

Risposta n. 279

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 –
Detrazione per acquisto di immobili da imprese di
costruzione/ristrutturazione – Articolo 16-bis, comma 3, del TUIR***

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

QUESITO

L'istante fa presente che, in data...., ha sottoscritto un contratto di compravendita, sottoposto a condizione sospensiva, avente ad oggetto un immobile ad uso abitativo situato ad.....,, sito all'interno di un immobile catastalmente descritto al Catasto Fabbricati dial foglio...., mappale n., subalterni,piano, di complessivicirca, oltre a un piccolo terrazzo, una cantina (subalterno) e un posto auto (subalterno...).

Detta unità è situata all'interno dell'immobile denominato, sito in, attualmente di proprietà della società ALFA, con sede in

L'intero edificio è stato oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d), del DPR n. 380 del 2001.

ALFA ha eseguito indirettamente i suddetti lavori attraverso la concessione di appalti ad imprese che hanno provveduto a svolgere tutti i lavori di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia.

Inoltre, ALFA ha come oggetto sociale *“la costruzione, la ricostruzione, la ristrutturazione, il risanamento ed il recupero anche conservativo, la*

compravendita, la perdita, la gestione, l'amministrazione, l'affitto e a locazione anche finanziaria di immobili di qualsivoglia natura e specie, urbani, rurali, commerciali, industriali ed artigiani, pubblici e privati" e svolge attività di "compravendita, locazione e gestione di immobili" di cui al codice ATECO 2007 "68.1 compravendita di beni immobili effettuati su beni propri".

Si rappresenta, infine, che l'acquisto definitivo dell'unità immobiliare da parte del soggetto istante avverrà entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori.

Sulla scorta di quanto sopra, l'istante chiede di sapere se, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 16-bis del DPR n. 917 del 1986, l'acquisto dell'immobile possa beneficiare dell'agevolazione prevista dal comma 3 del suddetto articolo 16-bis, che consiste in una detrazione "in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valor degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendite o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro".

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter beneficiare dell'agevolazione in parola, atteso che, nonostante dal codice ATECO 2007 della società che ha effettuato la ristrutturazione dell'intero edificio e che effettuerà la successiva vendita, non emerga attività di costruzione/ristrutturazione – comunque prevista statutariamente e quindi teoricamente esercitabile – la stessa è l'intestataria del provvedimento amministrativo in forza del quale sono stati effettuati gli interventi di ristrutturazione avvalendosi di imprese terze.

Al riguardo, la copiosa prassi dell'Amministrazione finanziaria ha fornito interessanti chiarimenti, sia con riferimento alla nozione di impresa di costruzione

o ristrutturazione che con riferimento alle modalità con la quali vengono effettuati gli interventi.

In primo luogo, per individuare tali soggetti non si deve aver riguardo necessariamente a quanto indicato nello statuto sociale, bensì al caso concreto, nel senso che per impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare è da intendersi quella che detiene il “titolo” amministrativo per farlo (quale, a titolo esemplificativo, permesso di costruire, DIA, CIA, etc.).

Sul punto, infatti, la circolare n. 22/E del 28 giugno 2013, nel definire le imprese costruttrici e le imprese di ripristino precisa che le stesse “si identificano nei soggetti ai quali risulta intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale ha luogo la costruzione o la ristrutturazione del fabbricato” ed inoltre che “possono considerarsi ‘imprese costruttrici’ oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per l’esecuzione dei lavori” e infine che “le ‘imprese di ripristino’ sono quelle che acquistano un fabbricato ed eseguono o fanno eseguire sullo stesso gli interventi edilizi elencati dall’art. 3, primo comma, lett. c), d) ed f) del Testo Unico dell’Edilizia”.

L’istante, inoltre, ritiene che sussistano anche gli altri requisiti richiesti dalla norma per la fruizione dell’agevolazione in esame, ossia:

- il potenziale beneficiario è una persona fisica assoggettata ad IRPEF;
- gli interventi posti in essere sull’intero fabbricato (edificio) rientrano nell’ambito degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell’articolo 3 del DPR n. 380 del 2001;
- l’acquisto definitivo è avvenuto prima della data di termine dei lavori, tuttavia, conformemente a quanto affermato dall’Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 7/E del 2017, si ritiene che “è possibile fruire della detrazione anche

se il rogito è stato stipulato prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato. In tal caso, tuttavia, essendo necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dell'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato, la detrazione può essere fruita solo dall'anno di imposta in cui detti lavori siano stati ultimati".

Tanto premesso, l'istante ritiene di poter usufruire dell'agevolazione di cui all'articolo 16-bis, comma 3, del TUIR, anche se dovrà attendere l'anno di imposta in cui si realizzi anche il presupposto costituito dell'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti del contribuente istante, anche in merito alla sussistenza dei requisiti per beneficiare della detrazione oggetto dell'odierna istanza.

L'articolo 16-bis, comma 3, del DPR n. 917 del 1986 (TUIR) statuisce che la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio – prevista dal comma 1 dello stesso articolo – spetta anche nel caso di acquisto di unità immobiliari ubicate in fabbricati sui quali sono stati effettuati interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia, ai sensi, rispettivamente, delle lettere c) e d), comma 1, dell'articolo 3 del DPR n. 380 del 2001 (cd. Testo Unico Edilizia).

