

Risposta n. 174/2021

OGGETTO: Superbonus - interventi "trainanti" e "trainati" su edificio condominiale (composto anche da unità immobiliari di categoria catastale F/3) - Articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio).

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

QUESITO

Il Condominio Istante ha deliberato di avvalersi del cd. Superbonus previsto dal decreto Rilancio per l'esecuzione di interventi di isolamento termico dell'involucro dell'edificio, oltre ad interventi trainati di efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, al fine di ottenere un miglioramento di due classi energetiche. L'edificio su cui effettuare gli interventi è costituito da cinque piani fuori terra ed è composto da 18 appartamenti e 3 magazzini, di cui 5 appartamenti (due al piano 4°, uno al piano 3° e due al piano 1°), risultano "al grezzo" e accatastati nella categoria F/3. Con documentazione integrativa presentata l'Istante fa presente che tutti gli appartamenti fanno strutturalmente parte del complesso e che quelli censiti catastalmente nella categoria F/3: - ai piani 3° e 1°, sono provvisti sia di tamponature esterne che interne nonché di intonaci esterni finiti; - al piano 4°, gli intonaci interni sono solo sbruffati e privi di impianti, finestre, infissi interni e pavimentazioni. Per le

unità immobiliari F/3, i proprietari non prevedono una data di ultimazione dei lavori (per mancanza di liquidità) e che quando tale ultimazione sarà avvenuta detti appartamenti saranno di natura abitativa, presumibilmente, classificati nelle categorie catastali A/2 od A/3. Al fine di poter beneficiare delle agevolazioni previste dall'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, in relazione agli interventi che si intendono eseguire, l'Istante chiede di conoscere: 1) se l'esistenza di unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 preclude la possibilità al condominio di accedere alle agevolazioni previste per il cd. Superbonus; 2) se le medesime unità F/3 partecipano o meno alla formazione dell'importo complessivo di spesa ammissibile ai fini delle agevolazioni previste; 3) nell'ipotesi di accesso al regime del cd. Superbonus, se possono essere eseguite, sulle unità F/3, gli interventi trainati di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante con riferimento ai singoli quesiti esposti, ritiene che: 1) la presenza di unità immobiliari in F/3 non preclude l'accesso al Superbonus, sempre che "l'incidenza della superficie disperdente lorda rappresentata dalle unità immobiliari restanti sia superiore al 25 per cento"; 2) le unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 non possono essere incluse nel numero delle unità che partecipano alla formazione dell'importo complessivo di spesa "in quanto, ai fini fiscali, è come se esse ancora non esistessero"; 3) nessuna delle opere trainate di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 è concessa per le unità accatastate nella categoria F/3.

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, 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

citare, 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. Da ultimo si fa presente, che l'articolo 1, comma 66, lettera a) e f) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato l'articolo 119 del decreto Rilancio, prevedendo che il Superbonus si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo. La successiva lett. m) del citato articolo 1, comma 66, della legge di bilancio 2021 ha, inoltre, inserito nel medesimo articolo 119 del decreto Rilancio il comma 8-bis ai sensi del quale «Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera a), per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022.». Il comma 67, del citato articolo 1 della legge di bilancio 2021 ha inserito nell'articolo 121 del decreto Rilancio il comma 7-bis, ai sensi del quale le sopra richiamate disposizioni «si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119». L'articolo 1, comma 74 della citata legge di bilancio 2021 prevede che l'efficacia delle sopra richiamate proroghe di cui «ai commi da 66 a 72 resta subordinata alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea». Con riferimento alla applicazione del Superbonus, sono stati forniti, prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E, e da ultimo con la circolare 22 dicembre n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti. Nella predetta circolare n. 24/E del 2020 viene precisato che, ai sensi del citato articolo 119 del decreto Rilancio, il Superbonus spetta a fronte di taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici indicati nel comma 1 del predetto 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 medesimo articolo 119, realizzati su: - parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia trainanti, sia trainati); - singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati); - edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati); - 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). Ai sensi del comma 15-bis del predetto articolo 119 del decreto Rilancio, le disposizioni agevolative in commento non si applicano, invece, alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico. Per quanto di interesse, si rileva che la citata circolare n. 24/E del 2020, secondo quanto stabilito ai commi 1 e 4 del citato articolo 119, definisce come "trainanti o principali" gli interventi: - di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, compresi quelli unifamiliari, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, sita all'interno di edifici plurifamiliari; - di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sulle parti comuni degli edifici, o con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari; - antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (cd. sismabonus). Gli interventi "trainati", invece, comprendono: - le spese sostenute per tutti gli interventi di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14

