

Risposta n. 194

OGGETTO: Detrazione delle spese per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche - acquisto di diritti edificatori -- Articolo 16-bis del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rappresenta di avere acquistato una porzione di terreno agricolo nonché i diritti edificatori derivanti dalla demolizione di due unità immobiliari, autonomamente accatastate ed identificate come categoria A/3 e l'altra come categoria C/6, ubicate oltre il confine della predetta porzione di terreno agricolo, al fine di edificare su tale terreno una civile abitazione utilizzando la volumetria delle unità immobiliari demolite. A tal fine, l'istante ha richiesto e ottenuto dal Comune le autorizzazioni per la realizzazione degli interventi edilizi ottenendo il rilascio del permesso a costruire per lavori di ristrutturazione ricostruttiva, mediante demolizione di edifici esistenti e ricostruzione non comportante incremento di volume, ma con la sola modifica della sagoma. Secondo l'asseverazione del rischio sismico, con l'intervento edilizio progettato si otterrà una diminuzione del rischio sismico di oltre due classi.

Tanto premesso, l'istante chiede chiarimenti in merito:

- alla detrazione spettante per le spese sostenute per interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e, in particolare, al limite di spesa ammessa alla detrazione stessa;- alle modalità di inserimento in dichiarazione dei redditi dei dati catastali degli immobili oggetto degli interventi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter fruire delle agevolazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia e/o del cd. sismabonus e di poter considerare il limite di euro 96.000,00 per l'unità immobiliare censita come A/3 ed ulteriori euro 96.000,00 per quella censita come C/6, in quanto risultano unità immobiliari accatastate autonomamente. Richiama, a tal fine:

- il parere n. 27 del 2018 del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici, che ha specificato che rientrano tra gli interventi di "ristrutturazione edilizia" di cui all'articolo 3, comma 1, lett. d) del D.P.R. n. 380 del 2001 (Testo Unico dell'Edilizia) quelli di demolizione e ricostruzione di un edificio con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica e, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli, di cui al d.lgs. n. 42 del 2004, gli interventi di demolizione e ricostruzione che rispettino la medesima sagoma dell'edificio preesistente. Con il medesimo parere, il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici ha ritenuto che gli interventi di demolizione e ricostruzione come sopra rappresentati, progettati ed eseguiti in conformità alle vigenti norme tecniche per le costruzioni, rappresentino una efficace strategia di riduzione del rischio sismico su una costruzione non adeguata alle norme tecniche medesime e, pertanto, *"dal punto di vista tecnico, detti interventi possono certamente rientrare fra quelli di cui all'art. 16-bis, comma 1, lett. i) del TUIR, relativi all'adozione di misure antisismiche"*;

- la circolare 27 aprile 2018, n. 7/E, nella quale è stato precisato che nel caso di

interventi di recupero edilizio che 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 anche nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare su cui si effettuano i lavori non sia ad uso abitativo (es. fienile). Per quanto riguarda il secondo quesito, relativo alla indicazione, nella dichiarazione dei redditi, dei dati catastali degli immobili oggetto degli interventi, l'istante ritiene di dover indicare i dati catastali del terreno in quanto che nell'anno di sostenimento delle spese, è proprietario solo della porzione di terreno e non degli immobili, avendo acquistato i diritti edificatori a seguito della loro demolizione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. *i*) del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1986, n. 917, disciplina la detrazione dall'imposta lorda ai fini dell'IRPEF delle spese sostenute per interventi *«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»*.

L'articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, inoltre, attualmente prevede, ai commi

1-*bis* e 1-*ter*, che per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021 per gli interventi di cui al citato articolo 16-*bis*, comma 1, lett. *l*), del TUIR, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017, su 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, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi (cd *sismabonus*).

I commi 1-*quater* e 1-*quinquies* del medesimo articolo 16 prevedono che qualora dagli interventi attuati derivi una diminuzione del rischio sismico che determini il passaggio da una a due classi di rischio inferiori, come calcolate in base al decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 28 febbraio 2017, n. 58 e relativi allegati, la detrazione sopra indicata spetti nella misura del 70 per cento (75 per cento per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici) in caso di diminuzione di una classe di rischio e nella misura dell'80 per cento (ovvero 85 per cento per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici), in caso di diminuzione di due classi di rischio.

Anche per gli interventi ammessi al *sismabonus* - che non costituiscono una nuova categoria di interventi agevolabili - il citato articolo 16-*bis* del TUIR costituisce la disciplina generale di riferimento.

Per quanto riguarda, in particolare, l'ambito soggettivo di applicazione, il *sismabonus* spetta per le spese sostenute dai *"contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi"*. Con la circolare n. 13/E del 31 maggio 2019, è stato da ultimo confermato che tra i possessori rientrano, tra gli altri, i proprietari o nudi proprietari nonché i

titolari di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie) sull'immobile oggetto degli interventi.

Tanto premesso, si rileva che l'istante ha acquistato, in data 10 maggio 2018, un terreno agricolo con destinazione urbanistica nonché i diritti edificatori risultanti dalla demolizione, a suo carico, di un vano rimessa e porzione del confinante fabbricato abitativo costituita da pollaio, conigliera, rimessa, porcilaia e box cavalli, che potranno essere utilizzati sul predetto terreno agricolo. In data 13 luglio 2018, inoltre, il comune ha rilasciato all'istante il permesso a costruire per l'esecuzione di lavori "*di ristrutturazione ricostruttiva di volume esistente da destinarsi a civile abitazione*". Nel caso di specie, pertanto, l'istante non è proprietario degli immobili oggetto di demolizione ma titolare dei diritti edificatori risultanti dalla predetta demolizione.

