

Edizione di mercoledì 19 Giugno 2019

ADEMPIMENTI

Minimi e forfettari esclusi dall'esterometro

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Inversione contabile e fattura elettronica

di **Sandro Cerato**

IVA

La valutazione della diligenza dell'operatore in caso di frode Iva

di **Marco Peirolo**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cfc: la nuova definizione di controllo

di **Marco Bargagli**

IMPOSTE SUL REDDITO

Ristrutturazione edilizia e ampliamento: i recenti chiarimenti delle Entrate

di **Cristoforo Florio**

ADEMPIMENTI

Minimi e forfettari esclusi dall'esterometro

di **Alessandro Bonuzzi**

Con la corposa [circolare 14/E/2019](#) l'Agenzia delle entrate fornisce importanti chiarimenti in tema di **fatturazione elettronica**, tenendo conto anche degli esiti del **Forum italiano** dedicato al tema, nonché dei contributi e delle segnalazioni di operatori e commentatori.

Tra gli argomenti sviluppati dal documento è presente anche l'**esterometro**, il nuovo adempimento parzialmente sostitutivo dello spesometro che si rivolge ai **soggetti passivi residenti o stabiliti in Italia**, in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate verso/ricevute da **soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato**.

Siccome, nel dettare il **confine soggettivo** della comunicazione, la disposizione di riferimento, ossia l'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), fa riferimento ai soggetti di cui al precedente **comma 3**, per i quali sussiste l'**obbligo di emissione della fattura elettronica**, fin da subito era stato affermato che i contribuenti minimi e forfettari fossero **esclusi** dall'obbligo di presentazione dello spesometro estero (**circolare Assonime 26/2018**).

Senonché, successivamente, alcuni autori hanno messo **in dubbio questa prima lettura** in considerazione dell'utilizzo, ai fini dell'individuazione dei contribuenti obbligati, della locuzione "**soggetti passivi**" contenuta al **comma 3-bis** dell'[articolo 1 D.Lgs. 127/2015](#).

Peraltro, la [risposta dell'Agenzia delle entrate n. 104/2019](#) ha contribuito ad **alimentare** l'incertezza precisando che l'esterometro riguarda "*I soggetti passivi di cui al comma 3, vale a dire i **soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato***".

A questo punto poteva sembrare che l'adempimento dovesse riguardare – **irragionevolmente** – anche i **contribuenti minimi e forfettari**.

La [circolare 14/E/2019](#) risolve una volta per tutte, e **in senso positivo**, il dubbio interpretativo affermando che "*Sono tenuti all'invio in esame (c.d. "esterometro") tutti i soggetti passivi «residenti o stabiliti nel territorio dello Stato» obbligati, per le operazioni tra gli stessi effettuate, alla fatturazione elettronica tramite Sdl (cfr. il richiamo all'articolo 1, comma 3, del medesimo d.lgs. n. 127), risultandone quindi esonerati, ad esempio, coloro che rientrano nel "regime di vantaggio" e quelli che applicano il regime forfettario*".

In pratica, quindi, l'Agenzia ha definitivamente **sposato** la **prima interpretazione**, con conseguente esclusione dei **"piccoli contribuenti"** dall'obbligo comunicativo.

Peraltro, a conferma di quanto potesse rivelarsi **assurda** l'inclusione nell'esterometro dei minimi e forfettari, va considerato che questi soggetti non sono obbligati alla **registrazione** degli **acquisti** ([circolare 9/E/2019](#)), adempimento che invece rappresenta il **presupposto** per l'invio dei dati delle fatture ricevute.

Si ricorda, infine, che lo stesso **esonero soggettivo** trova applicazione per:

- i **produttori agricoli in regime di esonero** ex [articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#);
- i soggetti che applicano il **regime forfettario ex 398/1991** e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito **proventi commerciali non superiori a 65.000 euro**.



