

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rappresenta "di essere comproprietario per una quota del 50% (il restante 50% è intestato al coniuge) di un immobile sito in ..., ... identificato al Catasto Fabbricati del Comune di ... al Foglio n. ..., Particella n. ... Subalterni ... e ... Detto immobile è composto da una abitazione principale categoria A/3 (sub. ...) e una pertinenza categoria C/6 (sub. ...) quest'ultima composta da una autorimessa al piano terreno e una travata a nudo tetto al piano primo".

Fa presente che "su detto immobile, nello specifico sulla abitazione principale sub. 104, è stato realizzato un intervento di ristrutturazione edilizia semplice o leggera di cui all'art. 3, comma 1, lettera d) D.P.R. 380/2001 come da istanza telematica di Segnalazione Certificata di Inizio Attività presentata in data 01 giugno 2021 per il tramite del Sistema MUDE Piemonte presso lo Sportello per l'edilizia del Comune di ... e protocollata nella medesima data.

Nell'ambito di tale intervento di ristrutturazione edilizia erano previsti anche lavori strutturali e/o in zona sismica di cui all'art. 16-bis, comma 1, lettera i) che, come previsto nella versione vigente dell'art. 16, comma 1-ter D.L. 04.06.2013, n. 63, possono essere realizzati sino al 31 dicembre 2024 anche su edifici ubicati nella zona sismica 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003. Per le spese sostenute a tale titolo, all'istante spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle spese stesse non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare per ciascun anno, ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, l'art. 119, comma 4, D.L. 19.05.2020, n. 34 ha previsto che l'aliquota delle detrazioni spettanti è elevata al 110 per cento".

Viene precisato che "a fronte di tale intervento, l'istante ha sostenuto spese nel 2021 e nel 2022, come prosecuzione dei lavori iniziati in anni precedenti, optando, ai sensi dell'art. 121, comma 1, lettera b), D.L. 19.05.2020, n. 34 per la cessione di un credito d'imposta ad altri soggetti di ammontare pari alla detrazione spettante ed esaurendo con ciò il plafond di spesa ammessa alla detrazione, pari a 96.000,00 euro (nello specifico euro 57.488,00 imputabili all'anno di imposta 2021 e di euro 38.512,00 all'anno di imposta 2022)".

Si rappresenta inoltre che "i lavori di adeguamento antisismico dell'abitazione principale si dovrebbero concludere nel corrente mese di aprile 2022" e che "l'istante si trova altresì nella necessità di dover eseguire lavori urgenti di consolidamento statico anche sulla pertinenza, considerato lo stato della medesima".

Ciò considerato, l'istante chiede "se tale intervento, cioè il consolidamento statico della pertinenza, possa essere considerato intervento autonomo ai fini della fruibilità della detrazione e dell'utilizzo di un nuovo, autonomo limite di spesa".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il caso prospettato deve essere risolto "considerando l'intervento di consolidamento statico effettuato sulla pertinenza un intervento autonomo" per cui ritiene di poter "fruire di un nuovo limite di spesa".

A parere dell'istante si arriva a tale conclusione "considerando i principi generali fissati dall'Amministrazione finanziaria in materia (riassunti da ultimo nella circolare 19/E/2020 e la circolare 7/E/2021), e in particolare:

- il principio generale secondo il quale il limite di spesa il singolo immobile e va riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente, in quanto gli interventi edilizi effettuati sulle pertinenze non hanno un loro autonomo limite di spesa ma rientrano nel limite previsto per l'unità abitativa di cui la pertinenza è al servizio;
- il principio secondo cui è possibile effettuare lavori sull'unità principale e sulle pertinenze, oppure sulla sola unità principale, oppure sulle sole pertinenze;
- il principio secondo cui, nell'ipotesi in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano in mera prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti sulla stessa unità immobiliare, ai fini della determinazione del limite massimo delle spese ammesse in detrazione occorre tenere conto delle spese sostenute negli anni pregressi;
- il principio secondo cui il limite di spesa "riparte da zero" in caso di nuovi interventi autonomi eseguiti sullo stesso immobile e sulle sue pertinenze, ossia interventi che non siano di mera prosecuzione di quelli già avviati;
- il principio secondo cui, nel caso su uno stesso immobile e sulle sue pertinenze vengano eseguiti più interventi diversi, non è possibile superare il limite massimo di spesa nel medesimo anno solare.

Nel dettaglio, l'autonoma configurabilità dell'intervento è subordinata ad elementi riscontrabili in via di fatto oltre che, ove richiesto, all'espletamento degli adempimenti amministrativi relativi all'attività edilizia, quali la denuncia di inizio attività ed il collaudo dell'opera o la dichiarazione di fine lavori. L'intervento, per essere considerato autonomamente detraibile, rispetto a quelli eseguiti in anni precedenti sulla medesima unità immobiliare, deve essere anche autonomamente certificato dalla documentazione richiesta dalla normativa edilizia vigente (circolare 17/E/2015).

