

Risposta n. 781/2021

OGGETTO: detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di efficienza energetica nell'ambito di un intervento di ristrutturazione edilizia con demolizione, ricostruzione e incremento di volumetria - articolo 16 bis del d.P.R. n. 917/1986 e articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013

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

QUESITO

L'*Istante* è comproprietario (quota di $\frac{1}{2}$) con il coniuge di un fabbricato di vecchia costruzione in cattivo stato di conservazione, così censito:

- Catasto Fabbricati Comune di, Fg. 1, Part. 20, Sub. 3, Cat. A/3;
- Catasto Fabbricati Comune di, Fg. 1, Part. 20, Sub. 1, Cat. C/2.

L'*Istante*, insieme al coniuge, ha presentato in data 19.12.2019 domanda per il rilascio del permesso di costruire per un intervento di demolizione e successiva ricostruzione del fabbricato esistente con ampliamento della volumetria originaria.

Il Comune ha accolto integralmente la domanda e rilasciato il permesso di costruire con cui veniva autorizzata l'esecuzione dei lavori edili che venivano qualificati come "*ristrutturazione edilizia con demolizione e ricostruzione fabbricato di civile abitazione*". L'*Istante* è, tuttavia, dell'avviso che l'intervento in questione non

rientrava tra quelli individuati dall'articolo 3, lett. d) d.P.R. 380 del 2001 nella versione allora vigente, di "*di ristrutturazione edilizia*" a causa dell'aumento volumetrico e, di conseguenza, integrava un "*intervento di nuova costruzione*" ai sensi della lett. e) della disposizione normativa in esame.

Di conseguenza, da un lato, i coniugi ritenevano di non poter beneficiare della detrazione prevista per gli interventi di ristrutturazione edilizia, dall'articolo 16-*bis* del TUIR nonché per gli interventi di efficienza energetica dall'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 e, dall'altro, di aver diritto di applicare l'aliquota Iva del 4% nel caso di sussistenza dei requisiti "prima casa".

Con il decreto legge n. 76 del 2020, entrato in vigore dal 17 luglio 2020, è stato modificato il testo dell'articolo 3, 1 comma, lett. d) del d.P.R. n.380 del 2001, il quale nella versione vigente qualifica come "*intervento di ristrutturazione edilizia*" anche l'intervento che comporti un incremento di volumetria.

Atteso che il permesso di costruire recava l'indicazione "*ristrutturazione edilizia con demolizione e ricostruzione fabbricato di civile abitazione*", l'Istante unitamente al coniuge ha chiesto, in data 26.04.2021, al Comune la conferma della compatibilità del permesso di costruire rilasciato nel mese di maggio 2020 con la nuova normativa urbanistica sopravvenuta *medio tempore* e la precisazione circa la qualificazione delle opere edilizie nella loro interezza (e dunque comprensive anche della nuova volumetria autorizzata) come opere di ristrutturazione edilizia ai sensi del novellato articolo 3, comma 1, lett. d) d.P.R. n. 380 del 2001.

Il Comune, con comunicazione prot. n. del 26.05.2021, riscontrava la richiesta di chiarimenti, precisando che "*Dalla lettura del Permesso di Costruire n..... del 26-05-2020, e degli atti allegati all'istanza presentata ai sensi dell'art.20 del D.P.R. 6 giugno 2001, n.380 e s.m.i. con nota Prot.n. del 19-12-2019, si evince che lo stesso sia stato rilasciato con riferimento ad un intervento qualificabile quale ristrutturazione edilizia, così come richiesto mediante l'istanza citata*" e concludendo che: "*a parere dell'ufficio non si ravvisano variazioni di legge che comportino una*

diversa qualificazione dell'intervento proposto" (doc. n. 2: riscontro richiesta chiarimenti prot. n. del 26.05.2021).

In buona sostanza, il Comune confermava che l'intervento edilizio per il quale era stato chiesto ed ottenuto il permesso di costruire configurava e configura tuttora un'ipotesi di "*ristrutturazione edilizia*".

L'*Istante*, pertanto, chiede se l'intervento *de quo* possa rientrare tra quelli di "*ristrutturazione edilizia*", di cui all'articolo 3, comma 1, lett. d) sopra citato se ha diritto alla detrazione delle spese sostenute entro i limiti di legge, relativi agli interventi di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR e all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, con applicazione dell'aliquota Iva del 10%.

Inoltre, in caso di risposta affermativa al precedente quesito, l'*Istante* chiede se, essendo residente in Germania e titolare di solo reddito fondiario, possa optare per la fruizione delle predette detrazioni in una delle modalità alternative previste dall'art. 121 del decreto legge n. 34 del 2020, ovvero mediante la cessione del credito corrispondente alle detrazioni spettanti o, in alternativa, mediante un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto.

L'*Istante* chiede infine, laddove sia riconosciuta la possibilità di accedere alle detrazioni in commento, quali adempimenti siano richiesti in relazione agli interventi già effettuati e per i quali è stata ricevuta fattura dai fornitori con l'applicazione dell'aliquota Iva al 4% (agevolazioni prima casa).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, a seguito del citato mutamento normativo, gli interventi edilizi eseguiti ed in corso di esecuzione non integrino un "*intervento di nuova costruzione*", bensì un "*intervento di ristrutturazione edilizia*" e, pertanto, di poter accedere all'agevolazione fiscale prevista per gli interventi di ristrutturazione edilizia disciplinata dall'art. 16-*bis* TUIR e a quella prevista per gli interventi di efficienza

energetica di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013.

In particolare, per tali ultimi interventi, l'*Istante*, unitamente al coniuge, ritiene di poter beneficiare delle detrazioni in esame con riferimento alle spese sostenute per l'intervento nel suo complesso e non solamente in proporzione a quelle sostenute per i lavori riguardanti la volumetria preesistente.

Al fine di fruire delle agevolazioni fiscali, atteso che l'*Istante* risiede in Germania ed è titolare in Italia unicamente del reddito fondiario derivante dalla proprietà dell'immobile *de quo* in assenza di un'imposta lorda sulla quale operare le detrazioni, ritiene di poter fruire delle predette detrazioni in una delle modalità alternative previste dal citato articolo 121.

Con riguardo alle spese già sostenute dall'inizio dei lavori ad oggi e a cui è stata applicata l'aliquota Iva del 4% per i motivi sopra esposti, l'*Istante* ritiene di dover richiedere alle imprese che hanno eseguito i lavori ed emesso le relative fatture di provvedere con l'emissione di note di variazione in aumento *ex art.* 26, primo comma d.P.R. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16-*bis* del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) disciplina una detrazione, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), pari al 36 per cento delle spese sostenute, fino ad un ammontare massimo complessivo delle stesse di 48.000 euro per immobile, effettivamente rimaste a carico dei contribuenti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi ivi indicati. La detrazione è ripartita in 10 rate annuali di pari importo.

Per effetto delle modifiche apportate, da ultimo, dall'articolo 1, comma 58, lettera b), n.1), della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), all'articolo 16, comma 1, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, la detrazione spetta

per le spese sostenute tra il 26 giugno 2012 ed il 31 dicembre 2021 nella maggiore misura del 50 per cento delle spese stesse calcolata su un ammontare massimo non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare.

Ai fini della detrazione, gli interventi devono essere eseguiti su edifici residenziali o su parti di edifici residenziali di qualunque categoria catastale, anche rurale, esistenti e relative pertinenze. Sono, pertanto, esclusi gli interventi realizzati su edifici o su parti di edifici non residenziali.

Come ribadito, da ultimo, nella circolare n. 7/E del 25 giugno 2021, è possibile, tuttavia, fruire della detrazione d'imposta anche nel caso in cui gli interventi riguardino un immobile non residenziale che risulterà con destinazione d'uso abitativo solo a seguito dei lavori edilizi, purché nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente che gli stessi comportano il cambio di destinazione d'uso del fabbricato in abitativo.

Nella medesima circolare è stato, inoltre, ribadito che la detrazione spetta anche nel caso di interventi di demolizione e ricostruzione classificabili come "*ristrutturazione edilizia*", ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. n. 380 del 2001.

In riferimento agli interventi di riqualificazione energetica l'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha introdotto delle specifiche agevolazioni fiscali per la realizzazione, su edifici esistenti, di determinati interventi volti al contenimento dei "*consumi energetici*" (c.d. *ecobonus*). Il beneficio consiste nel riconoscimento di una detrazione d'imposta delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato che possiedono o detengono l'immobile sulla base di un titolo idoneo. La detrazione, ripartita in 10 rate annuali di pari importo, è disciplinata dall'articolo 14, comma 1, del citato decreto legge n. 63 del 2013 e attualmente spetta per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021.

A differenza della detrazione spettante ai sensi del citato articolo 16-*bis* del

TUIR, l'*ecobonus* riguarda interventi finalizzati al risparmio energetico effettuati su tutti gli edifici esistenti, anche non "*residenziali*".