Al riguardo, si fa presente che con la risoluzione 20 agosto 2009, n. 233 è stato precisato che, conformemente all'interpretazione già sostenuta con la risoluzione del 17 agosto 1976, prot. 250948, anche in materia di imposte dirette il contratto di cessione di cubatura - e, nel caso di specie la cessione dei diritti di rilocalizzazione - concluso da privati produce un effetto analogo a quello proprio dei trasferimenti di diritti reali immobiliari. Ciò sulla base del prevalente orientamento della Corte di Cassazione, secondo il quale la cessione di cubatura è "*quell'atto, a titolo oneroso attraverso il quale il proprietario del fondo, cui inerisce una determinata cubatura, distacca in tutto o in parte la facoltà inerente al suo diritto dominicale di costruire nei limiti della cubatura concessagli dal piano regolatore e, formando un diritto a sé stante, lo trasferisce definitivamente all'acquirente, a beneficio del fondo di costui*". Successivamente, la stessa Suprema Corte ha confermato le caratteristiche di realtà della cessione di cubatura, affermando che essa "*non è definibile altrimenti che quale facoltà inerente al diritto di proprietà*" (Cass. n. 10979/2007).

Il principio su esposto è stato confermato - sia pure con riferimento all'applicazione dell'imposta di registro - con la risoluzione n. 80/E del 24 ottobre 2018 nella quale è stato chiarito che l'atto di cessione di volumetria, in quanto facoltà

inerente al diritto di proprietà, è assimilabile al trasferimento di un diritto reale immobiliare.

Va, peraltro, rilevato che l'articolo 5 comma 3 del decreto legge 13 maggio 2011 n. 70, convertito dalla legge 12 luglio 2011 n. 106, ha inserito nell'articolo 2643 del codice civile il n. 2-*bis*, ai sensi del quale sono soggetti a trascrizione nei registri immobiliari i contratti che trasferiscono, costituiscono o modificano diritti edificatori comunque denominati, previsti da norme statali o regionali ovvero da strumenti di pianificazione territoriale; i predetti diritti, pertanto, godono del medesimo regime pubblicitario dei diritti reali su beni immobili

Sulla scorta dei citati documenti di prassi, si ritiene, dunque, che l'istante avendo acquistato i diritti edificatori relativi agli immobili oggetto di demolizione ha diritto, nel rispetto delle ulteriori condizioni previste dalla normativa fiscale, alle detrazioni relative alle spese sostenute per gli interventi edilizi oggetto dell'istanza di interpello.

Con riferimenti a questi ultimi, si rileva che dalla documentazione integrativa pervenuta risulta che l'istante ha presentato in data 26 luglio 2018 la comunicazione di inizio lavori relativa agli interventi di "ristrutturazione ricostruttiva di volume esistente" oggetto del permesso a costruire rilasciato dal comune successivamente integrata il 26 aprile 2019 con una nuova comunicazione di inizio dei lavori strutturali eseguiti dall'impresa. Solo a tale ultima comunicazione è stata allegata la asseverazione prevista dall'articolo 3, comma 2, del decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti 28 febbraio 2017, n. 58.

Al riguardo, si fa presente che con il citato decreto n. 58 del 2017 sono state stabilite le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni e le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

Il citato decreto ministeriale stabilisce, in particolare, che il progettista dell'intervento strutturale deve asseverare (secondo il modello contenuto nell'allegato B del decreto) la classe di rischio dell'edificio prima dei lavori e quella conseguibile

dopo l'esecuzione dell'intervento progettato. Ai sensi del citato articolo 3, del decreto ministeriale n. 58 del 2017, per l'accesso alle detrazioni, occorre che la predetta asseverazione sia presentata contestualmente al titolo abilitativo urbanistico. Pertanto, come ribadito da ultimo nella citata circolare n. 13/E del 2019, un'asseverazione tardiva, in quanto non conforme alle predette disposizioni, non consente l'accesso alla detrazione.

Ne deriva, dunque, che, nel caso di specie, l'istante non può accedere al sismabonus ma può, nel rispetto di tutte le altre condizioni previste dalla normativa vigente, non oggetto della presente istanza di interpello, fruire della detrazione di cui al citato articolo 16-*bis*, comma 1, lettera *ì*) del TUIR nella misura attualmente prevista del 50 per cento delle spese sostenute nel limite massimo di spesa di euro 96.000, da utilizzare in 10 quote annuali di pari importo.

Il limite di spesa ammesso alla detrazione è annuale e riguarda il singolo immobile e le relative pertinenze; inoltre, nel caso di interventi di recupero edilizio che 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 anche nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare oggetto dei lavori non sia ad uso abitativo.

Nel caso di specie, pertanto, ai fini della determinazione dell'importo massimo delle spese ammesse alla detrazione, occorre fare riferimento alle due unità immobiliari alle quali attengono i diritti edificatori acquisiti dall'istante valorizzando, peraltro, l'eventuale circostanza che uno degli immobili sia pertinenziale dell'altro. In tal caso, infatti, la detrazione può essere calcolata su un importo massimo di spesa pari a 96.000 euro. In merito al secondo quesito, riferito alla compilazione della dichiarazione dei redditi, si ritiene che nella stessa vadano indicati i dati catastali identificativi delle unità immobiliari oggetto di demolizione, dalle quali derivano i diritti edificatori, nonché il codice fiscale dei proprietari delle stesse.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)