

COLLEGIO PROVINCIALE DEI
GEOMETRI
VIA ANCONA 51
62100 MACERATA (MC)

OGGETTO: Consulenza giuridica n. 910-5/2021
Associazione/Ordine COLLEGIO PROVINCIALE DEI GEOMETRI
Codice Fiscale 80011140433
Istanza presentata il 29/07/2021

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 119 del DL n. 34 del 2019 , e' stato esposto il seguente

QUESITO

La fruizione delle detrazioni fiscali in ambito edilizio previste dalla vigente legislazione è subordinata ad un complesso set di presupposti, di natura oggettiva e soggettiva, finalizzati a far sì che l'intervento soddisfi determinati requisiti.

Tra le previsioni di carattere oggettivo rientra il rispetto di appositi massimali di spesa, ammissibile ai bonus fiscali, puntualmente approntati dalla disciplina di ciascun intervento agevolabile.

Per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, la disciplina generale di

riferimento è costituita dall'art.16-bis del D.P.R.917/1986 (TUIR), a più riprese modificato dalle Leggi di Bilancio in merito, tra gli altri, al tetto di spesa e all'aliquota di detrazione.

Allo stato vigente della disposizione, l'agevolazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a Euro 96.000 per unità immobiliare, con l'applicazione dell'aliquota di detrazione del 50%.

Con riferimento, invece, agli interventi di riqualificazione energetica, vigono differenti limiti di spesa in funzione della specifica tipologia di intervento.

L'Agenzia delle Entrate si è in più occasioni espressa sulle modalità di calcolo dei limiti di spesa, in funzione sia della tipologia di intervento sia della fattispecie di edificio oggetto dei lavori.

Ad esempio, con la Risoluzione n.60/E del 28 settembre 2020 in materia di Superbonus, con specifico riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio (che interessano in particolare ai fini della presente istanza), è stato precisato che la detrazione è calcolata su un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. Nell'ipotesi, dunque, di un edificio condominiale composto da quattro unità immobiliari per un ipotizzato intervento di riduzione del rischio sismico il limite massimo di spesa ammesso al Superbonus è pari a Euro $96.000 \times 4 =$ Euro 384.000.

In questo caso, essendo il limite di spesa calcolato in funzione del numero di unità immobiliari di cui si compone l'edificio, l'ammontare massimo così determinato costituisce il tetto massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio, e non quello riferito alle singole unità che lo compongono.

Nella presente istanza si intende, invece, esemplificare la situazione di un edificio

composto da n.2 unità immobiliari, accatastate come C/2, di proprietà esclusiva di un unico soggetto.

Si ipotizza di eseguire sull'edificio un intervento di natura antisismica, previa demolizione e ricostruzione.

Si ipotizza altresì che le due unità siano convertite al termine dei lavori in civile abitazione e che ciò risulti esplicitamente dal titolo abilitativo.

Tuttavia, esse presentano una volumetria notevolmente differente l'una dall'altra.

In una così ipotizzata situazione, il Collegio intende, attraverso la presente istanza, sapere se nell'ottemperanza ai massimali di spesa legislativamente previsti per il Superbonus (in questo caso, Euro 96.000 x 2 come intervento antisismico di recupero del patrimonio edilizio), sia necessario tenere conto, attraverso un'opera di ripartizione in via proporzionale, della differente volumetria che caratterizza le due unità immobiliari nella situazione ante-lavori.

In altri termini, se sia sufficiente il rispetto in via complessiva del tetto di spesa pari a Euro 192.000, oppure se sia necessario "modulare" le due distinte soglie di Euro 96.000 in funzione della differente volumetria delle unità immobiliari, in considerazione del fatto che i lavori necessari e le relative spese da sostenere sono quantificati in misura notevolmente differente tra l'una e l'altra unità immobiliare. Inoltre, si chiede se alle stesse conclusioni si possa pervenire qualora le due unità immobiliari non siano situate nello stesso corpo di fabbrica, ma siano dunque strutturalmente separate.

Il Collegio, inoltre, ritiene estendibile il quesito anche all'ipotesi in cui le due o più unità immobiliari che compongono un edificio siano di natura abitativa, in presenza naturalmente dei presupposti normativi affinché si possa parlare di condominio o di

edificio composto da 2 a 4 unità immobiliari appartenenti ad un unico proprietario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Il Collegio ritiene che non sia necessario considerare in via proporzionale i due distinti massimali e quindi imputarli "pro-quota" alle due unità immobiliari, ma sia sufficiente il rispetto in via complessiva dell'ammontare massimo di spesa pari a Euro 192.000.

