

Risposta n. 248

OGGETTO: Superbonus e detrazione del 50 per cento - Interventi di isolamento termico ed efficientamento energetico - interventi di ristrutturazione del sottotetto con cambio di destinazione d'uso- Articolo 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio) e articolo 16 bis del TUIR

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

QUESITO

L'istante rappresenta di essere proprietario, di due unità immobiliari (accatastate in categoria C/2), in un sottotetto (riscaldato ma non abitabile), all'interno di un edificio composto da altre tre unità immobiliari riscaldate, di cui due al piano terra di proprietà della signora . (di seguito signora X) ed una al primo piano di proprietà del signor .. (di seguito signor Y), accatastate in categoria A/2 ("Abitazione tipo civile").

L'Istante intende effettuare la ristrutturazione del sottotetto con contestuale cambio di destinazione d'uso delle unità immobiliari accatastate in categoria C/2 in un'unica unità immobiliare abitativa di categoria catastale A/2 mediante demolizione pareti esistenti e ricostruzione di nuove pareti per ridistribuzione interna dei locali.

L'intervento di recupero a fini abitativi del sottotetto avverrà sulla base del permesso di costruire rilasciato dalle autorità comunali, senza alcun tipo di

demolizione (ad esclusione delle pareti interne) e con un aumento della volumetria del 10 per cento rispetto a quella preesistente (secondo quanto previsto dal regolamento urbanistico).

L'Istante evidenzia altresì che, prima della realizzazione dei predetti lavori (ante intervento), le unità immobiliari di tipo residenziale rappresentano il 66 per cento dell'intero edificio.

L'Istante, inoltre, insieme agli altri due condomini, intende effettuare sull'edificio interventi di:

1) isolamento termico delle superfici esterne opache verticali e rifacimento del tetto (intervento trainante sulle parti comuni);

2) sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti a pompa di calore per il riscaldamento e la fornitura di acqua calda sanitaria nonché di serramenti ed infissi del piano terra appartenente alla signora X;

3) demolizione pareti esistenti e ricostruzione di nuove pareti per redistribuzione interna dei locali nonché sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti a pompa di calore per il riscaldamento, il raffrescamento e la fornitura di acqua calda sanitaria del primo piano del signor Y;

4) sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento e la fornitura di acqua calda sanitaria, sostituzione di serramenti e di infissi dell'immobile dell'istante (che a seguito degli interventi sarà adibito ad abitazione) ed installazione di un impianto fotovoltaico sul tetto "*ad esclusivo servizio dell'appartamento al piano sottotetto*" (di proprietà dell'Istante);

5) manutenzione straordinaria delle aree esterne comuni.

In relazione ai predetti interventi, l'Istante chiede se può, insieme a tutti i proprietari delle unità immobiliari facenti parte dell'edificio, fruire delle detrazioni del 110 per cento di cui all'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020, e del 50 per cento per gli interventi di manutenzione straordinaria delle aree esterne comuni nonché per

la ristrutturazione del sottotetto, che diverrà abitativo, per la parte esistente.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che tutti i proprietari delle unità immobiliari facenti parte dell'edificio siano legittimati a fruire delle detrazioni del 110 per cento di cui all'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 e del 50 per cento per gli interventi di manutenzione straordinaria delle aree esterne comuni.

Lo stesso ritiene inoltre che, adottando una contabilità separata, può usufruire del *Superbonus* e delle detrazioni del 50 per cento per le opere inerenti alla parte esistente e non anche per quella ampliata (pari al 10 per cento).

Inoltre, considerato che per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache (intervento trainante) è necessario il miglioramento energetico di almeno due classi dell'edificio condominiale, l'istante è dell'avviso che, con riferimento al sottotetto (che diverrà abitativo in seguito agli interventi sopra descritti), vadano confrontati i due valori iniziali degli attestati di prestazione energetica delle due unità immobiliari accatastate, prima dei lavori, in categoria C/2 con quello finale dell'unica unità immobiliare accatastata, post lavori, nella categoria abitativa A/2. Riferisce inoltre che *"le unità immobiliari al piano terra effettuano un salto di 2 classi energetiche, l'unità al piano primo effettua un salto di 4 classi energetiche e l'unità A2 al piano sottotetto effettua un salto di 5 classi energetiche"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che l'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, dispone che: *"il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una*

risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:

a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza".

Il presente parere viene pertanto formulato solo con specifico riferimento alla posizione dell'Istante (quesiti 1, 4 e 5), atteso che i soggetti terzi a cui nell'istanza si fa espresso riferimento, non risultano aver appositamente delegato l'istante alla presentazione dell'interpello per loro conto tramite un'apposita procura, generale o speciale, ai sensi dell'articolo 63 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Ciò premesso, si osserva che 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, nonché per gli interventi che accedono al bonus facciate di cui all'articolo 1, commi da 219 a 223, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 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, lettere 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*, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti 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.

In particolare, relativamente agli interventi prospettati nell'istanza di interpello, 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", tra l'altro, gli interventi:

- di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;

Gli interventi "trainati", invece, comprendono:

- tutti gli interventi di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. "ecobonus"), effettuati congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, relativamente ai quali il Superbonus spetta nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento;

- l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, e l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con il Superbonus, effettuata congiuntamente agli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti nonché ad interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico.

