

A tutti i
Signori Clienti
loro sedi

Saronno, 08 Ottobre 2018

Oggetto: Circolare 11 del 08/10/2018

**CONTROLLI DELL'ENEA SULLE DETRAZIONI IRPEF/IRES PER GLI INTERVENTI DI
RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI**

Il decreto del Ministero dello sviluppo economico dell'11 maggio 2018, pubblicato sulla Gazzetta ufficiale n. 211 dell'11 settembre 2018, ha disciplinato le modalità con le quali ENEA effettuerà i controlli, sia documentali sia in situ, volti ad accertare la sussistenza delle condizioni per la fruizione delle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici. La detrazione Irpef/Ires per la riqualificazione energetica degli edifici è stata prorogata per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2018 ed è fruibile in 10 rate annuali di pari importo, ancorché per alcune tipologie di spese sostenute dal 1° gennaio 2018 la misura della detrazione sia stata ridotta dal 65% al 50%, con soglie massime di spesa differenziate (per gli interventi condominiali sono previste misure della detrazione Irpef/Ires più alte).

Le procedure e le modalità per l'esecuzione dei controlli da parte di ENEA

La selezione della documentazione presentata all'ENEA entro il 90° giorno dal termine dei lavori (asseverazione, attestato energetico e scheda informativa) verrà effettuata su un campione non superiore allo 0,5% delle istanze presentate, dando preferenza a quelle che fruiscono di una maggiore aliquota di detrazione, a quelle che presentano la spesa più elevata e a quelle che presentano criticità in relazione ai requisiti di accesso ed ai massimali dei costi unitari. I controlli verranno effettuati entro il 30 giugno di ogni anno sulle istanze prodotte in relazione agli interventi conclusi entro il 31 dicembre dell'anno precedente.

L'ENEA accerterà la corretta esecuzione tecnica ed amministrativa dell'intervento, la sussistenza e la permanenza dei presupposti e dei requisiti per il riconoscimento della detrazione e rilascerà esito negativo nei casi in cui la documentazione fornita risulti carente, anche a seguito di integrazione, e nel caso in cui risultino insoddisfatti i requisiti e le condizioni disciplinati normativamente.

Ad integrazione delle verifiche documentali, verranno effettuati annualmente dei controlli in situ su almeno il 3% delle istanze selezionate. Il controllo in situ si svolgerà alla presenza del soggetto beneficiario ovvero dell'amministratore per conto del condominio e alla presenza del tecnico o dei tecnici firmatari della relazione di fine lavori. Il controllo in situ produrrà esito negativo nel caso in cui

STUDIO INTEGRATO
ACB GROUP

TEL: + 39.02.25060267
FAX: + 39.02.25060260
INFO@SPTAL.COM

21047 - SARONNO - VA
VIA RAMAZZOTTI, 20
WWW.SPTAL.COM

STUDI INTEGRATI ACB Group S.p.a. - MILANO - 20123 - VIA LANZONE, 31: Ancona Consulenti Associati srl. Avellino Studio Porcelli Professionisti Associati. Bari Dottori Commercialisti e Giuristi di Impresa Associati in Bari. Benevento Studio Porcaro Dottori Commercialisti. Bergamo Studio Berta Nembrini Colombini e Associati. Studio Lucchini. Bologna Studio Gnudi Associazione Professionale. Studio Ferdinando Maiese. Bolzano Studio Rabanser. Brescia Studio Cossu e Associati. Cagliari Studio Edoardo Bene. Catania Studio Zangara Associazione tra Professionisti. Como Studio Ramiro Tettamanti e Associati. Cremona Studio Ruggeri. Firenze Studio Galeotti Flori. Forlì: Studio Scala - Giondi Associazione Professionale. Genova Studio Rosina e Associati Dottori Commercialisti. Studio Uckmar Associazione Professionale. Jesi Studio Frezzotti Giovanni. Messina Studio Vermiglio. Milano Studio Caso' - Dottori Commercialisti Associati. Studio Bracchetti Calori e Associati. Modena Studio Rinaldi Dottori Commercialisti Associati. Napoli Studio Coccia & Associati. Studio Giordano Associazione Professionale. Studio Associato Andrea Pisani Massamormile. Novara Studio Colombo Galli Sole Massara & Partners Commercialisti Associati. Padova Cortellazzo & Soatto Associazione Professionale di Dottori Commercialisti e Avvocati. Palermo Studio Errante Dottori Commercialisti. Parma Studio Simonazzi Associazione professionale tra Dottori Commercialisti e Revisori. Perugia Dottori Commercialisti & Consulenti D'Impresa Associati. Piacenza Studio Guidotti & Associati. Pistoia Studio Michelotti. Bonechi & Associati. Pordenone Studio Ciganotto Cinelli. Prato Studio Biancalani Paolo e Andrea Dottori Commercialisti. Ravenna Studio Consulenza Associazione Professionale. Roma Studio Tributario Massimo A. Procopio. Saronno Scolari & Partners Tax and Legal. Torino Studio Ferrero. Studio Legale Jacobacci & Associati. Studio Mottura-Araldi Associazione Professionale. Studio Schiesari & Associati. Studio Zucchetti Dottori Commercialisti. Trento Studio Alessandro Mellarini. Treviso Studio Duodo & Pivato. Trieste Studio Degrassi Commercialisti Associati. Udine Studio Asquini Cattelan-Provito Colla Vienna. Varese Studio Pensotti Bruni. Venezia Grimani & Pesce Dottori Commercialisti. Studio Burighel & Miani Dottori Commercialisti Associati. Verona Studio Righini Commercialisti e Avvocati. Sgaravato Studio Legale Tributario Associazione Professionale. Vicenza Studio Zanguo Commercialisti. Monaco Principato Interlaw Monaco. Shanghai GWA - Greatway - Advisory Co. Ltd.

le dichiarazioni contenute nella documentazione trasmessa dal beneficiario presentino difformità rilevanti rispetto alle opere effettivamente realizzate.