Il citato articolo 16-bis dispone che la detrazione spetta a condizione che:

- l'unità immobiliare sia ceduta dall'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o dalla cooperativa che ha eseguito gli interventi, entro diciotto mesi dalla data del termine dei lavori;

- siano stati effettuati interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia;

- gli interventi realizzati riguardino l'intero fabbricato.

Ai sensi dell'articolo 16, comma 1, del DL n. 63 del 2013 – come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 3, lettera b), n. 1), della legge n. 205 del 2017, in vigore dal 1° gennaio 2018 – per le spese di acquisto sostenute nel periodo compreso tra il 26 giugno 2012 ed il 31 dicembre 2018, la detrazione riconosciuta all'acquirente è pari al 50 per cento – fino ad un limite massimo di 96.000,00 euro – calcolato su un ammontare forfettario del 25 per cento del prezzo di vendita dell'immobile (comprensivo di IVA), risultante dall'atto di acquisto, da ripartire in dieci quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento della spesa e in quelli successivi.

Al riguardo, nella circolare n. 7/E del 27 aprile 2018, è stato precisato che tale detrazione:

- spetta per l'acquisto dell'immobile residenziale e, nel caso di atto unico di acquisto relativo ad appartamento e pertinenza, si può beneficiare della detrazione sul costo complessivo, entro il limite di spesa stabilito;
- non è condizionata alla cessione di tutte le unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, in quanto ciascun acquirente può beneficiare della detrazione in relazione al proprio atto di acquisto;
- spetta anche se il rogito è stato stipulato prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato.

In quest'ultimo caso, tuttavia, essendo necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato, la detrazione può essere fruita solo dall'anno di imposta in cui detti lavori siano stati ultimati, ossia quando viene presentata al Comune, da parte dell'impresa, la comunicazione di fine lavori.

Quindi, nella dichiarazione relativa a tale anno, il contribuente potrà fruire della detrazione a partire dalla prima rata indicando, quale anno di sostenimento della spesa, quello di fine lavori.

Tanto premesso, fermo restando che la verifica della sussistenza dei presupposti per beneficiare della detrazione in parola costituisce una questione di mero fatto che può essere risolta dall'Amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento e non di interpello interpretativo (cfr. circolare n. 9/E del 2016, paragrafo 1.1), con riferimento al caso di specie si osserva quanto segue.

La questione interpretativa sottoposta all'attenzione della scrivente Agenzia attiene al significato da attribuire alla locuzione "*impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare*", contenuta nel richiamato articolo 16-bis, e che costituisce uno dei presupposti per usufruire della relativa detrazione.

Nella specie, – data dell'atto pubblico di avveramento di condizione sospensiva e pagamento del prezzo – l'istante ha acquistato un'immobile dalla società ALFA, impresa che non ha eseguito direttamente i lavori di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia del fabbricato di cui fa parte l'appartamento compravenduto.

Nello specifico, tali lavori sono stati materialmente eseguiti da imprese terze, sulla base di appositi contratti di appalto sottoscritti da ALFA, che ne ha sostenuto i relativi costi.

Tuttavia, pur non avendo eseguito direttamente gli interventi edilizi che danno diritto all'agevolazione in esame, ALFA, quale parte venditrice, svolge l'attività di "compravendita di beni immobili effettuata su beni propri" (codice ATECO 68.10) ed ha, come oggetto sociale, la costruzione, la ricostruzione, la ristrutturazione, il risanamento ed recupero anche conservativo, la compravendita, la perdita, la gestione, l'amministrazione, l'affitto e a locazione anche finanziaria di immobili di qualsivoglia natura e specie, urbani, rurali, commerciali, industriali ed artigiani, pubblici e privati.

La stessa ALFA, inoltre, è titolare del permesso di costruire n. del, rilasciato dal Comune di in data.....

Il riferimento all'impresa costruttrice o ristrutturatrice, contenuto nel comma 3 del citato articolo 16-bis, se inteso in senso letterale, porterebbe ad escludere dall'ambito di applicazione della norma le cessioni effettuate da imprese diverse da quelle che materialmente hanno costruito e/o ristrutturato il fabbricato di cui è parte l'immobile oggetto di acquisto.

Tenuto conto, tuttavia, della ratio normativa – volta ad agevolare il recupero del patrimonio edilizio e di favorire la ripresa del mercato immobiliare – si ritiene che l'espressione “*impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare*” debba essere intesa nell'accezione più ampia, includendo, quindi, non solo le imprese che eseguono i lavori di costruzione/ristrutturazione direttamente ma anche quelle che, pur potendoli astrattamente realizzare, li effettuano tramite imprese appaltatrici.

Pertanto, si ritiene che, nel caso di specie, non sia di per sé ostativa alla fruizione della detrazione in parola la sola circostanza che i lavori di ristrutturazione sono stati materialmente eseguiti da un'impresa terza (appaltatrice) rispetto a quella che ha poi venduto l'appartamento ristrutturato (ALFA).

Tuttavia, considerato che, nella fattispecie in esame, la compravendita dell'appartamento è intervenuta prima della fine dei lavori di ristrutturazione dell'intero fabbricato in cui lo stesso è allocato, per fruire della detrazione prevista dall'articolo 16-bis, comma 3, del TUIR, l'istante dovrà necessariamente attendere la comunicazione di fine lavori, così come precisato nella richiamata circolare n. 7/E del 2018.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente