

Superbonus fotovoltaico: limite di spesa agevolata ridotto se l'installazione avviene nell'ambito della ristrutturazione edilizia

Valeria Vasta

Il limite di spesa agevolata pari ad Euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, previsto dall'art. 119, comma 5, del DL 34/2020, è destinato sempre e comunque a ridursi ad Euro 1.600 per kW qualora la sua installazione sia contestuale ad altri interventi di **ristrutturazione edilizia** di cui all'art. 3, comma 1, lettera d), del D.P.R. n. 380/2001, anche in assenza di uno specifico collegamento funzionale con essi.

Questo è il chiarimento fornito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello [n. 287 del 23 maggio 2022](#), attraverso la quale dall'Amministrazione finanziaria si è espressa in ordine alle ipotesi di concreta operatività della predetta riduzione del tetto di spesa agevolabile - da Euro 2.400 ad Euro 1.600 per ogni kW - prevista sempre dal citato comma 5 dall'art. 119 del DL 34/2020 *"in caso di interventi di cui all'[art. 3](#), comma 1, lettere d), e) e f), del D.P.R. n. 380/2001"*.

Il richiamato intervento di prassi offre un ulteriore contributo interpretativo in materia di impianti fotovoltaici, andando così ad arricchire il quadro ricco di sfaccettature che interessa questo tema, già oggetto di precedenti commenti presenti su questo blog (si veda, al riguardo, ["Superbonus per il fotovoltaico nell'ambito delle nuove costruzioni e dei nuovi acquisti"](#) del 28 aprile 2022, e, da ultimo, ["Impianti solari fotovoltaici e termici: caratteristiche e agevolazioni fiscali "al passo" con l'evoluzione tecnologica"](#) del 30 maggio 2022, entrambi a cura di Valeria Vasta).

Più nello specifico, nell'ambito del quesito sottoposto all'Agenzia delle Entrate l'istante dichiara di essere proprietario di un edificio di tre piani fuori terra, costituito da quattro unità immobiliari, in relazione al quale è intenzionato a realizzare alcuni interventi "trainanti" e **"trainati"** di riqualificazione energetica.

In particolare, tra questi ultimi sono ricompresi:

- l'isolamento termico, la sostituzione degli impianti di riscaldamento, **l'installazione di un impianto solare fotovoltaico per la produzione di energia elettrica**, con sistema di accumulo, la sostituzione dei serramenti comprensivi di infissi e schermature solari all'interno delle singole unità immobiliari e l'installazione di due colonnine per la ricarica di auto elettriche,

tutti realizzabili tramite la presentazione della c.d. CILAS;

- la costruzione di **un nuovo vano ascensore per disabili per il superamento delle barriere architettoniche**, per la cui realizzazione è necessario, invece, il deposito di un Permesso di Costruire, trattandosi di “ristrutturazione edilizia” ai sensi dell’art. 3, comma 1, lettera d), del sopra citato D.P.R. n. 380/2001.

Ciò premesso, occorre precisare che, di norma, per **l’installazione di un impianto fotovoltaico** – ricompreso nel primo gruppo di interventi trainati – **l’art. 119, comma 5, del DL 34/2020 dispone un limite di spesa agevolata pari ad Euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell’impianto stesso** (con un tetto massimo complessivo di 48.000 Euro). Tuttavia, sempre la stessa disposizione legislativa prevede **una riduzione del suddetto limite ad Euro 1.600 per ogni kW di potenza nominale** *“in caso di interventi di cui all’articolo 3, comma 1, lettere d), e) e f), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380”*, tra i quali rientra la costruzione di **un nuovo vano ascensore per disabili per il superamento delle barriere architettoniche** di cui sopra.

Poiché la fattispecie così come prospettata dal contribuente comporta, con tutta evidenza, **che l’installazione dell’impianto fotovoltaico avvenga contestualmente ed in concomitanza con la realizzazione di un intervento di ristrutturazione edilizia di cui alla già richiamata lett. d) dell’art. 3, comma 1, D.P.R. n. 380/2001, rappresentato, come si è detto, dalla costruzione di un nuovo vano ascensore per disabili**, l’istante chiede conferma che il limite di spesa agevolabile resti comunque quello ordinario di Euro 2.400 e che non subisca riduzioni.