I criteri che saranno utilizzati da ENEA per la selezione del campione delle istanze da verificare sono riconducibili alle seguenti fattispecie:

- interventi che hanno diritto ad una maggiore aliquota di detrazione;
- istanze che presentano la spesa più elevata;
- istanze che presentano criticità in relazione ai requisiti di accesso alla detrazione e ai massimali dei costi unitari.

<p>Interventi che hanno diritto ad una maggiore aliquota di detrazione</p>	<p>Fruiscono di una detrazione maggiore rispetto a quella ordinaria del 50%/65% gli interventi sulle parti comuni di edifici condominiali:</p> <p>a) detrazione del 70% per gli interventi che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;</p> <p>b) detrazione del 75% per gli interventi che interessano l'involucro dell'edificio finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva che conseguano almeno la qualità media di cui alle tabelle 3 e 4 dell'allegato 1 al D.M. 26 giugno 2015;</p> <p>c) se l'edificio è collocato nelle zone sismiche 1, 2 o 3 detrazione dell'80% per gli stessi interventi di cui alle lettere a e b) che conseguano contestualmente anche la riduzione di 1 classe di rischio sismico;</p> <p>d) se l'edificio è collocato nelle zone sismiche 1, 2 o 3 detrazione dell'85% per gli stessi interventi di cui alle lettere a e b) che conseguano contestualmente anche la riduzione di 2 classi di rischio sismico.</p>
<p>Istanze che presentano la spesa più elevata</p>	<p>Se sono stati realizzati più interventi di risparmio energetico agevolabili sullo stesso immobile, la soglia massima di detrazione applicabile è costituita dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Non è prevista alcuna soglia massima di spesa e, pertanto, sono detraibili al 65% l'acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda o di climatizzazione delle unità abitative. Gli altri interventi agevolabili che presentano la soglia più alta di spesa ammissibile sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> - detrazione del 65% con soglia massima di spesa pari a 153.846,15 euro per gli interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti con valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto a valori predeterminati; - detrazione del 65% con soglia massima di spesa pari a 153.846,15 euro per l'acquisto e posa in opera di micro-generatori in sostituzione di impianti esistenti, a condizione che dall'intervento consegua un risparmio di energia primaria pari almeno al 20%; - detrazione del 50% con soglia massima di spesa pari a 120.000 euro

	<p>per l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno o vani non riscaldati, con i requisiti di trasmittanza termica;</p> <ul style="list-style-type: none"> - detrazione del 50% con soglia massima di spesa pari a 120.000 euro per l'acquisto e posa in opera di schermature solari; - detrazione del 65% con soglia massima di spesa pari a 92.307,69 euro per gli interventi su edifici o parti di edifici esistenti riguardanti strutture opache verticali (pareti) e strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti); - detrazione del 65% con soglia massima di spesa pari a 92.307,69 euro per l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali, per il fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, scuole e università.
<p>Istanze che presentano criticità in relazione ai requisiti di accesso alla detrazione ed ai massimali dei costi unitari</p>	<p>→ L'asseverazione, l'attestato di certificazione/qualificazione energetica e la scheda informativa devono essere rilasciati da tecnici abilitati alla progettazione di edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dalla legislazione vigente, iscritti ai rispettivi ordini e collegi professionali. Un professionista abilitato deve attestare il rispetto dei requisiti tecnici richiesto dal singolo intervento e predisporre, se del caso, una relazione tecnica nonché l'attestato di prestazione energetica (APE) di ogni singola unità immobiliare di cui si richiedono le detrazioni. Nel caso di interventi che interessano gli impianti, devono essere presenti la dichiarazione di conformità rilasciata dall'installatore ai sensi del D.M. 37/2008 e, se pertinente, il libretto di impianto secondo il modello pubblicato con il D.M. 10 febbraio 2014. Per quanto riguarda il termine per l'invio della documentazione all'ENEA, il contribuente può provare la data di fine lavori da cui decorrono i 90 giorni con il collaudo, ovvero, laddove non è richiesto il collaudo, con altra documentazione emessa da chi ha eseguito i lavori o dal tecnico che compila la scheda informativa. La trasmissione deve avvenire in via telematica, attraverso il sito <i>web</i> dell'ENEA (www.acs.enea.it). Si può inviare la documentazione a mezzo raccomandata con ricevuta semplice, sempre entro il termine di 90 giorni dal termine dei lavori, solo ed esclusivamente quando la complessità dei lavori eseguiti non trova adeguata descrizione negli schemi resi disponibili dall'ENEA.</p>

PAGAMENTO RETRIBUZIONI CON STRUMENTI TRACCIATI – ULTERIORI CHIARIMENTI

Dallo scorso 1° luglio 2018 i compensi spettanti ai dipendenti devono essere pagati tramite strumenti tracciati, tema del quale abbiamo dato conto in precedenti informative mensili.

