

Superbonus 110 % e beni ad uso promiscuo: i nuovi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Nota Redazionale

Con [risposta ad interpello n. 570 del 9 dicembre 2020](#) l'Agenzia delle Entrate affronta il tema del c.d. Superbonus in relazione ad interventi di riqualificazione energetica eseguiti su beni immobili ad uso promiscuo.

In particolare, il quesito prospettato dall'istante ha ad oggetto la possibilità di fruire della detrazione al 110 per cento (c.d. Superbonus), prevista dall'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito in legge 17 luglio 2020, n. 77 (*breviter* "decreto rilancio"), in relazione al sostenimento di spese di riqualificazione energetica di un bene immobile adibito in parte ad abitazione personale, ed in parte all'esercizio di attività commerciale a titolo di Bed and Breakfast.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando i chiarimenti precedentemente forniti con [circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E](#), analizza innanzitutto l'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo dell'agevolazione oggetto d'istanza. A tal riguardo rileva che, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 119 del decreto rilancio, commi da 1 ad 8, il c.d. Superbonus spetta a fronte del sostenimento di spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla *riqualificazione energetica* [1] o alla adozione di *misure antisismiche* [2] degli edifici (cd. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati"):

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

Per quanto attiene all'ambito soggettivo dell'agevolazione, invece, il comma 9, lettera b), dell'articolo 119 citato riconosce il c.d. superbonus a condizione che i sopraesposti interventi

siano effettuati “*dalle persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari*”. Con tale locuzione si è pertanto inteso circoscrivere la norma *de qua* alle sole unità immobiliari, oggetto di interventi qualificati, non riconducibili ai cd. “beni relativi all’impresa” (cfr. articolo 65 del d.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, *breviter* T.U.I.R.) o a quelli strumentali per l’esercizio di arti o professioni (cfr. articolo 54, comma 2, del T.U.I.R.), detenute dalle persone fisiche o dagli altri soggetti elencati al comma 9, articolo 119 del decreto rilancio.

Tanto premesso, l’Agenzia delle Entrate riscontra l’assenza, tuttavia, di alcuna norma che individui l’ammontare della detrazione spettante nel caso in cui l’intervento di efficientamento energetico sia eseguito su un’unità immobiliare adibita promiscuamente ad abitazione privata, ed all’esercizio per professione abituale di un’attività economica. Pertanto, al fine di rispondere al quesito dell’istante, l’Agenzia ritiene utile effettuare, preliminarmente, un’indagine della disciplina normativa accolta dal diritto positivo in relazione ad interventi diversi da quello oggetto del caso di specie (*riqualificazione energetica*), ma ugualmente eseguiti su edifici adibiti ad utilizzazione promiscua.

Per tale motivo, l’Agenzia richiama in primo luogo la [circolare n. 19/E dell’8 luglio 2020](#) nella quale si è precisato il trattamento fiscale applicabile, sotto l’aspetto del diritto a detrazione, in caso di interventi di *ristrutturazione edilizia* realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all’esercizio di un’arte o professione, ovvero all’esercizio di un’attività commerciale. In tali casi, ai sensi di quanto previsto dall’articolo 16-*bis* comma 5 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 22 dicembre 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi) la detrazione spettante è ridotta al 50 per cento, e quindi è calcolata soltanto sul 50 per cento delle spese sostenute[3].

In secondo luogo, l’Agenzia delle Entrate rileva che il medesimo principio trova applicazione anche nei casi di *interventi antisismici* ex articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies* del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. *sismabonus*), eseguiti su unità immobiliari destinate ad uso promiscuo, poiché è il medesimo articolo 16 ad effettuare un rinvio all’articolo 16-*bis*, comma 1, lettera i), del T.U.I.R., con la conseguenza di rendere applicabile il successivo comma quinto, e dunque il riconoscimento della detrazione ridotta nella misura del 50 per cento. E ciò, prosegue l’Agenzia, si verifica, a ben vedere, sia se la spesa collegata all’intervento antisismico viene sostenuta anteriormente al 1° luglio 2020, potendo così fruire dell’agevolazione c.d. *sismabonus* ex articolo 16 del d.l. 4 giugno 2013, n. 63, sia se sostenuta entro il periodo compreso tra il 1° luglio 2020 ed il 31 dicembre 2021, beneficiando in tal caso della detrazione al 110 per cento prevista ex art. 119, co. 4, del d.l. 19 maggio

2020, n. 34. In entrambe le ipotesi, quindi, l'Agenzia delle Entrate riconosce che la detrazione spettante (nella percentuale riconosciuta dalle rispettive normative, *i. e.* art. 16, d.l. 63/2013 e art. 119, d.l. 34/2020) dev'essere parametrata al 50 per cento dell'ammontare complessivo della spesa, in diretta applicazione del comma quinto dell'articolo 16-*bis* del T.U.I.R..

A questo punto e venendo al quesito prospettato dall'istante, l'Agenzia delle Entrate ritiene, stante la sostanziale simmetria tra le agevolazioni (c.d. *superbonus*) spettanti per gli interventi di *riqualificazione energetica* e di recupero del patrimonio edilizio (ivi inclusi gli *interventi antisismici*)^[4], di poter riconoscere anche in relazione ai primi l'operatività della regola di cui al sopra menzionato comma 5 dell'articolo 16-*bis* del T.U.I.R.: tali interventi, dunque, se realizzati su immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, attribuiscono all'avente diritto la detrazione ex articolo 119 del decreto crescita (c.d. *superbonus*) in misura ridotta al 50 per cento, al pari di quanto avviene in caso di esecuzione di interventi antisismici. Ne consegue che, in conclusione, nel caso prospettato ed in presenza dei requisiti e delle ulteriori condizioni normativamente previste dal decreto crescita, l'istante può quindi accedere al c.d. *Superbonus* in relazione agli interventi di *riqualificazione energetica* da realizzare sull'immobile destinato ad uso promiscuo, sebbene limitatamente al 50 per cento delle spese effettivamente sostenute.

[1] Interventi di efficienza energetica ex articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito in legge 3 agosto 2013, n. 90.

[2] Interventi antisismici ex articolo 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito in legge 3 agosto 2013, n. 90.

[3] Con la [risoluzione 24 gennaio 2008 n. 18/E](#) l'Agenzia ha chiarito che la detrazione ridotta al 50 per cento si applica anche nell'ipotesi specifica di interventi che interessino unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'attività di *Bed and Breakfast*, occasionale o abituale.

[4] L'articolo 119 del decreto crescita equipara infatti i menzionati interventi, prevedendo la detrazione al 110 per cento sia in relazione agli interventi antisismici di cui all'articolo 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito in legge 3 agosto 2013, n. 90, sia in relazione agli interventi di *riqualificazione energetica*, di cui all'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito in legge 3 agosto 2013, n. 90.