

Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

N. 348

17.12.2013

Ristrutturazione: immobili interessati

Categoria: Irpef
Sottocategoria: Detrazione 36%

Gli interventi, oggetto dell'agevolazione della detrazione del 50%, devono **riguardare edifici destinati alla residenza oppure singole unità immobiliari residenziali situati nel territorio nazionale di qualunque categoria catastale, anche rurale.**

In particolare, va utilizzato un criterio d'uso "di fatto" dell'unità immobiliare, ferma restando l'applicabilità di eventuali sanzioni per mancata variazione catastale o per infrazioni di natura edilizia ed urbanistica (Circolare Ministeriale n.57/E/1998).

E', inoltre, necessario che gli edifici sui quali vengono realizzati i lavori agevolati risultino censiti in catasto, oppure che ne sia stato richiesto l'accatastamento.

Premessa

Ai sensi dell'art. 16-bis, D.P.R. 917/1986, danno diritto **all'agevolazione fiscale per ristrutturazione** le spese sostenute per:

- o interventi di recupero edilizio di cui alle lett. a), b), c), e d) dell'art. 3, D.P.R. 6.6.2001, n. 380, vale a dire manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, realizzati sulle parti comuni di edifici residenziali, di cui all'art. 1117 c.c.;
- o interventi di recupero edilizio, di cui alle lett. b), c) e d) dell'art. 3, D.P.R. 380/2001, vale a dire manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, realizzati sulle singole unità immobiliari residenziali, di qualsiasi categoria catastale, anche rurale e sulle loro pertinenze;
- o interventi finalizzati alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali, anche di proprietà comune;
- o interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche

aventi ad oggetto ascensori, montacarichi, e alla realizzazione di ogni strumento che, utilizzando la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo tecnologicamente avanzato, sia idoneo a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per i portatori di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell'art. 3, co. 3, L. 5.2.1992, n. 104;

- interventi per l'adozione di misure finalizzate a prevedere il rischio di compimento di illeciti da parte di terzi;
- opere finalizzate alla cablatura di edifici e al contenimento dell'inquinamento acustico;
- opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia. Le predette opere possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici, in applicazione della normativa vigente in materia. La detrazione, per tale intervento, si applica alle spese effettuate a decorrere dall'01.01.2013;
- interventi finalizzati 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 comprovante 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 centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari;
- interventi di bonifica dall'amianto e di esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici.

Per l'**individuazione degli immobili** la formulazione dell'art. 16-bis, co. 1, TUIR fa esplicito riferimento alla **residenzialità** degli stessi solo riguardo alle lettere a) e b); per gli altri interventi indicati si potrebbe, quindi, ipotizzare l'estensione dell'agevolazione anche in caso di lavori effettuati su immobili non residenziali. Tuttavia, il requisito della residenzialità degli immobili, per beneficiare della detrazione ex art. 16-bis TUIR si desume:

- dal fatto che nell'art. 1, L. n. 449/97, la **residenzialità** era esplicitamente richiesta per tutti gli interventi di recupero edilizio; l'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 25/2012, ha precisato che :

⇒ “come evidenziato nella relazione illustrativa al menzionato art. 16-bis, restano confermati non solo l’ambito, soggettivo e oggettivo, di applicazione delle disposizioni relative alla suddetta detrazione - introdotta dall’art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 - ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale, così da consentire di fare salvo, il consolidato orientamento di prassi formatosi in materia”.

- dal fatto che l’art. 16-bis, co. 5, TUIR, prevede che la detrazione spettante è ridotta al 50% in caso di interventi su immobili residenziali adibiti promiscuamente all’esercizio dell’arte o della professione (se l’immobile è solo parzialmente utilizzato come abitazione, la detrazione viene dimezzata);
- dal fatto che la guida fiscale alle ristrutturazioni edilizie dell’Agenzia delle Entrate (edizione ottobre 2013) richiede espressamente il carattere della residenzialità per tutti gli interventi individuati dall’art. 16-bis, co. 1, TUIR.



