n. 17/2020 del 09 settembre 2020

Applicazione del Superbonus 110% - Con gli interventi delle Entrate l'agevolazione prende forma

---

Il beneficio fiscale del Superbonus 110% è connotato da un articolato meccanismo attuativo idoneo, potenzialmente, a mitigarne la portata. Trattandosi di una normativa di particolare favore, il decreto "Rilancio" ha infatti previsto un sistema di controllo strutturato per evitare comportamenti non conformi alle disposizioni agevolative. Le incertezze connesse all'articolata disciplina dell'agevolazione sono state oggetto di alcuni interventi chiarificatori da parte delle Entrate che dotano la misura, salvi alcuni residui profili di incertezza, di una portata operativa.

L'agevolazione in breve

Il Decreto Rilancio ha, di fatto, ridisegnato l'agevolazione fiscale connessa agli interventi di riqualificazione energetica e all'adozione di misure antisismiche. La nuova disciplina prevede il riconoscimento di una detrazione d'imposta, pari al 110% di talune spese riconosciute quali agevolabili. Il beneficio fiscale è riconosciuto esclusivamente a condomìni, persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, Istituti autonomi case popolari (IACP), organizzazioni non lucrative di utilità sociale ed associazioni, ed a società sportive dilettantistiche limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

La detrazione è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo e si applica alle spese sostenute, per interventi "trainanti" e "trainati", dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, indipendentemente dalla data di effettuazione degli interventi. In alternativa il beneficiario può optare per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, o per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

I limiti soggettivi

L'art. 119 del Decreto Rilancio (1) definisce in modo tassativo le tipologie di soggetti cui l'agevolazione si rivolge, quantomeno in modo diretto. Tuttavia, le categorie delineate dal legislatore sono caratterizzate da alcune caratteristiche peculiari. Sul tema è intervenuta l'agenzia delle Entrate con la Cm 24/2020 fornendo alcuni utili chiarimenti.

Per quanto riguarda i condomini, laddove i lavori agevolabili vengano effettuati su parti comuni di immobili, per i quali non sussista l'obbligo di nomina di un amministratore e, pertanto, in assenza di un codice fiscale attribuibile al condominio, ai fini della fruizione del beneficio, stante la posizione

interpretativa assunta dall'agenzia delle Entrate, sembrerebbe possibile utilizzare il codice fiscale del condomino che ha effettuato i connessi adempimenti.

In ogni caso, per gli interventi effettuati sulle parti comuni dei condomini, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, il singolo condomino potrà fruire della detrazione per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici, in forza dei millesimi di proprietà. (2)

La categoria delle persone fisiche, invece, viene delimitata negativamente dalla norma, includendo le sole persone fisiche che non svolgano attività di impresa, arti e professioni. Questa esclusione a priori operata dal legislatore, è stata oggetto di un'interpretazione flessibile da parte dell'agenzia delle Entrate che, parrebbe riconoscere l'agevolazione anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa, arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito "privatistico". In altri termini, deve trattarsi di immobili diversi da:

- quelli strumentali alle attività di impresa o arti e professioni;
- unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività;
- beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

I beneficiari persone fisiche incorrono in un'ulteriore limitazione che coinvolge tutti quei contribuenti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva ovvero che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta.

Esempio n. 1
Il contribuente Alfa, titolare esclusivamente di redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e aderisce al regime forfetario (3) . Poiché il suo reddito (determinato forfetariamente) è assoggettato ad imposta sostitutiva, questo non potrà beneficiare della detrazione. Alfa, tuttavia, potrà optare per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto per gli interventi agevolabili o per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti terzi.

Inoltre, l'agenzia delle Entrate (4) ha chiarito che, nelle ipotesi in cui le spese agevolabili per la realizzazione dei lavori siano sostenute da un soggetto familiare o dai conviventi di fatto (5) del possessore o detentore dell'immobile, questi sono ammessi a fruire della detrazione in luogo del soggetto detentore dell'immobile.

In questi casi, tuttavia, è richiesto che i soggetti (il detentore/possessore ed il familiare/convivente) siano conviventi nell'immobile oggetto di dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese e che le spese sostenute riguardino un immobile nel quale si esplichi la convivenza.

Gli interventi trainanti e trainati

La delimitazione oggettiva della disciplina ha destato diverse perplessità, specie prima dei recenti interventi da parte dell'agenzia delle Entrate.

In particolare, la disciplina del Superbonus prevede alcuni interventi "principali", detti anche "**trainanti**", agevolabili, ove realizzati nel rispetto delle disposizioni normative, con il riconoscimento dell'aliquota maggiorata pari al 110%. Si tratta degli interventi di isolamento termico che interessano l'involucro degli edifici, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti e interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico.

Tuttavia, il Decreto Rilancio ha esteso il riconoscimento della maggiore aliquota prevista dal Superbonus anche ad una serie di interventi ancillari a quelli principali e per questo definiti "**trainati**". Si tratta delle spese sostenute per tutti gli interventi di efficientamento energetico (6) (cd. ecobonus), nei limiti di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento, e delle spese per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (7).

Stante l'orientamento espresso sul tema dall'Amministrazione finanziaria, sarà possibile applicare la **maggiore aliquota solo** agli interventi "trainati" **eseguiti congiuntamente** con almeno uno degli interventi principali e, sempreché questi assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi.

Gli interventi trainati devono, pertanto, essere effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al Superbonus e 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 (8).

Esempio n. 2
Il contribuente Beta ha sostenuto spese per interventi trainanti (ad esempio per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale) a marzo 2020. Dette spese, effettuate prima di luglio 2020, non sono ammesse al Superbonus. In questo caso il contribuente Beta non potrà beneficiare di tale agevolazione neanche per le spese sostenute per la sostituzione delle finestre (interventi trainati) ancorché i relativi pagamenti siano effettuati successivamente all'entrata in vigore delle agevolazioni in commento, ad esempio, a settembre 2020.

È stato, inoltre, chiarito che, qualora l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei **vincoli** previsti dal **Codice dei beni culturali e del paesaggio** o gli interventi trainanti di efficientamento energetico siano **vietati da**

regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, la detrazione del 110% si applica in ogni caso a tutti gli interventi trainati, fermo restando che tali interventi portino a un miglioramento minimo di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

Esempio n. 3
Nell'ipotesi di interventi su un edificio il cui rifacimento dell'isolamento termico è vietato da regolamenti urbanistici, il Superbonus si applica, comunque, agli interventi di sostituzione degli infissi ammessi dall'ecobonus, a condizione che il contribuente possa certificare il miglioramento energetico di due classi energetiche o il conseguimento della classe energetica più alta.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, trattando di interventi trainati di efficientamento energetico, ha precisato come l'elemento temporale, ossia l'esecuzione congiunta degli interventi trainanti e di quelli trainati, da intendersi nel senso sopra descritto, non sia l'unica condizione necessaria per il riconoscimento del Superbonus.

In particolare, i predetti interventi trainati sono agevolabili con la maggiore aliquota, a condizione che gli edifici oggetto degli interventi siano dotati di impianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile.

Una deroga a questa condizione è prevista dalla sola ipotesi di installazione dei collettori solari per produzione di acqua calda, dei generatori alimentati a biomassa e delle schermature solari.

Agli interventi trainanti ammessi al Superbonus restano astrattamente applicabili le agevolazioni già previste dalla legislazione vigente in materia di riqualificazione energetica. Tuttavia, va da sé che il contribuente potrà avvalersi di una sola delle agevolazioni potenzialmente ascrivibili all'intervento, rispettando gli adempimenti prescritti in relazione all'agevolazione di cui intende beneficiare.

Tale posizione è stata di recente confermata dalla stessa agenzia delle Entrate che, con la Rm n. 49/2020, ha ribadito come nell'ipotesi in cui si attuino interventi caratterizzati da requisiti tecnici astrattamente riconducibili a due diverse fattispecie agevolabili, il contribuente potrà applicare una sola agevolazione rispettando gli adempimenti previsti.

Nel caso di più interventi sul medesimo immobile riconducibili a diverse fattispecie agevolabili (ad esempio il Superbonus e l'ecobonus), il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

Il calcolo della detrazione

Il Superbonus riconosce una detrazione d'imposta, nella misura del 110%, da ripartire in cinque quote annuali e si applica alle sole spese sostenute per gli interventi agevolabili sostenute nel periodo di tempo compreso tra il 1° luglio 2020 ed il 31 dicembre 2021, indipendentemente dall'effettuazione degli interventi. Sul tema, tuttavia, occorre sottolineare come, ciascuno degli interventi, trainante o trainato che sia, prevede dei **limiti di spesa** oltre i quali il beneficio non viene riconosciuto.

I limiti di spesa ammessi alla detrazione variano in funzione della**tipologia** di interventi realizzati, nonché, degli **edifici** oggetto dei lavori agevolabili.

