

SUPERBONUS LA GUIDA/2 DUBBI E PROBLEMI, TUTTE LE RISPOSTE

La **seconda guida** con le indicazioni degli esperti del Sole su unità unifamiliari, general contractor, cessione dei crediti, Cila e controlli degli uffici fiscali

ILLUSTRAZIONE DI STEFANO MARRA



Cari amici, nella speranza di fare cosa gradita, vi invio questa guida sul Superbonus con le indicazioni degli esperti de Il Sole 24 Ore su unità unifamiliari, general contractor, cessione dei crediti, Cila e controlli degli uffici fiscali

A presto
Antonio De Poli

Il Sole
24 ORE

29/07/21

IFOCUS DEL SOLE 24 ORE
Il Sole 24 ORE, Milano, Sett. n.23.
In vendita abbinata obbligatoria
con Il Sole 24 ORE a €2,50 (il focus del
Sole €0,50 + Il Sole 24 ORE €2,00).
Solo ed esclusivamente per gli abbonati,
in vendita separata dal quotidiano a €0,50.

Chiuso in redazione il 26 luglio 2021



SUPERBONUS - LA GUIDA/2

96mila

Ascensori

È il massimale a disposizione per la sistemazione di ascensori comprese le opere edili collegate su rampe e scale

Gli interventi non in condominio

Ammessi all'agevolazione proprietari o detentori di villette unifamiliari

Pesa un doppio limite: il tetto di due unità e il rispetto dei requisiti di autonomia legati ad accessi e proprietà degli impianti

Silvio Rivetti

Il superbonus nasce per favorire il recupero dell'edilizia residenziale privata, potenziando le vecchie agevolazioni. Per questo motivo, il 110% trova applicazione non solo nei grandi cantieri in ambito condominiale, ma anche per gli interventi di efficientamento termico e antisismico realizzati sulle singole ville unifamiliari, cioè sugli edifici composti da una sola unità immobiliare ad uso abitativo, indipendentemente dal numero di pertinenze che vi facciano corona. Il 110% è applicabile anche agli interventi sulle villette a schiera, che sono equiparate agli edifici unifamiliari (il superbonus è applicabile anche agli edifici plurifamiliari, comprendenti fino a quattro unità immobiliari, facenti capo ad un unico proprietario: con applicazione però di regole in parte diverse da quelle in esame, mutate dal condominio).

Per l'articolo 119 del Dl 34/2020, dunque, il contribuente persona fisica che agisce come tale (al di fuori di un'attività d'impresa, arte e professione) può sostenere interventi sugli immobili unifamiliari, di cui sia possessore (ad esempio perché proprietario) o detentore (ad esempio perché locatario o comodatario), realizzando sia lavori trainanti in ecobonus (come l'isolamento termico dell'edificio, riguardante almeno il 25% della superficie disperdente lorda, e la sostituzione del vecchio impianto di riscaldamento con uno più moderno e performante, eventualmente svolgente anche le funzioni di raffresca-

mento); sia interventi trainanti in sismabonus (tra i quali una nutrita serie di interventi strutturali, da quelli "leggeri" a quelli più complessi, derivanti anche dalla demolizione e ricostruzione dell'edificio preesistente).

Le somme detraibili

I massimali delle spese detraibili, previsti dalla legge vanno, per la villa unifamiliare e la villetta a schiera equiparate, dai 50mila euro per la collocazione del cappotto termico, ai 30mila euro per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale (comprensivo delle spese per lo smaltimento e la bonifica di quello precedente); sino ai 96mila euro per gli interventi strutturali sismabonus (tenendo presente che, negli edifici unifamiliari ed equiparati, tali massimali sono da considerarsi unitari tanto per l'unità abitativa, quanto per le relative pertinenze e indipendentemente dal numero di queste).

I lavori trainati agevolabili

In aggiunta, accanto ai lavori trainanti, sono poi agevolabili al 110% anche una serie di lavori cosiddetti trainati, a cui si estende non solo la maxi-aliquota ma anche la fruibilità della stessa in cinque anni anziché dieci (nel rispetto di massimali di spesa ulteriori rispetto ai lavori principali, secondo la puntuale disciplina di legge per ognuno di essi), alla condizione che questi lavori trainati vengano realizzati congiuntamente ai primi (vale a dire, a condizione che le spese per i lavori trainati vengano sostenute tra l'inizio e la fine dei lavori trainanti, nel rispetto dell'arco temporale di vigenza del superbonus).

Al traino dei lavori trainanti ecobonus si collegano così, spiccando per frequenza e importanza anche nel contesto delle ville unifamiliari, il cambio dei serramenti e la collocazione delle schermature solari (unitamente a tutti i variegati interventi agevolabili con l'ecobonus ordinario); mentre, al traino dei lavori trainanti sia ecobonus sia sismabonus, si connettono tanto gli interventi di collocazione dei pannelli solari, quanto la realizzazione delle opere edili funzionali all'abbattimento delle barriere architettoniche, a favore dei soggetti disabili e delle persone ultrasessantacinquenni (tra questi lavori risalta, soprattutto, la collocazione dell'ascensore).

Tali ultime categorie di interventi risultano particolarmente favorite dal legislatore, che ne stimola largamente la realizzazione puntando sia su un effetto traino particolarmente ampio; sia su massimali di spesa tutt'altro che irrisori (pari a 48mila euro per la collocazione degli impianti a pannelli solari; ulteriori 48mila euro per i sistemi di accumulo a batteria, che rendono proficua l'installazione dei primi; 96mila euro per la sistemazione dell'ascensore, comprese tutte le opere edili eventualmente da realizzare su rampe, scale o pianerottoli, per rendere l'impianto accessibile da parte di una persona su sedia a rotelle).

Non mancano tuttavia le limitazioni, previste dalla norma per meglio profilare l'applicazione del superbonus: limitazioni che è bene avere chiare, allo scopo di non commettere errori.

Le limitazioni

La prima delle limitazioni è quella prevista dal comma 10 dell'articolo 119: l'impedimento, alle persone fisiche private, di applicare il 110% agli in-

IN SINTESI

Il superbonus è applicabile anche alle spese per l'efficientamento degli edifici unifamiliari e delle villette a schiera, sostenute da parte delle persone fisiche che ne siano proprietari o detentori.

Edifici unifamiliari

Gli edifici dotati di una sola unità immobiliare abitativa accedono al 110% in relazione sia agli interventi trainanti ecobonus e sismabonus, sia agli interventi trainati di efficientamento energetico, collocazione dei pannelli solari e rimozione delle barriere architettoniche. I massimali di spesa sono sempre unitari, non contando il numero delle pertinenze a servizio dell'abitazione.

Non più di due

Gli interventi di efficientamento energetico sono agevolabili al massimo su due unità immobiliari. In questo limite si conteggiano sia gli alloggi, sia le ville singole, non gli interventi su parti comuni.

Edifici equiparati

Agevolabili anche gli interventi sulle villette a schiera, equiparate agli edifici unifamiliari a condizione che siano dotate di accesso autonomo dall'esterno e di indipendenza funzionale. Gli interventi relativi al sismabonus sono agevolabili solo se riguardano il complesso dell'edificio plurifamiliare, di cui le singole villette a schiera sono parte.

terventi di efficientamento energetico, sia trainanti sia trainati, su più di due unità immobiliari. In conseguenza di questa previsione il contribuente potrà valutare se richiedere l'effettuazione delle spese "sopra soglia" a eventuali familiari conviventi, o a eventuali comproprietari delle unità immobiliari coinvolte nei lavori.

La seconda limitazione è quella connessa al comma 1-bis dell'articolo 119, per effetto del quale non tutte le villette a schiera sono equiparate a ville singole, ma solo le unità, facenti parte di edifici plurifamiliari, che presentino le caratteristiche dell'accesso autonomo dall'esterno e dell'indipendenza funzionale.

Quanto al primo aspetto, conta la disponibilità di uno o più accessi indipendenti all'esterno, non comuni ad altre unità immobiliari, chiusi da cancelli o portoni, che consentano l'accesso autonomo all'unità immobiliare in questione da strada o cortile o giardino, anche di proprietà comune.

Quanto al secondo profilo, l'unità si assume essere indipendente dal punto di vista funzionale, quando sia dotata di almeno tre impianti su quattro di proprietà esclusiva: gli impianti rilevanti, secondo le indicazioni della legge, sono quelli per l'approvvigionamento idrico, per il gas, per l'energia elettrica, per la climatizzazione invernale (mentre non rileva l'allaccio fognario).

L'esecuzione di interventi trainanti sismabonus sulla singola villetta a schiera, e non sull'intero complesso delle stesse, è tuttavia un'opzione da valutarsi con cautela, visto che le Entrate hanno negato l'agevolabilità di lavori antisismici che non riguardino tutte le unità immobiliari facenti parte dell'edificio plurifamiliare che le comprende. ●

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

4

Unico proprietario

Per fruire del superbonus nel limite di quattro unità di unico proprietario non vanno incluse le pertinenze

Domande & Risposte

Fuori dal condominio

Risposte ai quesiti a cura di

Agenzia delle Entrate, Alessandro Borgoglio, Alessandra Caputo, Fabio Chiesa, Elisa de Pizzol, Luca De Stefani, Francesco Paolo Fabbri, Giorgio Gavelli, Giampiero Gugliotta, Massimo Ianni, Guido Inzaghi, Simona Lenzi, Riccardo Marletta, Lorenzi Pegorin, Silvio Rivetti, Luca Rollino, Barbara Zanardi, Marco Zandonà, Angelo D'Ugo

51

La scelta delle unità

Relativamente al numero massimo di due unità immobiliari agevolate con il super ecobonus, se un contribuente ha effettuato nel 2021 lavori trainanti e/o trainati su tre abitazioni, effettuando separati bonifici «parlanti», è libero nello scegliere le due abitazioni, per le quali beneficiare della detrazione?

In base all'articolo 119, comma 10, del Dl 34 del 2020 (decreto Rilancio) alle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni il superbonus si applica limitatamente agli 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. Ne consegue che nel caso in cui il contribuente abbia effettuato nel 2021 interventi di efficientamento energetico su tre unità immobiliari effettuando i bonifici dedicati in maniera distinta per ciascuna unità, potrà accedere all'agevolazione del superbonus soltanto in relazione alle spese sostenute per due di esse, quali interventi trainati. In merito alla scelta delle unità immobiliari sulle quali applicare il beneficio la stessa deve essere indicata nella dichiarazione dei redditi e il contribuente dovrà altresì porre in essere tutti gli adempimenti connessi ivi inclusa la relativa comunicazione ad Enea.

(Risposta agenzia delle Entrate)

52

Le pertinenze non in condominio

Si chiede conferma del fatto che in un edificio posseduto da un unico proprietario composto da tre unità immobiliari e da tre pertinenze: a) è possibile eseguire lavori agevolati al 110% in

quanto ai fini del calcolo richiesto da tale beneficio le pertinenze non contano; b) il limite di spesa complessivo per i lavori eseguiti sulle parti comuni dell'edificio si ottiene moltiplicando l'importo previsto dal legislatore per sei unità immobiliari (ossia comprendendo anche le pertinenze).

La legge di bilancio 2021, alla lettera n), del citato comma 66, ha modificato il 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, pertanto, l'agevolazione spetta anche se gli interventi sono realizzati sulle parti comuni di edifici non in condominio, in quanto composti da due fino a quattro 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 contribuenti possono beneficiare del superbonus per gli interventi ecobonus realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio (articolo 119, comma 10). Ai fini della verifica del limite delle quattro «unità immobiliari», l'agenzia delle Entrate ha specificato, ancora con le recenti risposte interpello 461 e 464 del 7 luglio 2021, che tale limite riguarda solo le unità residenziali e non anche le pertinenze, che non vanno incluse nel calcolo del numero delle unità immobiliari agevolabili di un singolo proprietario. Pertanto, può fruire del superbonus anche l'unico proprietario di un edificio composto da tre unità immobiliari abitative e tre pertinenze, che realizza interventi finalizzati al risparmio energetico sulle parti comuni del predetto edificio.