Come ribadito, da ultimo, nella citata circolare n. 7/E del 2021, gli edifici interessati dall'agevolazione devono avere determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, devono essere dotati di impianto di riscaldamento, funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, anche straordinaria, presente nell'immobile oggetto di intervento. Questa condizione è richiesta per tutte le tipologie di interventi agevolabili, ad eccezione dell'installazione dei collettori solari per produzione di acqua calda e, dal 1° gennaio 2015, dei generatori alimentati a biomassa e delle schermature solari.

Con riferimento alla richiesta dell'*Istante* in ordine all'eventuale riconducibilità dell'intervento prospettato a quelli di "*ristrutturazione edilizia*", di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, nella versione attualmente vigente, con conseguente riconoscimento del diritto alle detrazioni previste dai citati articoli 16-*bis* del TUIR e 14 del decreto legge n. 63 del 2013, si osserva che la qualificazione dell'intervento dal punto di vista edilizio e urbanistico comporta accertamenti di fatto non esercitabili in sede di interpello e presuppone valutazioni di natura tecnica che esulano dalle competenze dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, la qualificazione delle opere edilizie spetta al Comune o altro ente territoriale competente, in sede di rilascio del titolo amministrativo che autorizza i lavori.

Il presente parere, pertanto, viene fornito assumendo, come precisato dal competente ufficio del Comune, che il titolo edilizio è stato "*rilasciato con riferimento ad un intervento qualificabile quale ristrutturazione edilizia*" e che, a parere del predetto ufficio, "*non si ravvisano variazioni di legge che comportino una diversa qualificazione dell'intervento proposto*".

Nel rispetto delle condizioni e dei limiti di spesa previsti e degli adempimenti richiesti dalla normativa di riferimento (che non costituiscono oggetto della presente

istanza di interpello), pertanto, l'*Istante* potrà fruire delle detrazioni previste dai citati articoli 16-*bis* del TUIR e 14 del decreto legge n. 63 del 2013. In ordine a tali detrazioni, sono state fornite, da ultimo, puntuali indicazioni con la predetta circolare n.7/E del 2021 alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

Con riferimento agli interventi di efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, si precisa che, diversamente da quanto sostenuto dall'*Istante*, nel caso di interventi di demolizione e ricostruzione con ampliamento della volumetria preesistente, riconducibili alla ristrutturazione edilizia, la detrazione non spetta per le spese sostenute per i lavori effettuati sulla parte eccedente il volume *ante-operam* (Parere della Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del decreto ministeriale n. 58 del 2017, trasmessa dal Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici del 02.02.2021, prot. n. 1156). Pertanto, è necessario mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferite agli interventi sul volume *ante-operam* da quelle riferite agli interventi sul volume ampliato o, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascun intervento, rilasciata dall'impresa che esegue i lavori ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

Con riferimento alla possibilità di fruire della detrazione mediante la cessione del credito ad essa corrispondente a un istituto bancario o mediante sconto sul corrispettivo dovuto, ai sensi dell'articolo 121 del decreto legge del 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito "decreto Rilancio"), si osserva che il predetto articolo stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi indicati nel comma 2 del medesimo articolo 121 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in dichiarazione, alternativamente, per:

- un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore di beni e servizi relativi agli interventi agevolati (cd. "sconto in fattura");

- la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva

cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

L'opzione può essere esercitata, in particolare, anche per le spese sostenute negli anni 2020 e 2021 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui al citato articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a), b) e h), del TUIR nonché di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013.

Le modalità attuative delle disposizioni relative all'esercizio dell'opzione per lo sconto o la cessione, 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, 12 ottobre 2020, prot. n. 326047, 22 febbraio 2021, prot. n. 51374, 30 marzo 2021, prot. n. 83933, e 20 luglio 2021, prot. 196548.

Tanto premesso, considerato che l'*Istante* è titolare in Italia del reddito fondiario derivante dalla proprietà dell'immobile oggetto degli interventi di demolizione e ricostruzione, può optare, ai sensi del citato articolo 121, comma 2, del decreto Rilancio, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per una delle modalità alternative di utilizzo ivi previste nel rispetto, tra l'altro delle disposizioni attuative recate dai predetti provvedimenti direttoriali.

In riferimento all'applicazione dell'aliquota Iva, si precisa, che agli interventi finalizzati alla realizzazione di opere di ristrutturazione edilizia, così come definita dall'articolo 3, comma 1, lett. d), del d.P.R. n. 380 del 2001, è applicata l'aliquota Iva agevolata del 10% così come previsto dal n. 127 *quaterdecies*, tabella A, Parte III allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Pertanto, in base a quanto affermato in istanza e ivi assunto acriticamente, potrebbero ricorrere i presupposti previsti dall'articolo 26, comma 1, d.P.R. n. 633 del 1972.

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.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)