In data 10 settembre 2018 l'Ispettorato nazionale del lavoro (INL) è intervenuto con ulteriori chiarimenti riguardanti le effettive modalità di pagamento consentite: di seguito riepiloghiamo brevemente le indicazioni fornite nell'ambito di tale disciplina.

Modalità di pagamento

Secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 910, L. 205/2017, i datori di lavoro o committenti corrispondono ai lavoratori la retribuzione, nonché ogni anticipo di essa, attraverso una banca o un ufficio postale con uno dei seguenti mezzi:

- a) bonifico sul conto identificato dal codice Iban indicato dal lavoratore;
- b) strumenti di pagamento elettronico;
- c) pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro abbia aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento (l'INL ammette l'ipotesi in cui il pagamento delle retribuzioni venga effettuato al lavoratore in contanti presso lo sportello bancario ove il datore di lavoro abbia aperto e risulti intestatario di un **conto corrente o conto di pagamento ordinario** soggetto alle dovute registrazioni).
- d) emissione di un assegno consegnato direttamente al lavoratore o, in caso di suo comprovato impedimento, a un suo delegato. L'impedimento s'intende comprovato quando il delegato a ricevere il pagamento è il coniuge, il convivente o un familiare, in linea retta o collaterale, del lavoratore, purché di età non inferiore a sedici anni. In questo caso l'INL ammette anche il **vaglia postale** purché vi sia l'indicazione del nome o della ragione sociale del beneficiario e la clausola di non trasferibilità (il rilascio di assegni circolari, vaglia postali e cambiari, di importo inferiore a 1.000 euro può essere richiesto, per iscritto, dal cliente senza la clausola di non trasferibilità) e vengano esplicitati nella causale i dati essenziali dell'operazione (indicazione del datore di lavoro che effettua il versamento e del lavoratore beneficiario, data ed importo dell'operazione ed il mese di riferimento della retribuzione).

Per ciascuna delle citate modalità di pagamento, il documento richiamato reca inoltre le modalità di verifica che gli uffici possono mettere in campo e le informazioni che saranno richiesti agli istituti finanziari per la verifica del rispetto della normativa.

Indennità e rimborsi

Di particolare interesse è la precisazione riguardante le componenti della paga che sono interessate dalla disciplina in oggetto.

Il divieto di pagamento in contanti riguarda, in via generale, ciascun elemento della retribuzione e ogni anticipo della stessa.

In tema di indennità e rimborsi, componenti spesso erogati a dipendenti e collaboratori, l'INL precisa quanto segue:

- l'obbligo di pagamento tracciato si riferisce soltanto alle somme erogate a titolo di retribuzione, pertanto l'utilizzo di detti strumenti **non è obbligatorio** per la corresponsione di somme dovute a diverso titolo, quali ad esempio quelle imputabili a spese che i lavoratori sostengono nell'interesse del datore di lavoro e nell'esecuzione della prestazione (ad esempio **anticipi e/o rimborso spese di viaggio, vitto, alloggio**), che potranno, quindi, continuare ad essere corrisposte in contanti. Tali somme sono infatti erogate esclusivamente a titolo di rimborso (chiaramente documentato) e hanno natura solo restitutoria:
- al contrario, per quanto riguarda **l'indennità di trasferta** (quale la diaria per il rimborso forfettario delle spese sostenute), in considerazione della natura "mista" della stessa (risarcitoria e retributiva solo quando superi un determinato importo ed abbia determinate caratteristiche), è necessario ricomprendere le relative somme nell'ambito degli **obblighi di tracciabilità**.

DETRAZIONE 50% ACQUISTO BOX PERTINENZIALE SOLO CON NUOVA COSTRUZIONE

A partire dal mese di settembre l’Agenzia delle entrate ha iniziato a pubblicare sul proprio sito alcune risposte a richieste di chiarimento presentate dai contribuenti (i cosiddetti “interpelli”); si tratta di chiarimenti che interessano specificamente il soggetto che ha sollecitato la risposta, ma che vengono pubblicati (in forma anonima), per dare indicazione alla generalità dei contribuenti delle indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate.

Modalità di pagamento

L’articolo 16-*bis*, Tuir prevede a favore dei contribuenti specifiche agevolazioni per il recupero del patrimonio edilizio. Dette agevolazioni consistono in una detrazione pari al 36% delle spese documentate, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 48.000 euro per unità immobiliare, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l’immobile sul quale sono effettuati gli interventi. Dal 2012 e sino alla fine del 2018 detto *bonus* è stato irrobustito, fissando la detrazione alla misura del 50% e alzando il tetto delle spese agevolabili sino a 96.000 euro (a oggi non è ancora noto quale sia la sorte del *bonus* per il prossimo anno).

Tale detrazione è riconosciuta, tra gli altri, anche per gli interventi relativi:

- alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali a immobili residenziali (limitatamente ai costi sostenuti per l’acquisto delle materie prime impiegate nei lavori), anche a proprietà comune,
- nonché, per l’acquisto di autorimesse e posti auto pertinenziali, limitatamente ai costi di realizzo comprovati da apposita attestazione rilasciata dal costruttore, come chiarito con documenti di prassi.