Tenuto conto che la previsione di cui trattasi è inserita nel comma 9, lettera a) dell'articolo 119, ai fini dell'applicazione del superbonus, agli edifici posseduti da un unico proprietario o da più comproprietari, si applicano, in generale, i chiarimenti di prassi forniti relativamente agli edifici in condominio. Pertanto, con riguardo alla determinazione dei massimali di spesa ammessi al superbonus - al pari degli interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio in condominio - occorre tener conto del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto, incluse le pertinenze. Anche in relazione agli edifici posseduti da un unico proprietario o da più comproprietari, va verificato che l'edificio oggetto degli interventi sia residenziale nella sua interezza. Pertanto, è possibile fruire del superbonus, in presenza di ogni altro requisito, solo qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50%. Resta esclusa la possibilità di beneficiare del superbonus per le spese relative ad interventi «trainati» realizzati sulle singole unità non residenziali.

(Risposta agenzia delle Entrate)

53

L'immobile sede di attività

In una villetta a schiera funzionalmente indipendente (con entrata autonoma e impianti indipen-

dent), di categoria A/3, con unico proprietario, il 25% dell'abitazione principale (indicato anche ai fini Isa, indici sintetici di affidabilità) è sede dell'attività del proprietario stesso quale studio professionale. Si può fruire del 110% in virtù dell'esecuzione di interventi di sostituzione dell'impianto di riscaldamento esistente con caldaia a condensazione, nonché di rifacimento del tetto con installazione di impianto fotovoltaico e realizzazione del cappotto termico per almeno il 25% della superficie lorda? Nel caso in cui l'uso promiscuo del 25% dell'abitazione contrasti con quanto previsto dall'articolo 119, comma 9, del Dl 34/2020, per ottenere il bonus del 110% è sufficiente spostare lo studio professionale altrove, inviando la relativa comunicazione all'agenzia delle Entrate prima dell'inizio dei lavori?

La sostituzione dell'impianto di riscaldamento della villetta a schiera funzionalmente indipendente e con accesso autonomo dall'esterno rientra nel superbonus del 110% a norma dell'articolo 119, comma 1, lettera c), del Dl 34/2020, come intervento trainante. Il rifacimento del tetto e l'installazione del cappotto termico, sussistendone tutti i relativi presupposti, rientrano nell'ambito dell'intervento trainante di cui alla lettera a) dello stesso comma 1, a condizione che incidano almeno sul 25% della superficie disperdente lorda dell'intera villetta a schiera. L'installazione dell'impianto fotovoltaico, invece, è un intervento trainato al 110% soltanto se eseguito congiuntamente a quelli trainanti, come stabilito dal comma 5 dell'articolo 119.

Inoltre, per la condizione posta dall'articolo 119, comma 9, del Dl 34/2020, ricordata dal lettore, è necessario che questi non agisca, per l'esecuzione degli interventi agevolabili al 110 per cento, nell'ambito di attività d'impresa o di lavoro autonomo e, quindi, secondo quanto chiarito dalle Entrate, «la detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito «privatistico» e, dunque, diversi: da quelli strumentali, alle predette attività di impresa o arti e professioni; dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività; dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa» (circolare 24/E/2020, paragrafo 1.2).

L'agenzia delle Entrate ha dunque chiarito che gli interventi sono agevolabili al 110% se le unità immobiliari sono residenziali (circolare 24/E/2020, paragrafo 2); e laddove queste siano utilizzate ad uso promiscuo, in quanto destinate anche ad attività professionale, in coerenza con le indicazioni degli atti di prassi precedenti e come riassunti dalle circolari 19/E/2020 e 7/E/2021, le detrazioni sono sì riconosciute come spettanti, ma ridotte del 50% (si veda anche la Risposta all'interpello numero 198/2021).

Ne deriva che i lavori sopra indicati permetteranno al contribuente l'accesso al superbonus, ridotto alla metà del suo importo.

Quanto all'ipotesi ventilata nel quesito, di trasferire la sede dello studio professionale prima dell'inizio dei lavori agevolabili, per poter accedere al superbonus del 110% nella sua interezza, l'operazione potrebbe essere a rischio, per i seguenti motivi. È da tenere presente infatti che, da un lato, gli adempimenti necessari per lo spostamento della sede professionale dovrebbero essere posti in essere in data senz'altro precedente a quella del

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

3

Impianti

Un'unità può ritenersi funzionalmente indipendente qualora sia dotata di almeno tre impianti di proprietà esclusiva

sostenimento delle spese, ed in maniera documentabile, per poter avvalorare l'esecuzione dei lavori su un immobile esclusivamente residenziale; dall'altro lato, tuttavia, è da rammentare che la detrazione spetta unitariamente in relazione all'anno d'imposta, e non a quote parti di esso: e pertanto non è escluso che possa essere contestata la spettanza di parte della detrazione, in relazione all'uso promiscuo dell'immobile nel corso di una parte dell'anno.

54

Villetta con più comproprietari

Il sismabonus al 110% e l'ecobonus sono applicabili nel caso di una unità immobiliare unifamiliare indipendente e autonoma, ma con più proprietari? È il classico caso della villetta al mare, ereditata dai genitori e rimasta in comproprietà tra fratelli.

La risposta è positiva. Il lettore potrà accedere al 110% per gli interventi trainanti di cappotto termico e di sostituzione dell'impianto di riscaldamento dell'edificio unifamiliare ex articolo 119, comma 1, lettere a) e c), del Dl 34/2020, anche se l'edificio unifamiliare è in comproprietà con altri soggetti. In presenza di interventi trainanti potranno essere eseguiti - solo se congiuntamente - anche interventi trainati, di cui al comma 2 dell'articolo 119.

55

Accesso unico per due immobili

Si presenta il caso di un edificio con due appartamenti e un unico proprietario, con un solo accesso. Si chiede se in questi casi, ai fini del superbonus, è richiesta l'autonomia di almeno tre impianti su quattro (come nelle plurifamiliari) o se invece è necessario effettuare i lavori trainanti sulle parti comuni (come nei condomini).

Il caso prospettato dal lettore è stato preso in considerazione dalla legge 178/2020, di Bilancio per il 2021, che ha esteso il beneficio del superbbonus all'ipotesi del proprietario unico persona fisica (o dei comproprietari) di un intero edificio composto da due a quattro unità immobiliari, distintamente accatastate, con ingresso in comune (articolo 1, comma 66, lettera n, a integrazione dell'articolo 119, comma 9, lettera a, del decreto Rilancio, Dl 34/2020).

In questa situazione, sono applicabili i medesimi criteri previsti per il condominio (vista la collocazione, nel testo di legge, della nuova disposizione normativa accanto ai "condomini"). Di conseguenza, qualora si intenda fruire del superbbonus, bisognerà realizzare interventi trainanti sull'intero edificio e si potrà poi, eventualmente, eseguire lavori nelle singole unità, ferme le condizioni soggettive e oggettive richieste dal decreto Rilancio (articolo 119 del Dl 34/2020). In tale contesto non è invece richiesta l'autonomia funzionale delle unità immobiliari, e cioè l'autonomia di almeno tre impianti su quattro, prevista invece nella

diversa ipotesi, che non ricorre in questo caso, nella quale un unico soggetto sia proprietario di unità indipendenti con accesso autonomo dall'esterno, ovvero «un accesso indipendente non comune ad altre unità» (articolo 119, comma 1-bis, del Dl 34/2020, così come integrato dall'articolo 1, comma 66, lettera b, della legge 178/2020).

56

Comproprietà fra tre eredi

Un edificio è composto da due abitazioni con relativi box, un magazzino e un piccolo locale accatastate come negozio, il tutto in comproprietà fra tre eredi, due dei quali residenti distintamente nelle due abitazioni. Il terzo comproprietario risiede nella casa di proprietà del coniuge.

L'edificio ha un unico ingresso dalla strada principale e le due abitazioni hanno in comune solo l'utenza dell'acqua, mentre per le utenze gas ed energia elettrica sono indipendenti. Si chiede se è possibile fruire del superbbonus del 110% per l'esecuzione del cappotto, la sostituzione delle finestre e delle persiane e la coibentazione del tetto. Si precisa che si intenderebbe chiedere lo sconto in fattura o la cessione del credito.

Posto che l'edificio ha un unico ingresso comune per tutti gli immobili, non si è in presenza di unità autonome indipendenti. È chiaro in proposito il legislatore: le unità autonome indipendenti, oltre a dover avere un'autonomia funzionale - e tale concetto richiede che almeno 3 impianti su 4 (considerati quelli di luce, acqua, gas e riscaldamento) siano indipendenti - devono anche avere «accesso autonomo dall'esterno», ovvero «un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari» (comma 1-bis dell'articolo 119 del Dl 34/2020).

Chiarito l'ambito oggettivo, dal punto di vista soggettivo la posizione dei coeredi è assimilabile a quella del soggetto unico: ci si trova pertanto nell'ipotesi del proprietario unico di un intero edificio, situazione presa in considerazione proprio dalla legge 178/2020 (di Bilancio per il 2021). In proposito è infatti previsto che può accedere al superbbonus 110% la persona fisica che realizza interventi su un edificio composto «da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se possedute da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche» (integrazione del comma 9, lettera a, dell'articolo 119 del Dl 34/2020 a opera dell'articolo 1, comma 66, lettera n, della legge di Bilancio). Con riferimento a tale situazione, l'agenzia delle Entrate ha precisato che il limite di quattro unità immobiliari rileva con riguardo alle sole unità abitative, mentre le pertinenze non influiscono su tale limite. L'immobile in esame accede dunque chiaramente al 110%, conteggiandosi solo due unità abitative su sei totali. In ogni caso, anche le pertinenze sono da considerare in relazione al computo dei massimali di spesa rilevanti: esattamente come nei condomini (Risposte interpellato numeri 461 e 464 del 7 luglio 2021).

57

Il condominio orizzontale

La nostra abitazione è inserita in una serie di villette a schiera. Condotti, gas e acqua sono indipendenti ma, andando a effettuare l'isolamento del tetto con relativo bonus del 110%, ci sarebbe uno spessore di circa 15 centimetri. Serve il consenso degli altri proprietari delle villette a schiera per far sì che io possa alzare il tetto? Se serve, bisogna avere la maggioranza assoluta o relativa? Essendo io proprietario unico ma compilando una dichiarazione dei redditi congiunta con mia moglie, il credito d'imposta è da considerare congiuntamente oppure devo considerare solo il mio?

La normativa dettata in tema di superbbonus 110% non va a derogare quella più generale prevista per il condominio in tema di tutela del decoro architettonico del compendio condominiale. È pacifico, anche perché previsto dall'articolo 1117 bis del Codice civile, che la condominalità non è esclusa per il solo fatto che le costruzioni sono realizzate, anziché in senso verticale, in proprietà singole in sequenza, appunto in senso orizzontale come le villette a schiera, poiché la nozione di condominio è configurabile anche nel caso di immobili adiacenti orizzontalmente in senso proprio, purché dotati di strutture portanti e impianti essenziali comuni.

Tra i beni comuni meritevoli di tutela ci sono, salvo che diversamente non risulti dal rogito d'acquisto o dal regolamento, i tetti e, soprattutto, il decoro architettonico dell'intero compendio di cui fanno parte le villette a schiera. L'innalzamento del tetto da parte del proprietario della singola villetta comporta innegabilmente un'alterazione del decoro architettonico, per la cui tutela è data possibilità a ciascun condomino di agire in giudizio per impedire che sia pregiudicato.

