

Risposta n. 461/2021

OGGETTO: Superbonus - agevolazioni su edificio di proprietà di un unico soggetto composto da più unità immobiliari (comprese di pertinenze) - Articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. Eventuali profili abusivi dell'operazione di donazione prima della ristrutturazione.

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

QUESITO

L'*Istante* fa presente di essere proprietario di un intero edificio composto da 8 unità immobiliari. In particolare l'edificio è composto da:

- una abitazione di categoria catastale A/2 (abitazione di tipo signorile);
- due abitazioni A/3 (abitazione di tipo popolare);
- due unità pertinenziali di categoria catastale C/6 (stalle scuderie, rimesse autorimesse) e tre unità pertinenziali C/2 (magazzini e locali di deposito).

L'*Istante* intenderebbe donare a favore:

- 1) delle due figlie, in proprietà esclusiva, un'unità abitativa A/2) e una A/3;
- 2) alla moglie, le due unità pertinenziali di categoria C/6 e due delle tre pertinenze di categoria C/2.

Per effetto delle predette donazioni si costituirebbe un condominio ai sensi dell'articolo 1117 del codice civile sulle parti comuni alle diverse unità immobiliari di

proprietà di soggetti diversi. In accordo con i futuri condòmini, l'*Istante* intende effettuare alcuni interventi di manutenzione straordinaria e/o ristrutturazione, sia sulle parti comuni, sia sulle singole unità immobiliari.

Lo stesso rappresenta che intende usufruire delle detrazioni cd (*Superbonus*), previste dal decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito decreto *Rilancio*). Ciò considerato chiede se:

1) con riguardo agli edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate di cui all'articolo 119, comma 1, lett. a), del decreto *Rilancio*, al fine di verificare il numero di unità immobiliari complessive, rilevino solamente quelle ad uso abitativo oppure rilevino anche le unità pertinenziali;

2) se l'estensione della possibilità di fruire della detrazione nella misura del 110% alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, prevista dall'articolo 119, comma 8-*bis*, del decreto *Rilancio*, per gli interventi effettuati, tra gli altri, dalle persone fisiche, si applichi solo per gli interventi effettuati sulle parti comuni del suddetto edificio, oppure anche ai lavori "trainati" effettuati sulle singole unità immobiliari.

L'*Istante* fa presente che rispetto al quesito sub 1), laddove nel numero di unità immobiliari che compongono gli edifici posseduti da un unico proprietario (o in comproprietà da più persone fisiche) di cui all'articolo 119, comma 9, lett. a), del decreto *Rilancio*, fosse necessario conteggiare anche le unità pertinenziali, ha intenzione di effettuare la descritta donazione, così come precisato nell'istanza, alle due figlie in proprietà esclusiva (un'unità abitativa ciascuna) e alla moglie due unità immobiliari di categoria C/6 e due di categoria C/2.

L'*Istante* chiede se, nella sola ipotesi in cui, con riguardo agli edifici dell'unico proprietario composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, al fine di verificare il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, non si debba fare riferimento alle sole unità immobiliari a destinazione abitativa classificate nella categoria catastale A, ma anche alle unità immobiliari pertinenziali (quesito 1), sussistano eventuali profili abusivi con riferimento alla prospettata operazione di

donazione alle figlie e al coniuge delle unità immobiliari descritte e successiva effettuazione degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e di efficientamento energetico, al fine di fruire delle agevolazioni previste dal decreto Rilancio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che:

1. con riguardo agli edifici dell'unico proprietario composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate "*al fine di verificare il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio si debba fare riferimento alle sole unità immobiliari a destinazione abitativa classificate nella categoria catastale A, non anche alle unità immobiliari pertinenziali*";

2. con riguardo all'ambito applicativo di tale ultima disposizione ritiene che vi rientrino "*sia gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio, sia gli interventi cd. "trainati" effettuati sulle singole unità immobiliari*".

Ritiene che l'operazione di donazione alle figlie e al coniuge delle unità immobiliari descritte e successiva effettuazione degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e di efficientamento energetico non configura alcuna condotta abusiva in considerazione dall'assenza di vantaggi fiscali indebiti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito "*decreto Rilancio*"), convertito, con modificazione, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano come modificato dal decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 e dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), disciplina la

detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020, stabilita nella misura del 110 per cento delle spese stesse a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa l'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*) effettuati su unità immobiliari residenziali. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo.

La detrazione in origine si applicava alle spese sostenute, per i predetti interventi "trainanti" e "trainati", dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2021. Tali termini sono stati modificati dalla citata legge di Bilancio 2021 e, da ultimo, dal decreto legge 6 maggio 2021, n. 59, in corso di conversione. Per effetto di tali modifiche il *Superbonus* spetta, tra l'altro, per le spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e, per gli interventi realizzati dai condomini, anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022.