Attenzione

Tutto ciò premesso, si ritiene che la detrazione ex art. 16-bis, TUIR, sia applicabile **esclusivamente agli interventi effettuati su immobili residenziali.**



Osserva

Un’eccezione alla sopra descritta regola generale, è stata introdotta dalla legge di conversione del D.L. n. 63/2013; tale intervento prevede infatti che gli interventi di cui all’art. 16-bis, lett. i), TUIR su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità beneficiano, fino al 31 dicembre 2013, della detrazione pari al 65% delle spese sostenute, nel limite di € 96.000,00. La norma prevede, esplicitamente, che la sopra descritta agevolazione si applichi “a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive”. In questo particolare caso, la detrazione è quindi concessa anche in caso di lavori su immobili non residenziali.

Il co. 3 dell’art. 1, L. n. 449/1997 richiedeva, inoltre, che gli edifici agevolati fossero censiti all’ufficio del catasto (o ne fosse stato richiesto l’accatastamento), e che risultasse pagata l’ICI per gli anni a decorrere dal 1997 (se dovuta).



Attenzione

L’art. 16-bis, TUIR, disciplinante l’agevolazione dal 2012, non contiene più disposizioni in tal senso, ma si ritiene, in **considerazione della finalità della norma, che l’iscrizione (o iscrivibilità) in catasto, sia ancora necessaria.**



Cambio destinazione d'uso (da strumentale a residenziale)

Parti comuni condominali

Fatto salvo quanto disposto in merito alle pertinenze, la detrazione in esame è permessa in relazione alle unità immobiliari residenziali, ovvero a destinazione abitativa.

È confermato anche per la disciplina in vigore dal 2012, che per la residenzialità non rileva l'appartenenza a specifiche categorie catastali, ma **l'utilizzo effettivo dell'immobile**: può trattarsi anche di immobile rurale. In merito, la Circolare 24 febbraio 1998, n. 57, aveva affermato che: *“La formulazione della norma in commento ... porta a comprendere nell'ambito applicativo della disposizione gli interventi realizzati sulle unità immobiliari destinate ad abitazione di qualunque categoria catastale. Al riguardo, si precisa che, va utilizzato un criterio d'uso dell'unità immobiliare “di fatto”, ferma restando l'applicabilità di eventuali sanzioni per mancata variazione catastale o per infrazioni di natura edilizia ed urbanistica”.*

Con Risoluzione 8 febbraio 2005, n. 14, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che è possibile beneficiare della detrazione anche in relazione alle spese sostenute per **interventi di ristrutturazione effettuati su di un fabbricato rurale strumentale** (nel caso di specie, un fienile) che, a seguito di tali lavori, acquisisce la destinazione d'uso abitativo.

Per fruire dell'agevolazione è, comunque, richiesto che la documentazione edilizia attesti chiaramente che il fabbricato subirà il cambio di destinazione d'uso, da strumentale ad abitativo.

⇒ *“Alla luce dei chiarimenti sopra citati, considerando che l'intervento di cui alla lettera d) del co. 1 dell'art. 31 della L. n. 457/1978, richiamato dalle norme tra quelli agevolabili, comporta molto spesso il cambio di destinazione d'uso dell'immobile, la scrivente ritiene che, in relazione alla fattispecie in esame, sia possibile fruire del diritto alla detrazione di imposta del 36 per cento, a condizione che nel provvedimento amministrativo che assente i lavori, risulti chiaramente che gli stessi comportano il cambio di destinazione d'uso del fabbricato, già strumentale agricolo, in abitativo”*

Dal 2012, l'agevolazione 36%-50%, è normativamente ammessa per gli **interventi effettuati su tutte le parti comuni degli edifici residenziali**, individuate dall'articolo 1117, C.c., ovvero:

⇒ *“1. il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e in genere tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso*

comune; 2. i locali per la portineria e per l'alloggio del portiere, per la lavanderia, per il riscaldamento centrale, per gli stenditoi o per altri simili servizi in comune; 3. le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all'uso e al godimento comune, come gli ascensori, i pozzi, le cisterne, gli acquedotti e, inoltre, le fognature e i canali di scarico, gli impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condomini."