Nel caso esaminato dal citato interpello, viene chiarito che il *box* auto che deriva da un intervento di **ristrutturazione** di un immobile ad uso abitativo con cambio di destinazione d’uso e non da un intervento di “nuova costruzione”, come lascia intendere il termine “realizzati” previsto dalla norma.

Per tale motivo, secondo l’Agenzia delle entrate, nel caso di specie **non è consentito applicare la detrazione**.

Si rammenta che, per usufruire della detrazione, il proprietario deve essere in possesso della seguente documentazione: atto di acquisto o preliminare di vendita registrato dal quale si evinca la pertinenzialità, dichiarazione del costruttore nella quale siano indicati i costi di costruzione, bonifico bancario o postale per i pagamenti effettuati, laddove prevista, ricevuta della raccomandata al Centro operativo di Pescara.

Con la circolare n. 43/E/2016 l’Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire istruzioni in merito alla detrazione dell’acquisto del *box* auto nei casi in cui il pagamento non sia stato disposto mediante bonifico. In tale situazione si può ugualmente usufruire della detrazione a condizione che nell’atto notarile siano indicate le somme ricevute dall’impresa che ha ceduto il *box* pertinenziale e che il

contribuente ottenga dal venditore, oltre alla certificazione sul costo di realizzo del *box*, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati inclusi nella contabilità dell'impresa.

PUBBLICATE LE FAQ SUGLI INVESTIMENTI PUBBLICITARI "INCREMENTALI"

Con la pubblicazione in Gazzetta ufficiale del D.P.C.M. 90/2018 sono state definite le disposizioni attuative per la richiesta del credito di imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali effettuati sulla stampa (giornali quotidiani e periodici, anche on line, locali e nazionali) e sulle emittenti radio-televisive a diffusione locale, introdotto dall'articolo 57-*bis*, D.L. 50/2017.

Il Dipartimento per l'informazione e l'editoria con il provvedimento del 31 luglio 2018 ha approvato il modello da presentare esclusivamente in via telematica dal 22 settembre al 22 ottobre 2018 per fruire dell'agevolazione, relativamente ai costi già sostenuti nel 2017 e per prenotare il beneficio, relativamente ai costi in corso di sostenimento nel 2018.

Si ricorda che sono ammissibili al credito di imposta gli investimenti riferiti all'acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali su giornali quotidiani e periodici, nazionali e locali, ovvero nell'ambito della programmazione di emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

Le pubblicità devono essere effettuate su giornali ed emittenti editi da imprese titolari di testata giornalistica iscritta presso il competente Tribunale o presso il Registro degli operatori di comunicazione dotate del direttore responsabile. Sono escluse le spese diverse dall'acquisto dello spazio pubblicitario, anche se accessorie o connesse; sono altresì escluse le spese per l'acquisto di spazi destinati a servizi quali televendite, pronostici, giochi, scommesse, messaggeria vocale o *chat-line*.

L'effettività del sostenimento delle spese deve risultare da apposita attestazione rilasciata dai soggetti legittimati a rilasciare il visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni fiscali ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti.

Il contributo sotto forma di credito di imposta è pari al 90% degli investimenti pubblicitari incrementali rispetto all'anno precedente per le microimprese, le pmi e le *start up* innovative ovvero al 75% per le altre imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali.

Il credito di imposta liquidato potrà essere inferiore a quello richiesto nel caso in cui l'ammontare complessivo delle agevolazioni richieste superi l'ammontare delle risorse stanziato. L'utilizzo sarà consentito esclusivamente in compensazione (non a rimborso) per il tramite del modello F24 che andrà presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel/Fisconline).

Recentemente, il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria ha reso noti i propri chiarimenti in relazione all'accesso al *bonus* pubblicità che di seguito si riportano.

Accesso al *bonus*

Il modello di "comunicazione telematica" e le relative istruzioni per la compilazione sono reperibili sul sito internet del Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri www.informazioneeditoria.gov.it e sul sito Internet dell'Agenzia delle