Ciò in quanto l'amministrazione finanziaria, nel pronunciarsi in merito ai tetti di spesa ammissibile a detrazione, non ha mai fatto riferimento a parametri come volumetria, superficie, ecc., delle unità immobiliari, focalizzandosi invece esclusivamente sul numero di esse che compongono l'edificio, ai sensi delle risultanze catastali.

Nel caso in cui si trattasse invece di condominio minimo, qualora ad esempio le due unità immobiliari C/2 fossero di proprietà di due differenti soggetti, il Collegio ritiene si possa pervenire alla medesima soluzione, in quanto i due massimali sarebbero comunque da considerare "divisi" essendo da imputare a proprietari diversi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, ha introdotto nuove disposizioni

che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (cd. Superbonus) effettuati su unità immobiliari residenziali.

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. ecobonus) nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. sismabonus), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n.90.

Per quanto riguarda, in particolare, gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico, oggetto dell'agevolazione in esame, essi sono quelli indicati all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, vale a dire quelli «relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione. Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari».

Per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico - che non costituiscono, dunque, una nuova categoria di interventi agevolabili - il citato articolo 16-bis del TUIR costituisce la disciplina generale di riferimento (cfr., ex multis, circolare n.30/E

del 22 dicembre 2020 - punto 5.1.7; risposta ad interpello pubblicata nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate 22 settembre 2020, n.419).

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del Superbonus sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

Da ultimo si fa presente, che le lettere a) e f) dell'articolo 1, comma 66, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) hanno modificato l'articolo 119 del decreto Rilancio, prevedendo che il Superbonus si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

La successiva lett. m) del citato articolo 1, comma 66, della legge di bilancio 2021 ha, inoltre, inserito nel medesimo articolo 119 del decreto Rilancio il comma 8-bis, ai sensi del quale «Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera a), per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022».

Con riferimento alla applicazione di tale agevolazione, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E e da ultimo con la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Ai sensi del comma 15-bis del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, le disposizioni agevolative in commento non si applicano, alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico.

La normativa prevede limiti di spesa massima diversi a seconda che l'intervento sia realizzato sulle parti comuni di un edificio in "condominio" o costituito da due a quattro unità distintamente accatastate di un unico proprietario o in comproprietà tra più persone fisiche [cfr. articolo 119, comma 1, lettere a) e b)] oppure su un edificio unifamiliare o su una unità immobiliare, indipendente e con accesso autonomo dall'esterno, situata in edifici plurifamiliari.

Si ricorda anche che la qualificazione inerente le opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali.

Ai fini del Superbonus occorre quindi che dal suddetto documento amministrativo risulti che gli interventi riguardino quelli previsti nelle lettere da a) a d) del D.P.R. 6 giugno 2001, n.380, con esclusione degli interventi di nuova costruzione (articolo 3, comma 1, lettera e) del D.P.R.6.6.2001, n.380).

Nella predetta circolare n. 24/E del 2020 è stato, altresì, precisato che il Superbonus spetta anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia" ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia".

Al riguardo, si ricorda che detta qualificazione inerente le opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali. Ai fini del Superbonus occorre quindi che dal suddetto documento amministrativo risulti che l'intervento rientri nella ristrutturazione edilizia. Infatti, come precisato nella citata circolare n. 24/E del 2020,

ai fini del Superbonus, l'intervento deve riguardare edifici o unità immobiliari esistenti, non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione (esclusa l'ipotesi di installazione di sistemi solari fotovoltaici di cui al comma 5, dell'articolo 119, del decreto Rilancio).

Per quanto riguarda le modalità di determinazione del limite massimo di spesa agevolabile, come ribadito da ultimo con la circolare n. 30/E del 2020, se si realizza un intervento che comporta l'accorpamento o la suddivisione delle unità immobiliari, anche nell'ambito della demolizione e ricostruzione, per il calcolo del limite di spesa ammissibile al Superbonus si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori.

Per quanto riguarda i quesiti proposti, si fornisce distinta risposta in relazione alle diverse situazioni illustrate.

Con il primo quesito, si ipotizza la situazione di un edificio composto da n.2 unità immobiliari, accatastate come C/2, di volumetria notevolmente differente tra loro, di proprietà esclusiva di un unico soggetto, in relazione alle quali, con intervento di demolizione e ricostruzione con finalità antisismica avverrà la conversione in unità immobiliare di civile abitazione, come da titolo edilizio che verrà rilasciato.

