

RISOLUZIONE N. 118/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 30 dicembre 2014

OGGETTO: Imposte sui redditi - Spese sostenute per la redazione di un atto di vincolo unilaterale - Art. 16-bis del TUIR - Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 16-bis del TUIR è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rappresenta di essere impegnata in lavori di recupero ai fini abitativi del sottotetto di sua proprietà e di avere conseguito all'uopo regolare permesso di costruzione, rilasciato dal Comune di ... in data 23 aprile 2014. Afferma di avere sostenuto una spesa per la redazione di un atto notarile di vincolo unilaterale a favore del Comune di ..., rep. n.....del, e precisa che tale spesa è risultata necessaria per poter ottenere dal Comune il menzionato permesso di costruzione.

Chiede di poter detrarre dalla dichiarazione dei redditi per l'anno in corso il 50 per cento della spesa sostenuta presso il notaio. Allega copia dell'atto notarile, del permesso di costruzione, della fattura rilasciata dal notaio e del bonifico effettuato a favore del medesimo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL

CONTRIBUENTE

L'interpellante non propone alcuna soluzione interpretativa.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio introdotta dall'articolo 1 della legge n. 449 del 1997 e più volte prorogata, a decorrere dal 1 gennaio 2012 è stata resa permanente mediante l'inserimento dell'art. 16-*bis* nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) ad opera dell'art. 4, comma 1, lettera c), del decreto-legge n. 201 del 2011.

Nella relazione illustrativa del citato decreto-legge si fa presente che l'art. 16-*bis* del TUIR conferma, sostanzialmente, non solo l'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione della detrazione, ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale, così da consentire di fare salvo il consolidato orientamento di prassi formatosi in materia.

Successivamente, l'art. 11, comma 1, del decreto-legge n. 83 del 2012, come modificato dall'art. 16 del decreto-legge n. 63 del 2013, ha previsto che, per le spese relative agli interventi di cui al citato articolo 16-*bis* sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2013, spetta una detrazione d'imposta al 50 per cento (in luogo del 36 per cento) fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro (in luogo di 48.000 euro) per unità immobiliare.

Infine, il comma 139 dell'unico articolo della legge n. 147 del 2013 (legge di stabilità 2014), sostituendo il comma 1 dell'art. 16 del citato d.l. n. 63 del 2013, ha esteso l'aliquota del 50 per cento alle spese sostenute nel 2014 e ha previsto l'aliquota del 40 per cento per le spese sostenute nel 2015.

La detrazione spetta ai soggetti passivi IRPEF, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi previsti dall'art. 16-*bis* comma 1 del TUIR e che hanno sostenuto le spese di cui trattasi, se le stesse sono rimaste a loro carico. Hanno quindi diritto alla detrazione il proprietario o il nudo proprietario dell'immobile, il titolare di un diritto reale sullo stesso (uso, usufrutto, abitazione), l'inquilino o il comodatario (cfr.

circolare n. 57/E, par. 2).

Per ciò che concerne la tipologia di interventi agevolabili, la lettera b) dell'art. 16-*bis* del TUIR rinvia, per gli interventi realizzati sulle singole unità immobiliari residenziali, a quelli di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001, ovvero gli interventi di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, con esclusione degli interventi di nuova costruzione (salvo il caso di parcheggi pertinenziali).

Con le circolari n. 57/E del 1998 (par. 4) e n. 121/E del 1998 (par. 5) è stato precisato che tra gli oneri che danno diritto alla detrazione rientrano, tra gli altri, le spese per:

- imposta sul valore aggiunto, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;
- oneri di urbanizzazione;
- altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento di attuazione DM n. 41 del 1998.

Gli interventi cui fa riferimento l'istante consistono in *“lavori di recupero ai fini abitativi del sottotetto di sua proprietà”*, per i quali ha conseguito dal Comune di ... in data il relativo titolo abilitativo. Il rilascio del predetto titolo avveniva - a quanto si evince dal documento prodotto - *“per l'esecuzione di: RECUPERO SOTTOTETTO AI FINI ABITATIVI DELLA L.R. 21/1998, con la destinazione d'uso: RESIDENZIALE.”*.

La legge regionale del Piemonte 6 agosto 1998, n. 21 (*Norme per il recupero ai fini abitativi di sottotetti*), nel promuovere il recupero a fini abitativi dei sottotetti, all'articolo 1, comma 3, prevede che *“negli edifici esistenti destinati o da destinarsi in tutto o in parte a residenza è consentito il recupero a solo scopo residenziale del piano sottotetto...il recupero è soggetto a concessione edilizia.”*. L'articolo 3 della citata legge regionale dispone al comma 1 che *“gli interventi edilizi di cui alla presente legge (...) sono classificati come interventi su fabbricati esistenti.”*.