	<p>entrate www.agenziaentrate.it.</p> <p>Eventuali aggiornamenti della modulistica e delle relative istruzioni, e ogni altra informazione e notizia utile ai fini della più corretta e agevole fruizione della misura saranno pubblicati sugli stessi siti <i>internet</i> delle 2 Amministrazioni.</p>
Rinuncia al beneficio	<p>La rinuncia, totale o parziale, agli effetti di una “comunicazione per l’accesso” al credito di imposta precedentemente inviata, può essere presentata, per qualunque motivo, negli stessi termini per la presentazione della comunicazione stessa, cioè dal 22 settembre al 22 ottobre 2018. La rinuncia presentata fuori termine, pertanto, non sarà presa in considerazione.</p> <p>Non è possibile, invece, presentare una rinuncia agli effetti di una dichiarazione sostitutiva precedentemente inviata.</p>
Elenco soggetti sottoposti a verifica	<p>L’elenco dei soggetti da sottoporre alla verifica antimafia, presente in allegato alla “comunicazione telematica”, deve essere compilato soltanto nell’ipotesi in cui il credito di imposta richiesto sia superiore a 150.000 euro dai soli operatori che non siano iscritti nelle “<i>white list</i>”.</p> <p>Se l’ammontare complessivo del credito d’imposta indicato nella comunicazione/dichiarazione sostitutiva è superiore a 150.000 euro, infatti, il soggetto beneficiario è tenuto a rilasciare una delle seguenti dichiarazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di essere iscritto negli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa di cui all’articolo 1, comma 52, L. 190/2012 (per le categorie di operatori economici ivi previste), oppure - di aver indicato nel riquadro “<i>Elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia</i>” i codici fiscali di tutti i soggetti da sottoporre alla verifica antimafia di cui all’articolo 85, D.Lgs. 159/2011. <p>Tale dichiarazione sostitutiva va resa ai sensi dell’articolo 47, D.P.R. 445/2000, sia nella “<i>Comunicazione per l’accesso al credito d’imposta</i>” sia nella “<i>Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati</i>”.</p>
Tipologie di investimenti ammessi	<p>Il credito d’imposta è riconosciuto soltanto per gli investimenti pubblicitari incrementali effettuati sulle emittenti radiofoniche e televisive locali, analogiche o digitali, iscritte presso il Registro degli operatori di comunicazione, ovvero su giornali quotidiani e periodici, nazionali e locali, in edizione cartacea o digitale, iscritti presso il competente Tribunale, ovvero presso il menzionato Registro degli operatori di comunicazione, e dotati in ogni caso della figura del direttore responsabile.</p> <p>Non sono pertanto ammesse al credito d’imposta le spese sostenute per altre forme di pubblicità come ad esempio (titolo esemplificativo e non esaustivo):</p> <ul style="list-style-type: none"> - grafica pubblicitaria su cartelloni fisici; - volantini cartacei periodici;

	<ul style="list-style-type: none"> - pubblicità su cartellonistica; - pubblicità su vetture o apparecchiature; - pubblicità mediante affissioni e <i>display</i>; - pubblicità su schermi di sale cinematografiche; - pubblicità tramite social o piattaforme online (<i>banner</i> pubblicitari su portali <i>online</i>, etc...).
Esclusione dall'agevolazione	<p>Non è possibile accedere al credito l'imposta se gli investimenti pubblicitari dell'anno precedente a quello per cui si richiede l'agevolazione sono stati pari a zero, come prescritto dal Consiglio di Stato nel parere reso sul Regolamento di cui al D.P.C.M. 90/2018, che ha disciplinato la misura.</p> <p>Sono esclusi dalla concessione del credito di imposta, pertanto, oltre che i soggetti che nell'anno precedente a quello per il quale si richiede il beneficio non abbiano effettuato investimenti pubblicitari ammissibili, anche quelli che abbiano iniziato l'attività nel corso dell'anno per il quale si richiede il beneficio.</p>
Calcolo dell'incremento	<p>Ai fini dell'incremento percentuale si può fare riferimento al "complesso degli investimenti", cioè agli investimenti incrementali effettuati su tutti i canali di informazione ammessi rispetto all'anno precedente, a condizione che su di essi la spesa per gli investimenti pubblicitari effettuata nell'anno precedente non sia pari a zero.</p> <p>È possibile poi accedere al <i>bonus</i> anche per investimenti effettuati su un solo mezzo di informazione (stampa da una parte ed emittenti radiofoniche e/o televisive dall'altra).</p>
Analoghi investimenti effettuati sugli "stessi mezzi di informazione" nell'anno precedente	<p>L'agevolazione è riconosciuta per gli investimenti pubblicitari il cui valore superi almeno dell'1% gli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione nell'anno precedente.</p> <p>Per "analoghi investimenti" sugli "stessi mezzi di informazione", si intende investimenti sullo stesso "canale informativo", cioè sulle radio e televisioni locali analogiche o digitali, da una parte, oppure sulla stampa cartacea ed online, dall'altra, e non sulla singola emittente o sul singolo giornale.</p>
Costi di pubblicità rilevanti	<p>Le spese sostenute per l'acquisto di pubblicità, rilevanti ai fini della concessione del credito d'imposta, che concorrono a formare la base di calcolo dell'incremento e quindi del <i>bonus</i> fiscale, sono al netto delle spese accessorie, dei costi di intermediazione e di ogni altra spesa diversa dall'acquisto dello spazio pubblicitario, anche se ad esso funzionale o connesso.</p> <p>Sono agevolabili i compensi corrisposti alle imprese editoriali, pertanto, ma non quelli corrisposti alle concessionarie di pubblicità.</p> <p>Nel caso in cui le fatture non siano emesse dalle "imprese editoriali", ma da soggetti intermediari, nelle stesse dovrà essere espressamente specificato l'importo delle spese nette sostenute per la pubblicità, separato dall'importo relativo al compenso dell'intermediario, e dovrà essere</p>

