

Accesso al Superbonus: precluso per gli immobili “al grezzo” iscritti al catasto in categoria F/3

Valeria Vasta

Con la [risposta ad interpello n. 174 del 16 marzo 2021](#), l'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, ha precisato che la fruizione del Superbonus 110% è preclusa per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari iscritte in catasto nella categoria F/3, in quanto si tratta di fabbricati “*in corso di costruzione*” e non di edifici concretamente “*esistenti*”.

Tuttavia, la presenza di tali immobili all'interno di un più ampio complesso, come il condominio oggetto degli interventi agevolabili, non preclude, al contempo, la possibilità per quest'ultimo di accedere comunque al Superbonus, a condizione naturalmente che le restanti unità residenziali - diversamente accatastate - soddisfino tutti i requisiti oggettivi previsti dalla normativa vigente per fruire della specifica agevolazione fiscale richiesta.

Attraverso il richiamato documento l'Agenzia delle Entrate enuncia un principio che, nell'ambito degli incentivi previsti dall'art. 119 del D.L. n. 34/2020, è stato in più occasioni ripetuto dell'Amministrazione Finanziaria anche in altri precedenti di prassi, intervenuti con riferimento alla particolare categoria catastale qui esaminata.

In particolare - e venendo alla fattispecie da cui trae origine il documento oggetto del presente contributo - la risposta ad interpello qui esaminata è stata fornita in relazione all'istanza di interpello presentata da un condominio, intenzionato ad eseguire degli **interventi di isolamento termico dell'involucro dell'edificio**, oltre ad **interventi trainati di efficientamento energetico di cui all'art. 14 del D.L. n. 63 del 2013**, finalizzati ad ottenere un miglioramento di due classi.

Tuttavia, come precisato dal contribuente, l'edificio su cui dovranno essere effettuate gli interventi risulta composto da una pluralità di **unità immobiliari tra di loro catastalmente eterogenee**, in quanto **cinque dei diciotto appartamenti da cui esso è costituito risultano ancora “al grezzo” ed accatastati, quindi, nella categoria F/3**. Queste ultime unità immobiliari sono, infatti, in prevalenza ancora sprovviste di tamponatura, di impianti, finestre, infissi interni e pavimentazione e con riferimento alle stesse i relativi proprietari non prevedono una data di ultimazione dei lavori per carenza di liquidità, sebbene alla loro conclusione tali appartamenti saranno di natura abitativa e, pertanto, presumibilmente iscritti nelle categorie catastali A/2 o A/3.

Ebbene, alla luce di quanto premesso, sono tre i quesiti nello specifico formulati dall'istante all'Agenzia delle Entrate, alla quale viene chiesto di sapere se:

- 1) l'esistenza di unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 precluda o meno per l'intero condominio la possibilità di accedere alle agevolazioni previste per il cosiddetto Superbonus;
- 2) le medesime unità F/3 partecipino o meno alla formazione dell'importo complessivo di spesa ammissibile ai fini delle agevolazioni previste;
- 3) nell'ipotesi di accesso al regime del Superbonus, possono essere eseguiti, sulle unità accatastate in F/3, gli interventi trainati di cui all'art. 14 del D.L. n. 63 del 2013.

Ad avviso del contribuente, la presenza di unità immobiliari *"in corso di costruzione"*, iscritte nella categoria catastale F/3, non precluderebbe, in generale, la possibilità di accedere al Superbonus, a condizione, tuttavia, che

"l'incidenza della superficie disperdente lorda rappresentata dalle unità immobiliari restanti sia superiore al 25 per cento".

Al contempo, però, questa tipologia di fabbricato non potrebbe essere inclusa e conteggiata nel numero delle unità che partecipano alla formazione dell'importo complessivo di spesa, proprio perché - come già in più occasioni precisato dall'Amministrazione Finanziaria - *"ai fini fiscali, è come se esse ancora non esistessero"* e pertanto nessuna delle opere trainate di cui all'art. 14 del D.L. n. 63 del 2013 potrebbe essere realizzata sulle stesse.

Ebbene, la soluzione interpretativa offerta e prospettata dall'istante ha trovato piena conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate, i cui chiarimenti muovono le premesse da una sintetica ma quanto mai opportuna ricostruzione del quadro normativo che regola le agevolazioni fiscali in esame.

La Direzione Centrale riassume i contenuti degli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, disposizioni di legge che individuano le tipologie ed i requisiti tecnici degli interventi oggetto del Superbonus 110%, nonché l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale in questione.

Particolare attenzione nel riepilogo normativo operato è, poi, rivolta alla detrazione spettante nella misura del 110% delle spese sostenute prevista per la realizzazione dei richiamati interventi, nonché, ai cosiddetti “sconto in fattura” e “cessione del credito di imposta”, contributi alternativi per i quali è possibile optare in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione.

Ebbene, svolte le richiamate premesse di carattere normativo, l'Amministrazione finanziaria richiama anche alcuni specifici precedenti di prassi che hanno fornito i dovuti chiarimenti sul Superbonus 110% (ossia, la [risoluzione n. 60/E del 28 settembre 2020](#), nonché la risoluzione n. [30/E del 22 dicembre 2020](#)) per poi concentrare la propria attenzione, in particolare, sulla nota [circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020](#).