Ciò premesso, l'articolo 16-bis del TUIR non prevede che debba trascorrere un periodo di tempo minimo tra i diversi interventi di recupero del patrimonio edilizio per poter beneficiare nuovamente della detrazione nel rispetto dei limiti indicati.

Nel caso oggetto di interpello, l'intervento di consolidamento statico della pertinenza sarà subordinato ad uno specifico ed autonomo titolo abilitativo previsto dalla vigente normativa edilizia. L'"autonomia" dell'intervento di consolidamento statico che verrà effettuato sulla pertinenza rispetto a quello realizzato sulla abitazione principale è altresì certificata dalla nozione di "unità strutturale" così come definita nelle Linee Guida per il rilievo, l'analisi ed il progetto di interventi di riparazione e consolidamento sismico di edifici in muratura in aggregato del Dipartimento Protezione Civile e RELUIS (ottobre 2010), esplicative delle Norme tecniche sulle costruzioni 2018: "l'unità strutturale omogenea deve comunque avere continuità da cielo a terra, così da contenere al suo interno il flusso delle tensioni dovute ai carichi verticali e, di norma, sarà delimitata o da spazi aperti o da giunti strutturali o da altri edifici contigui costruiti con tecnologie costruttive e strutturali diverse". La pertinenza si trova nell'area cortilizia, strutturalmente delimitata da spazi aperti in quanto separata dall'abitazione principale per cui non si tratta di un intervento sulla medesima unità strutturale come sopra definita; di conseguenza, non si tratta di mera prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti".

L'istante, sulla base delle precedenti considerazioni ritiene di dover adottare il seguente comportamento:

- "- a fronte di un nuovo e specifico titolo abilitativo, avvierà i lavori di consolidamento statico della pertinenza;
- sulle spese sostenute, beneficerà di un nuovo e distinto massimale di spesa (euro 96.000,00) a nulla rilevando a tal fine che l'intervento sull'abitazione principale non sia ancora stato completato. Va rilevato,

infatti, trattandosi di interventi autonomi, non viene richiesto in nessun documento di prassi che l'intervento precedente sia già concluso quando si avvia quello autonomo e nuovo;

- nella determinazione del limite di spesa effettivamente detraibile nell'anno 2022, dovranno essere considerate le spese sostenute nel medesimo anno per il completamento dell'intervento realizzato sull'abitazione principale: di conseguenza, la spesa massima detraibile nell'anno 2022 per l'intervento di consolidamento statico della pertinenza sarà di euro 57.488,00 (96.000,00 - 38.512,00);

- nel caso l'intervento di consolidamento statico della pertinenza dovesse concludersi nel 2023, l'istante avrebbe ancora a disposizione un plafond di spesa detraibile pari a euro 38.512,00 a completamento dei 96.000,00 euro di massimale.

Per quanto riguarda la percentuale di detrazione, l'istante ritiene di poter beneficiare dell'aliquota del 110 per cento per le spese sostenute fino al 30 giugno 2022 come previsto dall' art. 119, comma 4, D.L. 19.05.2020, n. 34 nonché per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2022 nel rispetto dei parametri previsti dal comma 8-bis del medesimo articolo 119, D.L. 19.05.2020, n. 34. Tali spese potranno essere oggetto di cessione di un credito d'imposta ad altri soggetti di ammontare pari alla detrazione spettante ai sensi dell'art. 121, comma 1, lettera b), D.L.19.05.2020, n. 34 e/o di un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto come previsto dalla lettera a) del medesimo articolo.

Sulle spese eventualmente sostenute nel 2023, fino a concorrenza del plafond ancora disponibile e cioè fino ad un massimo di 38.512,00 euro, l'istante ritiene di avere diritto alla detrazione prevista dall'art. 16, comma 1-quater D.L. 04.06.2013, n. 63 e cioè una detrazione dall'imposta nella misura del 70 per cento della spesa sostenuta qualora dalla realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-bis e 1-ter derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore e una detrazione dall'imposta nella misura del 80 per cento della spesa sostenuta qualora dalla realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-bis e 1-ter derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a due classi di rischio inferiore".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riguardo all'istituto dell'interpello si fa presente che l'articolo 11, comma 1, lettera a), della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), come modificato dall'articolo 1, comma 1, del Decreto Legislativo 24 settembre 2015, n. 156, dispone che "il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a: a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza".

Si rileva, inoltre, che il comma 4 del citato articolo 11 L.212/2000 stabilisce, che «non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell'articolo 5, comma 2» ovvero circolari e risoluzioni nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti (cfr. circolare n. 9/E del 2016, par. 3.1.2).

Con riferimento all'agevolazione c.d. Superbonus 110, l'Amministrazione Finanziaria ha fornito chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E, con la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, e da ultimo con la circolare 25 giugno 2021, n. 7/E, a cui si rinvia per una completa disamina della normativa in esame.