	<p>indicata la testata giornalistica o l'emittente radio-televisiva sulla quale è stata effettuata la campagna pubblicitaria.</p>
Insufficienza delle risorse	<p>L'ordine cronologico di presentazione delle domande non è rilevante ai fini della concessione dell'agevolazione.</p> <p>Nell'ipotesi di insufficienza delle risorse disponibili, infatti, si procederà alla ripartizione percentuale tra tutti i soggetti che, nel rispetto dei requisiti e delle condizioni di ammissibilità, hanno presentato nei termini la comunicazione telematica.</p>
Documentazione	<p>Nessun documento deve essere allegato alla comunicazione telematica né alle dichiarazioni sostitutive contenute nel modello e rese telematicamente.</p> <p>Il richiedente (soggetto beneficiario) è tenuto a conservare, per i controlli successivi, e ad esibire su richiesta dell'Amministrazione tutta la documentazione a sostegno della domanda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - fatture, - eventuale copia dei contratti pubblicitari, - attestazione sull'effettuazione delle spese sostenute, rilasciata dai soggetti legittimati, individuati dall'articolo 4, comma 2 del Regolamento. <p>Nel caso in cui la comunicazione telematica sia trasmessa da un intermediario, questo è tenuto a conservare copia della comunicazione per l'accesso e copia delle dichiarazioni sostitutive previste nel modello, compilate e sottoscritte dal richiedente (soggetto beneficiario) e copia di un documento di identità dello stesso richiedente.</p>
Invio e sottoscrizione della comunicazione/dichiarazione sostitutiva direttamente o tramite intermediario	<p>Se la comunicazione telematica (sia la comunicazione per l'accesso che la dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati) è presentata direttamente dal richiedente l'agevolazione (soggetto beneficiario), la firma si considera apposta con l'inserimento delle proprie credenziali di accesso all'area riservata dell'Agenzia, e non è prevista l'allegazione di alcun documento di identità.</p> <p>Se la comunicazione telematica (sia la comunicazione per l'accesso che la dichiarazione relativa alle spese effettuate) è presentata tramite intermediario, invece, il richiedente l'agevolazione (soggetto beneficiario) compila il modello, lo sottoscrive con firma autografa o con una delle firme elettroniche previste dal codice dell'amministrazione digitale, e lo consegna, con una copia del documento di identità, all'intermediario, che dovrà conservarli.</p> <p>Anche in questo caso non è prevista l'allegazione del documento di identità alla comunicazione telematica.</p> <p>La stessa duplice modalità deve essere seguita, a seconda che la comunicazione telematica sia inviata direttamente o tramite intermediario, anche per la sottoscrizione della "dichiarazione sostitutiva da rendere se il credito di imposta è superiore a 150.000 euro".</p>

La sezione "impegno alla presentazione telematica" è predisposta a garanzia del cliente che affida l'incarico per la trasmissione del modello.

La procedura da seguire è la seguente:

- il soggetto richiedente l'agevolazione (soggetto beneficiario) consegna il modello di comunicazione telematica compilato e da lui sottoscritto, con copia di un documento di identità, all'intermediario, che dovrà conservarli;

- l'intermediario restituisce al cliente una copia del modello con la sezione "impegno alla presentazione telematica" compilata e da lui sottoscritta. La sottoscrizione da parte dell'intermediario, ovviamente, può essere effettuata con le modalità previste dalla normativa vigente (autografa o una delle firme elettroniche previste dal c.a.d.). La presentazione della comunicazione telematica è effettuata dall'intermediario esclusivamente attraverso le funzionalità di accesso mediante i servizi resi disponibili nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle entrate.

La prova della presentazione è data dall'attestazione rilasciata dai servizi telematici.

L'intermediario è tenuto a consegnare al richiedente una copia della comunicazione/dichiarazione sostitutiva presentata e dell'attestazione che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

Non è prevista in nessun caso l'allegazione del documento di identità alla comunicazione telematica.

Per l'invio delle comunicazioni telematiche da parte di un intermediario è richiesta una specifica abilitazione a Entratel, in presenza dei necessari requisiti, in quanto l'abilitazione a Fisconline non consente di operare in qualità di intermediario.

LA CONTABILIZZAZIONE DEI FABBRICATI E LO SCORPORO DEI TERRENI

La corretta gestione contabile dei fabbricati richiede particolare attenzione per le ricadute fiscali che si determinano nella individuazione del valore teorico dell'area sulla quale insiste il fabbricato; tale valore deve essere contabilmente evidenziato in modo separato e non viene ammortizzato, in quanto si reputa che non perda mai di valore.

Sul versante fiscale, il Legislatore ha individuato regole forfetarie per la determinazione del valore del terreno; ove queste non coincidano con quelle contabili, si dovrà inevitabilmente gestire un doppio binario.

La collocazione in bilancio dei fabbricati

L'articolo 2424, cod. civ. prevede che le immobilizzazioni materiali siano iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale alla voce BII; tra le voci proposte si trova la numero 1), relativa a terreni e fabbricati.

Secondo il documento Oic 16, tale voce può comprendere:

- terreni (ad esempio: pertinenze fondiari degli stabilimenti, terreni su cui insistono i fabbricati, fondi e terreni agricoli, moli, ormeggi e banchine, cave, terreni estrattivi e minerari, sorgenti);
- fabbricati strumentali per l'attività della società (ad esempio: fabbricati e stabilimenti con destinazione industriale, opere idrauliche fisse, silos, piazzali e recinzioni, autorimesse, officine, oleodotti, opere di urbanizzazione, fabbricati ad uso amministrativo, commerciale, uffici, negozi, esposizioni, magazzini ed altre opere murarie);
- fabbricati che non sono strumentali per l'attività della società ma che:
 - rappresentano un investimento di mezzi finanziari;
 - sono posseduti in ossequio a norme di carattere statutario o previsioni di legge (ad esempio: immobili a uso abitativo, termale, sportivo, balneare, terapeutico; collegi, colonie, asili nido, scuole materne ed edifici atti allo svolgimento di altre attività accessorie);
 - hanno carattere accessorio rispetto agli investimenti strumentali (ad esempio: villaggi residenziali ubicati in prossimità degli stabilimenti per l'abitazione del personale);
- costruzioni leggere.