del decreto legge n. 63 del 2013 (cd. "ecobonus"), nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento; - l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'articolo 16-ter del citato decreto-legge n. 63 del 2013. Sono ammessi al Superbonus gli interventi effettuati dai condomini, di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio, nonché gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici stessi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati. In particolare, nella citata circolare n. 24/E del 2020, al paragrafo 2.1.1 è stato chiarito che il Superbonus spetta nel caso di interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali (pareti generalmente esterne), orizzontali (coperture, pavimenti) ed inclinate delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettano i requisiti di trasmittanza "U" vigenti all'atto dell'inizio dei lavori che interessano l'involucro dell'edificio, anche unifamiliare, o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno sita all'interno di edifici plurifamiliari, con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. I limiti di trasmittanza da osservare solo quelli di cui al decreto 11 marzo 2008 come modificato dal decreto 26 gennaio 2010 per gli interventi con data di inizio lavori fino al 05 ottobre 2020, sono quelli di cui al decreto interministeriale 06 agosto 2020 per gli interventi con data di inizio lavori a partire dal 06 ottobre 2020. Con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota più elevata, gli interventi "trainati" siano effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti" ammessi al Superbonus, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che tale condizione 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". Con l'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, deve essere dimostrato che dagli interventi realizzati derivi il miglioramento di almeno due classi energetiche ovvero, se 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. Per quanto riguarda i limiti di spesa ammessi al Superbonus, la norma stabilisce che se gli interventi di isolamento termico delle superfici opache sono realizzati su edifici in condominio, la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese di importo variabile in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è costituito. Se lo stesso è composto da più di otto unità, il limite massimo di spesa è pari a 30.000 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari. Nella medesima circolare n. 24/E del 2020 viene, inoltre, specificato che nel caso di interventi realizzati su parti comuni di edifici in condominio per i quali il limite di spesa è calcolato in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto, l'ammontare di spesa così determinato costituisce il limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono. Ciascun condomino potrà calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri applicabili, ai sensi degli artt. 1123 e seguenti del codice civile ed effettivamente rimborsata al condominio. In relazione al caso in esame si fa presente che ai fini della fruizione dei benefici del cd. Superbonus, condizione indispensabile per fruire della detrazione è che gli interventi siano eseguiti su unità immobiliari e su edifici "esistenti" dotate di impianto di climatizzazione invernale, di natura residenziale (ad esclusione delle unità immobiliari appartenenti alle categorie

catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico), non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione. Nel caso in esame in relazione al quesito sub 1), si rappresenta che le unità immobiliari, iscritte nel Catasto Fabbricati con la categoria F/3 "unità in corso di costruzione", non sono definibili quali unità "esistenti" di natura residenziale, in quanto sono ancora in corso di costruzione. In particolare, in relazione all'attribuzione della categoria castale F/3, con la circolare n. 9/T del 26 novembre 2001, l'Agenzia del territorio ha precisato che tale identificazione catastale è da ascrivere esclusivamente a categorie fittizie, ossia "quelle che, pur non previste nel quadro generale delle categorie (in quanto ad esse non è associabile una rendita catastale), sono state necessariamente introdotte per poter permettere la presentazione in Catasto di unità particolari (lastrici solari, corti urbane, unità in via di costruzione ecc..) con la procedura informatica di aggiornamento Docfa", (cfr. anche circolare n.4/T del 29 ottobre 2009), in quanto si tratta di categoria provvisoria, nella quale, su richiesta di parte e senza attribuzione di alcuna rendita catastale, vengono inseriti gli immobili in attesa della definitiva destinazione. Ne consegue che la fruizione del Superbonus, è preclusa per interventi eseguiti su unità immobiliari F/3 in quanto trattasi di unità in via di costruzione e non di unità immobiliari "esistenti". La presenza delle cinque unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 non preclude, tuttavia, la possibilità al condominio Istante di accedere al Superbonus considerato che le restanti unità immobiliari sono diversamente accatastate ed hanno natura residenziale, sempre che venga rispettata per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro, l'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio esistente, senza considerare le unità in corso di costruzione. Con riferimento ai quesiti sub 2) e 3) si ritiene che le cinque unità immobiliari del condominio (due al piano 4°, uno al piano 3° e due al piano 1°) accatastate in categoria F/3 "Fabbricati in corso di costruzione", non possano tuttavia concorrere alla formazione della spesa massima ammissibile al fine di fruire

delle agevolazioni previste per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano lo stesso involucro (intervento trainante) poiché occorre tener conto del numero di unità immobiliari esistenti all'inizio dei lavori. Né tali unità possono usufruire delle detrazioni relative ad altri interventi trainati di efficientamento (peraltro non collegate ad un intervento trainante ammissibile). Pertanto, nel presupposto che sussistano tutte le condizioni previste dalla disciplina in esame ed, in particolare, che venga rispettata per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro, l'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio, senza considerare le unità F/3, secondo i criteri sopra precisati, il condominio Istante potrà beneficiare, per gli interventi di efficientamento energetico (trainanti e trainati), della detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese di importo variabile in funzione di 13 unità immobiliari (con esclusione delle unità immobiliari, censite quali unità F/3). 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 che verranno realizzati in base alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)