Master di specializzazione

LE NUOVE PROCEDURE CONCURSUALI TRA CONTINUITÀ AZIENDALE, TUTELA DEI TERZI E RESPONSABILITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Inversione contabile e fattura elettronica

di **Sandro Cerato**

L'autofattura va emessa in formato elettronico ed inviata allo Sdi, così come l'**integrazione** avviene in **formato elettronico** inviando allo Sdi un **documento** contenente i dati per l'integrazione e gli estremi della fattura ricevuta dal cedente o prestatore.

È quanto emerge dalle lettura della recente [circolare 14/E/2019](#) dell'Agenzia delle entrate, contenente **ulteriori chiarimenti in materia di fatturazione elettronica**, con cui è stata allargata la possibilità di utilizzo dello Sdi anche per le **integrazioni** per operazioni con soggetti Ue.

Il **paragrafo 6** del citato documento si occupa della gestione di quelle operazioni per le quali il **debitore dell'imposta non è il cedente o prestatore, bensì il cessionario o committente**.

L'Agenzia distingue in funzione dell'adempimento che il cessionario o committente deve porre in essere, poiché la normativa Iva prevede alternativamente **l'emissione di un'autofattura o l'integrazione della fattura** emessa dal cedente o prestatore.

Nel primo caso, l'Agenzia precisa che **l'autofattura** è quel documento che contiene i medesimi elementi della fattura, ma che si differenzia dalla stessa poiché l'**emittente** è il **cessionario o committente**, ovvero **le due parti dell'operazione coincidono**.

Rientrano nell'obbligo di **autofattura**:

- alcune operazioni "interne", quali ad esempio gli acquisti da produttori agricoli ([articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#)) e la **regolarizzazione dell'omessa o irregolare fatturazione** ([articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997](#));
- gli **acquisti di beni e servizi da soggetti residenti in uno Stato extraUe** e territorialmente **rilevanti ai fini Iva in Italia**, per i quali l'**articolo 17, comma 2**, richiede l'applicazione dell'imposta in capo al cessionario o committente soggetto passivo d'imposta in Italia;
- l'**autoconsumo**, la **destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa** (tipiche operazioni dell'impresa individuale che intende attribuire i beni alla sfera personale), ovvero gli **omaggi di beni oggetto dell'attività propria dell'impresa** o di quelli estranei ma di valore unitario superiore ad euro 50 e per i quali è stata detratta l'Iva all'atto dell'acquisto (operazioni di cui all'[articolo 2, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)).

In tutti i casi descritti, la **circolare 14/E/2019** conferma **l'obbligo di emissione dell'autofattura in formato elettronico ed invio allo Sdi**, ad eccezione di quelle relative alle operazioni

intercorse con soggetti extraUe (di cui all'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)), le quali possono essere gestite nei modi ordinari e **comunicate con l'esterometro**, ovvero facoltativamente con **autofattura elettronica** al fine di evitare l'invio allo Sdi.

In tale ultimo caso (**acquisti da soggetti extraUe**), la **circolare 14/E** precisa che deve essere compilato il campo della sezione "**Dati del cedente/prestatore**" con l'identificativo Paese estero e l'identificativo del soggetto non residente, mentre nel campo "**Dati del cessionario/committente**" vanno inseriti i **dati del soggetto italiano che emette e trasmette via Sdi il documento**.

Per quanto riguarda le **operazioni per le quali vige l'obbligo di integrazione**, si può trattare, anche in questo caso, di **operazioni interne** (l'acquisto di rottami, ovvero le operazioni nel settore edile di cui all'[articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972](#)), oppure di **acquisti di beni e servizi da soggetti residenti in altri Stati Ue** territorialmente rilevanti ai fini Iva in Italia (di cui all'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), ovvero gli acquisti intracomunitari di beni di cui all'[articolo 46 D.L. 331/1993](#)).

In tal caso, per quanto riguarda le integrazioni per operazioni interne (si pensi al **reverse charge in edilizia**), il **documento di prassi consente al cessionario/committente di predisporre un documento (da allegare al file della fattura ricevuta) contenente** sia i **dati necessari per l'integrazione**, sia gli **estremi della fattura** stessa, con **successivo invio del documento stesso tramite Sdi**, nel quale i dati del cessionario/committente vanno inseriti sia nella sezione "**Dati del cedente/prestatore**", sia nella sezione "**Dati del cessionario/committente**" (si tratta di una sorta di **autofattura per integrazione**).