Da questo discende che la modifica del tetto, con le modalità prospettate, può essere realizzata solo con il consenso di tutti i partecipanti al condominio. Per quanto concerne il secondo quesito, la detrazione del 110% spetta al soggetto che ha sostenuto le relative spese ex articolo 119 del Dl 34/2020, in qualità di possessore o detentore dell'immobile, a nulla rilevando che la presentazione della dichiarazione dei redditi avvenga in forma congiunta: nella dichiarazione andrà indicata la rata di detrazione del 110 per cento (il credito d'imposta non c'entra in questo caso), maturata nel relativo anno per il contribuente il quale ha sostenuto la spesa, che - nel caso descritto dal quesito - sembra essere il marito proprietario unico dell'immobile.

58

Aumenti di cubatura

I miei genitori sono proprietari di una villa unifamiliare in zona sismica 2 e vorrebbero cedere la proprietà a me e mia sorella. Dalla cessione verrebbero create due distinte unità, una al piano terra e una al primo piano. Dopodiché

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

25%

Involucro

È possibile fruire del 110% per il cappotto termico che copra almeno il 25% della superficie dell'edificio

L'immobile sarà demolito e ricostruito con la stessa volumetria preesistente, a eccezione di un aumento di cubatura pari al 20% consentito dalle vigenti norme. Vorrei sapere se avremo il diritto alle agevolazioni fiscali per il sismabonus e per il super ecobonus solo sulla parte di volumetria preesistente oppure sull'intero nuovo edificio. Importante è avere il titolo edilizio, cioè la concessione che autorizzi la ristrutturazione. Nel rispetto di tale condizione, l'aumento di volumetria nel contesto della demolizione e ricostruzione ricade nel concetto di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3 comma 1 lettera d) Dpr 380/2001, ma secondo l'agenzia delle Entrate l'intervento è assimilato, per la parte ampliata, a nuova costruzione ai fini ecobonus: e questo esclude la detrazione del 110 per cento sugli interventi ecobonus relativi alla porzione ampliata dell'edificio. Viceversa, l'agenzia ammette il 110% sui lavori antisismici relativi alla parte oggetto dell'ampliamento.

59

Consenso per il fotovoltaico

Sono proprietario di un appartamento al piano terra di una villa bifamiliare verticale con giardino comune. Vorrei realizzare un impianto fotovoltaico su parte del tetto e il cappotto termico di basso spessore sulle pareti esterne del mio appartamento, fino alla soletta del piano superiore. Considerando che al proprietario dell'appartamento sovrastante il mio non arrecherei alcun danno, vorrei sapere se è possibile procedere anche senza la sua approvazione.

La risposta è negativa. Indipendentemente dal fatto che l'unità immobiliare in questione risulti connotata da entrambi i requisiti di cui all'articolo 119, comma 1-bis, del Dl 34/2020, consistenti nell'accesso autonomo dall'esterno e nell'indipendenza funzionale, resta fermo che l'intervento di collocazione dell'impianto fotovoltaico sul tetto richiede il consenso anche dell'altro condomino, trattandosi di lavori da eseguire su una parte comune dell'edificio condominiale. La bifamiliare descritta, infatti, è da considerare condominio minimo e il tetto ricade sempre nella comunione forzata che lega i condòmini rispetto alle parti comuni dell'edificio, a norma dell'articolo 1117 del Codice civile, a prescindere dal fatto che il tetto materialmente ricopra una sola o più unità immobiliari condominiali.

60

Il rispetto del 25% delle superfici

Sono proprietario di un appartamento al piano terra di una villa bifamiliare costituita da due unità immobiliari totalmente indipendenti (acqua-luce-gas). La seconda unità è un appartamento al primo piano, con annesso garage al piano terra. L'accesso alla strada è costituito da un passo carraio che conduce al garage nel retro della casa, e da un passaggio pedonale attraverso

il verde comune che conduce all'ingresso al mio appartamento e poi - separatamente, tramite una scala esterna indipendente - all'ingresso dell'appartamento al piano superiore.

Vorrei ristrutturare il mio appartamento (con isolamento termico più nuova caldaia a condensazione e nuovi infissi). Per avere diritto al superbonus del 110 per cento, l'isolamento termico deve riguardare il 25% delle superfici opache dell'intero edificio oppure (con cappotto termico interno) è sufficiente il 25% delle superfici opache della singola unità immobiliare oggetto dell'intervento di ristrutturazione?

Nel caso delineato nel quesito, l'unità immobiliare del lettore risulta funzionalmente indipendente e dotata di accesso autonomo dall'esterno e, pertanto, in base all'articolo 119, comma 1, lettera a) del Dl 34/2020, può fruire del superbonus del 110% per il cappotto termico che "copra" almeno il 25% della superficie disperdente lorda della singola unità immobiliare oggetto di intervento, e non dell'intero edificio plurifamiliare in cui l'unità immobiliare è posta. Si segnala, per completezza, che secondo l'agenzia delle Entrate gli interventi di isolamento termico realizzati sulle pareti interne dell'unità immobiliare sono interventi trainati ex articolo 14 del Dl 63/2013, richiamato dall'articolo 119, comma 2, del Dl 34/2020, e non interventi trainanti (risposta a interpello 408/2020).

61

Contabilizzazione separata

Sono proprietario di una villa singola su tre livelli (seminterrato, rialzato, sottotetto riscaldato). Ho intenzione di utilizzare l'ecobonus 110% per realizzare il cappotto, a cui aggiungere la coibentazione del tetto e la sostituzione della caldaia. A questo intervento vorrei contestualmente abbinarne un altro: la sopraelevazione di circa un metro della mansarda (la cui altezza media è attualmente di 1,90 metri) per renderla abitabile, fruendo delle detrazioni attualmente previste per il "recupero dei sottotetti". Dal punto di vista urbanistico non ci sarebbero problemi. È possibile far coesistere le due procedure, tenendo separate le fatture del 110% da quelle relative ai lavori per la mansarda (cappotto aggiuntivo, rialzo perimetrale eccetera) per i quali è attualmente prevista una detrazione al 50%?

La risposta è positiva, poiché, secondo quanto chiarito dalle Entrate, con la circolare 24/E/2020, al paragrafo 6, qualora si attuino interventi riconducibili a diverse fattispecie agevolabili - essendo stati realizzati, ad esempio, nell'ambito della ristrutturazione dell'edificio, sia interventi ammessi al superbonus (ad esempio, il cosiddetto cappotto termico) sia interventi edilizi esclusi dal superbonus stesso ma rientranti tra quelli di ristrutturazione edilizia ex articolo 16-bis del Tuir, (Dpr 917/1986) per cui spetta una detrazione pari al 50% delle spese (ad esempio, il rifacimento dell'impianto idraulico) - il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano di-

stintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti previsti in relazione a ciascuna detrazione.

62

Impianti indipendenti

Sono proprietario del primo piano di una villetta bifamiliare su due livelli, abitazione principale, con ingresso e riscaldamento autonomo e con muri perimetrali e tetto in comune con l'altro inquilino. Volendo procedere autonomamente alla sostituzione della caldaia con una a pompa di calore, con l'installazione di un impianto di pannelli fotovoltaici ad accumulo e la sostituzione dei serramenti, potrei godere dell'ecobonus al 110% e fruire della cessione del credito a un istituto bancario?

La risposta è affermativa, a condizione che l'unità immobiliare in esame, oltre all'ingresso autonomo, presenti anche l'indipendenza funzionale di cui al comma 1-bis dell'articolo 119 Dl 34/2020, per cui un'unità immobiliare può ritenersi "funzionalmente indipendente" qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale. Al ricorrere di entrambe le condizioni suddette, il 110% si applica come intervento trainante per la sostituzione integrale dell'impianto di riscaldamento con una pompa di calore nei limiti di 30.000 euro, cui si aggiungono, come interventi trainati, il 110% di 48.000 euro per l'impianto fotovoltaico e fino a 60.000 euro per i serramenti.

63

Combinazione di interventi

Su una stessa unità immobiliare indipendente, è possibile combinare interventi che danno diritto alla detrazione del 110% con altri interventi che danno diritto alla detrazione del 50% per le ristrutturazioni edilizie, utilizzando i rispettivi tetti di spesa?

L'agenzia delle Entrate, nella circolare 24/E/2020, ha precisato che nel caso in cui si attuino interventi riconducibili a diverse fattispecie agevolabili quali, ad esempio interventi che danno diritto alla detrazione del 110% e interventi che restano esclusi, il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni, nell'ambito di ciascun limite di spesa, a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione. Diverso è il caso in cui venga effettuato un intervento che ricade in diverse categorie agevolabili: in questo caso il contribuente potrà avvalersi, per le medesime spese, solo di una agevolazione. In presenza di sismabonus non è possibile fruire della detrazione del 50% per spese di ristrutturazione.

La verifica

Nelle unità autonome la verifica sul doppio salto di classe deve essere fatta in modo separato dal resto dell'edificio

I casi particolari

Nelle unità ad uso promiscuo i benefici sono sempre dimezzati

Interpretazione restrittiva per chi utilizza l'abitazione come sede della propria attività: l'obiettivo delle Entrate è evitare abusi

Giorgio Gavelli

Nell'ambito del superbonus, alcune categorie di immobili sono soggette ad una disciplina specifica. Di seguito approfondiremo le ipotesi dell'immobile ad uso promiscuo e di quello funzionalmente indipendente e con accesso autonomo.

L'uso promiscuo

In base all'articolo 43, comma 2 si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione. Tuttavia, in base all'articolo 54, comma 3, per gli immobili utilizzati promiscuamente, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione, è deducibile una somma pari al 50% della rendita ovvero, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria, un importo pari al 50% del relativo canone.

Nella stessa misura sono deducibili le spese per i servizi relativi a tali immobili nonché quelle relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione degli immobili utilizzati, che per le loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono.

Nell'ambito del reddito d'impresa, il soggetto (tipico il caso dell'agente di commercio) che utilizza la propria abitazione anche come sede dell'attività fruisce di un analogo trattamento (deducibilità limitata delle spese sostenute).

Nonostante l'articolo 119 del

Dl 34/2020 non detti una disciplina particolare, per gli immobili a uso promiscuo, in cui l'utilizzo come abitazione privata si combina a quello imprenditoriale (anche occasionale) o professionale, il superbonus spetta, secondo l'agenzia delle Entrate, nella misura del 50% (risposte ad interpello 65/2021 e 570/2020), seguendo il principio codificato, per il solo bonus ristrutturazione, dall'articolo 16-bis, comma 5, Tuir.

L'Agenzia estende la regola anche al sismabonus di cui all'articolo 16 del Dl 63/2013, in virtù del fatto che i principi di base sono gli stessi del bonus ristrutturazione, mentre ricorre all'analogia per applicarla anche all'ecobonus ed agli interventi agevolati al 110 per cento.

I chiarimenti forniti a Telefisco

Il principio è stato confermato di recente nell'ambito di Telefisco 110% del 23 giugno, in cui l'Agenzia ha affermato che, quando i lavori agevolati con il superbonus (sia eco che sisma) sono realizzati in un'unità immobiliare residenziale adibita promiscuamente anche all'esercizio dell'attività professionale, la detrazione spettante è ridotta al 50%, anche quando a sostenere le spese è il coniuge del professionista comproprietario o convivente.

Il quesito posto dal Sole 24 Ore alle Entrate riguarda l'esecuzione di lavori agevolati per 80mila euro in un'abitazione non di lusso, utilizzata promiscuamente da un professionista anche come ufficio.