Si noti, dunque, che nel bilancio finale depositato al registro imprese i terreni e i fabbricati sono compresi in un'unica voce complessiva, mentre il dettaglio di cui si discute in questo intervento riguarda il piano dei conti.

Il costo da iscrivere

L'iscrizione avviene al costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene, comprensivo della eventuale Iva indetraibile ed al netto degli sconti incondizionati. Il costo comprende anche gli oneri accessori, che, nel caso dei fabbricati, possono essere:

- i costi notarili per la redazione dell'atto di acquisto;

- le tasse per la registrazione dell'atto di acquisto;
- i costi riferibili alla stipula dell'eventuale preliminare di acquisto;
- gli onorari per la progettazione dell'immobile; i costi per opere di urbanizzazione primaria e secondaria poste dalla legge obbligatoriamente a carico del proprietario;
- i compensi di mediazione.

In linea di principio fanno parte del valore del bene anche gli elementi strutturalmente connessi al suolo e alle costruzioni, che ne accrescono l'utilità e la qualità. Si tratta degli impianti elettrici, idrico sanitari, di aerazione, di climatizzazione, ascensori, montacarichi, pannelli solari integrati nel tetto e nelle pareti, etc. Di ciò va tenuto conto ai fini della corretta percentuale di ammortamento da utilizzare, seguendo il metodo del "*component approach*". Così, cita il documento Oic 16, se l'immobilizzazione materiale comprende componenti, pertinenze o accessori, aventi vite utili di durata diversa dal cespite principale, l'ammortamento di tali componenti si calcola separatamente dal cespite principale, salvo il caso in cui ciò non sia praticabile o significativo. Se, ad esempio, un ascensore presenta una vita utile di durata inferiore di quella del relativo stabile, il calcolo distinto dell'ammortamento è più corretto e facilita la contabilizzazione nel momento in cui il componente verrà sostituito.

L'ammortamento: individuazione del valore dell'area

Il costo delle immobilizzazioni materiali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo, deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. La quota di ammortamento imputata a ciascun esercizio si riferisce alla ripartizione del costo sostenuto sull'intera durata di utilizzazione.

Tutti i cespiti sono ammortizzati tranne i cespiti la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte.

Se il valore dei fabbricati incorpora anche quello dei terreni sui quali insistono, il valore del fabbricato va scorporato, anche in base a stime, per determinarne il corretto ammortamento.

I fabbricati che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari, effettuato da parte della società in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali.

I terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

Si potrebbe porre il problema di individuazione del valore di un terreno nel caso di fabbricato non "cielo-terra", come potrebbe essere, ad esempio, un ufficio posto in una palazzina.

Il documento Oic 16, al riguardo, nulla prevede, mentre l'Agenzia delle entrate ha sancito che lo scorporo debba essere effettuato anche in relazione alle singole unità immobiliari presenti in un

fabbricato. Sul versante civilistico, invero, parrebbe più corretto riscontrare l'assenza di un terreno, ma per "adeguarsi" alla richiesta fiscale, molte aziende effettuano comunque lo scorporo. Si pone, dunque, il principale problema di individuare quale sia il corretto valore da attribuire al terreno, specialmente nel caso di acquisto di un fabbricato già edificato; i principi contabili, infatti, richiedono l'utilizzo di stime, che dovrebbero essere predisposte da tecnici del settore. Il Fisco, invece, ricorre a metodi di natura forfetaria, in base a quanto stabilito con D.L. 223/2006, che tendono ad isolare dal valore fiscalmente riconosciuto quello relativo:

- alle aree occupate dalla costruzione;
- alle aree pertinenziali della medesima.

Pertanto, si è stabilito di individuare il valore del terreno in una quota pari al 20% del costo del fabbricato, ovvero 30% nel caso si tratti di fabbricato industriale.

Per la precisione, il fisco richiede che il valore da attribuire al terreno sia pari al maggiore tra quello esposto in bilancio e quello ricavabile dalle percentuali di cui sopra.

Si considerano fabbricati industriali quelli destinati alla produzione e trasformazione dei beni, avendo riguardo alla specifica destinazione e prescindendo dalla classificazione catastale o contabile. Così, non rientrano nella categoria dei fabbricati industriali quelli destinati ad una attività commerciale, come un negozio o un deposito per le merci.

Nel caso in cui i fabbricati siano destinati ad attività miste (industriali e non), lo scorporo deve essere effettuato utilizzando la percentuale (del 20 o 30%) relativa all'attività prevalente in termini di metri quadri occupati.

Nel caso in cui, poi, parti del fabbricato siano contemporaneamente destinate ad attività promiscue, si deve ricorrere a criteri oggettivi, tra cui quello del numero di addetti occupati dall'una e dall'altra attività.

Esempio 1: l'acquisto dell'area e la successiva edificazione

I ragionamenti di cui sopra non valgono nell'ipotesi in cui un soggetto avesse acquistato un terreno per edificare, sul medesimo, il proprio fabbricato.

Qui non si rende necessario alcuno scorporo, in quanto il valore non ammortizzabile del terreno risulta già individuato.

Diversi	a Fornitore XY		122
Terreni		100	
Iva su acquisti		22	

La stessa contabilizzazione dovrà essere utilizzata nel caso in cui si acquistasse un terreno già edificato, ma con la presenza di un immobile che non rappresenti un bene strumentale funzionante; lo stesso fabbricato, dunque, verrebbe poi demolito e, previa bonifica del terreno, si provvederà alla costruzione di un nuovo fabbricato.

Le spese di demolizione e di bonifica vanno, in questo caso, ad incrementare il costo dell'area che, come tale, non sarà ammortizzabile.

Pertanto, nel caso di acquisto del terreno con "rudere" per 800, con successive spese di demolizione e bonifica per 300 (affidate in appalto), ed ulteriori costi di costruzione del nuovo fabbricato per 600 (affidati in appalto), si avrebbe:

Diversi	a Fornitore XY		976
Terreni		800	
Iva su acquisti		176	
Diversi	a Fornitore XY		366
Terreni		300	
Iva su acquisti		66	
Diversi	a Fornitore XY		732
Fabbricati		600	
Iva su acquisti		132	

Esempio 2: l'acquisto del fabbricato già edificato

Nel caso in cui, invece, un'azienda acquisisca un fabbricato già edificato, risulta necessario (anche contabilmente) operare uno scorporo del valore intrinseco dell'area; tale valore, da collocare nella voce terreni, non sarà sottoposto ad alcun ammortamento.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato a utilizzo industriale
- costo di acquisto: 1.000
- valore stimato del terreno: 300 (la misura coincide con il valore fiscale del 30%)

Diversi	a Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali		1.000	
Iva su acquisti		220	
Terreni	a Fabbricati Industriali		300

Così operando, al momento dello stanziamento degli ammortamenti, il valore di 300 dell'area coincide con quanto ipotizzato dal Fisco e non vi saranno disallineamenti da gestire.

Nel caso in cui l'acquisto del fabbricato già edificato configurasse un bene strumentale funzionante e si decidesse di demolirlo per esigenze proprie dell'impresa, tutto il valore imputato al fabbricato (al netto di quello destinato a terreno, in sede di scorporo) sarebbe fiscalmente rilevante per la determinazione di una minusvalenza.

Esempio 3: l'acquisto del fabbricato già edificato

Ragioniamo ora sulle conseguenze della individuazione di un valore dell'area differente da quello individuato fiscalmente.

Si ipotizzi, ad esempio, il seguente caso:

- fabbricato destinato ad utilizzo industriale;
- costo di acquisto: 1.000;
- valore stimato del terreno: 200 (la misura è inferiore rispetto al valore fiscale di 300).

Diversi	a	Fornitore XY		1.220
Fabbricati Industriali			1.000	
Iva su acquisti			220	

Terreni	a	Fabbricati Industriali		200
---------	---	------------------------	--	-----

Al momento dello stanziamento delle quote di ammortamento, pertanto, il contribuente considera un valore del fabbricato di 800, ma fiscalmente dovrà operare una variazione in aumento per la quota di ammortamento corrispondente ai 100 di maggior valore imputato al fabbricato rispetto all'era.

Il risultato è esposto nella tabella che segue:

civile			fiscale			delta
valore	%	quota	valore	%	quota	
800,00	1,5	12,00	700,00	1,5	10,50	1,50
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00
800,00	3	24,00	700,00	3	21,00	3,00

Risulta superfluo precisare che, nel caso in cui lo scorporo civile determinasse un valore superiore a quello fiscale di 300, tale maggior valore troverebbe rilevanza anche a livello tributario, per effetto del principio della derivazione semplice.

Esempio 4: le successive spese di manutenzione incrementative

Supponiamo che, in relazione all'esempio 2 che precede, l'azienda decida di effettuare delle manutenzioni incrementative al fabbricato, per un valore complessivo di 500 (in appalto a terzi).

Tutte tali spese andranno ad incremento del valore ammortizzabile del fabbricato, senza che nessuna quota debba essere imputata all'area.

Diversi	a Fornitore XY		610
Fabbricati Industriali		500	
Iva su acquisti		110	

Esempio 5: le spese incrementative specifiche dell'area

Potrebbe anche capitare che l'azienda debba effettuare delle spese specifiche sull'area, ad esempio posare un manto di asfalto sul piazzale antistante il fabbricato.

In tal caso, anche se trattasi di lavori di manutenzione incrementativa, si ritiene che la maggiorazione vada appostata direttamente al bene di riferimento.

Pertanto, a fronte di una spesa di 100 per l'asfaltatura del piazzale (in appalto a terzi):

Diversi	a Fornitore XY		122
Terreni		100	
Iva su acquisti		22	

Ad analoghe conclusioni dovrebbe giungersi nel caso in cui si acquistasse, con separato atto notarile, un'area da utilizzare come pertinenza di un fabbricato già esistente.

Attenzione:

Le informazioni contenute nelle circolari e, più in generale nel sito www.sptal.com, non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Gli autori pertanto declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

Scolari & Partners