

Risposta n. 241

OGGETTO: Articolo 16-bis del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). Detrazioni interventi di ristrutturazione. Immobili censiti nella categoria F/4.

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

QUESITO

L'*Istante* ha stipulato un preliminare di compravendita per l'acquisito del diritto di usufrutto vitalizio sulla quota di 1/2 dell'unità immobiliare facente parte di un fabbricato ("Palazzo Alfa"), distinta al Catasto Fabbricati nel foglio di mappa X, particella Y, subalterno 528, censita nella categoria F/4. L'*Istante* evidenzia, altresì, che il fabbricato era accatastato, originariamente, nella categoria catastale D/2 (albergo) e che:

- nella stessa data di stipula del contratto preliminare è stato, altresì, stipulato un contratto di appalto per la ristrutturazione dell'unità immobiliare con la società appaltatrice (in qualità di società promissaria/venditrice);

- l'atto definitivo di acquisto dell'usufrutto è stato stipulato in data 25 luglio 2018 ma essendo il fabbricato soggetto al vincolo "storico-artistico", lo stesso atto era sospensivamente condizionato al mancato esercizio da parte del competente Ministero per i Beni e le Attività Culturali, del diritto di prelazione nell'acquisto;

- in ottobre 2018, essendo spirato il termine entro il quale esercitare il diritto di prelazione da parte dello Stato, l'*Istante* e la società venditrice, mediante atto di accertamento, hanno riconosciuto che si era verificato l'evento dedotto in condizione sospensiva e, pertanto, l'efficacia dell'atto di compravendita retroagiva alla data del 25 luglio 2018 (data di stipula dell'atto definitivo);

- dall'atto di compravendita emerge che il subalterno 528 (acquistato dall'*Istante*), è nato dal frazionamento del subalterno 502 che identificava le unità immobiliari a destinazione albergo, sviluppatesi ai piani secondo e terzo (oggetto di frazionamento).

Dalla documentazione integrativa e da quanto sopra esposto si evince che l'originaria società appaltatrice (in qualità di società promittente/venditrice), nell'ambito della propria attività di impresa ha elaborato un complesso progetto di frazionamento in più unità abitative e radicale ristrutturazione dell'unità a destinazione albergo (categoria catastale D/2) e l'*Istante* (come si evince dall'atto di vendita allegato), ha acquistato il diritto di usufrutto dell'unità immobiliare "*allo stato grezzo priva di rivestimenti ed impianti ed indivisa rispetto alle porzioni limitrofe*", all'interno dello stesso.

I lavori di ristrutturazione sono iniziati nel 2019 e, a causa dei rallentamenti da parte della originaria società appaltatrice (promissaria/venditrice), saranno eseguiti da una nuova società appaltatrice (a seguito della stipula di un nuovo contratto di appalto) e termineranno, presumibilmente, entro febbraio 2021. L'unità immobiliare F/4, oggetto di ristrutturazione, sarà successivamente censita nella categoria catastale A/2.

L'*Istante* chiede se per le spese di ristrutturazione sostenute nel 2019 e nel 2020 e per quelle ancora da sostenere possa beneficiare delle detrazioni di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lett. b), del d.P.R 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito TUIR).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter beneficiare delle detrazioni di cui all'articolo 16-bis del

TUIR, in quanto l'appartamento oggetto degli interventi di ristrutturazione, pur essendo censito nella categoria F/4, è situato all'interno di un palazzo storico già esistente ed in precedenza adibito allo svolgimento dell'attività alberghiera.

Nel caso di specie, si sta realizzando un intervento di ristrutturazione in un appartamento già esistente e, pertanto, ritiene di poter beneficiare delle detrazioni previste dalla norma in esame.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16-bis del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, (di seguito TUIR) disciplina una detrazione dall'imposta lorda delle persone fisiche per le spese sostenute, tra l'altro, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere b), c), e d) dell'articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001 (Testo unico dell'edilizia), effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze. Si tratta, nello specifico, degli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo nonché di ristrutturazione edilizia. Nel caso di interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali, inoltre, la detrazione spetta anche per le spese sostenute per interventi di manutenzione ordinaria di cui alla lett. a) del citato articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001.

A seguito di varie proroghe disposte per poter fruire del regime agevolato in esame e, da ultimo, per effetto delle modifiche operate dall'articolo 1, comma 58, lett. b), n. 1), della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), l'articolo 16, comma 1 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 prevede che *«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 2021»*.