Il pagamento dei lavori avviene al 50% (40mila euro ciascuno) a opera del professioni-

sta e del coniuge convivente. Dopo aver ribadito la riduzione al 50% della detrazione (che, quindi, viene calcolata sul 50% delle spese sostenute), l'Agenzia conclude affermando che tale limitazione sussiste anche in relazione alle spese sostenute dal coniuge comproprietario al 50% dell'immobile, trattandosi comunque di costi relativi alla realizzazione di interventi su un immobile residenziale utilizzato promiscuamente per l'esercizio della professione.

Viene data, quindi, una lettura "oggettiva" del limite (riferendolo all'immobile) e non "soggettiva" (come accadrebbe riferendolo al beneficiario), con la conseguenza che sia il professionista che il coniuge detraggono rispettivamente 22mila euro in cinque anni come detrazione al 110% del 50% delle spese da ciascuno sostenute. Lettura restrittiva, probabilmente dettata allo scopo di evitare arbitraggi tra i coniugi.

Nonostante il quesito andasse oltre, l'Agenzia tace sulla possibilità del professionista di dedurre dal proprio reddito di lavoro autonomo il 50% delle spese (120mila euro non agevolati) come costi sostenuti su immobile promiscuo ai sensi dell'articolo 54, comma 3, Tuir. Ma sul punto non si ravvisano perplessità, come del resto, per gli immobili promiscuamente utilizzati nell'utilizzo dell'impresa, per effetto dell'articolo 64, comma 2, Tuir.

L'autonomia funzionale

L'articolo 119 del Dl Rilancio 2020 cita diverse volte gli immobili funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo all'esterno. Al comma 1-bis troviamo la definizione:

● per «accesso autonomo dall'esterno» si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla

IN SINTESI

- Gli immobili a uso promiscuo (quelli utilizzati da professionisti e imprenditori individuali sia come abitazione che come sede dell'attività) applicano il superbonus con una riduzione del 50%, concetto applicato anche in passato dalle Entrate per gli altri bonus edilizi.
- La quota restante si ritiene possa essere dedotta secondo le regole particolari del regime contabile adottato.
- Per l'Agenzia la limitazione al 50% si applica anche agli altri soggetti che sostengono spese sull'immobile promiscuo.
- Hanno autonomia funzionale le unità, site in contesti plurifamiliari, che siano dotate di almeno tre tra i seguenti: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale.
- Le stesse unità possono dirsi anche caratterizzate da un accesso autonomo dall'esterno se presentano un accesso indipendente, non comune, chiuso da cancello o portone che consenta l'ingresso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva.
- Se sono presenti entrambi i requisiti, l'unità immobiliare va considerata come quelle monofamiliari isolate

strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva;

● un'unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale.

Questa categoria di immobili è stata "inventata" per permettere a soggetti che vivono in un contesto plurifamiliare ma con discreta autonomia (villetta a schiera, loft condominiale ricavato da un negozio o officina) di potersi sganciare dalle decisioni del complesso strutturale e, almeno in ambito ecobonus, ragionare singolarmente.

Negli interventi di riduzione del rischio sismico (come chiarito dal Consiglio superiore dei Lavori pubblici nel parere del 2 febbraio 2021 e ricordate dalle Entrate nella recente risposta ad interpello 397/2021) non ha alcun rilievo il fatto che le unità immobiliari presenti nell'edificio siano funzionalmente indipendenti e dispongano di accesso autonomo. Ma, se si esaminano i limiti di spesa e i requisiti di accesso disciplinati dal comma 1 dell'articolo 119, l'attenzione del legislatore a trattare separatamente questa tipologia immobiliare balza all'occhio. Infatti:

- l'unità indipendente e autonoma assorbe, nel proprio limite di spesa, anche le proprie pertinenze che, di conseguenza, cessano anch'esse di essere condominiali e di avere una influenza positiva sui conteggi;
- le verifiche sul salto della doppia classe energetica e in merito all'incidenza sulla superficie disperdente lorda interessata dall'intervento di isolamento termico, vanno fatte singolarmente per queste unità e non sull'intero edificio. ●

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

5 **Gli anni di ripartizione**
La detrazione del 110% si inserisce in dichiarazione dei redditi dividendola in quote costanti nell'arco di cinque anni

Domande & Risposte

Le situazioni particolari

64

Limiti per la comproprietà

Un intero edificio è composto da 4 appartamenti al primo e secondo piano e da due unità commerciali (negozi) al piano terra. I sei immobili sono in comproprietà al 50% tra due soggetti privati. Nei negozi al piano terra non avverrà alcun intervento trainato, ma essi saranno, per forza di cose, interessati dall'intervento trainante ("cappotto"). Gli interventi trainati avverranno all'interno delle unità abitative. Possono i due soggetti fruire del superbonus?

Il superbonus si applica ai lavori eseguiti «dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'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». Ciò significa che il proprietario unico o i comproprietari di un intero edificio sono ammessi a godere del beneficio fiscale al 110% per i fabbricati su un massimo di quattro unità. Di conseguenza, il superbonus per l'intero fabbricato è escluso, per quanto riguarda sia gli interventi trainanti che quelli trainati.

65

Proprietario unico e pertinenze

Un immobile, posseduto da un unico proprietario, è composto da quattro unità abitative classificate A/3, non funzionalmente indipendenti, e da quattro unità accatastate C/6, attualmente senza vincolo esplicito catastale di pertinenza. Si ritiene che il superbonus 110% sia applicabile, in quanto i box non vanno conteggiati. Si chiede poi se il vincolo di pertinenzialità dei box debba risultare da una iscrizione catastale.

Si concorda con il calcolo proposto. L'articolo 817 del Codice civile prevede che «sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima». Per cui la giurisprudenza della Cassazione afferma che «l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio ed ornamento dell'altra debba essere considerata una relazione implicante oltre che aspetti oggettivi anche aspetti soggettivi, riferibili alla volontà dell'avente diritto», e, più specificamente, che «l'accertamento del vincolo pertinenziale si fonda sui presupposti di cui all'articolo 817 del Codice civile, desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del

titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo».

66

Sciogliere la comunione

Un edificio è composto da dodici appartamenti e tre negozi. Tutti gli immobili appartengono in comproprietà a quattro fratelli. Per poter accedere al superbonus 110% è sufficiente che un fratello ceda la proprietà di un solo negozio?

La risposta è affermativa. La situazione delineata è quella relativa all'edificio in comproprietà di più persone fisiche, per cui l'articolo 119, comma 9, lettera a, del Dl 34/2020 prevede il superbonus solo fino a un massimo di quattro unità immobiliari (pertinenze escluse). L'unica soluzione adottabile è quindi quella di costituire un condominio minimo con due proprietari distinti. Per raggiungere tale risultato è sufficiente che almeno la nuda proprietà di un immobile sia in capo a uno solo dei fratelli.

67

Bonus per gli immobili vincolati

In caso di interventi di riqualificazione energetica agevolabili con il superbonus, laddove sull'immobile oggetto di intervento siano apposti vincoli che impediscano l'esecuzione di interventi "trainanti", è legittimo ammettere l'agevolazione per i soli lavori "trainati", con miglioramento di una classe energetica, sia che si intervenga sull'intero edificio che su una sua singola unità immobiliare?

Il comma 2 dell'articolo 119 del decreto legge 34/2020 stabilisce 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, il superbonus si applica alle spese sostenute per gli interventi "trainati" di efficientamento energetico indicati nel medesimo comma 2, a condizione che assicurino il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari oggetto di intervento oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta. In sostanza, come chiarito nelle circolari 24/E del 2020 e 30/E del 2020, se per effetto dei vincoli ai quali l'edificio è sottoposto o dei regolamenti non è possibile effettuare interventi di isolamento termico, il superbonus si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi "trainati", quali, ad esempio, la sostituzione degli infissi o la realizzazione del cappotto interno nelle singole unità immobiliari, a condizione che tali interventi assicurino il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, in quanto l'immobile è già nella penultima classe, il conseguimento della classe energetica più alta, dimostrato dall'Attestato di prestazione energetica (Ape), di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 19 agosto 2005, numero 192, ante e post intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione assueverata.

(Risposta agenzia delle Entrate)

68

L'uso promiscuo

Un'abitazione non di lusso è utilizzata promiscuamente da un professionista anche come ufficio. Si eseguono lavori agevolati per 80.000 euro, pagati per 40.000 euro dal professionista e per 40.000 euro dal coniuge convivente. Si chiede conferma che: il professionista detrae 22.000 in 5 anni come detrazione al 110% del 50% delle spese sostenute e deduce il restante 50% come costi su immobile promiscuo. Il coniuge convivente detrae 44.000 euro in 5 anni come detrazione al 110% sulle spese sostenute.

Il superbonus spetta alle persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito "privatistico" e, dunque, diversi: da quelli strumentali alle predette attività di impresa o arti e professioni; dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività; dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa. Ciò premesso, relativamente agli interventi realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'esercizio dell'arte o della professione ovvero di attività commerciale, la circolare 19/E dell'8 luglio 2020, con riferimento alle spese sostenute per interventi di ristrutturazione edilizia, che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 16-bis del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir), di cui al Dpr 22 dicembre 1986, numero 917, ha precisato che, in base a quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo 16-bis del Tuir, se gli interventi sono realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%. Tale principio si applica anche qualora sulla unità immobiliare residenziale adibita promiscuamente anche all'esercizio dell'attività professionale siano realizzati interventi antisismici di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del Dl 63 del 2013 (sismabonus). Ciò in quanto per effetto del rinvio, gli interventi ammessi al sismabonus sono quelli indicati nel medesimo articolo 16-bis, del Tuir che deve intendersi quale norma di riferimento generale. Il principio si applica inoltre, alle spese sostenute dal 1° luglio 2020 per interventi antisismici che fruiscono del superbonus. Analoga previsione non sussiste nel caso delle spese per interventi di riqualificazione energetica che danno diritto alla detrazione attualmente disciplinata dall'articolo 14, del Dl 63 del 2013 (ecobonus) o ammessi al superbonus ai sensi dei commi 1 e 2 del citato articolo 119 del decreto Rilancio. Considerato, tuttavia, che danno diritto al superbonus le spese per interventi di riqualificazione energetica realizzati su edifici "residenziali", e stante la sostanziale simmetria tra le agevolazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica e di recupero del patrimonio edilizio, si ritiene che anche qualora siano realizzati interventi di riqualificazione energetica ammessi al superbonus su immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, o all'esercizio dell'attività commerciale, la predetta detrazione è ridotta al 50%. Ne consegue che si ritiene possibile accedere al superbonus in relazione agli interventi da realizzare sull'immobile ad uso promiscuo, limitatamente al 50% delle spese sostenute. Tale limitazione sussiste anche in relazione alle spese sostenute dal coniuge comproprietario al 50% dell'immobile, trattandosi comunque di spese sostenute per la realizzazione di interventi su un immobile residenziale utilizzato "promiscuamente" per l'esercizio della professione.

(Risposta agenzia delle Entrate)

Unico referente

Il general contractor si sta diffondendo perché consente di individuare un referente unico per tutti gli adempimenti

Il general contractor

Il compenso per il coordinamento resta escluso dall'agevolazione

Decisiva la gestione corretta dei rapporti contrattuali tra imprese, professionisti, contraente generale e committente finale

Giorgio Gavelli
Barbara Zanardi

Per una corretta gestione dell'agevolazione superbonus è necessario conoscere le regole che disciplinano i rapporti tra le imprese affidatarie e il general contractor (Gc) e tra quest'ultimo e il committente finale.

Il ricorso a tale figura per realizzare gli interventi agevolati con il 110% è molto diffusa perché consente al committente-beneficiario (condominio o persona fisica) di individuare un unico soggetto al quale fare riferimento.

