Bonus Edilizia – Definizione di “impresa di costruzione e ristrutturazione”

23 Luglio 2019

Per l’accesso alle detrazioni per l’acquisto di immobili ristrutturati, di cui al co. 3 dell’art.16*bis* del TUIR, per *“impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare*” s’intende non solo quella che esegue i lavori di costruzione/ristrutturazione direttamente ma anche quella che, pur potendoli astrattamente realizzare, li effettua tramite imprese appaltatrici.

Resta, tuttavia, fermo che per poter fruire del cd. “*bonus acquisti abitazioni ristrutturate*”, chi compra una casa situata in un condominio o altro fabbricato oggetto di ristrutturazione dovrà attendere il termine dei lavori sull’intera struttura.

Questi i contenuti principali espressi dall’Agenzia delle Entrate nella **Risposta ad Interpello n.279 del 19 luglio 2019**, alla quale è stato chiesto di precisare se fosse ammesso a detrazione l’acquisto di un’unità immobiliare sita all’interno di un fabbricato, oggetto di interventi di recupero eseguiti indirettamente (ossia tramite concessione di appalti ad imprese terze) dall’impresa proprietaria, che svolge attività di “*costruzione, locazione e gestione di immobili*”.

In merito, si ricorda che l’art.16*bis*, co.3, del DPR 917/1986-TUIR[1] riconosce una detrazione d’imposta ai fini IRPEF ai privati acquirenti di unità immobiliari poste all’interno di fabbricati, oggetto di un intervento di ristrutturazione[2], cedute dalle “*imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare [...], che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell’immobile*”.

Ai suddetti contribuenti è riconosciuta una detrazione pari al 50% (36% dal 1°gennaio 2020) di un valore forfetario su cui calcolare il beneficio fiscale, rappresentato dal 25% del prezzo di acquisto dell’immobile, nel limite massimo di 96.000 euro (48.000 euro dal 1°gennaio 2020)[3].

Nel caso proposto all’Amministrazione finanziaria, il contribuente chiede in particolare di conoscere il significato da attribuire all’espressione “*impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare*”, contenuta nel citato art.16*bis*, laddove, nella fattispecie, l’impresa proprietaria dell’immobile, intestataria del titolo urbanistico abilitativo all’intervento di recupero, affida a terzi l’esecuzione materiale dell’intervento e svolge attività immobiliare di “compravendita di beni immobili effettuata su beni propri” (Classificazione ATECO 2007-Sezione L, Codice *68.1 compravendita di beni immobili effettuati su beni propri”*).

Sul caso, l’Agenzia delle Entrate evidenzia che, in coerenza con la *ratio* normativa, **per *“impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare”* s’intende non solo quella che esegue i lavori di costruzione/ristrutturazione direttamente ma anche quella che li effettua tramite imprese appaltatrici, a condizione però che possa comunque astrattamente realizzarli lei stessa**[4]**.**

In sostanza, per l’applicabilità del “*bonus per l’acquisto di abitazioni ristrutturate*”, il requisito che l’impresa venditrice debba essere l’esecutrice dei lavori è rispettato anche se, pur potendoli realizzare, ne affida l’effettuazione materiale a terzi.

Ad avviso della scrivente, si ritiene che tale principio possa trovare identica applicazione anche con riferimento alla detrazione dall’Imposta sul Reddito riconosciuta all’acquirente di unità immobiliari facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti (anche con variazione volumetrica) da imprese di costruzioni che li cedono, in zona sismica 1, 2 e 3 (cd. ***“Sismabonus acquisto case antisismiche”***).

Infatti, l’art.16, co.1-septies, del DL 63/2013, convertito con modifiche nella legge 90/2013[5], in accordo al quale per gli acquisti di fabbricati demoliti e ricostruiti e ceduti da imprese di costruzione spetta una detrazione IRPEF sino all’85% del prezzo d’acquisto, sino ad un massimo di 96.000 euro, utilizza esattamente la stessa locuzione, laddove indica tra le condizioni d’accesso al beneficio la circostanza che gli interventi di demolizione e ricostruzione siano eseguiti da “*imprese di costruzione*

o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile".

