



Roma, 01 dicembre 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello - Articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Interventi risparmio energetico – Pompe di calore ad alta efficienza – Detrazione 55% - Art. 1, comma 286 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1, comma 286 della Legge n. 244 del 2007 è stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA S.p.A è parte del Gruppo ALFA, facente capo alla società estera ALFA Industries Ltd..

L'Istante opera nel settore dei sistemi di climatizzazione fissa per applicazioni residenziali, commerciali e industriali, occupandosi della distribuzione sul mercato italiano dei prodotti della società del Gruppo.

A breve la società intende procedere ad alcuni interventi negli edifici in cui svolge la propria attività, finalizzati, tra l'altro, al risparmio energetico e aventi ad oggetto la climatizzazione invernale: per detti lavori, essa vorrebbe avvalersi dei vantaggi fiscali di cui al combinato disposto dell'art. 1, commi 344-347, L. 296/2006 (c.d. "Legge Finanziaria per il 2007") e dell'art. 1, comma 20, L. 244/2007 (c.d. "Legge Finanziaria per il 2008"), così come integrati, in particolare, dal Decreto Interministeriale 19 febbraio 2007 (nel seguito : "il Decreto").

A tale riguardo, l'Istante desidera conoscere se possano beneficiare della detrazione del 55% della spesa sostenuta uno o entrambi i seguenti interventi di sostituzione che la Società intende porre in essere:

1. sostituzione di alcune unità terminali del riscaldamento autonomo primario (come, a titolo esemplificativo, il radiatore o fan coil) con una pompa di calore ad alta efficienza;
2. mantenimento della caldaia autonoma esistente (riscaldamento primario), con però sostituzione della vecchia pompa di calore (riscaldamento integrativo) con una nuova pompa calore ad alta efficienza.

Gli interventi in parola, da effettuarsi nei fabbricati detenuti dalla Società e tutti condotti sulla base di un contratto di locazione, saranno eseguiti in prevalenza con beni provenienti dalle consociate del Gruppo ALFA che si occupano della fase produttiva e che, normalmente, forniscono all'Istante stessa i prodotti che quest'ultima colloca e distribuisce sul mercato italiano.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

A parere dell'Istante, entrambi i citati interventi possono beneficiare della detrazione del 55% della spesa sostenuta da parte dell'interessato, in quanto rientrano tra quelli previsti dalla normativa in materia; non ha inoltre rilievo il fatto che i beni (caldaie e simili) impiegati per gli interventi impiantistici da realizzare saranno forniti da consociate, in quanto nessuna norma specifica impedisce una tale modalità di approvvigionamento dei materiali da utilizzare per lo svolgimento dei lavori, fermo restando, comunque, il rispetto delle disposizioni previste da altre norme fiscali a livello più generale (dall'applicazione del valore normale ai sensi dell'art. 110, comma 7, D.P.R. 917/1986, per gli acquisti da consociate estere, alle cautele poste dall'art. 110,

commi 10-12 *bis*, D.P.R. 917/1986, in caso di acquisti da controparti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata).

PARERE DELLA DIREZIONE

La detrazione per gli interventi di risparmio energetico realizzati su edifici esistenti è stata introdotta, nel nostro ordinamento tributario, dalla legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Legge finanziaria 2007 - art. 1, commi da 344 a 349.

Sulla base della originaria formulazione della normativa la detrazione era limitata al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007.

Successivamente, l'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, comma 20, ha esteso l'agevolazione anche alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2010; inoltre il comma 286 del medesimo articolo ha inserito tra gli interventi agevolati le spese relative alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia.

Ai sensi della normativa vigente, gli interventi di risparmio energetico per i quali è disposta l'agevolazione sono suddivisi in n. 4 categorie a ciascuna delle quali corrisponde uno specifico importo massimo detraibile - da euro 30.000 a euro 100.000 che riguardano, la riqualificazione energetica dell'intero edificio, le strutture opache, verticali e orizzontali dell'edificio o di parte dell'edificio, compresa la sostituzione di finestre e infissi, l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda, la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale .

Per quanto concerne le modalità di fruizione del beneficio, si rammenta che, relativamente agli interventi effettuati a far data dal 1° gennaio 2008, la detrazione può essere ripartita, secondo il disposto recato dall'art. 1, comma 20, lett. *b*), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in un numero di rate, di pari importo, compreso tra tre e dieci, a scelta irrevocabile del contribuente da operarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui la spesa è stata sostenuta.

Circa gli adempimenti che il soggetto, che intende avvalersi dell'agevolazione fiscale, deve porre in essere per le spese sostenute a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008 - ivi comprese quelle concernenti la prosecuzione di interventi iniziati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007 - il rinvio è all'art. 4, comma 1-*bis*, del Decreto interministeriale 19 febbraio 2007, recante le disposizioni di attuazione relative alle detrazioni per le spese di riqualificazione energetica, come modificato dal D.M. 26 ottobre 2007 e coordinato con il D.M. 7 aprile 2008.