Il superbonus richiede, infatti, una serie di adempimenti complessi: si va dalla progettazione dell'intervento all'effettiva realizzazione dei lavori, passando per le diverse attestazioni e asseverazioni necessarie.

Con le giuste indicazioni è possibile gestire contrattualmente e operativamente l'intervento di questa figura con la sicurezza di poter correttamente acquisire l'agevolazione fiscale nelle sue varie forme (detrazione, cessione del credito o sconto in fattura).

Il mandato senza rappresentanza

Con riferimento alle spese professionali addebitate direttamente al general contractor e da quest'ultimo "ribaltate" in varia misura sul committente/cliente finale, è riconosciuta come valida - ai fini della fruizio-

ne delle agevolazioni e dell'opzione per cessione/sconto in fattura - la modalità del mandato senza rappresentanza conferito dal committente al Gc.

Tale modalità (trattata anche dalle risposte a interpellato 254 e 261/2021) prevede che i servizi professionali siano fatturati dai vari soggetti al Gc che poi li riaddebita, indicando separatamente il corrispettivo per il proprio intervento al committente.

Nel caso del mandato senza rappresentanza il riaddebito delle prestazioni professionali deve essere reso completamente trasparente, mediante la scomposizione del corrispettivo fatturato dal Gc tra le diverse componenti di costo, in assenza di ricarico.

Seguendo queste indicazioni, dunque, è possibile per il beneficiario del superbonus esercitare l'opzione per lo sconto in fattura in relazione ai costi che l'impresa Gc fatturerà per la realizzazione di interventi specifici agevolati, inclusi quelli relativi ai servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione (visto di conformità e asseverazioni).

Come qualificare l'attività
Affinché tutto funzioni è fondamentale qualificare in maniera corretta, sin dall'inizio, l'attività del general contractor, perché da tale qualificazione deriva il regime Iva applicabile alle fatture

di "riaddebito" e, conseguentemente, l'importo corretto della detrazione effettivamente spettante al contribuente "privato" (che comprende l'Iva).

Si ricorda, a questo fine, che nel mandato senza rappresentanza è previsto che i terzi (i professionisti) non abbiano rapporti con il mandante (committente/beneficiario).

Ancora non è chiaro, invece, se sia considerata valida dall'Agenzia la gestione del rapporto tra Gc e committente secondo lo schema del mandato con rappresentanza.

Tale modalità di gestione prevede un rapporto contrattuale diretto tra committente-beneficiario ed esecutori (professionisti compresi) ma con delega di pagamento conferita al general contractor, che anticipa i pagamenti delle varie prestazioni fatturate al committente.

Il riaddebito a quest'ultimo soggetto avviene in regime di esclusione Iva ex articolo 15 del Dpr 633/1972, come somme anticipate in nome e per conto del cliente.

Dal punto di vista formale, può sorgere il dubbio che, su queste spese così "ribaltate", si possa operare o meno lo sconto in fattura, generalmente offerto dal general contractor al committente, considerato che la sua fatturazione nei confronti del committente-beneficiario si riferirebbe a un mero rimborso di spese invece che all'esecuzione di interventi edilizi agevolati.

L'emissione diretta

Meno pratica, ma certamente ammessa in quanto coerente con il dettato normativo, infine, è la modalità del-

IN SINTESI

Incarico senza rappresentanza

I professionisti fatturano al general contractor e questi riaddebita al committente-beneficiario dell'agevolazione, con Iva al 22%. Il vantaggio è la semplificazione nella gestione dei rapporti tra committente-beneficiario e i fornitori e la possibilità di gestire un'unica operazione di cessione del credito/sconto in fattura, ma attenzione al corretto inquadramento contrattuale dell'operazione.

Incarico con rappresentanza

I professionisti fatturano direttamente al committente dell'agevolazione con Iva al 22%. Il general contractor paga tali fatture e le riaddebita fuori campo Iva ex articolo 15 Dpr 633/1972 al committente-beneficiario dell'agevolazione. È più semplice la gestione dei rapporti tra committente-beneficiario e fornitori, ma non è chiaro se sia possibile avvalersi dello sconto in fattura.

Rapporto diretto

I professionisti fatturano direttamente al committente-beneficiario che deve corrispondere loro il compenso, a meno che non concedano lo sconto in fattura. Questo complica la gestione dei rapporti tra committente-beneficiario e i vari prestatori, ma c'è certezza del riconoscimento delle Entrate della correttezza dello schema utilizzato.

l'emissione diretta delle fatture per gli interventi al committente, con il general contractor che addebita il proprio compenso di coordinamento ai prestatori d'opera (per i quali, peraltro, la deducibilità di tale costo - in quanto inerente - è difficilmente contestabile, essendo il general contractor a indicare al committente le imprese da coinvolgere).

Tale modalità, tuttavia, è ritenuta non efficiente dagli operatori perché, in caso di opzione per lo sconto o la cessione, moltiplica i documenti che giungono al committente e i conseguenti adempimenti (opzioni, comunicazioni, e altro) rendendo complesso quello che, invece, proprio la scelta di affidarsi al general contractor vuole semplificare.

Compenso per il coordinamento

Un'altra informazione utile riguarda il compenso eventualmente corrisposto al general contractor per l'attività di "mero" coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato. Tale costo si qualifica come non direttamente imputabile alla realizzazione dell'intervento ed è dunque escluso dall'agevolazione.

Ne consegue che il soggetto che svolge i lavori deve richiedere una distinta fatturazione di questi compensi (ove dovuti): se è vero che non sono detraibili, essi vanno isolati dal resto delle spese.

Tale cautela sarà richiesta anche dai professionisti abilitati e dai Caf a cui viene richiesto il rilascio del visto di conformità, nonché dai tecnici asseveratori, al fine di evitare che le spese "certificate" contengano importi esclusi dall'agevolazione. ●

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

Il contratto

Mandato senza rappresentanza per il general contractor: i fornitori gli addebitano le spese, ribaltate sul committente

Domande & Risposte

Il contraente generale

69

Rifatturazione delle spese

Può un general contractor fatturare al condominio committente l'intero importo dei lavori subappaltati avendo tra le attività previste nell'oggetto sociale, e attivando il corrispondente codice Ateco, anche quella relativa alla ristrutturazione edilizia e lavori edili in genere? Oppure si rischia che le differenze tra le fatture dei fornitori subappaltati e il totale fatturato al committente vengano imputate a mero servizio non rientrabile tra le attività oggetto di agevolazione 110%?

No, le limitazioni sono per le spese di coordinamento del contraente generale (non ammesse al 110%), ma non per i subappalti che sono una delle modalità di esecuzione dell'intervento con cui l'impresa appaltatrice realizza la propria attività di impresa, perseguendo l'utile. A questo scopo la rifatturazione al committente è comprensiva del ricarico dell'appaltatore, che è agevolato al 110%. Dove il ricarico non è agevolato, è per le spese professionali eseguite da terzi.

70

Il riaddebito delle prestazioni

L'incarico del professionista viene conferito allo stesso dal condominio ma la fattura verrà emessa all'impresa general contractor che fatturerà l'intero intervento al condominio con sconto in fattura. È possibile? O ci deve essere corrispondenza tra incarico al professionista e fatturazione di questo al condominio? Si richiede ai fini della cessione del credito alla banca.

L'articolo 119 del Dl 34/2020 prevede che gli interventi di ecobonus e sismabonus ammessi al 110%, ai fini della detrazione debbano essere oggetto di asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici e di attestazione di congruità delle spese sostenute. In caso di opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, è inoltre necessaria l'apposizione di un visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione. Le spese sostenute per asseverazioni, attestazioni e visto di conformità sono detraibili così come quelle sostenute per la progettazione e le altre spese professionali connesse, a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato (circolare 24/2020). La modalità più coerente

con il dettato normativo pare essere quella del mandato conferito dal soggetto committente dei lavori al professionista, con conseguente emissione della fattura del professionista al committente. Una modalità differente rilevata nella prassi è quella del «mandato senza rappresentanza» avente ad oggetto le prestazioni di asseverazione, attestazione e visto di conformità, conferito dal committente ad un general contractor. In tal caso, i servizi verrebbero fatturati dai professionisti al general contractor che poi li riaddebiterà, insieme con le spese sostenute per gli interventi, al committente. Questa seconda modalità pare percorribile a condizione che il riaddebito delle prestazioni professionali sia reso completamente trasparente (in primis a livello contrattuale) mediante la scomposizione del corrispettivo fatturato dal general contractor tra le diverse componenti di costo. Il caso descritto dal lettore, peraltro, pare differire dalla modalità del mandato senza rappresentanza sopra riportato poiché prevede che l'incarico sia conferito dal condominio al professionista ma la fattura sia emessa dal professionista al general contractor. Tale modalità, alla luce delle informazioni disponibili, non risulta corretta.

71

Il mandato senza rappresentanza

Riguardo il riaddebito al committente, da parte del Gc, dei costi dei professionisti in regime forfettario relativi agli interventi oggetto di detrazione al 110%, mi chiedo se sia corretto far emettere fattura dal professionista (ovviamente senza Iva) direttamente al committente, far pagare il professionista dal Gc e far riaddebitare le spese in fattura da quest'ultimo sotto forma di rimborsi spese anticipate esenti Iva (ex articolo 15).

Qualora le prestazioni rese dai professionisti forfettari vengano addebitate, in primo luogo, al general contractor e, solo successivamente, al committente di quest'ultimo, risulterebbe integrata la fattispecie relativa al mandato senza rappresentanza (risposta a interpello 254 del 15 aprile 2021). In tal caso le spese relative alle prestazioni effettuate dai professionisti forfettari, fatturate direttamente al Gc e non, invece, all'utente finale, saranno riaddebitate a quest'ultimo in un secondo momento con assoggettamento, ai fini Iva, alla disciplina prevista dall'articolo 3, comma 3, del Dpr 633/1972. Detta norma stabilisce che le prestazioni rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario: perciò, come anche riportato dall'amministrazione finanziaria nella propria risoluzione 6 dell'11 febbraio 1998, il riaddebito da parte del Gc costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi che mantiene la «stessa natura intrinseca» dell'operazione ricevuta dal medesimo (mandatario) e successivamente ribaltata all'utente finale (mandante). Da ciò consegue che un simile riaddebito avrà le medesime caratteristiche oggettive dell'operazione principale e, quindi, lo stesso regime di tassazione, con l'applicazione della medesima aliquota. Il general contractor, pertanto – se non rientra a sua volta tra i soggetti forfettari – dovrà assoggettare ad Iva gli importi relativi alle spese riaddebitate. Ciò in quanto il riaddebito fa sì che le prestazioni ribaltate al committente risultino analoghe a quelle, a livello “oggettivo”, a quelle

rese dai professionisti forfettari, non potendo, invece, trovare applicazione la medesima disciplina Iva, così come applicata da tali ultimi soggetti al general contractor, anche in sede di riaddebito da parte di quest'ultimo. Difatti, l'esclusione da Iva delle prestazioni rese dai soggetti forfettari (ex articolo 1, commi 58 e 59, della legge 190/2014) risulta correlata all'elemento “soggettivo” facente capo a simili soggetti, dovendo invece il general contractor assoggettare ad Iva gli importi relativi ai riaddebiti “ordinariamente”, in presenza dei presupposti di cui alla relativa disciplina. Diversamente, qualora i professionisti forfettari intestino le fatture per i servizi resi direttamente al committente, con anticipazione dei relativi importi da parte del general contractor, al quale vengono poi rimborsati dallo stesso committente, alla fatturazione da parte dei forfettari a quest'ultimo – senza applicazione dell'Iva sulla base delle norme sopra richiamate – seguirà il rimborso delle spese, in esclusione da Iva ex articolo 15, comma 1, numero 3) del Dpr 633/1972, così come riportato nel testo del presente quesito, anticipate da parte del general contractor. Questo perché, in tale ultimo caso, quanto versato dal general contractor ai forfettari rappresenta una mera anticipazione – di carattere “finanziario” – relativa a somme che sono state addebitate “in nome e per conto” di un soggetto terzo (il mandante), trovando pertanto applicazione il richiamato articolo 15 del Dpr 633/1972.

