

Risposta n. 562

OGGETTO: Superbonus- interventi di di ristrutturazione e riqualificazione energetica con cambio di destinazione di uso di una pertinenza censita nella categoria C/2 che sarà accorpata ad un immobile in categoria A/3 - Articolo 119 comma 4, e articolo 121 del decreto legge 19 maggio 2020

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

QUESITO

L'Istante rappresenta di essere proprietario di un immobile censito al Catasto dei fabbricati nella categoria A/3 e di due pertinenze censite, rispettivamente, nella categoria C/6 e nella categoria C/2.

Nel mese di dicembre 2019 l'Istante ha presentato una pratica di ristrutturazione e riqualificazione energetica con cambio di destinazione d'uso della pertinenza censita nella categoria C/2 - nello specifico una vecchia abitazione cielo terra, dotata di due camini fissi adibiti ad impianto di riscaldamento - acquistata nel 2019 e adiacente all'immobile di categoria A/3 che, al termine dei lavori di ristrutturazione, verrà accorpata a tale ultimo immobile.

A seguito del rilascio, a gennaio 2020, da parte del Comune del permesso a costruire per gli interventi da realizzare sulla predetta pertinenza censita nella

categoria C/2, i lavori sono iniziati a luglio 2020 con l'isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio in questione e il rifacimento totale del tetto e degli infissi. Nello stesso mese è stato installato sul nuovo tetto dell'immobile in questione un impianto fotovoltaico e le relative spese sono state pagate utilizzando i bonifici predisposti per gli interventi di ristrutturazione che danno diritto alla detrazione del 50 per cento delle spese stesse. L'insieme dei predetti lavori comporterà una diminuzione di almeno due classi energetiche della predetta pertinenza.

L'Istante riferisce, inoltre, che nel mese di maggio ha sostituito gli infissi dell'altra pertinenza censita in categoria C/6 e che nel mese di settembre ha sostituito, nell'immobile in categoria A/3, una caldaia a condensazione per la fornitura di acqua calda sanitaria con annessa installazione di un nuovo impianto solare termico che servirà le 3 unità immobiliari.

Tanto premesso, chiede se:

- può fruire del cd. *Superbonus* del 110% per le spese sostenute per l'isolamento termico, il rifacimento del tetto e per la sostituzione degli infissi della pertinenza censita nella categoria C/2 che, al termine dei lavori, sarà accorpato all'immobile in categoria A/3 nonché per l'installazione sulla predetta pertinenza dell'impianto fotovoltaico, come intervento trainato, anche se, per tale lavoro, i pagamenti sono stati effettuati utilizzando il bonifico predisposto per il pagamento delle spese per la ristrutturazione edilizia;

- sia possibile fruire della detrazione del 65%, quale riqualificazione energetica, delle spese per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione e l'installazione del nuovo impianto solare termico nell'immobile in categoria A/3, atteso i predetti interventi non comporterebbero una diminuzione di due classi energetiche dell'immobile;- per la sostituzione degli infissi dell'altra pertinenza C/6 spetti la detrazione per interventi di ristrutturazione e quindi al 50%.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di poter fruire:

- del *Superbonus* del 110% per l'isolamento termico, il rifacimento del tetto e la sostituzione degli infissi della pertinenza censita in categoria C/2, in quanto tale immobile è dotato di un impianto di riscaldamento, gli interventi comporteranno una diminuzione di almeno due classi energetiche e per lo stesso è previsto, al termine dei lavori, il cambio di destinazione d'uso;

- del *Superbonus* del 110% per l'installazione degli impianti fotovoltaici sulla predetta pertinenza come intervento trainato anche se i pagamenti sono stati effettuati utilizzando il bonifico predisposto per il pagamento delle spese per la ristrutturazione edilizia;

- della detrazione del 65% delle spese per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione e annessa installazione del nuovo impianto solare termico dell'immobile in categoria A/3, quale intervento di riqualificazione energetica, in quanto tali lavori non determinano una diminuzione di due classi energetiche di tale immobile; - della detrazione del 50% per la sostituzione degli infissi dell'altra pertinenza in categoria C/6.

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, 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.

Con riferimento alla applicazione del *Superbonus*, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E e con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/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 è stato precisato che, ai sensi del citato articolo 119 del decreto Rilancio, il *Superbonus* spetta, a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici, indicati nel comma 1 del medesimo 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 predetto articolo 119, effettuati, tra l'altro, su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati).

