

Risposta n. 175

OGGETTO: Superbonus - Interventi antisismici di ristrutturazione edilizia con demolizione ed ampliamento, nonché interventi di efficientamento energetico su edificio condominiale - limiti di spesa - Articolo 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto rilancio).

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

QUESITO

L'*Istante* è proprietario di due unità abitative (A/2), due pertinenze (C/6) e di un deposito accatastato (C/2) in un edificio composto anche da un'altra unità abitativa (A/2) e di una pertinenza (C/6), di proprietà di un altro soggetto (Signor X).

In sostanza, si tratta di *"un edificio composto da tre unità abitative accatastate A/2, con relative pertinenze accatastate C/6 ed un deposito accatastato C/2"*.

L'*Istante* fa presente che si intendono effettuare interventi rientranti nella categoria della *"ristrutturazione edilizia"*, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera *d)* del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (TU Edilizia), consistente nella demolizione e ricostruzione dell'edificio con ampliamento. In particolare, si intendono effettuare i seguenti interventi:

- antisismici;
- di efficientamento energetico, consistenti nella realizzazione del cappotto su

una superficie lorda disperdente superiore al 25 per cento del totale;

- di sostituzione del vecchio impianto di riscaldamento;
- di sostituzione degli infissi.

Con documentazione integrativa presentata, l'*Istante* rappresenta che non è ancora in possesso del titolo abilitativo che assente i lavori e che le unità immobiliari non residenziali (C/6 e C/2) che compongono l'edificio, sono sprovviste di riscaldamento.

Ciò posto, l'*Istante* intende usufruire del *Superbonus* ai sensi dell'art. 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77; ed in particolare chiede se:

1) a seguito della modifica introdotta all'articolo 3, comma 1, lettera *d*), del d.P.R. n. 380 del 2001 risultano agevolabili gli interventi effettuati sulla parte ampliata;

2) sia possibile confrontare gli A.P.E. *ante e post* intervento;

3) per il *cd. sismabonus* sia corretto considerare il limite di spesa come segue: limite di 96.000 moltiplicato per le unità di cui si compone l'edificio (96.000X 7 unità complessive);

4) il limite massimo di spesa agevolabile (96.000 euro) comprende anche le spese di manutenzione ordinaria o straordinaria riferite agli interventi effettuati sulle singole unità abitative;

5) gli interventi antisismici (*cd. sismabonus*) assorbono i lavori di categoria inferiore; 6) possa cedere il credito sulla base del criterio dell'avanzamento lavori a favore di una società a responsabilità limitata nella quale, l'*Istante* stesso è socio e membro del consiglio di amministrazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, in relazione ai quesiti posti, ritiene:

- 1) che risultano agevolabili gli interventi effettuati sulla parte ampliata a seguito della modifica introdotta all'articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001;
- 2) di potere confrontare i certificati A.P.E. anche in ipotesi di demolizione e ricostruzione;
- 3) che il limite di spesa per gli interventi antisismici sia pari a 96.000 euro moltiplicato per le unità che compongono l'edificio (96.000 X 7 unità);
- 4) che il limite di spesa per gli interventi antisismici pari a 96.000 euro include anche gli interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria riferite agli interventi effettuati sulle singole unità abitative e quindi a titolo esemplificativo include anche le spese per intonaci piastrelle ed impianto elettrico;
- 5) che gli interventi di categoria superiore, assorbono quelli di categoria inferiore;
- 6) non vi siano cause ostative alla cessione del credito nei confronti di una SRL nella quale il cedente è socio e membro del consiglio di amministrazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto *Rilancio*), convertito, con modificazione, dalla legge 17 luglio 2020 n.77, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (*cd. Superbonus*). La detrazione, spettante nella misura del 110 per cento delle spese sostenute, è ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

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

antisismici (cd. *sismabonus*), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del *Superbonus* sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

L'articolo 121 del medesimo decreto *Rilancio*, inoltre, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici) di cui ai citati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, ivi inclusi quelli che accedono al *Superbonus* ai sensi del predetto articolo 119 del decreto *Rilancio*, possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura).

In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Le modalità attuative delle disposizioni da ultimo citate, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono state definite con i provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, prot. n. 283847/2020 e 12 ottobre 2020, prot. n. 326047.

Da ultimo si fa presente, che l'articolo 1, comma 66, lettera a) e f) della legge 30

dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato l'articolo 119 del decreto Rilancio, prevedendo che il *Superbonus* si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

La successiva lett. m) del citato articolo 1, comma 66, della legge di bilancio 2021 ha, inoltre, inserito nel medesimo articolo 119 del decreto Rilancio il comma 8-bis ai sensi del quale *«Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera a), per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022.»*. Il comma 67, del citato articolo 1 della legge di bilancio 2021 ha inserito nell'articolo 121 del decreto Rilancio il comma 7-bis, ai sensi del quale le sopra richiamate disposizioni *«si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119»*. L'articolo 1, comma 74 della citata legge di bilancio 2021 prevede che l'efficacia delle sopra richiamate proroghe di cui *«ai commi da 66 a 72 resta subordinata alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea»*.