72

Intestazione fatture professionisti

Si chiede se, in caso di appalto affidato ad un general contractor al quale poi il committente richiederà l'applicazione dello sconto in fattura, le fatture dei professionisti che si occuperanno del rilascio delle asseverazioni e del visto di conformità possano essere intestate al general contractor (che poi pagherà i professionisti) o invece debbano necessariamente essere intestate al committente. Secondo l'articolo 119 Dl 34/2020 la modalità più coerente con il dettato normativo pare essere quella del mandato conferito dal soggetto committente dei lavori al professionista, con conseguente emissione della fattura del professionista al committente. Una modalità differente rilevata nella prassi è quella del “mandato senza rappresentanza” avente ad oggetto le prestazioni di asseverazione, attestazione e visto di conformità, conferito dal committente ad un “general contractor”. In tal caso, i servizi verrebbero fatturati dai professionisti al “general contractor” che poi li riaddebiterà, insieme con le spese sostenute per gli interventi, al committente. In assenza di chiarimenti dell'Agenzia sul punto, questa seconda modalità pare percorribile a condizione che il riaddebito delle prestazioni professionali sia reso completamente trasparente (in primis a livello contrattuale) mediante la scomposizione del corrispettivo fatturato dal “general contractor” tra le diverse componenti di costo. Esulano da queste conclusioni i profili, pur rilevanti, della responsabilità dei professionisti verso i destinatari dell'agevolazione nonché eventuali temi di “indipendenza” rispetto al “general contractor”.

Valore nominale

Nei casi di cessione del bonus è possibile effettuare la cessione a un valore diverso da quello nominale del credito

La scelta

Cessione del credito e sconto in fattura al posto delle detrazioni

Nelle modalità alternative al bonus diretto vanno considerate le differenze di calcolo e la struttura diversa delle due opzioni

Fabio Chiesa
Giampiero Gugliotta

Cessione del credito e sconto in fattura sono due importanti agevolazioni fiscali che si affiancano alle detrazioni di imposta sui lavori edili, potenziandone enormemente gli effetti finanziari e l'appetibilità, soprattutto per i soggetti cosiddetti incapienti (coloro la cui imposta lorda è ad un livello tale da non consentire di potersi avvalere interamente della detrazione di imposta prevista). La fonte normativa è l'articolo 121 del Dl 34/2020 che è rubricato per l'appunto «opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali».

Le opzioni possibili

Viene previsto che i soggetti (privati persone fisiche o imprese) che sostengono, negli anni 2020 e 2021 (e nell'anno 2022 ma solo per le spese per gli interventi da superbonus individuati dall'articolo 119 del Dl 34/2020), spese per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio possono optare, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione:

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare,

con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

L'opzione può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori con la precisazione però che per gli interventi che usufruiscono del superbonus, gli stati di avanzamento non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento lavori deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

Le differenze di calcolo

Nel caso di sconto in fattura è evidente che il credito di imposta deve essere calcolato sull'importo dello sconto applicato e di conseguenza ci sarà una equivalenza obbligata tra sconto applicato e credito acquisito (punto 3,3 del provvedimento Entrate 283847/20 e circolare 24/E/20, al paragrafo 7). Nella cessione del credito invece vi potranno essere diverse pattuizioni, in quanto la cessione potrà essere effettuata dal titolare della detrazione fiscale anche ad un prezzo più basso rispetto al valore nominale della detrazione medesima. Ad esempio, se si trattasse di un intervento da superbonus, su una spesa di 100 la detrazione ammessa di 110 potrebbe anche esser ceduta a un prezzo di 90 (o anche inferiore).

Inoltre l'opzione sconto in fattura potrebbe risultare, almeno potenzialmente, meno appetibile rispetto all'opzione cessione diretta del credito. Ciò in quanto il fornitore dell'intervento dovrà quasi certamente cedere a sua volta il credito (sconto concesso) per non incorrere in squilibri finanziari e

con un conseguente allungamento della catena del credito. Maggiori soggetti coinvolti comportano maggiori oneri e maggiori contrattazioni.

Questi gli interventi per cui si può beneficiare dell'opzione sconto in fattura o cessione del credito:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b), Dpr 917/1986;
- efficienza energetica;
- adozione di misure antisismiche;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (cosiddetto bonus facciate);
- installazione di impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici;
- eliminazione barriere architettoniche (possibilità non prevista normativamente ma concessa in via interpretativa dall'agenzia Entrate).

I diritti di chi acquista il beneficio

Una volta che, maturato il diritto alla detrazione, quest'ultima viene trasformata in credito di imposta e corrispondentemente ceduta, l'acquirente (o l'impresa che applica lo sconto in fattura) potrà alternativamente:

- utilizzare il credito d'imposta in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, sulla base delle rate residue di detrazione non fruita, avendo riguardo a mantenere la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione dall'originario avente diritto;
- monetizzare a pronti il credito d'imposta effettuandone a sua volta la cessione a terzi.

La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno viene perduta in quanto non potrà essere usufruita negli anni successivi, e neppure potrà essere richiesta a rimborso. Nel caso in

IN SINTESI

L'articolo 121 del Dl 34/2020 ha introdotto la possibilità per il titolare della detrazione di optare per la cessione del credito o per lo sconto diretto in fattura.

Gli interventi agevolabili

- recupero del patrimonio edilizio (articolo 16-bis, comma 1, lettere A e B del Dpr 917/1986);
- efficienza energetica;
- misure antisismiche;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti;
- installazione di impianti fotovoltaici per energia elettrica;
- installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici;
- eliminazione delle barriere architettoniche

Tempistica

L'opzione va comunicata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione

In caso di verifica

Sarà il beneficiario della detrazione (e non il cessionario) colui che dovrà restituire l'importo della detrazione fruita, maggiorato di interessi di mora (articolo 20 del Dpr 602/1973) e sanzioni del 30% (articolo 13 Dlgs 472/1997)

cui, in seguito a verifica documentale, sia accertata l'insussistenza (totale o parziale) dei presupposti che danno diritto alla detrazione, solo il beneficiario della detrazione (cioè il contribuente che ha effettuato gli interventi) sarà tenuto a restituire un importo pari alla detrazione fruita maggiorato di interessi di mora (ex articolo 20, Dpr 602/1973) e sanzioni (30% ex articolo 13 Dlgs 472/1997).

Ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari. Diversamente i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto.

Scelta da comunicare in via telematica

Le modalità attuative relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dal comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, numero 322 sono state definite dai provvedimenti del direttore dell'agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 e del 12 ottobre 2020.

L'opzione va comunicata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione. La comunicazione può essere compilata e inviata utilizzando la procedura web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'agenzia delle Entrate oppure utilizzando il software dedicato e successivamente trasmessa attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate (Entratel/Fisconline). ●

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

Domande & Risposte

Cessione e sconto

73

Richiesta di cessione tardiva

Un contribuente forfettario nel 2020 ha ristrutturato l'abitazione (prima casa) pagando con bonifico parlante. Può nel 2021 procedere con la richiesta della cessione del credito?

La risposta è affermativa in quanto il decreto Rilancio, Dl 34/2020 convertito in legge 77/2020, oltre a istituire il superbonus, ha previsto la cessione del credito e lo sconto in fattura allargando la misura anche ad altri interventi, che riepiloghiamo: a) recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b), del Tuir; b) efficienza energetica di cui all'articolo 14 del Dl 63/2013, convertito dalla legge 90/2013; c) adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del Dl 63/2013; d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, della legge 160/2019; e) installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del Tuir; f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del Dl 63/2013, convertito, dalla legge 90/2013.

74

Acconti versati nel preliminare

L'agenzia delle Entrate, nelle risposte 5/2020 e 70/2021, ha ammesso la possibilità di fruire del sismabonus acquisti anche nella misura potenziata al 110%, in relazione agli acconti versati in sede di preliminare, purché questo sia registrato entro il termine di presentazione della dichiarazione nella quale si fruisce della detrazione e siano ultimati i lavori di demolizione e ricostruzione in chiave antisismica del fabbricato. In tal caso, è possibile, con riferimento agli acconti, poter accedere al beneficio sotto forma di cessione del corrispondente credito d'imposta o di sconto in fattura?

La detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies, del Dl 63 del 2013, convertito dalla legge 90/2013 (bonus acquisto case antisismiche) può essere fruita anche con riferimento ad eventuali importi versati in acconto, a condizione che il preliminare di vendita dell'immobile sia registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si

intende fruire della detrazione e che, nel medesimo periodo di imposta, si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato. Come precisato nella circolare 30/E del 2020 (risposta 4.5.9), affinché gli acquirenti delle unità immobiliari possano beneficiare dell'agevolazione per l'acquisto di case antisismiche, è necessario che i requisiti sussistano nel periodo di vigenza della norma che si applica alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2021 mentre, per i soggetti ammessi a fruire del superbonus ai sensi dell'articolo 119, comma 4, del Dl Rilancio, la detrazione è elevata al 110% delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022. Conseguentemente, è necessario che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto degli interventi antisismici sia stipulato entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori e sia comunque stipulato entro i termini di vigenza dell'agevolazione, vale a dire entro il 31 dicembre 2021 ovvero entro il 30 giugno 2022 (per i soli soggetti ammessi a beneficiare del superbonus). In altri termini gli acquirenti delle case antisismiche possono fruire del superbonus per gli acconti pagati dal 1° luglio 2020), in applicazione del principio di cassa, a condizione però che il preliminare di acquisto sia registrato e che il rogito sia stipulato entro il termine di vigenza dell'agevolazione.

In base all'articolo 121, comma 2, lettera c) del Dl Rilancio, i soggetti che sostengono negli anni 2020, 2021 e 2022, le spese per l'acquisto di case antisismiche di cui al citato articolo 16, comma 1-septies, possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento delle spese, per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (sconto in fattura) o per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione, ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione. Ne consegue che tale disposizione risulta applicabile anche agli eventuali importi versati in acconto.

(Risposta agenzia delle Entrate)

75

Il proprietario residente all'estero

Una persona fisica, residente all'estero e iscritto all'Aire, è proprietario di un immobile in Italia, paga l'Imu e non presenta dichiarazione dei redditi in Italia, non avendo altri redditi imponibili. Il contribuente nel 2021 sostiene spese per interventi di ristrutturazione per cui vorrebbe esercitare l'opzione dello sconto in fattura. Stante l'effetto sostitutivo dell'imposta municipale propria, per la componente immobiliare, sull'imposta sul reddito delle persone fisiche, il soggetto ha diritto alla detrazione d'imposta e può pertanto applicare l'articolo 121 del Dl 34/2020?

Se una persona fisica, non fiscalmente residente in Italia, è proprietaria di una casa in Italia, è titolare del relativo reddito fondiario, e pertanto può accedere al superbonus, ferma restando la presenza dei requisiti e delle condizioni normativamente previste. Considerando, però, la mancanza di una imposta lorda sulla quale operare la detrazione del 110%, potrà optare per la fruizione del superbonus tramite l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito (risposta a interpello 17 dicembre 2020 numero 596). Ciò vale anche nel caso in cui la

16

Il termine

L'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura va comunicata entro il 16 marzo dell'anno successivo alle spese

persona fisica residente all'estero sia iscritta all'Aire (si veda anche «Il Sole 24 Ore» del 27 agosto 2020).