In sede di prima stesura del D.L. n. 201/2011, la detrazione per interventi su parti comuni era limitata a quelli eseguiti sulle parti comuni individuate dall'art. 1117, C.c., n. 1, con esclusione, quindi, di quelle di cui ai successivi n. 2 e 3.

Fin da subito detta previsione era sembrata anomala, anche in considerazione dei contenuti della R.M. n. 7/2010, con la quale l'Agenzia delle Entrate aveva, invece, già ammesso la detraibilità degli interventi edilizi effettuati su tutte le parti comuni condominiali individuate dall'art. 1117, C.c. anche se:

- ✓ l'art. 1, L. n. 449/1997 (istitutiva dell'agevolazione) citava solamente quelle di cui al n. 1;
- ✓ con R.M. n. 84/2007, l'Agenzia aveva affermato la necessità di fare riferimento, esclusivamente, alle parti comuni elencate al n. 1) dell'art. 1117, in commento.



Grazie alle modifiche apportate in sede di conversione in legge al D.L. n. 201/2011, **non si hanno più dubbi circa la possibilità di beneficiare della detrazione del 36%-50% su tutte le parti comuni di cui all'art. 1117, C.c., indipendentemente dalla loro classificazione civilistica. Nel caso di interventi su parti comuni condominiali**, ogni singolo condomino potrà beneficiare dell'agevolazione proporzionalmente alle quote millesimali di proprietà.

**Comuni con
unità a
destinazione
non abitativa**

La Circolare n. 57/1998 chiarisce che nel caso di condomini nei quali sono presenti unità con destinazione diversa da quella abitativa (ad esempio, condominio nel quale, a piano terra, sono presenti dei negozi) gli interventi edilizi "ordinari" effettuati sulle parti comuni, sono detraibili a condizione che la superficie delle unità destinate ad abitazione sia superiore al 50%.

Nel rispetto delle altre condizioni richieste, può fruire della detrazione anche il proprietario o detentore delle unità a destinazione non abitativa. Diversamente, **se in un condominio la superficie dedicata alle abitazioni è inferiore (o uguale) al 50%**, la Circolare n. 57/1998 dispone che:

Lavori su parti comuni in assenza di delibera comunale

⇒ “...è, comunque, ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio”.

Con Risoluzione 25 giugno 2008, n. 264, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che la detrazione IRPEF del 36%-50%, è fruibile dal condomino che abbia realizzato, nello stabile in cui vive, interventi agevolabili senza autorizzazione dell’assemblea condominiale. Nel caso di specie un soggetto ha realizzato, a proprie spese, un ascensore nel condominio dove abita.

L’intervento è stato autorizzato dal Comune (in quanto finalizzato all’abbattimento delle barriere architettoniche), ma non dall’assemblea condominiale.

Una Direzione Regionale aveva negato la detrazione, in quanto riteneva che alla comunicazione di inizio lavori dovesse essere allegata la delibera assembleare e la tabella millesimale di ripartizione delle spese; diversamente, con la Risoluzione n. 264/2008, **l’Agenzia delle Entrate ha ammesso la detraibilità dell’intervento, limitatamente, tuttavia, alla sola parte di spesa riferibile alla quota a lui spettante in base alla tabella millesimale.**

Pertinenze

L’art. 16-bis, TUIR (al pari di quanto prevedeva l’art. 1, L. n. 449/1997) ricomprende tra gli immobili interessati dalla detrazione, anche le pertinenze degli immobili residenziali. L’art. 817, C. c., fornisce la seguente **definizione di pertinenze:**

⇒ **“Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un’altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”.**

In linea generale, tra le pertinenze si possono annoverare le unità immobiliari classificate o classificabili, catastalmente, nelle categorie catastali del gruppo C, in quanto unità diverse da quelle ad uso abitativo, a condizione che siano utilizzate in modo durevole al servizio dell’immobile residenziale.

