificio tranne nella ipotesi di cui al comma 344 della legge finanziaria, in cui l'intervento di riqualificazione energetica si riferisce all'intero edificio e non a "parti" di edificio. In tale ipotesi l'ammontare di 100.000 euro deve ritenersi che costituisca il limite complessivo della detrazione, da ripartire tra i soggetti che hanno diritto al beneficio.

7. Trasferimento degli immobili sui quali sono stati eseguiti gli interventi

In relazione alla variazione della titolarita' dell'immobile durante il periodo di godimento dell'agevolazione, in assenza di precise indicazioni rinvenibili nel decreto, occorre rinviare alla prassi e alla normativa relativa alle detrazione per le ristrutturazione edilizie. In base all'art. 1, comma 7, della legge n. 449 del 1997 e alla circolare n. 57 del 1998, la variazione del possesso dell'immobile comporta il trasferimento delle quote di detrazione residue in capo al nuovo titolare. La traslazione del beneficio opera, in particolare, nelle ipotesi in cui siano trasferiti, a titolo oneroso o gratuito, la proprieta' del fabbricato o un diritto reale sullo stesso mentre permane in capo al conduttore o al comodatario che abbiano sostenuto le relative spese anche qualora cessi il contratto di locazione o di comodato.

L'art. 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002, ha precisato che ".. Resta fermo, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unita' immobiliare oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, che spettano all'acquirente persona fisica dell'unita' immobiliare esclusivamente le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.

8. Cumulabilita' con altre agevolazioni

L'art. 10 del decreto dispone che la detrazione del 55% prevista dalle norme in esame non e' cumulabile con altre agevolazioni concesse per i medesimi interventi mentre e' compatibile con gli incentivi previsti in materia di risparmio energetico.

La norma, nella sua formulazione letterale potrebbe apparire riferita anche alla applicazione di aliquote IVA ridotte. Tuttavia ne' dalla legge finanziaria ne' dalle relazioni di accompagnamento alla stesse si evince una volonta' del legislatore tesa a disciplinare gli interventi in esame ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Deve ritenersi che l'operativita' del richiamato articolo 10 del decreto sia limitata all'ambito della imposizione diretta, ed in particolare che sia riferita alla possibile applicazione concorrente di altre detrazioni d'imposta astrattamente applicabili per i medesimi interventi.

La agevolazione in esame, infatti, per i contenuti degli interventi considerati, si sovrappone in molti casi alla detrazione prevista per le ristrutturazioni edilizie ai sensi della legge n. 449 del 1997 (quando oggetto dell'intervento sia un immobile residenziale e siano effettuati

Servizio di documentazione tributaria

interventi di recupero diversi dalla manutenzione su singole porzioni immobiliari). Ne rappresenta, in sostanza, una specificazione in quanto e' concessa in relazione alle ristrutturazioni edilizie che investono la muratura dell'edificio, gli impianti di riscaldamento e la produzione di acqua calda, migliorando la prestazione energetica dell'immobile. In considerazione della possibile sovrapposizione degli ambiti oggettivi previsti dalle due normative, il decreto specifica che le agevolazioni fiscali non sono tra loro cumulabili e pertanto il contribuente potra' avvalersi, per le medesime spese, soltanto dell'una o dell'altra agevolazione, rispettando gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna di esse.

La eventuale concessione di contributi o incentivi per la realizzazione di interventi di risparmio energetico, compatibile in linea generale con la presente agevolazione, comporta l'applicazione degli art. 17, comma 1, lett. n bis) del TUIR, in base al quale le somme conseguite a titolo di rimborso di oneri per i quali si e' fruito della detrazione in periodi d'imposta precedenti sono assoggettate a tassazione separata.

9 ALIQUOTA IVA APPLICABILE

Per le operazioni di riqualificazione energetica degli edifici, che danno diritto alla detrazione dall'imposta lorda del 55 per cento, non sono state introdotte particolari disposizioni in merito alla aliquota IVA applicabile. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere per la loro realizzazione, pertanto, sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto in base alle aliquote previste per gli interventi di recupero del patrimonio immobiliare, con la conseguenza che, per individuare l'aliquota IVA in concreto applicabile, si rende necessario tener conto di come l'intervento di riqualificazione energetica attuato sull'edificio sia qualificabile sotto il profilo edilizio (manutenzione, ristrutturazione ecc).

In particolare, anche per l'anno 2007, le prestazioni di servizi consistenti nella realizzazione degli interventi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, realizzati su immobili residenziali, sono assoggettate all'aliquota IVA del 10 per cento, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. b) della legge 488 del 1999.

Tale disposizione e' stata, infatti, prorogata per l'anno in corso dall'art. 1, comma 387, lett. b), della legge 296 del 2006 (legge finanziaria per il 2007). Si precisa in proposito che il richiamato comma della legge finanziaria, secondo quanto illustrato con chiarezza nella relazione tecnica di accompagnamento al provvedimento, ha prorogato la norma di cui all'art. 7 della legge 488 nella sua formulazione preesistente,senza introdurre i limiti quantitativi e percentuali di 48.000 mila euro o del 36% previsti per la detrazione d'imposta disciplinata dalla legge 449 del 1997 (ai quali da una prima lettura potrebbe sembrare che la legge finanziaria faccia rinvio anche ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta).

L'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, ai sensi del successivo comma 387 della legge finanziaria, risulta invece subordinata, a partire dal 2007, alla condizione, gia' prevista per usufruire della detrazione d'imposta, che richiede che sia indicato in fattura il costo della manodopera utilizzata per la esecuzione dei lavori (vedi paragrafo 4).

Tale requisito di carattere formale si aggiunge alle modalita' di fatturazione che devono essere adottate in base allo stesso articolo 7 della legge n. 488 del 1999.

Si ricorda brevemente, rinviando per ulteriori approfondimenti alla circolare n. 71 del 2000, che l'aliquota IVA del 10 per cento si applica alle prestazioni di servizi. Le cessioni di beni restano assoggettate alla aliquota IVA ridotta solo se la relativa fornitura e' posta in essere nell'ambito del contratto di appalto. Tuttavia qualora l'appaltatore fornisca beni di valore significativo (definiti dal decreto del Ministro delle Finanze 29 dicembre 1999, quali ad esempio infissi e caldaie) l'aliquota ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore beni stessi. Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi.

L'aliquota IVA del 10 per cento si applica, inoltre, ai sensi del n.

127-quaterdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, alle prestazioni di servizi relative alla realizzazione degli interventi di recupero edilizio di cui alle lettere c) e d) ed e) della legge n. 457 del 1978 (recupero e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica) nonche', ai sensi del successivo n. 127-terdecies) alle cessioni di beni finiti forniti per la realizzazione degli stessi.
Per queste tipologie di interventi di recupero l'aliquota IVA ridotta si rende applicabile a prescindere dalla categoria catastale del fabbricato oggetto di recupero.

Servizio di documentazione tributaria