76

Cessione a banche diverse

È possibile usufruire del 110%, cedendo il credito a due banche, sia per il condominio che per le parti comuni (facciata), di una palazzina in comproprietà con mia sorella?

Non vi sono limitazioni relative al numero e alla tipologia di cessionari dei crediti d'imposta. Sarà necessario inviare più comunicazioni all'agenzia delle Entrate (una per ciascun cessionario).

77

Lo sconto parziale in fattura

Un soggetto che intende effettuare lavori di ristrutturazione che danno diritto alla detrazione del 50% può accordarsi con il fornitore per uno sconto in fattura pari al 40% del corrispettivo totale e poi cedere allo stesso il suo residuo credito del 10% senza corrispettivo? Con due comunicazioni alle Entrate il beneficiario cede il 40% della sua detrazione tramite lo sconto in fattura e il residuo 10% tramite la cessione del credito, ottenendo in cambio dal fornitore un beneficio complessivo e immediato del 40 per cento. Il fornitore a sua volta troverà sul proprio cassetto fiscale il credito totale. Può, quindi, il committente ottenere uno sconto in fattura ridotto rispetto alla detrazione spettante e nel contempo maturare la residua parte della detrazione da portare in dichiarazione o da cedere a terzi, incluso lo stesso esecutore dei lavori?

La risposta è positiva. Il fornitore può applicare lo sconto in fattura in misura parziale. In questo senso, infatti, si è espressa anche l'agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello 325 del 9 settembre 2020. In questa ipotesi, inoltre, il soggetto che intende effettuare i lavori di ristrutturazione, e che sostiene (nel 2020 e 2021) la parte di spese non coperte dallo sconto, resta titolare della detrazione residua corrispondente alle medesime (pari al 10%) e può fruirne o mediante lo scomputo in dichiarazione o esercitando l'opzione per la cessione ad altri soggetti, così come specificato dall'agenzia delle Entrate nella circolare 24/E/2020 al paragrafo 7. Con riferimento al caso prospettato, si rileva che in linea generale il cessionario potrebbe essere un qualsiasi soggetto terzo, senza che operino distinzioni o requisiti specifici e senza che risulti necessario verificare il collegamento del cessionario con il rapporto che ha dato origine alla detrazione (risposta Entrate Speciale Telefisco-superbonus del Sole 24 Ore). Pertanto, seppure nell'esempio riportato nella circolare 24/E/2020 si faccia riferimento alla possibilità di cessione del credito residuo ad "altri soggetti", è coerente con il tenore della norma comprendere tra i diversi cessionari anche il fornitore dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi.

I titoli abilitativi

Modulo unico per la Cila senza attestare lo stato legittimo

Il decreto semplificazioni riscrive le regole per l'autorizzazione degli interventi. Facilitazioni per parti strutturali e prospetti

**Guido Inzaghi
Riccardo Marletta**

Il decreto semplificazioni 77/21, nella sua versione convertita in legge, ha introdotto importanti novità sui titoli edilizi necessari per accedere al 110 per cento. E, in sua applicazione, sta arrivando anche il modulo unico per la Cila, valido su tutto il territorio nazionale, che servirà a uniformare il comportamento delle amministrazioni locali in materia di superbonus.

Titoli edilizi nel Dl Rilancio

Prima del decreto semplificazioni, il Dl 34/20 (Dl Rilancio) non prevedeva nessuna regola particolare in merito. Escludendo gli interventi di nuova costruzione, per i quali non è possibile ottenere il superbonus (tranne che per i sistemi solari fotovoltaici), l'accesso all'agevolazione era condizionato all'ottenimento dei seguenti titoli:

- permesso di costruire o Scia ad esso alternativa per gli interventi di ristrutturazione edilizia che portino ad un organismo edilizio diverso dal precedente e prevedano modifiche della volumetria o che comportino mutamenti della destinazione d'uso di edifici in centro storico ovvero modifiche della sagoma o della volumetria degli immobili vincolati;
- Scia nei restanti casi di ristrutturazione edilizia, per gli interventi di restauro e risanamento conservativo che interessano le parti strutturali dell'edificio e per quelli di manutenzione straordinaria che riguardano le parti strutturali dell'edificio o i prospetti;
- Cila nelle altre ipotesi, sempre che le opere non rientrassero nel-

l'ambito dell'attività edilizia libera.

In tutti i casi era necessaria la dichiarazione dello stato legittimo dell'immobile, ossia l'attestazione della totale conformità dello stato di fatto ai titoli edilizi rilasciati per la sua realizzazione e per le eventuali successive varianti.

Il decreto semplificazioni

Il decreto legge 77/21 ha semplificato il quadro, riscrivendo per intero l'articolo 119, comma 13-ter, del Dl 34/20. Per effetto della nuova norma, tutti gli interventi edilizi finalizzati all'ottenimento del superbonus, a eccezione di quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione dei fabbricati (interventi per i quali è richiesta la Scia o il permesso di costruire), costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante Cila. La legge di conversione del decreto legge 77/21 specifica, poi, che questa regola vale anche nel caso di interventi che riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti.

Nella Cila devono essere indicati gli estremi del titolo abilitativo in base al quale è stato realizzato l'immobile per il quale si richiede l'incentivo fiscale. L'indicazione dei titoli non è necessaria per gli edifici ultimati prima del 1° settembre 1967 e, secondo quanto prevede la legge di conversione del decreto semplificazioni, nel caso di opere che rientrerebbero nei casi di edilizia libera, per le quali è richiesta la sola descrizione degli interventi.

Nel caso di presentazione della Cila non è richiesta l'attestazione dello stato legittimo dell'immobile. Quindi l'eventuale esistenza di irregolarità non sanate non preclude di per

sé la possibilità di ottenere il superbonus, possibilità che è invece esclusa per gli immobili interamente abusivi, non essendo possibile attestare gli estremi del titolo abilitativo in base al quale sono stati realizzati.

La norma precisa poi che «restano in ogni caso fermi, ove dovuti, gli oneri di urbanizzazione», ma anche, aggiungiamo, il contributo sul costo di costruzione. Benché la norma consideri gli interventi volti all'ottenimento del superbonus mediante Cila come manutenzione straordinaria, si dovrà comunque procedere a una sorta di "qualificazione virtuale" volta ad accertare se si tratti di un intervento di ristrutturazione edilizia e dunque oneroso secondo i criteri di cui al Testo unico edilizia.

Quando si perde il 110%

Il decreto semplificazioni 77/21 prevede le seguenti ipotesi tassative di decadenza dal superbonus:

- mancata presentazione della Cila;
- interventi realizzati in difformità dalla Cila;
- mancanza dell'indicazione del titolo abilitativo che ha consentito la realizzazione del fabbricato o della dichiarazione di ultimazione dello stesso prima del 1° settembre 1967;
- presentazione di attestazioni e asseverazioni infedeli.

Sono le uniche ipotesi di possibile decadenza dal superbonus a seguito della presentazione di Cila? Riteniamo di no. Si pensi all'ipotesi di presentazione di una Cila mancante degli elementi essenziali o che riguardi interventi che necessitano di altro titolo edilizio (come quelli di demolizione e ricostruzione). In questi casi il Comune dovrà vietare l'esecuzione degli interventi, con conseguente revoca del beneficio fiscale eventualmente ottenuto, salva la possibilità di ottenere un nuovo titolo edilizio senza irregolarità.

Ma quali sono le differenze

IN SINTESI

Le principali novità del Dl semplificazioni 77/2021:

- tutti gli interventi edilizi finalizzati all'ottenimento del superbonus, a eccezione di quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione dei fabbricati (che sono soggetti a scia o permesso di costruire) costituiscono opere di manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante Cila;
- nella Cila devono essere indicati gli estremi del titolo abilitativo in base al quale è stato realizzato l'immobile o deve essere contenuta la dichiarazione che l'ultima operazione è intervenuta prima del 1° settembre 1967;
- nel caso di presentazione della Cila non è richiesta l'attestazione dello stato legittimo dell'immobile;
- la decadenza dal superbonus è prevista per: a) mancata presentazione della Cila; b) interventi realizzati in difformità dalla Cila; c) mancanza dell'indicazione del titolo abilitativo che ha consentito la realizzazione del fabbricato o della dichiarazione di ultimazione dello stesso prima del 1° settembre 1967; d) presentazione di attestazioni e asseverazioni infedeli;
- se si tratta di un intervento di per sé soggetto al pagamento del contributo di costruzione, lo stesso è dovuto anche se si procede con Cila (titolo ordinariamente gratuito)

nel caso in cui non si proceda con Cila, ma con Scia o permesso di costruire? Anzitutto va detto che in questi casi i richiedenti saranno tenuti ad attestare lo stato legittimo dell'immobile. Nel caso di edifici plurifamiliari l'attestazione di stato legittimo dovrà riguardare tutto il fabbricato e non soltanto le parti comuni. Per le Scia, entro trenta giorni il Comune può ordinare di non eseguire l'intervento se non sussistono i presupposti per procedere. Anche in questo caso tuttavia è fatta salva la presentazione di un nuovo titolo.

In applicazione dell'articolo 21 nonies della legge 241/90, in presenza di illegittimità, la Scia o il permesso di costruire possono essere annullati d'ufficio dal Comune. Si tratta di un potere limitato nel tempo e nei presupposti. Innanzitutto per procedere all'annullamento devono esserci ragioni di pubblico interesse diverse dal mero ripristino della legalità.

Inoltre, il potere di annullamento deve essere esercitato entro un termine ragionevole, comunque non superiore a dodici mesi dalla presentazione della Scia o dal rilascio del permesso di costruire. Originariamente il termine era fissato in diciotto mesi, ma è stato ridotto proprio ad opera del decreto semplificazioni.

In presenza di false dichiarazioni che hanno condotto al consolidamento della Scia o al rilascio del permesso di costruire, il termine di dodici mesi per l'annullamento del titolo edilizio decorre dal momento della scoperta da parte del Comune di tale falsità. In questo caso l'esistenza di false dichiarazioni è una ragione di per sé sufficiente a giustificare l'annullamento del titolo edilizio senza necessità di ulteriore motivazione.

Naturalmente nel caso di annullamento del titolo edilizio connesso con la richiesta di superbonus si perderà anche il relativo beneficio fiscale. ●

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

4

Decadenza

Il decreto semplificazioni ha previsto la decadenza dal superbonus per quattro cause codificate dalla legge

Domande & Risposte

I titoli abilitativi

78

Abusi in un singolo appartamento

Nel caso di lavori (ad esempio per realizzare un cappotto) su parti comuni in un condominio minimo, qualora siano stati compiuti abusi edilizi in un singolo appartamento, i proprietari dell'alloggio in questione possono fruire del superbonus per interventi trainati? Che cosa rischiano in questo caso i professionisti e che cosa rischiano i proprietari?

Tranne che per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, non è più prevista la decadenza dal beneficio fiscale nel caso in cui lo stato dell'immobile non sia legittimo perché sussiste, ad esempio, un abuso edilizio (si veda il riformato comma 13-ter dell'articolo 119 del Dl Rilancio a opera dell'articolo 33, comma 1, lettera c, del Dl 77/2021). La decadenza dei benefici fiscali opera solo quando si ricade in una delle quattro violazioni citate dal comma 13-ter di nuova introduzione, ovvero mancata presentazione della Cila, interventi realizzati difformemente da questa, assenza di attestazione dei dati, non corrispondenza al vero delle attestazioni.