Ciò in ragione del fatto che, nel caso di specie, **la necessità di un permesso di costruire per interventi di ristrutturazione edilizia è riconducibile alla sola realizzazione del nuovo vano ascensore per disabili, intervento non correlato e non funzionale** agli altri lavori di efficientamento energetico e **all’installazione dei pannelli fotovoltaici**, con la conseguenza che in relazione a quest’ultima non potrebbe applicarsi la predetta riduzione dei massimali di spesa prevista dall’art. 119, comma 5, del DL n. 34/2020.

Ebbene, la soluzione interpretativa offerta dal contribuente e propensa – secondo un approccio **di natura sostanziale** – a sostenere che il massimale di spesa agevolabile per l’impianto fotovoltaico sia in ogni caso da intendersi pari ad Euro 2.400,00/kW viene radicalmente sconfessata dall’Agenzia delle Entrate, orientata a ritenere, invece, che al caso di specie debba comunque applicarsi il più basso limite di Euro 1.600/kW, **essendo**

L'installazione dei pannelli effettuata contestualmente alla realizzazione di un intervento di "ristrutturazione edilizia".

In particolare, dopo aver sommariamente individuato le norme applicabili sopra menzionate, unitamente ai principali documenti di prassi precedentemente intervenuti in tema di Superbonus e alle disposizioni di legge che delimitano – sia dal punto di vista soggettivo che oggettivo – le agevolazioni fiscali vigenti in materia, l'Amministrazione finanziaria isola all'interno degli interventi "trainati" che l'istante intende complessivamente realizzare in relazione all'immobile di sua proprietà:

- *gli "interventi previsti dall'[articolo 16 bis](#), comma 1, lettera e), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque anni", nello specifico **"finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104"**;*
- ***L'installazione di impianti solari fotovoltaici** connessi alla rete elettrica su determinati edifici, ipotesi in cui "l'ammontare complessivo delle spese ammesso alla detrazione è pari a euro 48.000 per singola unità immobiliare e comunque nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico".*

Fatta questa premessa, l'Amministrazione finanziaria – riprendendo sul punto i chiarimenti già forniti con la precedente circolare n. [24/E](#) dell'8 agosto 2020 – **si sofferma sul dato normativo e, in particolare, sulla formulazione dell'art. 119, comma 5, del DL n. 34/2020**, ai sensi de quale il predetto limite di spesa è ridotto ad Euro 1.600 per ogni kW di potenza nel caso in cui l'installazione di impianti solari fotovoltaici *"sia contestuale ad un intervento di ristrutturazione edilizia, di nuova costruzione o di ristrutturazione urbanistica, di cui all'[articolo 3](#), comma 1, lettere d), e) ed f), del decreto del Presidente della Repubblica 6*

giugno 2001, n. 380”.

Poiché – come afferma l’Agenzia delle Entrate – nel caso di specie, l’istante rappresenta di voler procedere anche con realizzazione di un nuovo vano ascensore per il superamento delle barriere architettoniche, **lavoro rientrante tale tra gli interventi di “ristrutturazione edilizia” che richiedono un Permesso di costruire**, per l’Amministrazione finanziaria **il limite di spesa ammesso al Superbonus per l’installazione contestuale dell’impianto solare fotovoltaico connesso alla rete elettrica di cui al comma 5 dell’art. 119 del DL n. 34/2020 deve ritenersi in ogni caso ridotto ad Euro 1.600 per ogni kW di potenza.**

E’ interessante notare come sia la stessa Autorità interpellata ad esplicitare le ragioni del proprio convincimento, affermando, sul punto, che:

“in base al tenore letterale della disposizione in commento e al citato chiarimento di prassi, ai fini della riduzione del limite di spesa previsto dalla norma, non assume rilievo l’eventuale collegamento funzionale tra l’installazione dell’impianto solare fotovoltaico e l’intervento di ristrutturazione edilizia, essendo a tal fine sufficiente la contestualità degli interventi”.

Attraverso le richiamate conclusioni l’Agenzia delle Entrate dimostra quindi di prediligere ai fini della soluzione prospettata al contribuente un approccio di **tipo formalistico**, preferendo basarsi, così, su **un’interpretazione letterale** dell’art. 119, comma 5, del DL n. 34/2020, laddove automaticamente impone la riduzione da Euro 2.400 ad Euro 2.400/Kw del tetto massimo di spesa agevolabile per l’installazione di impianti fotovoltaici qualora questa sia **semplicemente contestuale agli interventi di ristrutturazione edilizia** di cui all’art. 3, comma 1, lettere d), e) ed f), del D.P.R. n. 380/2001.

