

Newsalert

Dipartimento fiscale

Superbonus 110%: primi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate (Circolare n. 24/E del 8 agosto 2020)

Con la Circolare 24/E pubblicata l'8 agosto 2020 ("Circolare 24") l'Agenzia delle entrate ha fornito i primi chiarimenti sul c.d. Superbonus. Si tratta, come noto, della detrazione dalle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) pari al 110% delle spese sostenute per specifici interventi edili relativi a: miglioramento dell'efficienza energetica degli edifici, interventi antisismici, installazione di impianti fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici.

Il quadro normativo di riferimento può essere riassunto come segue:

- Articoli 119 e 121 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 convertito con modificazioni nella Legge 17 luglio 2020, n. 77 ("**Decreto Rilancio**");
- Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 3 agosto 2020 ("**Decreto Asseverazione**") avente ad oggetto l'asseverazione dei requisiti per gli interventi che danno diritto al Superbonus, nonché le modalità di controllo delle asseverazioni;
- Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 6 agosto 2020 ("**Decreto Requisiti**") avente ad oggetto i requisiti tecnici che i lavori devono rispettare per avere diritto al Superbonus.

Il c.d. Superbonus si affianca alle detrazioni fiscali già vigenti prima del Decreto Rilancio e relative a interventi di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (c.d. Sismabonus) e interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. Ecobonus).

I beneficiari della detrazione fiscale da Superbonus

I soggetti che possono beneficiare del Superbonus sono individuati dal comma 9 dell'art. 119 del Decreto Rilancio:

- a) **condomini**;
- b) **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni (su massimo 2 unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi sulle parti comuni dell'edificio e l'assenza di limiti di unità immobiliari per gli interventi volti alla riduzione del rischio sismico);
- c) **cooperative di abitazione a proprietà indivisa**, per interventi realizzati su immobili di proprietà delle cooperative e assegnati in godimento ai propri soci. In sintesi, le cooperative a proprietà indivisa attribuiscono ai propri soci un diritto di godimento dell'unità immobiliare, a fronte del quale il socio paga un corrispettivo;



CHIOMENTI

d) altri enti:

- i) Istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti aventi le stesse finalità sociali, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing", per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà o gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- ii) Onlus, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale;
- iii) associazioni e società sportive dilettantistiche per i lavori su immobili adibiti a spogliatoi.

Sono, quindi, esclusi dal Superbonus i soggetti passivi dell'IRES (ad es. società commerciali).

La Circolare 24 ha fornito alcuni chiarimenti con riferimento ai condomini, alle persone fisiche e alle «Comunità energetiche rinnovabili».

In relazione ai **condomini**, l'Agenzia ha sottolineato che l'edificio oggetto degli interventi deve essere costituito in condominio secondo la disciplina di cui agli artt. 1117 e seguenti del codice civile, considerato che il Decreto Rilancio fa riferimento ai codomini e non alle "parti comuni" di edifici. Al riguardo l'Agenzia ha poi precisato che non è necessario che il condominio sia stato formalmente costituito con una delibera, posto che secondo una consolidata giurisprudenza, la nascita del condominio si determina automaticamente, quando più soggetti costruiscono su un suolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva.

Tale precisazione risulta, invero, in contrasto con recenti interpretazioni della stessa Agenzia ai fini del Sismabonus e dell'Ecobonus (cfr. la circolare n. 13/E del 31 maggio 2019, le risposte ad interpello n. 293 del 22 luglio 2019 e n. 137 e 139 del 22 maggio 2020). In tali occasioni l'Agenzia aveva concesso l'agevolazione anche per gli interventi su parti comuni a più unità immobiliari di proprietà di un singolo proprietario (quindi in assenza di un condominio) nonostante la relativa norma facesse riferimento a "parti comuni di edifici condominiali". Tale limitazione appare quindi di difficile comprensione, poiché preclude la fruizione del Superbonus su parti comuni di edifici che possono invece godere delle agevolazioni previste dall'Ecobonus e Sismabonus "ordinari".

La delibera condominiale per gli interventi in esame dovrebbe essere adottata con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno 1/3 del valore dell'edificio (secondo la modifica all'art. 119 prevista dall'art. 61 del DL Agosto).