In merito alla questione proposta, si precisa che qualora le unità immobiliari in questione fossero pertinenze di altra unità abitativa le stesse non avrebbero diritto ad alcun autonomo limite di spesa rispetto a quello attribuibile all'abitazione cui afferirebbero.

Si rammenta inoltre che la qualificazione delle opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende

beneficiare di agevolazioni fiscali, e pertanto esula dalle funzioni dell'istituto dell'interpello operare tale qualificazione. Ad ogni buon conto, l'intervento ipotizzato, attesa l'attuale formulazione dell'articolo 3, comma 1, lettera d) del D.P.R. 6 giugno 2001, n.380, appare di possibile inquadramento tra gli interventi di ristrutturazione edilizia. Dal documento autorizzatorio, inoltre deve risultare, altresì, il cambio d'uso degli immobili, in origine non abitativo, in "residenziale". Come, infatti, chiarito con diversi documenti di prassi in materia di detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio, da ultimo con circolare n. 7/E del 25 giugno 2021, sono ammessi al Superbonus anche le spese sostenute per interventi realizzati su immobili che solo al termine degli stessi saranno destinati ad abitazione, purché nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente che gli stessi comportano il cambio di destinazione d'uso dei fabbricati in abitativo e sempreché l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobile residenziale diverso da A/1, A/8, A/9).

Ai fini dell'accesso ai benefici di cui all'art.119 in commento, quindi, è necessario che dal titolo amministrativo che autorizza i lavori risulti che la demolizione del fabbricato composto dai due C/2 sia finalizzata alla conservazione del patrimonio edilizio esistente e che non si tratti di intervento di nuova costruzione ex art. 3, comma 1, lett. e) del D.P.R. n. 380/2001.

Per quanto poi attiene i limiti di spesa, cui l'istante fa espresso riferimento nella soluzione prospettata, si osserva quanto segue.

Con circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020, risposta 4.4.6, è stato chiarito che: "Con riferimento alle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per interventi finalizzati al risparmio energetico, è stato precisato che nel caso in cui i predetti interventi comportino l'accorpamento di più unità

abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, per l'individuazione del limite di spesa, vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori. Ciò implica, in sostanza, che...va valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni. Il medesimo criterio va applicato anche ai fini del Superbonus. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui: (omissis.) si realizza un intervento di demolizione e di ricostruzione agevolabile sia ai fini dell'ecobonus che del sismabonus, per il calcolo del limite di spesa ammissibile al Superbonus si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori".

Sia la normativa che la prassi in materia, infatti, non danno, sotto il descritto profilo, rilievo alcuno all'entità volumetrica delle unità immobiliari.

Pertanto, ferme restando le ulteriori condizioni previste dalla normazione primaria e secondaria, qualora l'intervento ipotizzato nell'istanza sia ammesso al Superbonus e le unità immobiliari oggetto dell'intervento non siano qualificabili come pertinenze dell'abitazione, ai fini dei limiti di spesa, in base alle considerazioni sopra esposte, si dovrà considerare esclusivamente il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori, senza che la volumetria delle stesse abbia influenza ai fini dell'applicazione dell'agevolazione.

Alle stesse conclusioni, si perviene in caso di intervento di demolizione e ricostruzione con cambio di destinazione d'uso qualora i descritti immobili di categoria C/2 costituissero corpo staccato dall'edificio principale (cfr. risposta ad interpello pubblicata nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate n.242 del 13 aprile 2021) o le due unità immobiliari destinatarie dell'intervento fossero di natura abitativa (nel qual caso, ovviamente, non necessiterebbero del cambio di destinazione d'uso).

Per quanto riguarda poi il secondo quesito, riguardante l'ipotesi nella quale le unità immobiliari in questione fossero di proprietà di due soggetti diversi, e facessero parte di un c.d. "condominio minimo" (in presenza dei necessari requisiti oggettivi e soggettivi, tra cui la prevalenza delle superfici abitative dell'edificio in cui siano ubicate), o di un edificio composto da 2 a 4 unità immobiliari appartenenti ad un unico proprietario o in comproprietà, si ritiene che anche in tal caso il limite di spesa agevolabile (unico considerata anche l'abitazione bene principale, qualora gli immobili avessero carattere pertinenziale) sarebbe costituito da euro 96.000,00 per ognuna di tali unità immobiliari presenti prima dell'intervento, non avendo influenza alcuna la diversa volumetria delle unità immobiliari stesse.

IL DIRETTORE REGIONALE

Stefano Mastronardo

(firmato digitalmente)