In tale ottica, ai fini dell’operatività della predetta diminuzione si rivela, pertanto, del tutto ininfluenza la presenza o meno di un nesso funzionale tra le due tipologie di lavoro, bastando la sola contemporanea realizzazione degli interventi in oggetto nell’ambito del medesimo contesto operativo.

Se in questo specifico caso l’impostazione seguita dall’Amministrazione finanziaria può apparire, *prima facie*, poco flessibile ed eccessivamente rigoristica, altrettanto non può dirsi con riferimento alle conclusioni rassegnate con la [risposta ad interpello n. 289 sempre del 23 maggio 2022](#), nell’ambito della quale, invece, l’elemento della **“demolizione e**

ricostruzione” inquadrabile nella **“ristrutturazione edilizia”** di cui all’art. 3, comma 1, lettera d) del D.P.R. n. 380/2001 conduce ad un’interpretazione decisamente più elastica della normativa vigente.

Attraverso il richiamato documento di prassi l’Agenzia delle Entrate torna a pronunciarsi in materia di Superbonus in relazione ad interventi antisismici e di efficientamento energetico – comportanti anche la demolizione e successiva ricostruzione – aventi ad oggetto, in particolare, anche la **sostituzione** dei **serramenti** comprensivi di **infissi**.

Al riguardo è affermato quanto segue.

- **In via generale**, è ribadito che il *Superbonus* spetta anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della *“ristrutturazione edilizia”* ai sensi dell’articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, ma che *“per interventi trainanti e trainati di efficienza energetica non si applica alle spese riferite alla parte eccedente il volume ante-operam”*. Come precisato dall’Amministrazione Finanziaria, infatti, *“in tale caso il contribuente ha l’onere di 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 di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi”*.

Con riferimento alla sostituzione dei serramenti comprensivi di infissi ciò significa, quindi, che tali interventi possono essere agevolati solo se il lavoro posto in essere non va a modificare il numero, le dimensioni, la posizione e l’orientamento degli infissi stessi, dal momento che oggetto specifico del beneficio fiscale in questione è, tecnicamente, la loro semplice *“sostituzione”*, non la loro installazione *ex novo*.

- **Tuttavia**, è altrettanto precisato che, qualora l’intervento riguardante gli infissi si verifichi in un contesto edilizio di **demolizione e ricostruzione** (e fermo restando, ben inteso, che tale intervento si qualifichi dal punto di vista urbanistico come ristrutturazione edilizia e non come nuova costruzione), le agevolazioni ecobonus o superbonus per interventi di efficienza energetica possono spettare anche qualora sia modificato il numero, le dimensioni, la posizione e l’orientamento degli infissi, “considerato che i lavori di demolizione e

ricostruzione possono comportare il cambiamento delle dimensioni, della posizione e dell'orientamento degli stessi e tenuto conto che, in questi casi, il principio di risparmio energetico tra situazione ante e post intervento è garantito dal rispetto dei requisiti minimi previsti dal decreto [26 giugno 2015](#), il quale assimila gli edifici sottoposti a demolizione e ricostruzione a nuove costruzioni, va valorizzata la sola situazione finale”.

E' evidente come in questo ulteriore e diverso caso l'Agenzia delle Entrate abbia ritenuto più opportuno adottare un criterio valutativo meno rigoroso e, piuttosto, basato su un risultato finale e concreto raggiunto a completamento dei lavori, con la conseguenza che, come si è anticipato, **“nei limiti di spesa previsti dalla norma, la detrazione spetta anche qualora, nell'ambito di demolizione e ricostruzione, sia modificato il numero, le dimensioni, la posizione e l'orientamento degli infissi”.**

Il segnale che conclusivamente emerge dalla lettura dei documenti di prassi esaminati in questa sede appare, ad avviso di chi scrive, piuttosto confortante, in quanto offre uno spaccato sulla diversità di approcci interpretativi - anche diametralmente opposti - che l'Amministrazione Finanziaria, con spiccata flessibilità, è in grado di adottare in un contesto vivace e costantemente in evoluzione come quello che riguarda le agevolazioni oggetto di Superbonus.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, sembra offrire ai contribuenti soluzioni particolarmente dinamiche e variabili in base alle specifiche circostanze che caratterizzano di volta in volta le fattispecie sottoposte alla sua attenzione, dimostrando, così, di non rimanere ancorata ad impostazioni standardizzare o eccessivamente formalistiche, destinate a rimanere immutate nonostante la diversità dei casi esaminati.