Proprio in quest'ultimo documento è stato precisato come, ai sensi del citato articolo 119 del D.L. Rilancio, il Superbonus spetti a fronte di taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici indicati nel comma 1 della predetta norma, (cd. **interventi “trainanti”**) nonché in relazione 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).

L'Agenzia delle Entrate, poi, sintetizza le singole tipologie di lavori rientranti nell'una e nell'altra categoria, ricordando preliminarmente come si considerino “trainanti”:

- i lavori di **isolamento termico** delle superfici che interessano l'involucro degli edifici con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità funzionalmente indipendente;
- la **sostituzione degli impianti di climatizzazione** invernale;
- i **lavori antisismici** e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art.16 del D.L. n. 63/2013 (cd. sismabonus).

Diversamente, i “trainati” ricomprendono:

- le spese sostenute per tutti gli **interventi di efficientamento energetico** indicati nell’art. 14 del D.L. n. 63/2013 (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’art. 16-ter del citato D.L. n. 63 del 2013.

Dopo aver ribadito che, naturalmente, sono ammessi al Superbonus anche gli interventi effettuati dai **condomìni**, l’Agenzia delle Entrate ricorda, inoltre, come, per prassi consolidata:

- secondo quanto previsto al comma 1 dell’art. 119 del D.L. n. 34/2020, al fine di valutare se l’intervento di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l’involucro coinvolge il 25 per cento della superficie disperdente lorda dell’**edificio**, quest’ultimo **deve intendersi come integralmente considerato**;
- 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**, che rappresenta il limite massimo di spesa agevolabile riferito all’intero edificio e non alle singole unità che lo compongono.

Ebbene, svolte queste premesse, venendo al caso in esame e con riferimento alle caratteristiche che gli immobili oggetto di intervento devono, nello specifico, possedere, l’Amministrazione finanziaria - in modo molto tranciante - afferma (e conferma) il principio secondo cui:

*“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”.***

E' proprio in virtù di tale considerazione di partenza che nella fattispecie esaminata, così come descritta, viene chiarito 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.**

Nel fornire tali indicazioni l'Agenzia interpellata si riposta ai chiarimenti già offerti, in passato, dall'Agenzia del Territorio con la [circolare n. 9/T del 26 novembre 2001](#), nell'ambito della quale, con particolare in relazione all'attribuzione della categoria catastale F/3, è stato precisato proprio che tale identificazione catastale sia 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 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".

Tale considerazione sembra avere, quindi, un rilevante riflesso anche ai fini dell'accesso al Superbonus, dal momento che ad avviso dell'Amministrazione Finanziaria la fruizione di tale beneficio **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".**

Ad ogni buon conto, come sopra anticipato e come ulteriormente puntualizzato dall'Agenzia, **la presenza all'interno del condominio di una o più unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 non preclude, tuttavia, a quest'ultimo la possibilità di accedere al Superbonus** stesso, sempre che, naturalmente, le restanti unità immobiliari siano diversamente accatastate, abbiano natura residenziale e sia rispettato per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro - come quelli oggetto del caso di specie - l'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio esistente, **senza considerare le unità in corso di costruzione.**

Coerentemente con tale impostazione, quindi, sempre **le unità immobiliari** del condominio

che risultano **accatastate in categoria F/3** come *“Fabbricati in corso di costruzione”* non **possono concorrere alla formazione della spesa massima ammissibile al fine di fruire delle agevolazioni previste** per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e, più in generale, **non possono usufruire delle detrazioni relative ad altri interventi trainati di efficientamento** (peraltro non collegate ad un intervento trainante ammissibile).

Viene quindi sintetizzato il principio secondo cui:

“il condominio Istante, 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)”.

Come già precisato, i chiarimenti offerti dalla risposta ad interpello oggetto del presente contributo hanno trovato piena conferma anche in successivi interventi dell’Agenzia delle Entrate con riferimento a fattispecie del tutto analoghe a quella qui considerata (da ultimo, la [recente risposta ad interpello n. 609 del 17 settembre 2021](#)), in cui è stata costantemente ribadita l’esclusione del Superbonus per gli interventi da eseguire su unità immobiliari F/3 *“in corso di costruzione”*.

Ad avviso di chi scrive, le conclusioni rassegnate in via generale dall’Amministrazione Finanziaria appaiono decisamente coerenti e condivisibili.

La *ratio* sottesa a tale orientamento sembra infatti, con tutta evidenza quella di prevenire ed evitare in chiave antielusiva la diffusione di veri e propri “cantieri fantasma”, preordinati al mero godimento dei benefici fiscali previsti e aventi ad oggetto immobili che – seppur regolarmente dichiarati in catasto sotto ed ascritti, appunto, nella categoria F/3 – di fatto non esistono, atteso il loro *status* di unità immobiliari *“in costruendo”*.

Tale impostazione confermerebbe, quindi, la vivida intenzione del legislatore di “premiare” esclusivamente quegli interventi virtuosi, che, avendo ad oggetto edifici reali e concreti, tendano ad una vera e propria riqualificazione del patrimonio immobiliare e al miglioramento dell'efficientamento energetico.