La Circolare n. 57/1998 in merito, aveva affermato che sono ricompresi nell’agevolazione gli interventi, anche innovativi, realizzati su pertinenze o su aree pertinenziali che siano già dotate del vincolo pertinenziale con l’unità immobiliare principale.



Immobile utilizzato promiscuamente



Immobili danneggiati da eventi calamitosi



Non è **posto alcun limite al numero delle pertinenze** sulle quali è possibile beneficiare della detrazione del 36%-50%, nel rispetto delle altre condizioni richieste (Circolare n. 121/98).

È possibile che un'unità immobiliare a destinazione abitativa venga **utilizzata promiscuamente**, ovvero anche per l'esercizio di lavoro autonomo o di impresa.

In tal caso, come espressamente previsto dall'art. 16-bis, co. 5, la detrazione è ammessa nel limite del 50% delle spese sostenute:

⇒ "5. Se gli interventi di cui al co. 1 sono realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50 per cento".

Immobili abitativi utilizzati come bed and breakfast

Con Risoluzione 24 gennaio 2008, n. 18, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che è possibile beneficiare della detrazione del 36%-50%, anche nel caso di interventi di ristrutturazione effettuati su immobili residenziali, utilizzati sia ad uso abitativo che per l'attività di Bed & Breakfast. Secondo l'Agenzia, la fattispecie in esame rientra negli immobili ad uso promiscuo, e, pertanto, è possibile beneficiare della detrazione relativamente al 50% delle spese sostenute.

L'art. 16-bis TUIR, al co. 1, lett. c) prevede la detraibilità degli interventi

⇒ *"necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, ancorché non rientranti nelle categorie di cui alle lettere a) e b) del presente comma, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza, anche anteriormente alla data di entrata in vigore della presente disposizione (1° gennaio 2012, n.d.r.)".*

La formulazione normativa potrebbe portare a qualche incertezza, non essendo chiaro se il riferimento "ancorché non rientranti nelle categorie di cui alle lettere a) e b)", si riferisca alla tipologia di interventi urbanistici, o alla tipologia di immobili; in questo secondo caso, sarebbero detraibili anche gli interventi effettuati su immobili non residenziali.

Tuttavia, per le ragioni sistematiche esposte precedentemente, l'agevolazione ex art. 16-bis, TUIR **non si estende anche agli immobili non residenziali**. Saranno, invece, detraibili tutti gli interventi urbanistici effettuati su immobili danneggiati da eventi calamitosi per cui sia stato dichiarato lo stato di emergenza, compresi quelli non rientranti nelle lett. a), b), c) e d), art. 3, D.P.R. n. 380/2001.

Si noti che lo stato di emergenza può essere stato dichiarato anche prima dell'entrata in vigore della nuova disposizione, ovvero anche in data antecedente al 1° gennaio 2012.

Riepilogo

<u>Detrazione del 36% - 50%</u>
spetta per IMMOBILI A DESTINAZIONE ABITATIVA (anche rurale)

<u>PARTI COMUNI CONDOMINIALI</u>		
Art. 1117 del Codice civile		
Suolo, muri maestri, tetti, scale, portici, cortili, ecc...	Portineria, lavanderia, ecc... (locali per servizi in comune)	Ascensori, acquedotti, fognature, impianti, ecc...

<u>Pertinenze o aree pertinenziali</u>
permessa detrazione 36% - 50% se sussiste vincolo pertinenziale con unità immobiliare

<u>Immobile utilizzato promiscuamente</u>
permessa detrazione 36% - 50% con riduzione al 50%

- Riproduzione riservata -