Esempio n. 4
Un contribuente Gamma è proprietario di un edificio unifamiliare su cui effettua interventi di isolamento termico delle superfici opache, per i quali il limite di spesa è di 50.000 euro e di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, per il quale il limite di spesa è pari a 30.000 euro. Gamma avrà diritto ad una detrazione pari al 110%, calcolata su un importo di spesa complessivamente pari a 80.000 euro.

Con la Cm 24/2020 l'agenzia delle Entrate ha ribadito che nelle ipotesi in cui il medesimo immobile sia oggetto di **più interventi**, tutti potenzialmente agevolabili, il limite massimo di spesa detraibile sarà costituito dalla **somma degli importi** previsti per ciascuno degli interventi realizzati.

Inoltre, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, per gli interventi realizzati su **parti comuni** di edifici in un condominio, il limite di spesa è calcolato in funzione del **numero delle unità immobiliari** di cui l'edificio è composto, così determinandosi il limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono.

Conseguentemente, ciascun condomino calcola la detrazione lui spettante in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà (9) ed effettivamente rimborsata al condominio anche in misura superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare.

Pertanto, nell'ipotesi, ad esempio, di un condominio composto da 6 unità immobiliari su cui vengano effettuati interventi di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, il cui limite di spesa è di 30.000 euro, il limite di spesa complessivo su cui calcolare la detrazione riconosciuta al condominio sarà pari ad euro 180.000 (30.000 x 6).

Ai fini del calcolo della detrazione, occorre, inoltre, tenere conto non solo dei limiti di spesa imputabili a ciascun intervento, ma anche dell'e **ffettivo sostenimento delle spese** nell'arco temporale ricompreso tra il 1° luglio 2020 ed il 31 dicembre 2021. A tal proposito rileva determinare il **criterio** da adottare per individuare il periodo d'imposta cui imputare le spese.

Sul tema l'Amministrazione finanziaria, facendo applicazione dei principi generali in materia, ha ritenuto

coerente fare riferimento al criterio di cassa per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, ed al criterio di competenza per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali,

Inoltre, si ricorda che la detrazione prevista dal Superbonus spetta esclusivamente sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente. Pertanto, eventuali contributi ricevuti dal contribuente devono essere sottratti dall'ammontare su cui applicare la detrazione.

Adempimenti connessi al Superbonus

Le disposizioni in materia di Superbonus si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. sisma bonus*),* nonché quelli di riqualificazione energetica degli edifici (cd. ecobonus).

Dunque, anche ai fini del Superbonus, per il riconoscimento della detrazione è necessario che il pagamento delle spese per l'esecuzione degli interventi, salvo l'importo del corrispettivo oggetto di sconto in fattura o cessione del credito, vada effettuato mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Su tali bonifici gli istituti di pagamento autorizzati a prestare servizi di pagamento saranno tenuti ad applicare, all'atto dell'accredito dei relativi pagamenti, la ritenuta d'acconto (attualmente nella misura dell'8%) di cui all'articolo 25 del decreto-legge 78/2010.

In queste ipotesi sarà possibile utilizzare i bonifici predisposti dai medesimi istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Sul tema l'agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare come, l'obbligo di pagamento a mezzo bonifico non riguardi i soggetti esercenti attività d'impresa, potendo in tal caso far rifermento ad altra documentazione idonea ad attestare il sostenimento della spesa secondo il principio di competenza.

Le alternative alla detrazione: lo sconto in fattura e la cessione del credito

L'articolo 121 del Decreto Rilancio prevede per i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi agevolabili, la possibilità di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento delle spese, alternativamente per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso o per la cessione di un credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successive cessioni.

La possibilità di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura viene assoggettata al rispetto di alcune condizioni. In primo luogo non tutti gli interventi permettono l'accesso all'opzione, prevedendo il Decreto Rilancio un **elenco tassativo** di spese per cui è possibile accedere allo sconto in fattura e alla cessione del credito.

Inoltre, è richiesto il rilascio di alcune **asseverazioni** che attestino il rispetto dei requisiti previsti dalla normativa nonché il rilascio di un **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Per quanto riguarda lo sconto in fattura sul corrispettivo dovuto, questo **non** può mai essere **superiore al corrispettivo**.

Esempio n. 5
Il contribuente Delta sostiene spese integralmente agevolabile con il Superbonus per un importo pari ad euro 10.000, vedendosi riconoscere una detrazione pari ad euro 11.000. Delta potrà optare per uno sconto in fattura pari ad un massimo di 10.000 (il corrispettivo). Il documento di fatturazione emesso dall'esercente i lavori dovrà dare indicazione dello sconto di euro 10.000 effettuato a sensi dell'articolo 121 del decreto-legge 34/2020 e, altresì, dell'Iva calcolata sul corrispettivo, pari ad euro 10.000.

L'agenzia delle Entrate (10) ha avuto modo di precisare che l'importo dello sconto praticato non riduce la base imponibile ai fini Iva e che lo sconto deve essere espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati, indicando che si tratta di uno sconto praticato in forza delle previsioni dell'articolo 121 del decreto-legge 34/2020.

L'esercizio dell'opzione per la cessione del credito o per lo sconto sul corrispettivo va comunicato all'agenzia delle Entrate **esclusivamente in via telematica** con uno specifico **modello** (11).

La comunicazione andrà inviata **a decorrere dal 15 ottobre 2020 ed entro il 16 marzo dell'anno successivo** a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione, ovvero, nei casi di cui l'opzione riguardi rate residue non fruite riferite alle spese sostenute tra luglio 2020 e dicembre 2021, entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

A seguito dell'invio della comunicazione è rilasciata al contribuente, entro 5 giorni dall'invio, una ricevuta che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta verrà messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso la comunicazione, nell'area riservata del sito Internet dell'agenzia delle Entrate.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, ove il soggetto tenuto all'invio della comunicazione non adempia nei termini e con le modalità prescritte per l'invio, l'opzione s'intende come inefficace, non

avvenuta, nei confronti dell'agenzia delle Entrate (12).

Il cessionario del credito, considerato il disconoscimento degli effetti legato al mancato adempimento degli obblighi di comunicazione da parte del cedente, è tenuto preventivamente a confermare l'esercizio dell'opzione con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito dell'agenzia delle Entrate.

Il cessionario o il fornitore, inoltre, in alternativa all'utilizzo diretto, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione all'agenzia delle Entrate, potranno nuovamente cedere i crediti d'imposta ad altri soggetti.

La comunicazione della nuova cessione avviene esclusivamente, a pena d'inefficacia, a cura del soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'agenzia delle Entrate e secondo le modalità previste per la prima cessione.

Profili di incertezza

Anche se il quadro normativo, grazie agli interventi dell'agenzia delle Entrate, può dirsi formalmente completo, persistono alcuni profili di incertezza.

Ad esempio, non è chiaro se la possibilità di traino del Superbonus dagli interventi trainanti sulle parti comuni condominiali ai lavori trainati sulle singole unità immobiliari, si applichi a qualunque tipologia soggettiva di condòmini, ricomprendendo anche soggetti quali imprese e professionisti, o se resti limitata alle categorie di soggetti descritte dalla norma.

Allo stesso mondo non sono chiare le ragioni per cui l'agenzia delle Entrate ammetta a beneficiare delle detrazioni i soggetti non residenti ma escluda dal Superbonus i soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, inoltre, non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. È questo il caso delle persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che posseggono l'immobile oggetto degli interventi in base a un contratto di locazione o di comodato.

Resta, in queste ed altre ipotesi, da capire quale sarà la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria.

Note:

1. Decreto-legge 34/2020 convertito con modificazioni dalla legge 77/2020.

2. Con la circolare 24/E/2020 l'agenzia ha chiarito che la detrazione può essere determinata in ragione dei diversi criteri applicabili ai sensi dell'articolo 1123 e ss. del codice civile.

3. Disciplina di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

4. Circolare 24/E/2020 dell'agenzia delle Entrate (par. 1.2).

5. Si veda legge 76/2016.

6. Disciplina di cui all'articolo 14 del decreto-legge 63/2013.

7. Disciplina di cui all'articolo 16-ter del citato decreto-legge 63/2013.

8. Si veda l'articolo 2, comma 5, del decreto del ministro dello Sviluppo economico di concerto con il ministro dell'Economia e delle Finanze e del ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare e del ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 6 agosto 2020.

9. Con la Circolare 24/E/2020 l'agenzia ha chiarito che la detrazione può essere determinata in ragione dei diversi criteri applicabili ai sensi dell'articolo 1123 e ss. del codice civile.

10. Provvedimento n. 283847/2020 dell'8 agosto 2020 dell'agenzia delle Entrate (par. 3).

11. Modello allegato al Provvedimento n. 283847/2020 dell'8 agosto 2020 dell'agenzia delle Entrate.

12. Provvedimento n. 283847/2020 dell'8 agosto 2020 dell'agenzia delle Entrate (par. 4).