In relazione al presente interpello, con il quale l'istante richiede la fruizione dell'agevolazione per l'esecuzione delle opere consistenti:

- a) nella sostituzione di alcune unità terminali del riscaldamento autonomo primario (come ad esempio, il radiatore o *fan coil*) con una pompa di calore ad alta efficienza;
- b) nel mantenimento della caldaia autonoma esistente (riscaldamento primario), mediante sostituzione della vecchia pompa di calore (riscaldamento integrativo) con una nuova pompa di calore ad alta efficienza,

occorre verificare se tali interventi, che consistono in una integrazione dell'impianto di riscaldamento esistente, siano riconducibili nell'ambito dei lavori agevolabili.

In proposito si fa presente che in relazione agli interventi relativi agli impianti di climatizzazione invernale, il comma 347 della legge finanziaria 2006, indica quali interventi agevolabili quelli consistenti nella sostituzione dell'impianto preesistente. Il D.M. di attuazione 19 febbraio 2007 (come modificato dal D.M. 26 ottobre 2007 e dal D.M. 7 aprile 2008) emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, concernente "Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente, ai sensi dell'articolo 1, comma 349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296", per i lavori in esame, all'articolo 1, comma 5, precisa che "*Per interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale di cui*

all'articolo 1, comma 347, della legge finanziaria 2007 si intendono gli interventi, di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione, nonché gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione realizzati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008."

La disposizione attuativa evidenzia che la installazione di una pompa di calore ad alta efficienza rientra nel novero degli interventi agevolabili solo qualora realizzi la sostituzione dell'impianto originario con un altro dotato delle caratteristiche indicate non essendo previsto, in relazione alla installazione delle pompe di calore ad alta efficienza, che la sostituzione dell'impianto preesistente possa essere anche parziale.

L'estensione dell'ambito applicativo della detrazione d'imposta per interventi di risparmio energetico anche alle pompe di calore ad alta efficienza, espressamente disposta dal comma 286 dell'art. 1 della citata legge n. 244 del 2007, deve quindi ritenersi limitata ai soli casi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale e non anche a quelli di integrazione degli stessi.

In altri termini, ai fini della fruizione dell'agevolazione in esame, sulla base del disposto normativo riportato, è necessario che l'intervento riguardi l'integrale sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza, restando conseguentemente irrilevante, ai fini fiscali, l'ipotesi in cui la pompa di calore vada a sostituire *“alcune unità terminali del riscaldamento autonomo”* ovvero *“la vecchia pompa di calore a riscaldamento integrativo”*.

Attesa l'impossibilità di ricondurre gli interventi prospettati nel presente interpello nell'ambito applicativo del comma 286, dell'art. 1 della citata legge n. 244 del 2007, trattandosi di interventi parziali che non prevedono la sostituzione integrale dell'impianto di climatizzazione invernale, l'agevolazione fiscale potrà pur sempre essere fruita a condizione che:

- dall'esecuzione degli interventi medesimi, realizzati a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, derivi una riduzione dell'indice di prestazione energetica non superiore ai valori definiti dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 marzo 2008; e
- che la riduzione della trasmittanza termica sia riferibile all'edificio nel suo complesso considerato.

Ricorrendo le condizioni sopra richiamate, infatti, gli interventi potranno essere ricondotti nell'ambito applicativo del comma 344 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, il quale riconosce il diritto alla detrazione in funzione del risultato raggiunto e, dunque, prescindendo dalla tipologia di intervento praticato.

Come precisato, infatti, nella circolare 31 maggio 2007, n. 36/E, per questa tipologia di interventi non deve essere *"...specificato quali opere o quali impianti occorre realizzare per raggiungere le prestazioni energetiche indicate. L'intervento, infatti, è definito in funzione del risultato che lo stesso deve conseguire in termini di riduzione del fabbisogno annuo di energia primaria per la climatizzazione invernale"*.

Sempre con riferimento a questa tipologia di interventi, la stessa circolare, inoltre, precisa che *"...l'indice di risparmio che deve essere conseguito per fruire della detrazione debba essere calcolato in riferimento al fabbisogno energetico dell'intero edificio e non a quello delle singole porzioni immobiliari che lo compongono"*.

Nel rispetto delle condizioni sopra richiamate, dunque, l'agevolazione potrà essere fruita nel limite massimo di 100.000 euro, restando, a tal fine, ininfluente la categoria catastale di appartenenza dell'immobile.

In proposito, vale la pena precisare che, ai fini del riconoscimento della detrazione di cui trattasi, non assume rilevanza il titolo in base al quale l'immobile rientra nella disponibilità del contribuente, potendo essere agevolati anche gli interventi realizzati sugli immobili posseduti o detenuti.

Infine, circa l'eventualità che i materiali utilizzati siano forniti direttamente dalle consociate del Gruppo ALFA, la scrivente ritiene che nulla osti al

riconoscimento della detrazione del 55 per cento del costo sostenuto per l'acquisto dei predetti materiali a condizione che:

- a) l'acquisto sia effettuato nei confronti di imprese residenti ovvero localizzate in Stati o territori individuati alla lista di cui al decreto ministeriale emanato ai sensi dell'art. 168-bis del TUIR, contenente l'elencazione degli Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni;
- b) nella individuazione del prezzo di cessione, resti osservato il principio disciplinato al comma 3, dell'art. 9 del TUIR, espressamente richiamato dal comma 2 dell'art. 110 del TUIR, per il quale ai fini della determinazione del valore normale deve farsi riferimento, per quanto possibile, ai *"...beni e servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso"*.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.