Per quanto riguarda, invece, gli acquisti di beni e servizi da soggetti in altro Stato Ue, resta fermo **l'obbligo di indicazione delle stesse nell'esterometro**, salva la possibilità anche per queste operazioni di seguire il procedimento indicato per le **integrazioni "interne"**, **evitando** in tal modo la predetta **comunicazione**.

Seminario di specializzazione
**IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE
DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI**
Scopri le sedi in programmazione >

IVA

La valutazione della diligenza dell'operatore in caso di frode Iva

di **Marco Peirolò**

L'Avvocato generale presso la **Corte di giustizia UE**, nelle **conclusioni relative alla causa C-329/18**, presentate il **22 maggio 2019**, è intervenuto in merito ai criteri per determinare, ai fini del diniego del **diritto di detrazione dell'imposta**, se l'operatore "**sapeva o avrebbe dovuto sapere**" di essere coinvolto in una frode Iva.

Le questioni sollevate dal giudice del rinvio sono dirette a stabilire se un soggetto passivo debba essere privato del diritto di detrazione stante la **presunta mancanza di diligenza**, valutata con riferimento al suo comportamento in relazione agli obblighi ad esso e alle proprie controparti imposti dalle **norme di settore in materia alimentare** (nella specie, i [Regolamenti CE n. 178/2002](#), [n. 852/2004](#) e [n. 882/2004](#)).

Secondo la consolidata giurisprudenza della **Corte di giustizia**, in linea con l'obbligo generale delle Autorità fiscali nazionali di prevenire e combattere le frodi Iva, le Amministrazioni fiscali possono **negare il diritto di detrazione** se è dimostrato, **alla luce di elementi oggettivi**, che tale diritto viene invocato in **modo fraudolento o abusivo**.

La situazione descritta si verifica non solo nel caso di **frode commessa dallo stesso soggetto passivo**, ma anche quando quest'ultimo **sapeva o avrebbe dovuto sapere** che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'Iva.

In questa evenienza, si considera che il soggetto passivo abbia **partecipato alla frode, indipendentemente** dalla circostanza che egli abbia o meno tratto **beneficio** dalla vendita dei beni.

Siccome il diniego della detrazione costituisce un'**eccezione** al diritto di recuperare l'imposta assolta in sede di acquisto o di importazione, **spetta all'Amministrazione tributaria dimostrare** in modo adeguato gli **elementi oggettivi** che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del **diritto di detrazione** si iscriveva in un'**evasione commessa dal fornitore** o da un altro operatore nell'ambito della catena di fornitura.

L'**onere della prova** ricade, pertanto, **sulle Autorità fiscali**, dovendosi ritenere **vietata** la possibilità di ribaltare sull'operatore che intenda esercitare la **detrazione** l'effettuazione di **verifiche** che al medesimo **non competono**.

È la **diligenza** il fattore decisivo da prendere in considerazione, in quanto l'operatore che

adotti tutte le misure che ad esso si possano **ragionevolmente richiedere** per assicurarsi che l'operazione non faccia parte di un'evasione deve poter fare **affidamento sulla liceità dell'operazione** senza rischiare di perdere il proprio **diritto di detrazione**.

Il **livello di diligenza** richiesto dipende dal **contesto**. Nella giurisprudenza della **Corte europea**, è stato costantemente affermato che le misure che possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo dipendono dalle **circostanze della fattispecie concreta**.

In effetti, il contesto fattuale specifico può essere tale da richiedere al soggetto passivo una **diligenza elevata** (per esempio, con riferimento al valore dei beni) e, qualora sussistano indizi che consentano di sospettare l'**esistenza di irregolarità o di evasione**, gli operatori potrebbero, a seconda delle circostanze specifiche, dover **assumere informazioni sulle controparti** al fine di sincerarsi della loro affidabilità.