Con riferimento alle **persone fisiche** che svolgono attività di impresa, arti e professioni, la Circolare 24 ha precisato che sono escluse dalla fruizione del Superbonus le unità immobiliari che si qualificano come beni relativi all'impresa o strumentali per l'esercizio di arti o professioni (di cui rispettivamente agli articoli 65 e 54, comma 2 del TUIR).

La Circolare 24 sostiene, inoltre, che tali unità immobiliari possono, tuttavia, beneficiare del Superbonus in relazione alle spese sostenute per gli interventi realizzati sulle parti comuni del condominio di cui fanno parte, purché tali soggetti partecipino alla ripartizione di tale spese in qualità di condòmini e l'edificio condominiale di cui fa parte l'immobile sia "residenziale", ovvero abbia una superficie complessiva costituita per oltre il 50% da unità immobiliari destinate a residenza.

Inoltre, secondo la Circolare 24 le unità immobiliari oggetto del Superbonus per gli interventi effettuati direttamente sugli stessi dovrebbero essere "**residenziali**", con la conseguenza che, ad esempio, negozi, uffici o laboratori, seppur posseduti da persone fisiche al di fuori di attività di impresa, arte o professione, sarebbero esclusi da tale beneficio. Si tratta di un requisito che non risulta dal dato letterale nelle norme in esame.

Le citate unità "non residenziali" potrebbero comunque beneficiare del Superbonus per gli interventi realizzati sulle parti comuni del condominio a cui appartengano (purché quest'ultimo si qualifichi come "residenziale"), nonché dell'Ecobonus e Sismabonus "ordinari".

Infine, la Circolare 24 ha chiarito che il Superbonus si applica anche alle «**Comunità energetiche rinnovabili**» costituite «in forma di enti non commerciali o di condomini che aderiscono alle configurazioni» di cui all'art. 42-bis del D.L n. 162/2019, limitatamente, tuttavia, alle spese sostenute per gli impianti a fonte rinnovabile gestiti dalle predette comunità energetiche.

Gli interventi edilizi "principali" e quelli "trainati"



CHIOMENTI

I commi da 1 a 4 dell'art. 119 del Decreto Rilancio indicano i cd. **interventi "trainanti" o "principali"**, ovvero gli interventi che consentono di beneficiare del Superbonus (detrazione del 110%). Si tratta di determinati interventi di isolamento termico (quale il cd. cappotto termico), di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria (quale la sostituzione della caldaia) e di riduzione del rischio sismico.

Per tali interventi il Superbonus è determinato su un ammontare massimo di spese, calcolato a seconda del numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

La detrazione del 110% prevista dal Superbonus spetta inoltre per le spese sostenute per tutti gli interventi di efficientamento energetico di cui al c.d. Ecobonus e per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici e di impianti solari fotovoltaici (cd. **interventi "trainati"**), purché effettuati congiuntamente ad almeno uno degli interventi principali.

Secondo la Circolare 24 le spese sostenute per gli interventi "trainati" devono essere effettuate, oltre che nel periodo di vigenza del Superbonus (dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021), nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "trainanti".

La detrazione fiscale e l'attestazione

Secondo quanto disposto dal comma 1 dell'art. 119 del Decreto Rilancio, la detrazione fiscale del 110% è ripartita in 5 quote annuali di pari importo e la quota non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi né essere richiesta a rimborso. Per beneficiare della detrazione, è necessario che un **tecnico abilitato**⁽¹⁾ rilasci un'asseverazione che attesti (art. 119, comma 13 del Decreto Rilancio):

- 1) che l'intervento realizzato risulta conforme ai requisiti tecnici richiesti;
- 2) la congruità delle spese sostenute; a questo proposito, la Circolare 24 rimanda ai prezzi individuati dal Decreto Requisiti.

Per gli interventi di efficientamento energetico, una copia dell'asseverazione deve essere trasmessa, per via telematica, all'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA), secondo le modalità stabilite con il Decreto Asseverazioni ed entro 90 giorni dal termine dei lavori, nel caso l'asseverazione faccia riferimento a lavori conclusi. Per gli interventi antisismici, invece, l'asseverazione è depositata presso lo sportello unico competente di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 380/2001.