Peraltro, in relazione alle questioni interpretative poste dai contribuenti in materia di Superbonus, sono state pubblicate diverse risposte a istanze d'interpello consultabili nell'apposita area tematica presente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus>.

Tanto premesso, l'istanza in oggetto deve essere dichiarata inammissibile e non è in alcun modo idonea a originare gli effetti tipici dell'interpello, di cui all'art. 11 comma 3 della L. 212/2000.

In via preliminare, si evidenzia che con il seguente parere si prescinde da qualsiasi valutazione in merito alla spettanza della detrazione in capo all'Istante per le spese sostenute negli anni 2021 e 2022 in relazione agli interventi eseguiti sull'abitazione principale di categoria catastale A/3.

In particolare, per quanto di interesse nel caso di specie, ai sensi del comma 4 del citato articolo 119 del DL n. 34/2020, tra gli interventi "trainanti" ammessi al Superbonus rientrano anche quelli indicati nei commi da 1-bis a 1-sexies dell'articolo 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63.

Trattasi, nello specifico, degli interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), relativi ad edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico.

Con decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 28 febbraio 2017, n. 58, sono state definite le linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni nonché le specifiche modalità di attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi realizzati.

Con la citata circolare n. 30/E del 2020 (risposta 4.1.1) è stato chiarito che un intervento "trainante" può essere eseguito anche su una pertinenza e beneficiare della detrazione indipendentemente dalla circostanza che l'intervento interessi anche il relativo edificio residenziale principale purché tale intervento sia effettuato nel rispetto di tutti i requisiti stabiliti dall'articolo 119 del decreto Rilancio.

In merito al quesito posto dall'Istante, si osserva che nella citata circolare n. 24/E del 2020 (cfr. paragrafo 2.1.4) è stato precisato che nel caso di interventi antisismici realizzati su singole unità immobiliari, il limite di spesa su cui calcolare la detrazione, pari a 96.000 euro, è annuale e va riferito all'unità abitativa ed alle sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente, in quanto gli interventi edilizi effettuati sulla pertinenza non hanno un autonomo limite di spesa ma rientrano nel limite previsto per l'unità abitativa di cui la pertinenza medesima è al servizio.

Inoltre, nell'ipotesi in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti sulla stessa unità immobiliare, ai fini della determinazione del limite massimo delle spese ammesse in detrazione occorre tenere conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi. Si ha, quindi, diritto all'agevolazione solo se la spesa per la quale si è già fruito della relativa detrazione nell'anno di sostenimento non ha superato il limite complessivo ammesso alla detrazione stessa.

Tale ulteriore vincolo non si applica agli interventi autonomi, ossia non di mera prosecuzione, fermo restando che, per gli interventi autonomi effettuati nel medesimo anno sullo stesso immobile, deve essere rispettato il limite annuale di spesa ammissibile.

L'intervento, per essere considerato autonomamente detraibile rispetto a quelli eseguiti in anni precedenti sulla medesima unità immobiliare, deve essere anche autonomamente certificato dalla documentazione richiesta dalla normativa edilizia vigente (cfr., da ultimo, circolare n. 7/E del 25 giugno 2021).

Tanto premesso, nel caso di specie, l'Istante potrà - nel rispetto di ogni altra condizione e adempimento previsti dalla normativa di riferimento (e non oggetto della presente istanza di interpello) - fruire del

Superbonus ai sensi del citato articolo 119, comma 4, del decreto Rilancio, per le spese sostenute nel 2022, entro i termini di scadenza dell'agevolazione, per gli interventi antisismici da effettuare sulla pertinenza di categoria catastale C/6, nel nuovo limite di spesa di 96.000 euro a condizione, tuttavia, che tale intervento sia realizzato sulla base di un titolo edilizio autonomo e distinto da quello che ha autorizzato i lavori realizzati nel 2021 sull'abitazione principale.

Considerato che nel 2022 saranno sostenute spese sia per l'intervento sull'abitazione principale sia per l'intervento sulla pertinenza, dovrà comunque essere rispettato il limite annuale di spesa ammissibile per gli interventi autonomi effettuati nel medesimo anno sullo stesso immobile, pari a 96.000 euro.

Per quanto riguarda la percentuale di detrazione, si concorda con la parte, per cui sarà possibile beneficiare dell'aliquota del 110 per cento per le spese sostenute fino al 30 giugno 2022 come previsto dall' art. 119, comma 4, D.L. 19.05.2020, n. 34 nonché per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2022 nel rispetto dei parametri previsti dal comma 8-bis del medesimo articolo 119, D.L. 19.05.2020, n. 34 e quindi a condizione che al 30.9.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

Si rammenta che per la verifica del raggiungimento della predetta percentuale vanno considerati tutti gli interventi previsti, a prescindere dal fatto che rientrino o meno nella detrazione Superbonus. Si ricorda, da ultimo, che al fine di poter beneficiare del Superbonus gli interventi devono comunque essere realizzati ed ultimati, non potendo, in base ai principi generali, restare incompleti.