Con riferimento alla applicazione del *Superbonus*, sono stati forniti, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E, e da ultimo con la circolare 22 dicembre n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Nella predetta circolare n. 24/E del 2020 viene precisato che, ai sensi del citato articolo 119 del decreto Rilancio, il *Superbonus* spetta a fronte di taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici indicati nel comma 1 del predetto articolo 119 del decreto *Rilancio*, (cd. interventi "*trainanti*") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "*trainati*") indicati nei commi 2, 5, 6 e 8 del medesimo articolo 119, realizzati su:

- parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia *trainanti*, sia *trainati*);

- singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati);

- edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);

- unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati).

Ai sensi del comma 15-*bis* del predetto articolo 119 del decreto *Rilancio*, le disposizioni agevolative in commento non si applicano, invece, alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico.

Per quanto di interesse, si rileva che la citata circolare n. 24/E del 2020, secondo quanto stabilito ai commi 1 e 4 del citato articolo 119, definisce come "trainanti o principali" gli interventi:

- di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, compresi quelli unifamiliari, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, sita all'interno di edifici plurifamiliari;

- di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle parti comuni degli edifici, o con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari;

- antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (cd. *sismabonus*).

Gli interventi "*trainati*", invece, comprendono:

- le spese sostenute per tutti gli interventi di efficientamento energetico indicati

nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. "*ecobonus*"), nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento;

- l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'articolo 16-*ter* del citato decreto-legge n. 63 del 2013.

In particolare, relativamente agli interventi prospettati nell'istanza di interpello, nella predetta circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che l'agevolazione spetta anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della "*ristrutturazione edilizia*" ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, "*Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia*".

Ciò posto, con specifico riferimento alla questione rappresentata dall'Istante, al quesito sub 1), si precisa che per gli interventi edilizi che si intendono porre in essere, in mancanza del titolo edilizio, non ancora richiesto al Comune competente, la detrazione delle relative spese è subordinata alla condizione che dal predetto titolo risulti che le opere edilizie consistono in un intervento di conservazione del patrimonio edilizio esistente e non in un intervento di nuova costruzione.

Come precisato, al riguardo, nella citata circolare n. 24/E, ai fini del *Superbonus*, l'intervento deve riguardare edifici o unità immobiliari "esistenti", non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione (esclusa l'ipotesi dell'installazione di sistemi solari fotovoltaici di cui al comma 5 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*).

L'agevolazione spetta a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della "*ristrutturazione edilizia*" ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, "*Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia*". Considerato che la qualificazione delle opere edilizie spetta al Comune o altro ente territoriale competente, in sede di rilascio del titolo amministrativo che autorizza i lavori, ai fini del *Superbonus* occorre, pertanto, che dal suddetto documento amministrativo risulti

che l'intervento rientri nella ristrutturazione edilizia.

In merito alla possibilità di accedere al *Superbonus* per le spese relative all'incremento di volume per interventi di demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia" ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, con nota del 2 febbraio 2021 R.U. 031615, il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici ha chiarito che *«a differenza del "Super sismabonus" la detrazione fiscale legata al "Super ecobonus" non si applica alla parte eccedente il volume ante-operam»*.

In tale caso il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le due tipologie di intervento (ristrutturazione e ampliamento) o, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

Ne consegue, pertanto, che nel caso in esame, relativo ad interventi da eseguirsi su un edificio composto da 3 unità abitative e 4 unità pertinenziali di proprietà di due soggetti, sussistendo la prevalenza residenziale, si potrà accedere al *Superbonus* sia per gli interventi antisismici che per gli interventi di efficientamento energetico. Tuttavia per tali ultimi interventi si potrà fruire delle detrazioni per le sole spese relative alla parte esistente.

Con riferimento al quesito sub 2), si osserva che con la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (A.P.E.), di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, ante e post intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata, deve essere dimostrato che dagli interventi realizzati derivi il miglioramento di almeno due classi energetiche ovvero, se non possibile in quanto, come precisato nella citata circolare n. 24/E del 2020, l'edificio o l'unità immobiliare è già nella penultima (terzultima) classe, il conseguimento della classe energetica più alta.

