

OGGETTO: Interpello n. 919-173/2021
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
Istanza presentata il 01/04/2021

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

QUESITO

L'istante è proprietario di un immobile, fabbricato unifamiliare con accesso autonomo, categoria catastale A/3 più relative pertinenze. L'immobile sarà, nei prossimi mesi, oggetto di lavori che rientrano tra quelli ammessi al Superbonus 110%, ex art.119 del D.L. 34/2020, decreto Rilancio; con il consenso del fornitore, per tali lavori si intende optare per lo sconto in fattura.

Il dubbio posto dal contribuente attiene alla possibilità che l'immobile sia considerato ad uso promiscuo, considerato che:

- lo scrivente è titolare di partita iva, nella dichiarazione di inizio attività inviata all'Agenzia delle entrate, modello AA9-12 ha indicato, al quadro B, come luogo di esercizio dell'attività, l'immobile oggetto dei lavori; tuttavia, per lo svolgimento della sua attività (consulenza fiscale on line) ha da poco preso in comodato d'uso gratuito una stanza di un immobile di terzi, comodato regolarmente registrato (n° 266, serie 3 del 24/03/2021), superando anche eventuali dubbi sull'utilizzo promiscuo dell'immobile oggetto dei lavori;

- il padre, familiare convivente nello stesso immobile, è anch'esso titolare di partita iva, svolge l'attività di agente di commercio. Nella dichiarazione di inizio attività inviata all'Agenzia delle entrate, modello AA9-12 ha indicato, al quadro B, come luogo di esercizio dell'attività, l'immobile oggetto dei lavori.

Rispetto a tale circostanza, l'istante riscontra dubbi sulla piena applicabilità del 110%, dal momento che l'immobile oggetto degli interventi potrebbe essere considerato "ad uso promiscuo".

Sul punto, l'istante riferisce che di fatto l'attività del padre è svolta presso le sedi delle aziende per le quali ha un mandato di agenzia e comunque spostandosi con la propria auto, considerata, come avviene per le generalità degli agenti e dei rappresentanti di commercio, auto-ufficio. In considerazione di ciò e soprattutto della rilevanza dei costi auto sostenuti dagli agenti e rappresentanti di commercio, il legislatore riconosce, rispetto agli altri contribuenti, una maggiore percentuale di deducibilità dei costi, ex art.164 del DPR 917/86, TUIR.

Tanto premesso, l'Istante chiede di sapere se può beneficiare del Superbonus per intero, senza subire l'applicazione dei limiti previsti per gli immobili ad uso promiscuo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter beneficiare del Superbonus 110% sull'intera spesa sostenuta e non solo sulla metà di essa, poiché l'immobile di fatto non è utilizzato per lo svolgimento di attività alcuna né è aperto al pubblico, anche se nella dichiarazione di inizio attività inviata all'Agenzia delle entrate, modello AA9-12 è stato indicato, al quadro B, come luogo di esercizio dell'attività.

Ad ogni modo, secondo l'istante l'utilizzo promiscuo dell'immobile dovrebbe essere verificato in rapporto al contribuente che sostiene la spesa e detiene l'immobile sulla base di un titolo idoneo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si evidenzia che il presente parere non implica né presuppone un giudizio sul riscontro della sussistenza dei requisiti tecnici e dei presupposti richiesti dalla normativa in materia ai fini del conseguimento dei benefici fiscali, restando fermo ogni potere di controllo sul punto da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'art. 119 del decreto legge n. 34/2020, convertito in legge n. 77/2020 e successivamente modificato dal decreto legge 14 agosto 2020 n. 104 e da ultimo dalla legge n. 178/2020, ha introdotto nuove disposizioni in merito alla detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (cd. Superbonus).

La nuova disposizione, nell'incrementare al 110 per cento l'aliquota di detrazione ordinariamente spettante, individua le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto di beneficio, l'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione nonché gli

adempimenti da porre in essere ai fini della spettanza della stessa.

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. "sismabonus"), nonché quelli di riqualificazione energetica degli edifici (cd. "ecobonus").

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle detrazioni di cui sopra con le circolari n. 24/E del 2020 e 30/E del 2020.