Come sottolineato dall'**Avvocato UE**, **occorre considerare due aspetti**: *“in primo luogo, sinora l'elemento del **livello di diligenza** in funzione del contesto si è incentrato su diversi contesti fattuali, ma sempre **nell'ambito della direttiva Iva** e del suo regime giuridico. In secondo luogo, la **giurisprudenza della Corte** in merito al **livello di diligenza richiesto** ha anche chiarito che, persino quando vi sono indizi che consentono di **sospettare l'esistenza di irregolarità**, **l'amministrazione tributaria non può esigere**, in modo generalizzato, che i **soggetti passivi**, da un lato, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità, **verifichino che gli emittenti delle fatture dispongano dei beni** o siano in grado di fornirli e che **abbiano soddisfatto i propri obblighi in materia di Iva**, o, dall'altro, dispongano della relativa documentazione”*.

Gli obblighi imposti dalla normativa relativa al **settore alimentare** riguarda, da un lato, la **tracciabilità degli alimenti** e, dall'altro, la **registrazione dello stabilimento di produzione degli alimenti**.

In esito all'esame compiuto dall'Avvocato UE, *“l'**inosservanza di obblighi settoriali** posti a carico di un soggetto passivo ma **non previsti dalla normativa Iva**, come l'**obbligo di tracciabilità** di cui all'articolo 18 del regolamento n. 178/2002, **non è di per sé determinante per negare il diritto alla detrazione dell'Iva a monte**. In altri termini, il potenziale inadempimento di detti obblighi settoriali non può essere automaticamente assimilato alla constatazione che il soggetto passivo avrebbe dovuto sapere che l'operazione si iscriveva in un'**evasione dell'Iva**. A condizione che la **normativa settoriale** imponga effettivamente a un soggetto passivo un **obbligo giuridico chiaro e più ampio** di identificare le controparti contrattuali, l'inosservanza di tali obblighi settoriali **può rientrare nella valutazione generale** che il **giudice del rinvio è tenuto a svolgere** come uno dei **fattori oggettivi per determinare quali misure possano essere imposte** a un siffatto soggetto passivo perché si accerti che le sue operazioni non si iscrivono nell'**evasione dell'Iva commessa da uno dei suoi fornitori**”*.

Il **diritto di detrazione**, inoltre, **non può neppure essere subordinato** alla previa verifica, da parte del cessionario, dell'iscrizione del cedente negli **appositi registri nazionali istituiti nel settore della sicurezza alimentare**.

Sul punto, come rilevato dall'**Avvocato generale**, “*l'articolo 6 del regolamento n. 852/2004 e l'articolo 31 del regolamento n. 882/2004 non impongono agli operatori del settore alimentare di verificare la registrazione dei propri partner commerciali nel pertinente registro delle imprese alimentari. A maggior ragione, nell'ambito del diritto alla detrazione dell'Iva, la mancata verifica della suddetta registrazione è irrilevante ai fini di determinare se la parte in questione sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolta in un'operazione con un'impresa fittizia*”.



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Cfc: la nuova definizione di controllo

di Marco Bargagli

Come noto il **D.Lgs. 142/2018** ha **radicalmente modificato** la disciplina prevista in **materia di imprese estere controllate** (c.d. **Controlled Foreign Companies legislation**).

Attualmente, per **espressa disposizione normativa** (ai sensi del novellato [articolo 167, comma 1, Tuir](#)), la normativa Cfc si applica:

- alle **persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo e in accomandita semplice**, associazioni, società di armamento e **società di fatto residenti in Italia** (ex [articolo 5 Tuir](#));
- alle **società commerciali, enti commerciali residenti**, fondazioni, associazioni e *trust* non commerciali, residenti nel territorio dello Stato, ossia alla **generalità dei soggetti passivi Ires** (ex [articolo 73, comma 1, lett. a, b e c, Tuir](#));
- alle **stabili organizzazioni italiane** di soggetti non residenti che controllano, a loro volta, soggetti non residenti.

In ordine a tale ultimo punto, **l'estensione dell'ambito soggettivo** alle **stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti** si verifica **limitatamente alle partecipazioni nella controllata estera**, che fanno parte del **patrimonio della stabile organizzazione**.