Per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2021, la detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo, mentre per le spese sostenute nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo.

Le disposizioni in materia di *Superbonus* 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.

Con riferimento alla applicazione di tale agevolazione, prima dell'entrata in

vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti 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 2020, n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti, in particolare, con riferimento ai requisiti di accesso all'agevolazione non oggetto della presente istanza di interpello.

In relazione alle questioni interpretative poste dai contribuenti in merito alla disciplina agevolativa in questione sono state inoltre pubblicate diverse risposte a istanze d'interpello consultabili nella pagina dedicata al Superbonus dell'agenzia delle entrate <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus>.

Relativamente agli interventi ammessi, 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 del sostenimento delle spese relative a specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici indicati nel comma 1 dell'articolo 119 (cd. interventi "trainanti") e ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati") indicati nei commi 2, 5, 6 e 8 del medesimo articolo 119.

La citata circolare n. 24/E del 2020 ha chiarito che, tenuto conto della locuzione utilizzata dal legislatore nell'articolo 119, comma 9, lettera a), del decreto Rilancio, riferita espressamente ai «condomini» e non alle "parti comuni" di edifici, ai fini dell'applicazione del *Superbonus* l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina civilistica prevista dagli articoli da 1117 a 1139 del codice civile.

Successivamente, con la legge di bilancio 2021 è stato modificato il predetto comma 9, lettera a) dell'articolo 119 del decreto Rilancio, prevedendo che il *Superbonus* si applica anche agli interventi effettuati «*dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche*».

Per effetto della modifica sopra indicata, pertanto, l'agevolazione spetta anche se gli interventi sono realizzati sulle parti comuni di edifici non in condominio, in quanto composti da 2 a 4 unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà tra persone fisiche ed è riferita alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2021. Anche in tale ultima ipotesi i predetti soggetti possono beneficiare del cd. *Superbonus* per gli interventi di efficienza energetica realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio (*cf.* art. 119, comma 10). Come chiarito, in risposta all'interrogazione in Commissione Finanze, n. 5-05839 del 29 aprile 2021, ai fini della verifica del limite delle quattro «*unità immobiliari*», in assenza di specifiche indicazioni nella norma, si ritiene che le pertinenze non debbano essere considerate autonomamente anche se distintamente accatastate, tenuto conto della *ratio* della modifica operata dalla legge di bilancio 2021.

In relazione all'ambito temporale di applicazioni delle disposizioni previste dall'articolo 119, del decreto *Rilancio*, si rappresenta che, in generale, (eccetto per alcune categorie di soggetti) a seguito delle modifiche apportate allo stesso articolo 119 (*cf.* art. 1, comma 66, lett. m), legge 30 dicembre 2020, n. 178) la detrazione prevista nella misura del 110 per cento si applica per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022.

Da ultimo l'articolo 119, comma 8-*bis* del decreto *Rilancio* è stato sostituito dall'articolo 1, comma 3, lett. b), decreto legge 6 maggio 2021, n. 59 (in corso di conversione) prevedendo, tra l'altro, che per «*gli interventi effettuati dalle persone fisiche 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. Per gli interventi effettuati dai condomini di cui al comma 9, lettera a), la*

detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022».

Per effetto di tali disposizioni il legislatore ha previsto, tra l'altro, per le persone fisiche, con riferimento agli interventi effettuati su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, per i quali alla data del 30 giugno 2022, abbiano effettuato lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo che la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022.

Mentre, per gli interventi effettuati dai condomini di cui allo stesso all'articolo 119 comma 9, lett. a) del decreto *Rilancio*, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, indipendentemente se, alla data del 30 giugno 2022, abbiano effettuato o meno interventi per il 60 per cento di quelli complessivi.

In relazione agli interventi ammissibili, come chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2020, con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che gli interventi trainati siano effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al *Superbonus*, si precisa 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 riferimento al caso di specie, in cui l'edificio, di cui l'Istante è unico proprietario, è composto da 8 unità immobiliari accatastate separatamente di cui tre

unità immobiliari residenziali, due unità di categoria catastale C/6 e tre unità C/2 , nel presupposto, non verificabile in sede di interpello, che tali ultime unità immobiliari siano pertinenti alle unità residenziali (*cf.* circolare n. 98/E del 2000), si ritiene che possa applicarsi il *Superbonus*, nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla normativa nei termini sopra precisati e ferma restando l'effettuazione di ogni adempimento richiesto (aspetti non oggetto della presente istanza di interpello). Tenuto conto della risposta al quesito 1), il quesito antiabuso si ritiene assorbito.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)