La circolare P.G.R. 25 gennaio 1999, n. 1/PET (*Legge regionale 6 agosto*

1998, n. 21 (Norme per il recupero a fini abitativi di sottotetti)), emanata dalla Regione Piemonte, precisa al par. 1 che *“con la legge regionale 6 agosto 1998, n. 21, la Regione Piemonte ha disciplinato il recupero dei sottotetti esistenti”* (par. 1.1.); *“la legge limita il proprio campo di azione al manufatto ‘sottotetto’, promuovendone il recupero a fini abitativi in ambito residenziale esistente o previsto.”* (par. 1.3).

Il successivo par. 3 stabilisce che *“l’intervento di recupero del sottotetto può essere consentito in edifici esistenti destinati o da destinarsi in tutto o in parte a residenza. Con tale affermazione il legislatore ha inteso ricomprendere anche gli edifici a destinazione mista e quelli a destinazione diversa da quella residenziale a condizione che se ne preveda la trasformazione, anche solo parziale, in residenza”*.

Il par. 5 della medesima circolare chiarisce che *“...gli interventi edilizi diretti al recupero dei sottotetti a fini abitativi sono classificati quali restauro e risanamento conservativo e/o ristrutturazione”*; analoga qualifica è contenuta al par. 3.3. del richiamato documento di prassi ove si dispone che *“l’intervento di recupero del sottotetto è classificato quale restauro e risanamento conservativo ovvero ristrutturazione edilizia.”*

Ciò premesso, si evidenzia che con la citata circolare n. 57/E del 1998 (par. 4) si è chiarito che *“...è ammesso alla detrazione fiscale il costo sostenuto per rendere abitabile un sottotetto esistente, purché ciò avvenga senza aumento della volumetria originariamente assentita.”*

Con successiva risoluzione n. 4/E del 2011 questa Direzione Centrale ha precisato che *“qualora...la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell’edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l’ampliamento configura, comunque una ‘nuova costruzione’”* (cfr. circ. 31 maggio 2007, n. 36/E; circ. 1 luglio 2010 n. 39/E).

L’istante chiede se possa essere ammessa in detrazione la spesa sostenuta per la redazione di un atto di vincolo unilaterale a favore del Comune di ..., spesa che ella assume essere stata *“necessaria per poter ottenere dal Comune il permesso di ristrutturazione.”*

Dalla lettura dell'atto notarile prodotto si evince che la redazione dell'atto in questione è avvenuta in applicazione dell'art. 3 della richiamata legge regionale n. 21 del 1998.

La norma citata prevede al comma 5 che *“il rilascio della concessione edilizia di cui all'articolo 1, comma 3, (concessione prevista per il recupero a solo scopo residenziale del piano sottotetto) comporta la corresponsione del contributo commisurato agli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione calcolati ai sensi dell'articolo 3 della legge 28 gennaio 1977, n. 10 «Norme per la edificabilità dei suoli»”*.

Il successivo comma 6 statuisce che *“il contributo di cui al comma 5 è ridotto nella misura del 50 per cento, qualora il richiedente la concessione provveda, contestualmente al rilascio della concessione, a registrare ed a trascrivere, presso la competente conservatoria dei registri immobiliari, dichiarazione notarile con la quale le parti rese abitabili costituiscano pertinenza dell'unità immobiliare principale.”*

La redazione dell'atto notarile di vincolo unilaterale non costituisce un atto necessario alla realizzazione degli interventi edilizi cui è subordinato il rilascio del permesso di costruire, ma è un atto avente una finalità diversa, ovvero quella di rendere la parte di sottotetto esistente “pertinenza” dell'unità immobiliare principale. Tale atto è funzionale alla riduzione del contributo da corrispondere - ai sensi del comma 5 dell'articolo 3 della legge regionale n. 21 del 1998 - per il rilascio della concessione edilizia, contributo commisurato agli oneri di urbanizzazione ed al costo di costruzione, detraibile quale onere strettamente connesso all'intervento edilizio.

Si ritiene che il costo sostenuto per la redazione dell'atto notarile di costituzione del vincolo pertinenziale, in quanto rilevante per la determinazione dell'importo di detto contributo detraibile, debba seguirne il medesimo regime fiscale ed essere ammesso in detrazione.

La risposta data riguarda esclusivamente i profili fiscali del quesito e non implica valutazione alcuna su altri aspetti afferenti la materia catastale, non oggetto dell'istanza.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE