

## Superbonus, vale la situazione dell'immobile ad inizio lavori

### *Detrazione al 50% per gli immobili ad uso promiscuo*

*di Federico Gavioli - La Settimana Fiscale n. 8/2021*

*In materia di Superbonus, l'agenzia delle Entrate, con la risposta interpello n. 63/2021, ha chiarito che per gli interventi di efficientamento energetico va valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi; con la successiva risposta interpello n. 65/2021, la stessa ha precisato che, qualora siano realizzati interventi di riqualificazione energetica su immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione è ridotta al 50%.*

#### **Quadro introduttivo**

L'agenzia delle Entrate, il 28 gennaio scorso, ha emanato due interessanti risposte in materia di Superbonus; più precisamente:

- la n. **63/2021** con la quale ha fornito chiarimenti in materia di Superbonus e situazione immobiliare esistente ad inizio lavori;
- la n. **65/2021** inerenti gli interventi di riqualificazione energetica su immobili ad uso promiscuo.

Si ricorda brevemente che l'articolo 119, DL 19 maggio 2020, n. 34, cd. decreto Rilancio, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, spettante nella **misura del 110 per cento delle spese stesse** a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (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) effettuati su unità immobiliari residenziali.

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, DL 4 giugno 2013, n. 63.

#### **Superbonus e situazione immobiliare ad inizio lavori**

Con la risposta n. 63/2021 un contribuente pone un quesito alle Entrate con il quale dichiara di essere proprietario di un edificio bifamiliare sviluppato su due piani e composto

di due unità immobiliari residenziali (A/3) dotate di accesso indipendente dal cortile comune, a cui si accede dalla pubblica via tramite un cancello.

L'unità abitativa sita al primo piano è **accessibile tramite una scala esterna** indipendente dall'altra unità, mentre l'unità immobiliare sita al piano terra è accessibile dal cortile comune alle due unità.

Il soggetto istante intende realizzare su entrambe le unità interventi di ristrutturazione beneficiano delle agevolazioni Superbonus 110% al termine dei quali le **due unità verranno accorpate in un'unica unità immobiliare**.

Il dubbio che si pone è quello di sapere se gli interventi sul Superbonus 110% e più precisamente: **accorpamento di due unità abitative con riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico**, possano rientrare, o meno, nel disposto di cui all'articolo 119, del DL 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio), e se sia possibile considerare il limite massimo di spesa previsto applicandolo a ciascuna delle due unità immobiliari indipendenti (situazione iniziale), come previsto dall'articolo 14, comma 2-quater<sup>1</sup>, del decreto legge n. 63 del 2013 o se si debba, invece, considerare il **limite di spesa relativo all'unica unità immobiliare che scaturirà dopo gli interventi**.

### La risposta delle Entrate

I tecnici delle Entrate, dopo una meticolosa ricostruzione della normativa, evidenziano che, per **edificio unifamiliare** si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e **destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare**.

Una unità immobiliare può ritenersi «**funzionalmente indipendente**» qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva.

Le «unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari», alle quali la norma fa riferimento, vanno individuate verificando la contestuale sussistenza del requisito della «**indipendenza funzionale**» e dell'«**accesso autonomo dall'esterno**», a nulla rilevando, a tal fine, che l'edificio plurifamiliare di cui tali unità immobiliari fanno parte sia costituito, o meno, in condominio.

L'agenzia delle Entrate evidenzia che sotto il profilo oggettivo, con riferimento alle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per interventi finalizzati al risparmio energetico, è stato precisato che nel caso in cui i **predetti interventi comportino l'accorpamento di più unità abitative** o la **suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa**, per l'**individuazione del limite di spesa**, vanno considerate le **unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori**.

Ciò implica, osserva l'agenzia delle Entrate, 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.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui:

- un edificio unifamiliare sia frazionato in **due unità immobiliari** funzionalmente non indipendenti appartenenti allo stesso proprietario solo al termine dei lavori, gli interventi che possiedono le caratteristiche richieste dalla norma sono ammessi al Superbonus e la spesa massima agevolabile sarà calcolata con riferimento all'edificio unifamiliare iniziale;
- due unità immobiliari **non funzionalmente indipendenti** in un edificio di un unico proprietario, che al termine dei lavori vengano accorpate in un unico edificio, gli interventi realizzati **non sono ammessi** al Superbonus;
- il proprietario di un intero edificio, composto **da più unità immobiliari distintamente** accatastate, dona al figlio una delle unità abitative prima dell'inizio dei lavori, si costituisce un condominio e, di conseguenza, è possibile accedere al Superbonus;
- si realizza un intervento di demolizione e di ricostruzione agevolabile sia ai fini dell'ecobonus che del sismabonus, per il calcolo del limite di spesa ammissibile al Superbonus **si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori.**