Con dei documenti di prassi, si è delineato l'ambito applicativo delle citate disposizioni fiscali e chiarito, tra l'altro, che, stante l'esplicito richiamo alle disposizione del citato articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001, è necessario analizzare le varie definizioni ivi contenute al fine di specificare la diversa portata di ciascuna categoria di intervento.

Ai predetti fini, la circolare n. 57/E del 1998, richiamata dalla circolare del 8 luglio 2020, n. 19/E, riporta la nozione di ciascuna categoria di intervento oggetto delle detrazioni in argomento con una elencazione esemplificativa dei lavori ammissibili, cui si rinvia per eventuali approfondimenti.

In particolare, l'agevolazione in esame è riferita, tra l'altro, ad interventi eseguiti su singole unità immobiliari residenziali, di qualsiasi categoria catastale, anche rurali e sulle loro pertinenze, accatastate o in via di accatastamento.

Gli interventi devono essere eseguiti su edifici esistenti e non devono realizzare una nuova costruzione (Circolare 11.05.1998 n. 121, paragrafo 4). Unica eccezione è rappresentata dalla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali. Tale circostanza deve risultare dal titolo edilizio che autorizza i lavori.

Premesso che la qualificazione dell'intervento dal punto di vista edilizio e urbanistico presuppone valutazioni di natura tecnica che esulano dalle competenze dell'Agenzia delle entrate e comporta accertamenti di fatto non esercitabili in sede di interpello, si precisa che l'intervento prospettato nell'istanza in esame avente ad oggetto un immobile classificato nella categoria F/4, derivante dalla trasformazione di un immobile censito originariamente nella categoria catastale D/2 (albergo), che sarà frazionato in unità immobiliari di natura residenziale (tra cui anche l'unità abitativa oggetto di acquisto dell'*Istante*), dovrà essere qualificato dall'ufficio tecnico del Comune competente come intervento di conservazione del patrimonio edilizio esistente (articolo 3, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 380 del 2001) e non un intervento di nuova costruzione (art. 3, comma 1, lett. e), del d.P.R. n. 380 del 2001).

Ciò posto, si osserva che la categoria catastale F/4 è una delle cosiddette

"categorie fittizie", in cui rientrano tutte quelle individuate dalla lettera F. Sul punto, con la circolare dell'Agenzia del Territorio 4/T/2009 (par. 3.3) è stato chiarito che *"la scelta di istituire tali categorie fittizie, come è noto, trova ragione nella esigenza dei soggetti titolari di immobili di identificare porzioni immobiliari, che di per se stesse non costituiscono unità immobiliari, per le finalità più disparate (compravendita, iscrizione di ipoteche su porzioni di unità immobiliari urbane, donazioni di parti di immobili non costituenti unità immobiliari urbane)"*. Agli immobili ascritti ad una categoria fittizia, infatti, non è attribuita alcuna rendita catastale.

Con riferimento alle spese sostenute per gli interventi realizzati su immobili classificati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti"), con la citata circolare 19/E del 2020 è stato precisato che spettano le detrazioni di cui all'articolo 16-bis del TUIR, in quanto, pur trattandosi di una categoria riferita a fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, gli stessi possono essere considerati come edifici esistenti, trattandosi di manufatti già costruiti e individuati catastalmente.

Si perviene ad analoga conclusione anche con riferimento all'ipotesi (come prospettata dall'*Istante*) in cui, prima degli interventi, l'immobile esistente, sia frazionato in più unità immobiliari provvisoriamente accatastate in categoria F/4, destinate ad abitazioni.

Ciò posto, in relazione al quesito in esame, si ricorda che per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che comportino l'accorpamento di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, ai fini dell'individuazione del limite di spesa su cui calcolare la detrazione, vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori (cfr. circ. n.121 del 1998 e n. 7/E del 2018).

Pertanto, nel caso in esame l'*Istante*, nel presupposto che siano rispettati tutti i requisiti previsti dalla norma, potrà fruire delle agevolazioni previste dall'articolo 16-bis del TUIR nel limite di detrazione di 96.000 euro, riferito all'unità immobiliare censita al catasto all'inizio degli interventi di ristrutturazione. Considerato che l'unità è

censita, a seguito del frazionamento dell'unità alberghiera, nella categoria catastale F/4, l'agevolazione potrà essere fruita a condizione che, alla fine dei lavori, sia distintamente accatastata in A/2.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica un giudizio in merito alla conformità degli interventi che verranno realizzati in base alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)