

Risposta n. 564

OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 – **Demolizione di edificio esistente e costruzione di un nuovo edificio residenziale con aumento della volumetria** - Quesiti imposte dirette e IVA.

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA s.a.s. (di seguito, "Istante" o "Società") afferma di svolgere un'attività di costruzione di edifici residenziali e non residenziali in conto proprio, con successiva vendita degli stessi.

La Società afferma di aver acquistato, in data 16 aprile 2020, la "p.ed. 89 in P.T. 730/II CC. XXX", consistente in un edificio con area pertinenziale composto da tre unità immobiliari (di cui una unità immobiliare per funzioni produttive connesse alle attività agricole e due unità immobiliari ad uso residenziale), censite al competente Catasto Urbano come segue:

- sub 1, categoria D/10, rendita catastale Euro 2.690,00;
- sub 4, categoria A/4, classe 2, consistenza 6 vani, superficie 130 mq, rendita catastale Euro 387,34;
- sub 5, categoria A/4, classe 2, consistenza 6,5 vani, superficie 192 mq, rendita catastale Euro 419,62.

Sulla predetta p.ed. 89, l'Istante intende realizzare un progetto immobiliare consistente nella **totale demolizione dell'edificio esistente e nella**

costruzione di un nuovo edificio residenziale composto da n. 8 appartamenti e n. 1 ufficio, con successiva vendita delle unità immobiliari ricavate a clienti finali.

In particolare, la Società fa presente che l'erigendo edificio presenta un volume superiore a quello dell'edificio da demolirsi. L'aumento del volume è reso possibile in base alle previsioni contenute nel piano di recupero del Comune di XXX, che consentono, per la particella in oggetto, l'incremento dell'attuale volumetria.

Inoltre, considerato che attraverso l'intervento edilizio in commento si otterrà un miglioramento dell'efficienza energetica complessiva dell'edificio (ottenimento della classe CasaClima "A-Nature"), l'Istante afferma di poter utilizzare la cubatura aggiuntiva riconosciuta in applicazione del *bonus* energia istituito dalla Provincia YYY.

A fronte di questo progetto edilizio, la Società riferisce che, in data 7 agosto 2020, il Comune di XXX ha rilasciato apposita concessione edilizia e che l'erigendo edificio presenta le caratteristiche di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (in breve, "Legge Tupini").

Ciò premesso, l'Istante chiede di sapere:

1. se l'intervento edilizio sopra descritto, consistente nella totale demolizione dell'edificio esistente e nella costruzione di un nuovo edificio, rientri nella categoria degli interventi di "ristrutturazione edilizia" di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia", approvato con decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (di seguito, "TUE"), come modificato dall'articolo 10 del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120. In particolare, l'Istante chiede se l'incremento di volumetria, reso possibile dal piano di recupero del Comune di XXX nonché in applicazione del *bonus* energetico istituito dalla Provincia YYY, soddisfi la condizione della nuova previsione normativa [*i.e.*, articolo 3, comma 1, lettera d), del TUE: "(...) L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli

strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana (...)”];

2. se la detrazione fiscale di cui all’articolo 1, commi 345 e 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 vale per gli interventi edilizi riconducibili alla lettera *d)* del comma 1 dell’articolo 3 del TUE, come modificato dal d.l. n. 76 del 2020;
3. se la detrazione di cui si tratta, in relazione all’intervento edilizio in oggetto, sia fruibile fino ad un valore massimo di euro 120.000,00 per le spese di cui al citato comma 345 ed euro 60.000,00 per le spese di cui al comma 347 della legge n. 296 del 2006;
4. se ai relativi contratti di appalto sia applicabile l’aliquota IVA del 4 per cento, ai sensi del n. 39 della Tabella A, Parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, “Decreto IVA”) oppure quella del 10 per cento, ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al medesimo Decreto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Quesito 1

L’Istante ritiene che l’intervento edilizio *de quo* sia riconducibile – a seguito della modifica apportata dal decreto legge n. 76 del 2020 – fra gli interventi di “*ristrutturazione edilizia*” di cui all’articolo 3, comma 1, lettera *d)*, del TUE.

In particolare, la Società evidenzia che l’incremento di volumetria del nuovo edificio rispetto a quello demolito discenda sia dalle previsioni contenute nel piano di recupero del Comune di XXX, le quali prevedono per la particella in oggetto la possibilità di aumentare l’attuale volume urbanistico, sia dalla spettanza del *bonus* energia istituito dalla Provincia YYY (delibera della giunta provinciale n. ZZZ), considerato che attraverso l’intervento edilizio programmato

si otterrà un miglioramento dell'efficienza energetica complessiva dell'edificio (ottenimento della classe CasaClima "A-Nature").

Quesito 2

La Società ritiene che per l'intervento edilizio in esame spetti la detrazione di cui all'articolo 1, commi 345 e 347 della legge n. 296 del 2006, in quanto detto intervento è riconducibile – per i motivi sopra esposti – nella categoria degli interventi di "*ristrutturazione edilizia*" di cui alla lettera *d*) del comma 1 dell'articolo 3 del TUE. A supporto, richiama la risposta all'interpello n. 210 del 27 giugno 2019.