Dal punto di vista soggettivo, secondo il comma 9 dell'art. 119 le nuove disposizioni si applicano agli interventi effettuati:

a) Dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche;

b) Dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10 dell'art. 119;

c) Dagli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;

d) Dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;

d-bis) Dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali

e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

e) dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Le persone fisiche di cui al comma 9, lettere a) e b), possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio.

In relazione alle persone fisiche, la Circolare n. 24/E del 2020 al paragrafo 1.2 precisa che *"Con la locuzione «al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni», il Legislatore ha inteso precisare che la fruizione del Superbonus riguardi unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) non riconducibili ai cd. "beni relativi all'impresa" (articolo 65 del TUIR) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 2, del TUIR). Ne consegue che, la detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche*

che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito "privatistico" e, dunque, diversi:

- *da quelli strumentali, alle predette attività di impresa o arti e professioni;*
- *dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività;*
- *dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa.*

La norma stabilisce, inoltre, che tale limitazione riguarda esclusivamente gli interventi realizzati «su unità immobiliari», in quanto i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni possono fruire del Superbonus in relazione

alle spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condòmini".

In relazione agli immobili adibiti ad uso promiscuo, con la Circolare n. 19/E dell'8 luglio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che relativamente agli interventi che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 16-bis del TUIR, realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale (occasionale o abituale), in base a quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo, la detrazione spettante è ridotta al 50 per cento, quindi la detrazione è calcolata sul 50 per cento delle spese sostenute.

Con le risposte ad interpello n. 570/2020, 65/2021 e 198/2021, è stato chiarito che tale principio si applica anche qualora sull'unità immobiliare residenziale adibita promiscuamente anche all'esercizio di attività professionale siano realizzati interventi antisismici di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. sismabonus). Ciò in quanto per effetto del rinvio, contenuto nel citato articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR, gli interventi ammessi al sismabonus sono quelli indicati nel medesimo articolo 16-bis del TUIR, che deve intendersi quale norma di riferimento generale.

Il principio suesposto si applica inoltre, alle spese per interventi antisismici che fruiscono del Superbonus, ai sensi dell'articolo 119, comma 4, del decreto Rilancio.

Stante la sostanziale simmetria tra le agevolazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica e di recupero del patrimonio edilizio (ivi inclusi gli interventi antisismici), si ritiene che anche qualora siano realizzati interventi di riqualificazione energetica ammessi al Superbonus su immobili residenziali adibiti

promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la predetta detrazione è ridotta al 50 per cento.

Con riferimento al caso oggetto del quesito, si rendono necessarie le seguenti ulteriori precisazioni.

Non può condividersi la soluzione proposta dall'istante, secondo cui l'utilizzo promiscuo dell'immobile dovrebbe essere verificato solo in rapporto al contribuente che sostiene la spesa.

Si ritiene, al contrario, che tale valutazione debba essere effettuata in senso oggettivo, per cui la detrazione spetterà sul 50 % della spesa in tutte le ipotesi in cui l'immobile sia utilizzato "promiscuamente" per l'esercizio di arti, professioni o attività commerciale, anche da conviventi o comunque da soggetti diversi da coloro che sostengono la spesa e intendono fruire delle detrazioni.

Ciò posto, occorre considerare che a tutt'oggi l'immobile oggetto di intervento risulta essere luogo di esercizio dell'attività del padre convivente dell'istante, per come indicato nella dichiarazione di inizio attività e mai variato.

Ne discende che tale immobile sia utilizzato (o, comunque, possa essere potenzialmente utilizzato) anche per lo svolgimento dell'attività professionale, con conseguente possibilità di deduzione dei relativi costi secondo le regole stabilite per la determinazione del reddito di lavoro autonomo (es. art. 54 TUIR).

Si ritiene pertanto che - ferma restando la sussistenza di tutti gli ulteriori requisiti e il rispetto degli adempimenti previsti dalla normativa e non oggetto del presente interpello - il Superbonus spetti esclusivamente sul 50 % delle spese sostenute.

In ogni caso, la verifica dell'utilizzo promiscuo dell'immobile richiede valutazioni nel merito e accertamenti di fatto non esercitabili in sede di interpello e in relazione alle quali rimane impregiudicato ogni potere di controllo da parte

dell'Amministrazione finanziaria.

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.

I citati documenti sono disponibili nella sezione Normativa e Prassi del sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it.

IL DIRETTORE REGIONALE

AGOSTINO PELLEGRINI

(firmato digitalmente)