In relazione agli interventi di ristrutturazione con demolizione che prevedono anche l'ampliamento "*l'APE post operam deve essere redatto considerando l'edificio nella sua configurazione finale*" (cfr. risposta ENEA FAQ, n. 7, <https://www.energiaenergetica.enea.it/detrazioni-fiscali/ecobonus/faq-ecobonus.html>)

Per quanto riguarda i quesiti sub 3); 4); 5), in ordine al limite di spesa e alle modalità di determinazione del limite massimo di spesa agevolabile, con la circolare n. 30/E del 2020, è stato chiarito che - se si realizza un intervento di demolizione e di ricostruzione agevolabile, per il calcolo del limite di spesa ammissibile al *Superbonus* si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori. Il relativo calcolo è effettuato tenendo conto anche delle pertinenze all'interno di edifici in condominio, comprese quelle non servite da un impianto termico. Sono quindi escluse dal calcolo le pertinenze collocate in un edificio diverso da quello oggetto di intervento.

Come precisato nella recente circolare n. 30/E del 2020 che ha richiamato la risoluzione n. 60/E del 2020, nel caso in cui sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Ciò implica, in sostanza, che qualora siano realizzati sul medesimo edificio, ad esempio la posa in opera del cappotto termico sull'involucro dell'edificio e interventi di riduzione del rischio sismico - (interventi trainanti), il limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* sarà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno di tali interventi.

Nel caso di specie, sulla base di quanto riferito in istanza, il limite di spesa per gli interventi di sismabonus è pari a 96.000 euro per 7 unità complessive che costituiscono l'edificio (quesito sub 3).

Con riferimento ai quesiti sub 4) e 5) si osserva che quando si esegue un intervento antisismico ammesso al *Superbonus* sono agevolabili anche le spese di

manutenzione ordinaria o straordinaria, ad esempio, per il rifacimento delle pareti esterne e interne, dei pavimenti, dei soffitti, dell'impianto idraulico ed elettrico necessarie per completare l'intervento nel suo complesso. Anche tali spese concorrono al limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* per interventi antisismici pari a 96.000 euro per immobile, a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato (*cfr.* circolare n. 24/E del 2020). Anche per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche vale il principio secondo cui l'intervento di categoria superiore assorbe quelli di categoria inferiore ad esso collegati o correlati.

In definitiva, in relazione ai quesiti rappresentati, nel presupposto che gli interventi di demolizione e ricostruzione rientrino tra quelli di ristrutturazione edilizia di cui al citato articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, come risultante dal titolo amministrativo, e che sussistano tutte le condizioni previste dalla norma in esame, l'*Istante* potrà beneficiare delle agevolazioni rientranti nella disciplina del *Superbonus* con riferimento agli interventi di riduzione del rischio sismico in funzione del numero delle unità immobiliari di cui si compone l'edificio comprese le pertinenze, non collocate fuori dall'edificio condominiale, per un numero massimo di 7 unità, come affermato nell'istanza, calcolando la detrazione in rapporto alla composizione iniziale dell'edificio prima dell'intervento di demolizione e ricostruzione ed in funzione della spesa allo stesso *Istante* imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri applicabili, ai sensi degli artt. 1123 e seguenti del codice civile.

Analogamente, l'*Istante* potrà beneficiare delle agevolazioni rientranti nella disciplina del *Superbonus*, per gli interventi di efficientamento energetico, secondo i criteri illustrati, per le sole spese relative la parte esistente (volume *ante-operam*).

Infine, per quanto riguarda il quesito sub 6), si fa presente che ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*, i soggetti beneficiari dell'agevolazione, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (cd. sconto in fattura) anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di

successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà, per questi ultimi, di successiva cessione. L'opzione di cessione può essere fatta in relazione a ciascuno stato di avanzamento lavori. Gli stati avanzamento lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo ed il primo SAL deve riferirsi ad almeno il 30 per cento e il secondo ad almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo.

In particolare, per interventi sulle parti comuni degli edifici, non è necessario che il condominio nel suo insieme opti per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante. Infatti, alcuni condomini potranno scegliere di sostenere le spese relative agli interventi e beneficiare così della detrazione, mentre altri potranno optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Ne consegue, pertanto, che fermi restando tutti gli adempimenti necessari a tal fine, previsti al punto 4 del citato provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, che non sono oggetto della presente istanza di interpello, non risulta, ostativa, nel caso di specie, la circostanza che la cessione del credito avvenga a favore di una società a responsabilità limitata nella quale l'*Istante* è socio e membro del consiglio di amministrazione.

Resta inteso che, qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del soggetto che ha esercitato l'opzione, maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (cfr. comma 5, dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*).

In base al successivo comma 6, del citato articolo 121 del decreto *Rilancio*, il

recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario fermo restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi.

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)