Nel caso di specie in cui il soggetto istante è proprietario di un edificio bifamiliare sviluppato su due piani e composto di due unità immobiliari residenziali; nel presupposto che le unità immobiliari su cui effettuare gli interventi siano funzionalmente indipendenti, nei termini sopra descritti, l'agenzia delle Entrate è del parere che l'istante possa, in presenza di tutti gli altri presupposti previsti dalla normativa di riferimento, accedere al Superbonus per gli interventi di **efficientamento energetico** valorizzando la situazione **esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi** ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni e che per l'individuazione del limite di spesa, vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori.

### **Superbonus e immobili ad uso promiscuo**

Con la risposta n. 65, del 28 gennaio scorso, un soggetto istante pone un quesito alle Entrate nel quale dichiara di utilizzare occasionalmente come **bed and breakfast a conduzione familiare** l'immobile di proprietà in cui risiede.

In particolare, il contribuente istante chiede se possa usufruire della detrazione del Superbonus 110 per cento introdotta dal decreto Rilancio sulle spese che intende **sostenere per la riqualificazione energetica della propria abitazione.**

### **La risposta delle Entrate**

L'agenzia delle Entrate ricorda, come chiarito nella Cm 24/E/2020, ai sensi dell'articolo 119, del decreto Rilancio, che il Superbonus spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione

di misure antisismiche degli edifici (cd. interventi trainanti) nonché ad ulteriori interventi, realizzati **congiuntamente ai primi** (cd. interventi trainati):

- su parti comuni di edifici residenziali in condominio (sia trainanti, sia trainati);
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- su 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); nonché
- su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

L'agenzia delle Entrate evidenzia che il contribuente istante pone un **quesito riguardante la possibilità di accedere al Superbonus** in relazione alle spese sostenute per l'esecuzione di interventi di riqualificazione energetica eseguiti su un **immobile utilizzato promiscuamente** sia come **propria abitazione che per l'esercizio svolto in maniera non abituale dell'attività di Bed and Breakfast**.

I tecnici delle Entrate evidenziano che, ai sensi del comma 9, lettera b) dell'articolo 119, sono agevolabili gli interventi effettuati *«dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10»*. In base al citato comma 10, tali soggetti possono beneficiare delle **detrazioni riferite agli interventi di efficientamento energetico** su un numero massimo di **due unità immobiliari**.

L'agenzia delle Entrate, in riferimento all'ambito applicativo del Superbonus, con la Cm 24/E/2020, ha chiarito 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 riguarda unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) non riconducibili ai cd. *«beni relativi all'impresa»* (articolo 65, Tuir) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 2, Tuir).

Sulla base di tale documento di prassi, ricordano i tecnici delle Entrate, il Superbonus spetta alle 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.

Relativamente agli interventi realizzati su unità immobiliari residenziali **adibite promiscuamente** anche all'esercizio dell'arte o della professione ovvero di attività commerciale (occasionale o abituale), la Cm 8 luglio 2020, n. 19/E, con riferimento alle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia, che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 16-bis del Tuir, ha precisato che, in base a quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo 16-bis del Tuir, se gli interventi sono realizzati **su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente** all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero

all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante **è ridotta al 50 per cento**, quindi la detrazione **è calcolata sul 50 per cento delle spese sostenute**.

Con la Rm 24 gennaio 2008 n. 18/E, è stato chiarito che la detrazione va ridotta al 50 per cento anche nell'ipotesi specifica di interventi che interessino **unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'attività di Bed and Breakfast** (occasionale o abituale).

Tale principio si applica anche qualora sulla unità immobiliare residenziale adibita **promiscuamente** anche all'esercizio di attività commerciale di Bed and Breakfast (occasionale o abituale) siano realizzati interventi antisismici di cui all'articolo 16, comma da 1-bis a 1-septies, DI 63/2013 (cd. sismabonus).

L'agenzia delle Entrate, poiché danno diritto al Superbonus le spese per interventi di riqualificazione energetica realizzati su edifici residenziali, e stante la sostanziale simmetria tra le agevolazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica e di recupero del patrimonio edilizio (ivi inclusi gli interventi antisismici), **è del parere 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**.

Ne consegue che nel caso prospettato dal soggetto contribuente, in presenza dei requisiti e delle condizioni normativamente previste, possa **accedere al Superbonus** in relazione ai prospettati interventi da realizzare **sull'immobile ad uso promiscuo, limitatamente al 50 per cento** delle spese effettivamente sostenute.

---

In Redazione: Paolo Di Gregorio