Nell'ambito degli interventi "trainanti" finalizzati all'efficienza energetica, il *Superbonus* spetta, ai sensi del citato articolo 119, comma 1, del decreto Rilancio, tra l'altro, per le spese sostenute per 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;

- sostituzione negli edifici unifamiliari degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di

prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, con impianti di microgenerazione o con impianti a collettori solari.

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 06 agosto 2020 pubblicato nella G.U del 05 ottobre 2020 n.246

Tra gli interventi cd. "trainati" rientrano, inoltre:

- ai sensi del comma 2 del citato decreto Rilancio, quelli di efficientamento energetico disciplinati dall'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, nei limiti di detrazione o di spesa previsti per ciascun intervento, quali, tra gli altri, l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi;

- ai sensi del comma 5 del citato decreto Rilancio, l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica. Ai sensi del comma 7 del medesimo articolo 119 del decreto Rilancio, la detrazione in commento è subordinata alla cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE) Spa con le modalità di cui all'articolo 13, comma 3 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'articolo 42-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8.

La maggiore aliquota, inoltre, si applica solo se gli interventi "trainati" sopra elencati sono eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti" di isolamento termico dell'edificio o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale e sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove 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 e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi.

Come chiarito, al riguardo, 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.

Il miglioramento energetico è 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.

Sotto il profilo oggettivo, inoltre, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che il *Superbonus* spetta per interventi effettuati su edifici residenziali e relative pertinenze essendo, invece, escluse dall'agevolazione fiscale in argomento le spese sostenute per interventi su immobili utilizzati per lo svolgimento di attività di impresa, arti e professioni.

Tanto premesso, con riferimento al primo quesito posto dall'Istante in ordine alla possibilità di fruire del *Superbonus* anche nel caso in cui l'intervento sia realizzato su un immobile accatastato in categoria C/2 che solo al termine dei lavori diverrà abitativo e accorpato all'unità immobiliare di categoria A/3 si fa presente quanto segue.

In risposta ad una FAQ pubblicata nell'area tematica dedicata al "*Superbonus 110%*" del sito dell'Agenzia delle entrate è stato chiarito che, in linea con la prassi in

materia di detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio, compresi quelli antisismici, attualmente disciplinate dall'articolo 16 del citato decreto legge n. 63 del 2013 sono ammessi al *Superbonus* - che non costituisce una "nuova" agevolazione - anche le spese sostenute per interventi realizzati su immobili che solo al termine degli stessi saranno destinati ad abitazione. Tale possibilità, tuttavia, è subordinata alla condizione che nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente il cambio di destinazione d'uso del fabbricato in origine non abitativo e che sussistano tutte le altre condizioni e siano effettuati tutti gli adempimenti previsti dalla norma agevolativa.

Ciò, implica, tra l'altro, che - come ribadito nella medesima circolare n. 24/E del 2020 - relativamente agli interventi di efficientamento energetico è necessario, anche ai fini del *Superbonus*, che gli edifici oggetto degli interventi abbiano determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, siano dotati di impianti di riscaldamento.

In merito a questi ultimi, si fa presente che - in base a quanto pubblicato nel sito dell'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA), nella sezione dedicata alle risposte alle domande più frequenti in materia di agevolazioni fiscali per il risparmio energetico - per la nozione di "impianto termico" occorre fare riferimento alla definizione contenuta nell'articolo 2, comma 1, lett. l-*tricies*), del D.lgs. 19 agosto 2005, n. 192, come modificato dal D.lgs. 10 giugno 2020 n. 48, entrato in vigore l'11 giugno 2020. Per effetto delle modifiche introdotte, ai sensi della citata lettera l-*tricies*), per "impianto termico" si intende un «*impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione, accumulo e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione e controllo, eventualmente combinato con impianti di ventilazione. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di*

singole unità immobiliari ad uso residenziale ed assimilate» . Pertanto, per gli interventi realizzati a partire dall'11 giugno 2020, occorre fare riferimento alla nuova definizione di "impianto termico" in base alla quale anche le stufe a legna o a *pellet*, nonché i caminetti e termocamini, purché fissi, sono considerati «*impianto di riscaldamento*». Per gli interventi realizzati prima di tale data, invece, in base alla previgente disposizione, opera l'assimilazione agli impianti termici delle stufe, caminetti, apparecchi per il riscaldamento localizzato ad energia radiante, scaldacqua unifamiliari; se fissi e quando la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 15 KW (cfr. Risoluzione 12 agosto 2009 n.. 215/E).