La cessione del credito e lo "sconto in fattura" (art. 121, comma 1, del Decreto Rilancio)

In luogo dell'utilizzo diretto della detrazione in diminuzione dell'IRPEF e dell'IRES, il beneficiario del Superbonus può optare:

- 1) per un contributo sotto forma di **sconto** sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha eseguito gli interventi. Il fornitore recupererà il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante⁽²⁾; e
- 2) per la **cessione del credito d'imposta**, di ammontare pari alla detrazione, a qualsiasi soggetto, inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Sia il fornitore sia i cessionari del credito di imposta possono a loro volta cedere il credito d'imposta, senza limiti (cd. cessioni a catena).

¹ Ad esempio ingegneri o architetti. In particolare, per la realizzazione di interventi di efficientamento energetico, il tecnico abilitato deve essere abilitato alla progettazione di edifici e impianti ed iscritto allo specifico Ordine e Collegio professionale. In caso di interventi antisismici, invece, il tecnico abilitato deve essere incaricato della progettazione strutturale o della direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico (nonché iscritto al relativo Ordine o Collegio professionale).

² Ad esempio, come chiarito dalla Circolare 24, par. 7, nel caso in cui il contribuente sostenga una spesa pari a 30.000 euro alla quale corrisponde una detrazione pari a 33.000 euro (110 per cento), a fronte dello sconto applicato in fattura pari a 30.000 euro, il fornitore maturerà un credito d'imposta pari a 33.000 euro.



CHIOMENTI

I cessionari del credito possono utilizzare il credito di imposta in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 (quindi anche con eventuali ritenute e versamenti IMU), con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione.

Al pari dell'utilizzo diretto della detrazione, la quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, né essere chiesta a rimborso. La Circolare 24 precisa che non trova applicazione il limite generale di compensabilità previsto per i crediti di imposta e contributi pari ad Euro 700.000 (elevato ad Euro 1 milione per il solo anno 2020), né il limite di Euro 250.000 applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Con riferimento all'opzione per lo sconto, la Circolare 24 ha chiarito che laddove il fornitore applichi uno sconto "parziale", il credito di imposta deve essere calcolato sull'importo dello sconto applicato, mentre il contribuente potrà utilizzare in detrazione o cedere ad altri soggetti l'importo rimasto a proprio carico.

La Circolare 24 ha inoltre chiarito che i soggetti cessionari possono essere i fornitori, altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti) ed istituti di credito e intermediari finanziari. La Circolare 24 non fornisce, tuttavia, ulteriori chiarimenti al riguardo.

Nel modello relativo alla comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito devono essere indicati il codice fiscale del cessionario o del fornitore, la data di esercizio dell'opzione e l'ammontare del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto, nonché la "tipologia del cessionario" (fornitore, soggetto privato, intermediari finanziari o impresa di assicurazione).

Tali opzioni possono essere esercitate sia alla fine dei lavori sia con riferimento a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL) che, in ogni caso, devono riferirsi ad almeno il 30% dell'intervento e non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo.

Secondo quanto disposto dall'art. 119, comma 11 del Decreto Rilancio, ai fini della cessione, è necessario un visto di conformità da parte di dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro e responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF.

L'opzione per lo sconto e per la cessione del credito di imposta deve essere esercitata esclusivamente per via telematica, secondo le modalità e i termini stabiliti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 283847 dell'8 agosto 2020.

Tale Provvedimento ha stabilito che le opzioni potranno essere comunicate a partire dal 15 ottobre 2020 e che le comunicazioni dovranno, in ogni caso, essere inviate entro il termine ultimo del 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese che danno diritto alla detrazione. I cessionari e i fornitori, prima di poter utilizzare il credito, dovranno inoltre confermare l'esercizio dell'opzione nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

La Circolare 24 ha infine il pregio di chiarire che il beneficiario che intende fruire direttamente della detrazione ha comunque la possibilità di optare successivamente per la cessione delle quote residue non ancora fruite, presentando la comunicazione di opzione 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 ancora utilizzata in detrazione.

Contatti

tax@chiomenti.net