Il comma 3 del citato articolo 119 del decreto Rilancio, stabilisce, inoltre, che ai

fini dell'accesso alla detrazione in commento, gli interventi "trainanti" finalizzati all'efficienza energetica sopra elencati (nonchè quelli "trainati" indicati al comma 2 del medesimo articolo 119 del decreto Rilancio) devono rispettare i requisiti minimi previsti dai decreti di cui al comma 3-ter del citato articolo 14 del decreto-legge n. 63 del 2013 e, nel loro complesso, devono assicurare, anche congiuntamente agli altri interventi "trainati" indicati nei successivi commi 5 e 6 del medesimo articolo 119 del decreto Rilancio, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.), di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Relativamente alle caratteristiche tecniche che i predetti interventi devono avere ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, che non sono oggetto della presente istanza di interpello, si rinvia al decreto del Ministro dello sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, il Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare ed il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 6 agosto 2020 pubblicato nella G.U del 5 ottobre 2020 n.246.

Come chiarito nella citata circolare n. 24/E del 2020, la condizione richiesta dalla norma che gli interventi trainati siano effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al *Superbonus*, si considera soddisfatta se *"le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti"*. Ciò implica che, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, le spese sostenute per gli interventi trainanti devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

Con riferimento agli interventi senza demolizione dell'immobile esistente e con

ampliamento dello stesso, le detrazioni (*sismabonus*, *ecobonus* e quelle previste dall'articolo 16-bis del TUIR di ristrutturazione edilizia) competono solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura una "nuova costruzione" (cfr. circolare n. 19/E del 2020).

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.

La precisazione fornita da ultimo con la citata circolare n. 19/E del 2020, in merito agli interventi di ristrutturazione senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, si ritiene ancora valida anche a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 10, comma 1, lettera b), n. 2 del decreto legge 16 luglio 2020, n. 76 (cd. decreto "Semplificazione") al citato articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 380 del 2001 (TU dell'Edilizia). Ciò, in quanto le richiamate modifiche riguardano il diverso caso in cui siano realizzati interventi edilizi di *"demolizione e successiva ricostruzione"* di edifici esistenti.

Le indicazioni di cui alla citata circolare n. 19 del 2020 si applicano nel caso di specie atteso che, anche se è prevista *"una volumetria del piano sottotetto aumentata del 10 % rispetto alla situazione antecedente"*, l'intervento edilizio è *"senza demolizione dell'esistente in quanto la ristrutturazione del piano sottotetto prevede la demolizione delle sole pareti interne esistenti ai fini della nuova redistribuzione interna degli ambienti per la quale vengono ricostruite delle nuove pareti in cartongesso"*.

Sempre con riferimento agli interventi prospettati nell'istanza di interpello, preliminarmente si osserva che nella citata Circolare n. 24/E del 2020 è stato chiarito che, per quanto riguarda l'individuazione delle parti comuni interessate

dall'agevolazione, è necessario far riferimento all'articolo 1117 del codice civile, ai sensi del quale sono parti comuni, tra l'altro, il suolo su cui sorge l'edificio, i tetti e i lastrici solari nonché le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all'uso e al godimento comune, come gli impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condòmini.

Resta fermo che, ai fini del *Superbonus*, il miglioramento energetico dell'edificio deve essere dimostrato dall'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. Al riguardo si precisa che detto miglioramento energetico va valutato sull'intero edificio in condominio e non con riferimento alle singole unità immobiliari che lo compongono.

Tenuto conto di quanto sopra l'Istante può fruire:

1) per gli interventi di isolamento termico delle superfici esterne opache verticali e rifacimento del tetto, del *Superbonus* quale intervento trainante di cui all'articolo 119, comma 1, lettera a);

2) per l'installazione di un impianto fotovoltaico, la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento e la fornitura di acqua calda sanitaria, sostituzione di serramenti e di infissi dell'immobile dell'istante, effettuati sull'immobile di sua proprietà con riferimento alla parte esistente e a condizione che le unità immobiliari in categoria C/2 diventino abitative a seguito degli interventi, del *Superbonus* quali interventi trainati di cui all'articolo 119, comma 2 e comma 5;

5) per la ristrutturazione del sottotetto mediante "*demolizione pareti esistenti e ricostruzione di nuove pareti per ridistribuzione interna dei locali*" con "*contestuale cambio di destinazione d'uso delle unità immobiliari C2 in un'unica unità immobiliare abitativa A2*" e con riferimento alla parte esistente, della detrazione del 50 per cento di

cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, entro il limite di spesa di 96.000 euro.

Con riferimento ai limiti di spesa ammessi al *Superbonus*, nel rinviare ai chiarimenti resi con le circolari n. 30/E del 22 dicembre 2020 e n. 24/E dell'8 agosto 2020 e con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E si evidenzia che per gli interventi che comportino l'accorpamento di più unità immobiliari o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori. Ciò implica, in sostanza, che va valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni. Il medesimo criterio va applicato anche ai fini del *Superbonus*.

Infine, non si ravvisano particolari motivi ostativi alla fruizione della detrazione del 50 per cento per gli interventi di manutenzione straordinaria delle aree esterne comuni sostenuti dal condominio e per la parte a lui imputata.

Per completezza si rileva che per gli ulteriori requisiti di accesso al *Superbonus* che non sono oggetto della presente istanza di interpello, si rimanda alla citate circolari n. 24/E e 30/E del 2020.

Si ribadisce che l'Istante potrà accedere, nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla normativa e ferma restando l'effettuazione di ogni adempimento richiesto (aspetti non oggetto della presente istanza di interpello), alle agevolazioni in esame, limitatamente agli interventi inerenti alla parte esistente e non anche per quella ampliata. In altri termini le detrazioni competono solo per le spese riferibili alla parte esistente dell'immobile di proprietà in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione".

Tale soluzione interpretativa vale in presenza dei requisiti e delle condizioni normativamente previsti per accedere alle agevolazioni in questione e fermi restando gli adempimenti da porre in essere ai fini della detrazione che non sono oggetto dell'istanza di interpello.

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 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)