Da quanto sopra illustrato discende, dunque, che è possibile fruire del *Superbonus* anche nell'ipotesi di interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro di un edificio accatastato in categoria C/2, dotato di camini aventi le caratteristiche sopra richiamate, a condizione, tuttavia, che dal titolo amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente il cambio di destinazione d'uso dell'immobile in abitativo. Nell'ambito degli interventi di isolamento termico, peraltro, rientra, come chiarito nella citata circolare n. 24/E del 2020, anche la coibentazione del tetto se costituisce elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno.

Il *Superbonus*, inoltre, come già precisato e alle condizioni in precedenza descritte, si applica anche alle spese sostenute per la sostituzione degli infissi, e per l'installazione di un impianto fotovoltaico se realizzati congiuntamente all'intervento trainante nel senso sopra specificato.

Con riferimento alle spese sostenute per l'installazione dell'impianto fotovoltaico, si precisa che la possibilità di applicare l'aliquota più elevata non è impedita dalla circostanza che il pagamento delle relative spese sia stato effettuato utilizzando il bonifico predisposto per il pagamento delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio indicati nell'articolo 16-*bis* del testo unico delle

imposte dei redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 che danno diritto alla detrazione attualmente disciplinata dal citato articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, pari al 50 per cento delle spese stesse. Come chiarito, infatti, nella citata circolare n. 24/E del 2020, ai fini del *Superbonus*, possono essere utilizzati i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'*ecobonus* ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che consentono di indicare i dati necessari ai fini dell'applicazione del *Superbonus* quali, tra l'altro, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato l'applicazione, nonché di effettuare, all'atto dell'accredito dei relativi pagamenti, la ritenuta d'acconto (attualmente nella misura dell'8 per cento) di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 78 del 2010.

Va, tuttavia, rilevato che, in base a quanto affermato dall'Istante, l'insieme degli interventi realizzati sulla pertinenza in categoria C/2 comporterebbe una diminuzione di almeno due classi energetiche di tale immobile mentre, invece, quelli realizzati sull'immobile abitativo in categoria A/3 non permetterebbero il miglioramento energetico di tale ultimo immobile necessario per potere fruire del *Superbonus*.

Al riguardo, si ritiene che il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, richiesto dalla norma ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, deve essere attestato per l'intero edificio risultante, al termine dei lavori, dall'accorpamento dell'immobile in categoria C/2 all'immobile abitativo in categoria A/3.

Ciò comporta che, qualora dall'Attestato di Prestazione Energetica (A.P.E.), di cui al citato articolo 6 del D.Lgs n. 192 del 2005, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata, risulti il miglioramento energetico dell'intero edificio risultante dall'accorpamento dell'immobile in categoria C/2 all'immobile abitativo in categoria A/3, potranno accedere al *Superbonus* tutti gli interventi realizzati in ciascuno dei predetti immobili che possiedono le caratteristiche tecniche

per l'accesso al beneficio in parola e nei limiti di spesa previsti dalla norma per ciascuna tipologia, che non sono oggetto dell'istanza di interpello.

In assenza del miglioramento energetico dell'intero edificio richiesto ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, invece, sarà comunque possibile per l'Istante fruire delle detrazioni ordinariamente previste per gli interventi di riqualificazione energetica o di recupero del patrimonio edilizio per i quali spettano le detrazioni attualmente disciplinate dai citati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, in presenza dei requisiti necessari ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni e fermo restando l'effettuazione di tutti gli adempimenti richiesti.

Per quanto riguarda, infine, la sostituzione degli infissi nell'altra pertinenza in categoria C/6, in assenza di specifiche ulteriori indicazioni dell'Istante, si ritiene che sia possibile fruire della detrazione di cui al citato articolo 16-*bis* del TUIR - attualmente pari al 50 per cento delle spese sostenute - qualora l'intervento in esame si configuri almeno come manutenzione straordinaria.

Nella circolare 8 luglio 2020 n. 19/E, cui si rinvia per i necessari approfondimenti, sono, tra l'altro, indicati i requisiti degli interventi ammessi alla detrazione in argomento nonché gli adempimenti da porre in essere ai fini della detrazione stessa, che non sono oggetto della presente 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 edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)