Allo stesso modo si ritiene che a medesime conclusioni possa giungersi anche con riferimento alle recenti disposizioni in tema di incentivi alla valorizzazione edilizia di cui all'art.7, co 1, del DL 34/2019 (cd. "Decreto Crescita"), modificato in sede di conversione dalla legge 58/2019[6]

Infatti, la suddetta disciplina consiste nell'applicazione, in via temporanea (sino a 31 dicembre 2021), dell'imposta di registro e delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa (di 200 euro ciascuna), ai trasferimenti di interi fabbricati a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, che entro i successivi 10 anni provvedano contestualmente:

· alla demolizione e ricostruzione degli stessi, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale variazione oppure all'esecuzione di interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo, nonché di ristrutturazione edilizia , in entrambi i casi conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica NZEB (Near Zero Energy Building) , A o B;

· alla successiva alienazione degli stessi, quantomeno nella misura del 75% del volume del nuovo fabbricato, qualora questo fosse suddiviso in più unità immobiliari.

Anche in tale ipotesi, il Legislatore utilizza lo stesso riferimento letterale di "*impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare*".

Tale orientamento si fonda sulla considerazione che anche il "*Sismabonus acquisti case antisismiche*" e gli incentivi alla valorizzazione edilizia condividono con il "*bonus acquisti abitazioni ristrutturate*" la *ratio* normativa, ossia quella di "*agevolare il recupero del patrimonio edilizio e di favorire la ripresa del mercato immobiliare*".

Pertanto, anche in tali ipotesi, si ritiene che **con l'espressione "*imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare*" debbano ritenersi non solo quelle che eseguono i lavori di costruzione/ristrutturazione direttamente ma anche quelle che li effettuano tramite imprese appaltatrici, purché siano comunque in grado di realizzarli.**

Da ultimo, riprendendo il tema del "*bonus acquisti abitazioni ristrutturate*", in caso di acquisto prima del termine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato, si segnala che, con la Risposta in commento, l'Amministrazione finanziaria conferma quanto già espresso con la CM n.7/E/2018[7], secondo la quale la 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 unico di 96.000 euro;

· 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.se il rogito è stato stipulato prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato.

In tal caso, tuttavia, la stessa 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.

---

[1]**D.P.R. 22-12-1986 n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi**

Art. 16bis- Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici

«*3. La detrazione di cui al comma 1 spetta anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 3 del*

decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, riguardanti interi fabbricati, ***eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare*** *e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile. La detrazione spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro.*».

[2] Nello specifico, si tratta degli interventi di cui all' art.3, co.1, lett.c) e d) del DPR 380/2001- Testo Unico dell'Edilizia., ossia rispettivamente interventi di "***restauro e risanamento conservativo***" o "***ristrutturazione edilizia***"

[3] **D.L. 4-6-2013 n. 63, convertito con modificazioni in L. 3-8-2013 n.90**

Art. 16 – Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili

«1. Ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per le spese documentate, relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato articolo 16-bis, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è pari al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2019.».

[4] Per completezza, si evidenzia che l'impresa venditrice, nel caso di specie, 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.

[5]**D.L. 4-6-2013 n. 63, convertito con modificazioni in L. 3-8-2013 n.90**

Art. 16 – Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili

«1-septies. Qualora gli interventi di cui al comma 1-quater siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 108 dell'11 maggio 2006, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurne il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, ***eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare****, che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-quater spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare. I soggetti beneficiari di cui al periodo precedente possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari.*»

[6]**D.L. 30-4-2019 n. 34, convertito con modificazioni in L. 28-6-2019 n.58**

Art. 7 – Incentivi per la valorizzazione edilizia e disposizioni in materia di vigilanza assicurativa

«1. Sino al 31 dicembre 2021, per i trasferimenti di interi fabbricati, ***a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare****, anche nel caso di operazioni ai sensi dell'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, che, entro i successivi dieci anni, provvedano alla demolizione e ricostruzione degli stessi, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente, ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, o eseguano, sui medesimi fabbricati, gli interventi edilizi previsti dall'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente*

della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, in entrambi i casi conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica NZEB, A o B, e procedano alla successiva alienazione degli stessi, anche se suddivisi in più unità immobiliari qualora l'alienazione riguardi almeno il 75 per cento del volume del nuovo fabbricato, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. Nel caso in cui le condizioni di cui al primo periodo non siano adempiute nel termine ivi previsto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30 per cento delle stesse imposte. Sono altresì dovuti gli interessi di mora a decorrere dalla data di acquisto del fabbricato di cui al primo periodo.».

[7] cfr. **ANCE** *"Sismabonus ed Ecobonus: Nuova Circolare dell'AdE"*– ID N. 32453 del 2 maggio 2018.

36730-_Risp n.279 del 19-7-2019.pdfApri