Tuttavia, prima di valutare le regole di tassazione, occorre anzitutto verificare la **doppia condizione pregiudiziale di accesso** prevista dall'**articolo 167, comma 4, Tuir**, al ricorrere della quale scatta la tassazione per trasparenza, ossia quando, **congiuntamente**, le imprese estere controllate:

- sono assoggettate a **tassazione effettiva** inferiore alla metà di quella a cui sarebbero state soggette qualora residenti in Italia;
- hanno **conseguito, per oltre un terzo, proventi** (risultanti dal conto economico della Cfc) che rientrano in una o più delle seguenti categorie:
 1. **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
 2. **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale**?
 3. **dividendi** e redditi derivanti dalla **cessione di partecipazioni**;
 4. redditi da **leasing finanziario**;
 5. redditi da **attività assicurativa, bancaria** e altre **attività finanziarie**?
 6. proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni con valore economico**

aggiunto scarso o nullo, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;

7. **proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Ciò detto giova ricordare che, per **tassare il reddito prodotto oltrefrontiera**, occorre circoscrivere esattamente **la nozione di controllo** sulla base delle nuove disposizioni legislative.

A tale fine, si **considerano soggetti controllati non residenti** le **imprese, le società e gli enti non residenti nel territorio dello Stato**, per i quali si verifica **almeno una delle seguenti condizioni**:

- sono **controllati direttamente o indirettamente**, anche tramite **società fiduciaria o interposta persona**, ai sensi **dell'articolo 2359 cod. civ.**, da parte di un **soggetto residente in Italia**;
- **oltre il 50%** della **partecipazione agli utili** dei **soggetti non residenti** è detenuto, **direttamente o indirettamente**, mediante una o più società controllate ([ex articolo 2359 cod. civ.](#)) o tramite società fiduciaria o interposta persona, **da un soggetto residente in Italia**.

Inoltre, l'[articolo 167, comma 3, Tuir](#) include tra i **soggetti controllati non residenti** anche le **stabili organizzazioni all'estero dei soggetti controllati esteri**, nonché le **stabili organizzazioni all'estero** dei soggetti residenti per le quali è stata effettuata l'**opzione per la branch exemption**.

Conformemente, l'**articolo 7, par. 1, lett. a), Direttiva UE 2016/1164 (Atad)** considera integrato il **requisito del controllo**: *“nel caso di un'entità, il contribuente, da solo o insieme alle sue imprese associate, detiene una partecipazione diretta o indiretta di oltre il 50 per cento dei diritti di voto o possiede direttamente o indirettamente oltre il 50 per cento del capitale o ha il diritto di ricevere oltre il 50 per cento degli utili di tale entità”*

Di conseguenza, in **chiave antielusiva**, oggi non sarà **possibile evitare la tassazione Cfc** mediante la separazione dei **“diritti di voto”** rispetto ai **“diritti agli utili”**.

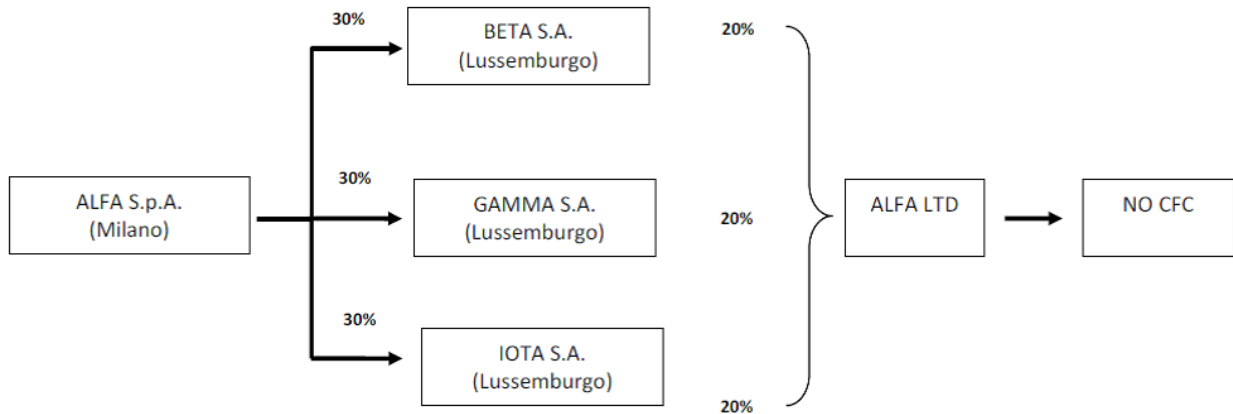
In merito è molto importante sottolineare che la **relazione illustrativa** al citato **D.Lgs. 142/2018** prevede che, in caso di **partecipazione indiretta**, la **percentuale di partecipazione agli utili** venga determinata tenendo conto della **eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena societaria partecipativa**.

Di contro, nell'ipotesi di **controllo indiretto** ex [articolo 2359 cod. civ.](#), **non si tiene conto del**

citato effetto demoltiplicativo.

Si schematizzano di seguito, a titolo esemplificativo, le **condizioni** previste per la tassazione Cfc in caso di **partecipazione indiretta agli utili**.

PARTECIPAZIONE INDIRETTA AGLI UTILI (VALE L'EFFETTO DEMOLTIPLICATIVO)



IMPOSTE SUL REDDITO

Ristrutturazione edilizia e ampliamento: i recenti chiarimenti delle Entrate

di **Cristoforo Florio**

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 150 del 21 maggio 2019](#) l'Agenzia delle Entrate è tornata sul tema della detrazione Irpef per **interventi di recupero edilizio** di cui all'[articolo 16-bis, comma 3, Tuir](#), con particolare riguardo all'agevolazione spettante in caso di **ristrutturazione con ampliamento di un edificio**, confermando che – **laddove non vi sia demolizione del fabbricato e successiva ricostruzione** dello stesso con **aumento di volumetria** – il bonus Irpef spetta, in quanto trattasi di **intervento di “ristrutturazione edilizia” e non di “nuova costruzione”** ma **solo limitatamente alle spese riferibili alla parte di immobile esistente**.

Il caso sottoposto all'Amministrazione finanziaria riguardava un'impresa immobiliare di costruzione per la rivendita, che aveva acquistato un immobile da sottoporre ad un **intervento edilizio di ristrutturazione e ampliamento**.

Si trattava, in particolare, di un **intervento edilizio di ristrutturazione e contestuale ampliamento in termini di superficie utile** (ma non di volumetria), derivante da un **cambio di destinazione d'uso dell'immobile** da “uso commerciale” a “uso civile”.

Inoltre, in base a quanto prospettato dal contribuente istante, l'**ampliamento** di fatto non risultava dal permesso di costruire, che era invece stato rilasciato esclusivamente come un **permesso per ristrutturazione edilizia** e, rispetto al complessivo edificio, esso ammontava a circa il 29% mentre il restante 71% riguardava la ristrutturazione vera e propria.

La società immobiliare domandava al Fisco se sulle unità immobiliari in questione e oggetto di prossima cessione i futuri acquirenti avrebbero potuto godere della **detrazione** di cui all'[articolo 16-bis, comma 3, Tuir](#), spettante in relazione all'acquisto di immobili facenti parte di **fabbricati interamente sottoposti a interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia** eseguiti da imprese di costruzione/ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie, che provvedono – **entro 18 mesi dalla data di fine lavori** – alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile (detrazione che si assume **in misura pari al 25% del prezzo dell'unità immobiliare** risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro, a partire dal 1-1-2010, o 96.000 euro, per le spese sostenute fino al 31-12-2019).

In ultima analisi, nel quesito posto all'**Agenzia delle Entrate** si chiedeva – qualora non fosse

stato possibile fruire del **bonus fiscale** per intero – se l'intervento in questione poteva essere considerato come mera **ristrutturazione edilizia** scorporando, in proporzione dal prezzo di vendita delle singole unità immobiliari, la quota parte relativa all'**ampliamento**.

Al riguardo l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che gli acquirenti dell'immobile ceduto dall'istante **sono ammessi a fruire della detrazione** di cui all'[articolo 16-bis, comma 3, Tuir](#) ma **solo per le spese riferibili alla parte esistente**, sul presupposto che i lavori effettuati consistano in una **ristrutturazione senza demolizione** dell'edificio esistente con ampliamento dello stesso.

Tale pronuncia risulta in linea con quanto già chiarito con la **risoluzione AdE 4/E/2011**, con la quale era stato precisato che “(...) qualora (...) la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque una '**nuova costruzione**' (...)”.

Nello stesso senso si erano peraltro espresse anche le **circolari 31 maggio 2007, n. 36/E** e **1° luglio 2010, n. 39/E**.

Nella pronuncia dello scorso **21 maggio 2019** vengono però chiariti alcuni aspetti che risulta utile evidenziare.

In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che **la qualificazione delle opere edilizie spetta al Comune** (o ad altro ente territoriale), in qualità di organo competente in tema di classificazioni urbanistiche e che la condizione di rispetto della volumetria dell'edificio preesistente **deve essere asserita da professionisti abilitati in sede di presentazione del progetto** al competente **Sportello Unico per l'Edilizia**.

In altri termini, quindi, ai fini dell'applicabilità delle agevolazioni fiscali in esame è sempre necessario avere riguardo e analizzare **il titolo amministrativo di autorizzazione dei lavori**, da cui dovrà risultare che l'opera consiste in un **intervento di conservazione del patrimonio edilizio esistente** e **non in una “nuova costruzione”**, purché risulti **invariata la volumetria** e, perciò, che la stessa risulti **inquadrabile come “fedele ricostruzione”** in base a quanto previsto dall'[articolo 3, comma 2, lett. d\), D.P.R. 380/2001](#).

A mente di tale disposizione, “(...) nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella **demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica** nonché quelli volti al **ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti**, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza (...)”.

Sostanzialmente, quello che la disposizione normativa richiede è che **la volumetria dell'edificio sottoposto a lavori di ristrutturazione rimanga identica** a quella preesistente ai lavori stessi.

Non rileva invece l'eventuale differente sagoma dell'edificio risultante a seguito del recupero edilizio; infatti, a partire dal **21 agosto 2013**, la demolizione di un fabbricato seguita dalla sua ricostruzione con la **stessa volumetria**, ma **con sagoma differente**, è **qualificabile come un intervento di ristrutturazione edilizia** e non più come una nuova costruzione ([articolo 30, comma 2, lett. a\), D.L. 69/2013](#), convertito nella **L. 98/2013**).

Rimane invece fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti al **vincolo previsto per i beni culturali** di cui al **D. Lgs. 42/2004**, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia **soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente**.

Come chiarito con la **circolare 7/E/2018** in merito agli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'[articolo 3, comma 1, lett. d\), D.P.R. 380/2001](#) (v. pag. 238 e ss.), nell'ipotesi di ristrutturazione con demolizione e ricostruzione, la detrazione Irpef compete **solo in caso di fedele ricostruzione, nel rispetto della volumetria dell'edificio preesistente**.

Conseguentemente, nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione con **ampliamento della volumetria preesistente**, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una "nuova costruzione".

Qualora, invece, la ristrutturazione avvenga **senza demolizione dell'edificio esistente** e con **ampliamento dello stesso**, la detrazione per i futuri acquirenti compete **solo per le spese riferibili alla parte esistente** in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione".

L'ulteriore indicazione fornita nella [risposta all'istanza di interpello n. 150/2019](#) riguarda gli aspetti relativi alla **fatturazione delle prestazioni di ristrutturazione**: sarà infatti opportuno mantenere distinte, in termini di fatturazione, le **due tipologie di intervento** (per la quota dei lavori relativi all'ampliamento e per quella relativa alla ristrutturazione).

In alternativa, sarà necessario essere in possesso di **un'apposita attestazione** che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione sotto la propria responsabilità, **utilizzando criteri oggettivi**.

Seminario di specializzazione
**IL RAVVEDIMENTO OPEROSO E LA CORREZIONE
DEI PRINCIPALI ERRORI DICHIARATIVI**
Scopri le sedi in programmazione >