Quesito 3

Per quanto riguarda la misura massima della detrazione potenzialmente spettante per la riqualificazione energetica in oggetto, l'Istante ritiene che la detrazione di cui al comma 345 della legge n. 296 del 2006 spetti fino a un valore massimo di euro 120.000 e la detrazione di cui al comma 347 fino a un valore massimo di euro 60.000, in quanto l'edificio da demolire è composto da tre unità immobiliari (una unità immobiliare per funzioni produttive connesse alle attività agricole e due unità immobiliari ad uso residenziali), dove però solo i due appartamenti sono dotati di impianto di riscaldamento.

Pertanto, a parere della Società, per ciascuno dei due appartamenti presenti nell'attuale edificio spetta la detrazione fino al rispettivo valore massimo (Euro 60.000/unità immobiliare con riferimento al comma 345 ed Euro 30.000/unità immobiliare con riferimento al comma 347 della legge n. 296 del 2006), mentre per l'unità immobiliare attualmente priva di impianto di riscaldamento l'agevolazione non dovrebbe spettare.

Quesito 4

La Società ritiene che alle prestazioni di servizi dipendenti dai contratti di appalto relativi alla costruzione del nuovo edificio (il quale rispetterà i requisiti di cui all'articolo 13 della Legge Tupini) possa essere applicata l'aliquota IVA del 4 per cento ai sensi del n. 39 della Tabella A, parte II, allegata al Decreto IVA.

Infatti, pur trattandosi di intervento edilizio potenzialmente riconducibile nella disposizione di cui al n. 127 *quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, secondo l'Istante risultano rispettati, nel caso di specie, tutti i requisiti di cui al n. 39), in quanto gli appalti sono:

- relativi alla costruzione di fabbricati di cui all'articolo 13 della Legge Tupini;
- effettuati nei confronti di un soggetto che svolge l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita.

Per l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento, dunque, a parere dell'Istante, non è indispensabile che l'opera da realizzare consista in una “*nuova costruzione*” [v. articolo 3, comma 1, lettera e), del TUE], essendo sufficiente che si qualifichi come “*intervento di costruzione di edificio Tupini*”, anche a seguito di demolizione con successiva ricostruzione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il presente parere è reso sulla base degli elementi rappresentati dalla Società, assunti acriticamente, come esposti nell'istanza e nei documenti ad essa allegati e fatti salvi gli ulteriori accertamenti di natura tecnica non esperibili in sede di interpello.

Quesito 1

La competenza in merito alla qualificazione e alla classificazione delle opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali.

Alla luce di ciò, il quesito qui in esame è inammissibile, in quanto non attiene ad un dubbio interpretativo sul significato e sulla corretta applicazione di una norma tributaria riferibile all'Istante, con la conseguenza che, nel caso concreto, non si producono gli effetti tipici di tale istituto previsti dall'articolo 11, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Quesito 2

L'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge n. 296 del 2006 (Legge finanziaria 2007), ha introdotto delle specifiche agevolazioni fiscali per la realizzazione di determinati interventi volti alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti. Il beneficio consiste nel riconoscimento di una detrazione d'imposta delle spese sostenute e rimaste a carico del contribuente, fruibile entro un limite massimo stabilito in relazione a ciascuno degli interventi previsti. Il successivo comma 348 del citato articolo 1, per quanto non specificamente previsto, rinvia alla normativa in materia di detrazione d'imposta per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, attualmente recata dall'articolo 16-*bis* del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 e dal relativo decreto di attuazione (DI n. 41 del 1998), nonché alle disposizioni in materia di certificazione energetica degli edifici.

L'articolo 14, comma 1, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, ha elevato dal 55 al 65 per cento la percentuale di detrazione per le spese sostenute e l'articolo 1, comma 3, lettera *a*), n. 1), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di Bilancio 2018), successivamente, a seguito delle modifiche apportate al citato articolo 14, comma 1, dall'articolo 1 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, ha stabilito specifiche percentuali di detrazione per le diverse tipologie di interventi. Da ultimo, a seguito delle modifiche apportate con le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 175, lettera *a*), n. 1), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si rammenta che la predetta detrazione riguarda le spese sostenute fino al 31 dicembre 2020.

L'agevolazione di cui ai menzionati commi da 345 a 347 della legge n. 296 del 2006 spetta, in linea generale, anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadabili nella categoria della «ristrutturazione edilizia», ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera *d*) del TUE.

In considerazione di quanto rappresentato in merito al quesito n. 1 si ritiene assorbita anche la seconda questione posta all'attenzione della scrivente.

Quesito 3

Per quanto concerne gli interventi agevolabili, si evidenzia che:

- l'articolo 1, comma 345 della legge n. 296 del 2006 prevede una detrazione d'imposta per le spese relative ad interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi fino ad un valore massimo di 60.000 euro;
- l'articolo 1, comma 347 della legge n. 296 del 2006 prevede una detrazione d'imposta per le spese relative ad interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, fino ad un valore massimo di 30.000 euro. Per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2018, la detrazione è calcolata con percentuali diverse, in base alle caratteristiche tecniche degli impianti installati.

Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti contenuti nella Circolare n.19/E del 2020.

Si rammenta che sono esclusi dal beneficio gli interventi, pur agevolabili per tipologia, che vengono effettuati in fase di costruzione dell'immobile, in quanto già assoggettati alle prescrizioni minime della prestazione energetica in funzione delle locali condizioni climatiche e della tipologia.

In particolare, con la circolare citata è stato precisato che *“gli edifici interessati dall'agevolazione devono avere determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, devono essere dotati di impianti di riscaldamento [...], presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile. 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. Per gli edifici collabenti, nei quali l'impianto non è funzionante, deve essere*

dimostrabile che l'edificio è dotato di impianto di riscaldamento rispondente alle caratteristiche tecniche previste dal DLGS n. 311 del 2006 e che tale impianto è situato negli ambienti nei quali sono effettuati gli interventi di riqualificazione energetica (Risoluzione 12.08.2009 n. 215)".

Nel caso di specie, quindi, ai fini della determinazione del limite massimo delle spese ammissibili è necessario fare riferimento alle unità immobiliari che componevano l'edificio da demolire (cfr. circolare n. 19/E dell'8 luglio 2020) che rispettano i requisiti appena descritti (*i.e.* impianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile).

Ciò premesso, si concorda con la soluzione dell'Istante, per cui per ogni unità immobiliare esistente, dotata di impianto di riscaldamento, spetta una detrazione massima pari:

- con riferimento alla detrazione di cui all'articolo 1, comma 345 della legge n. 296 del 2006 a Euro 60.000;
- con riferimento alla detrazione di cui all'articolo 1, comma 347 della legge n. 296 del 2006 a Euro 30.000.

Quesito 4

In base al n. 39) della Tabella A, parte II, allegata al Decreto IVA, l'aliquota IVA del 4 per cento si applica, fra l'altro, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati c.d. "Tupini", effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita.

Il n. 127-*quaterdecies*) della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, fra l'altro, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (ora articolo 3, comma 1, del TUE), esclusi quelli di cui alle lettere *a*) e *b*) del primo comma dello stesso articolo.

Le opere di recupero del patrimonio edilizio esistente ai quali si applica l'aliquota IVA agevolata sono, fra l'altro, gli "*interventi di ristrutturazione*

edilizia”, ossia “*gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente (...)*” [v. articolo 3, comma 1, lettera *d*), del TUE].

Con diversi documenti di prassi (cfr. risoluzione n. 10/E del 22 gennaio 2003 e n. 157/E del 12 ottobre 2001) è stato precisato che l’aliquota IVA ridotta prevista per le prestazioni relative a contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere *c*), *d*) ed *e*) del primo comma dell’articolo 31 della legge n. 457 del 1978 [v. ora articolo 3, comma 1, lettere *c*), *d*) ed *f*), del TUE] si applica “*a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi*”.

Ciò posto, l’articolo 10 del d.l. n. 76 del 2020 ha modificato, fra l’altro, la lettera *d*) dell’articolo 3, comma 1, del TUE stabilendo che “*Nell’ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica, per l’applicazione della normativa sull’accessibilità, per l’installazione di impianti tecnologici e per l’efficientamento energetico. L’intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza*”.

In sostanza, sono ora ricompresi nella nozione di ristrutturazione edilizia anche gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti aventi diverse caratteristiche e che prevedono anche, nei soli casi espressamente previsti dalla normativa vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria al fine di promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Ciò posto, ai fini della soluzione del presente quesito, è utile richiamare i principi contenuti nella circolare n. 11/E del 16 febbraio 2007, par. 3.1., ancorché tali chiarimenti siano stati forniti in relazione a una disposizione (*i.e.* l'articolo 3, comma 1, del TUE) la cui formulazione era all'epoca diversa da quella attuale.

Secondo i chiarimenti contenuti in questo documento di prassi, gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione di un fabbricato c.d. "Tupini" oppure di una "prima casa" non sono soggetti all'aliquota IVA del 4 per cento prevista dal n. 39) della Tabella A, Parte II, allegata al Decreto IVA in quanto la demolizione con fedele ricostruzione non configura una "*nuova costruzione*", bensì un intervento di recupero di edifici preesistenti. A tali tipologie di interventi si applica, dunque, l'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA.

Tenuto conto di tale indirizzo interpretativo, si ritiene che l'intervento edilizio descritto dall'Istante (*i.e.* demolizione di un edificio esistente e costruzione di un nuovo edificio residenziale con aumento della volumetria) – ove sia qualificato come intervento di ristrutturazione edilizia dal competente ente territoriale – non possa considerarsi come "*nuova costruzione*" ai fini dell'applicazione della disposizione di cui al n. 39) della Tabella A, parte II, allegata al Decreto IVA.

I relativi contratti di appalto saranno, in tal caso, soggetti all'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del n. 127-*quaterdecies*), della tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)