Tuttavia, la semplificazione fiscale introdotta non rileva a fini della responsabilità penale e amministrativa del contribuente. Pertanto, nel caso in questione il contribuente non perderà il diritto al superbonus per il cambio degli infissi eseguito nel suo appartamento, ma restano ferme le eventuali responsabilità amministrative e penali in caso di accertamento di abusi edilizi.

79

Asseverazione tardiva

È possibile fruire del super sismabonus per un edificio residenziale unifamiliare per il quale i lavori siano già iniziati? La messa in sicurezza sismica non era prevista nel progetto originario. La risposta è negativa. Con la circolare 31 maggio 2019, numero 13/E, e da ultimo con la circolare 8 luglio 2020, 19/E, è stato chiarito che un'asseverazione tardiva rispetto al titolo abilitativo iniziale non consente l'accesso alla detrazione. L'unica possibilità di un'allegazione successiva è quella di seguito definita. Dal

16 gennaio 2020, data di entrata in vigore della modifica dell'articolo 3, comma 3 del Dm 58/2017, l'asseverazione preventiva può essere presentata "allo sportello unico" comunale (articolo 5 Dpr 380/2001) al massimo entro «l'inizio dei lavori». Ciò vale solo per gli interventi con lavori dal 16 gennaio 2020 in poi e non per quelli iniziati prima (risposta del 1° settembre 2020, numero 295).

80

Cambio destinazione d'uso

Sono proprietaria di un immobile di categoria catastale C/6 per il quale è stato rilasciato il permesso di costruire per ristrutturazione, con cambio di destinazione d'uso in abitativo. Tale immobile, già prima dei lavori di ristrutturazione, era dotato di impianto termico. Posso accedere al 110% anche se si tratta di un C/6? Come sarebbe possibile chiedere l'Ape? L'avvenuto inizio dei lavori di ristrutturazione senza un Ape esclude la possibilità di accedere al superbonus? La lettrice può fruire del superbonus del 110% alla luce dei chiarimenti forniti dall'agenzia delle Entrate. Per quanto riguarda il primo quesito, in materia di cambio di destinazione d'uso, è stato chiarito, seppure in materia di bonus ristrutturazioni e di eco-sismabonus, che per fruire dell'agevolazione è necessario che dal titolo abilitativo che autorizza i lavori si evinca chiaramente che l'immobile oggetto degli interventi diverrà abitativo e che l'opera non consiste in un intervento di nuova costruzione (circolare 13/E/2019, pagina 257; risposta 137/2020). Si legge, inoltre, in una risposta a una Faq pubblicata nell'area tematica dedicata al superbonus sul sito internet istituzionale delle Entrate, che, per effetto del richiamo contenuto nell'articolo 119 del Dl 34/2020 agli articoli 14 e 16 del Dl 63/2013, è possibile fruire del superbonus, anche relativamente alle spese sostenute per interventi che comportino il cambio di destinazione d'uso del fabbricato originario in abitativo, purché tale variazione sia indicata chiaramente nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori. Per quanto riguarda l'Ape ante intervento e la sua eventuale assenza per i lavori iniziati anteriormente al 1° luglio 2020, l'agenzia delle Entrate ha chiarito che nel software utilizzato dal tecnico certificatore occorre «eseguire l'input descrittivo del sistema edificio impianto. Per produrre l'Ape ante intervento è sufficiente il cambio delle stratigrafie delle strutture utilizzate e dei dati dell'impianto ante intervento. In questo modo si ottengono l'Ape ante e post effettivamente confrontabili» (circolare 30/E/2020, paragrafo 5.2.7).

81

Sostituzione serramenti

In caso di realizzazione di un cappotto termico vanno comunque rispettati i limiti termo-igrometrici, cioè di umidità all'interno degli alloggi,

imposti dalla legge 10/1991. Per fare ciò si è reso necessario effettuare il cappotto anche nell'imbotte (cioè nelle spallette) del foro finestra.

Questo implica a sua volta la sostituzione dei serramenti con nuovi serramenti, ma di dimensione inferiore a quelli sostituiti. Questo cambio di dimensione è influente ai fini del 110%, oppure sono agevolati solo serramenti con la stessa forma e la stessa dimensione di quelli sostituiti? Come intervento trainato dal cappotto termico dell'edificio, la sostituzione degli infissi (anche con altri di ridotte dimensioni) rientra fra le opere cui si applica il 110. In sostanza, non è necessario che la sostituzione degli infissi sia fedele anche nelle dimensioni, ma la Cila o la Scia devono consentire urbanisticamente la riduzione delle finestre. Fra trainante e trainato, poi, occorre sempre conseguire il miglioramento di due classi energetiche o della classe energetica più alta.

82

Oneri di urbanizzazione

Ho letto che, con il decreto semplificazioni, è possibile presentare una Cila per realizzare gli interventi che occorrono per il rilascio del superbonus. Questo significa che gli interventi sono gratuiti?

Il Dl 77/21 esclude che si possa procedere con Cila nel caso di interventi di demolizione e ricostruzione per i quali rimangono quindi ferme le norme generali in tema di rilascio di titoli abilitativi edilizi. Ciò premesso, il Dl 77/21 precisa che anche nel caso di Cila restano fermi, ove dovuti, gli oneri di urbanizzazione (e, si ritiene, anche il contributo sul costo di costruzione). Il professionista che presenta una Cila connessa all'ottenimento del superbonus deve verificare se il tipo di intervento edilizio oggetto della comunicazione sia di norma soggetto alla corresponsione del contributo di costruzione, nel qual caso si tratterà di un intervento oneroso.

83

Il contenuto della Cila

Le nuove norme prevedono che in caso di Cila non debba più essere dichiarato lo stato legittimo dell'immobile. Quali dichiarazioni devono allora essere contenute nella Cila?

Secondo quanto prevede l'articolo 119, comma 13 ter 34/20, come modificato dal Dl 77/21, nella Cila devono essere attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero deve essere attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967. Lo scopo della norma è evidentemente di escludere la possibilità di ottenere il superbonus nel caso di immobili interamente abusivi realizzati dopo il 1° settembre 1967.

L'esame di regolarità

Controlli selezionati a campione ed effettuati su base documentale

Gli uffici possono verificare ogni annualità delle cinque (o quattro) durante la quale il contribuente fruisce della detrazione

Silvio Rivetti

È opportuno avere consapevolezza delle modalità con cui l'agenzia delle Entrate effettua i suoi controlli. Da questo punto di vista, l'esame della regolarità del superbonus non si differenzia dagli ordinari metodi di controllo delle altre detrazioni. I controlli sulle detrazioni si svolgono in capo ai contribuenti che ne hanno beneficiato, indipendentemente dal fatto che essi ne abbiano fruito direttamente in dichiarazione, o che abbiano optato per la cessione del credito o per lo sconto in fattura: e hanno per oggetto la disamina della documentazione a disposizione di questi ultimi. Perciò, tali controlli vengono denominati formali/documentali, secondo la puntuale disciplina dell'articolo 36-ter Dpr 600/1973.

Selezione a campione

La posizioni dei contribuenti da controllare vengono selezionate a campione, a livello centrale; e poi comunicate ai singoli uffici territoriali dell'agenzia delle Entrate, competenti per territorio in base al domicilio fiscale dei contribuenti individuati. Le modalità con le quali gli applicativi informatici del fisco selezionano le posizioni da vagliare sono tutt'altro che segrete, essendo rese pubbliche nei provvedimenti del direttore dell'Agenzia. I criteri utilizzati sono svariati, spesso in combinazione tra di loro: e così il controllo potrà essere attivato, ad esempio, a seguito dell'incrocio tra i dati dichiarati e quelli resi disponibili da soggetti terzi nelle banche dati (indicanti mutui, bonifici, atti pubblici), oppure sulla scorta di informazioni statistiche

indicanti i profili a più alto rischio, per via magari del forte scostamento degli importi portati in detrazione rispetto agli anni precedenti, oppure perché il contribuente risulta collegato ad altri soggetti, sottoposti a controllo.

La procedura

I contribuenti selezionati ricevono quindi l'invito, attraverso posta ordinaria, a contattare gli uffici territoriali di riferimento; e a esibire tutta la documentazione utile alla verifica delle detrazioni, fruito nell'anno d'imposta oggetto d'esame. La documentazione può essere consegnata manualmente, oppure via raccomandata, o telematicamente mediante l'applicativo Civis. Il controllo riguarderà l'intera documentazione relativa ai lavori edili svolti: e dunque in primo luogo, nel superbonus come per tutte le altre detrazioni edili, le fatture, i bonifici, le eventuali comunicazioni all'Enea e gli eventuali adempimenti dell'amministratore di condominio. Da questo punto di vista, il 110% porta in dote la verifica aggiuntiva delle sole asseverazioni ecobonus e sismabonus, e del visto di conformità in caso di cessione del credito o sconto in fattura.

Gli esiti del controllo

Se dal controllo non emergono irregolarità, i contribuenti ricevono una comunicazione informale dagli uffici di assenza di rilievi; se invece dall'esame emergono irregolarità o carenze che giustificano una rettifica della detrazione, i contribuenti ricevono via raccomandata una comunicazione che indica i motivi dei recuperi e i prospetti di calcolo delle maggiori somme dovute per l'anno d'imposta esaminato (pari alle impo-

ste da versarsi, al posto della detrazione recuperata, e alla sanzione del 30% di tali importi). I contribuenti avranno a disposizione i successivi 30 giorni o per confrontarsi con gli uffici, per fornire chiarimenti e documentazione integrativa; o per pagare la somma richiesta, avvalendosi in questo modo della riduzione delle sanzioni irrogate a due terzi (con riduzione, cioè, al 10% delle maggiori imposte contestate).

Viceversa, se i contribuenti reputano i recuperi d'imposta immotivati e decidono di contestare le maggiori pretese, essi non potranno impugnare direttamente le comunicazioni di irregolarità ricevute (che si assumono essere una sorta di avviso bonario e non un atto contestabile): ma dovranno attendere la notifica delle successive cartelle esattoriali, con l'iscrizione a ruolo delle pretese oltre a sanzioni piene e interessi, per poter ricorrere avverso queste ultime innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente per territorio (previo esperimento, nel caso, della procedura di mediazione tributaria con gli uffici legali dell'agenzia delle Entrate, che è obbligatoria per tutti le liti il valore della cui imposta, sanzioni escluse, sia inferiore a 50mila euro).

È da notare che il disconoscimento della rata di detrazione relativa a un anno d'imposta implica automaticamente il recupero di tutte le quote di detrazione successive, spettanti negli anni d'imposta seguenti: e ciò significa il dilatarsi del confronto con il fisco - e dell'eventuale contenzioso - su scala pluriennale.

La tempistica

Il controllo documentale dovrebbe svolgersi entro il 31 dicembre del secondo anno successivo all'anno di presentazione della dichiarazione: e tuttavia il termine è indicativo. I controlli possono svolgersi anche più avanti, nel rispetto del termine ultimo previsto per la notifica della cartella di

IN SINTESI

La corretta spettanza del superbonus del 110% è riscontrata direttamente in capo ai contribuenti che ne hanno beneficiato, indipendentemente dal fatto che ne abbiano fruito in dichiarazione o abbiano optato per cessione del credito o sconto in fattura.

Criteri

I controlli formali sono eseguiti dagli uffici territoriali delle Entrate, competenti in base al domicilio fiscale dei contribuenti. La selezione delle posizioni da verificare avviene sulla base di incroci di dati, di indici e di indicatori statistici, resi noti dal direttore dell'Agenzia.

Sanzioni ridotte o piene

Si devono esibire le fatture, i bonifici, i vari documenti da predisporre. Il controllo può terminare senza esito o con la comunicazione di irregolarità, che può essere pagata nei 30 giorni successivi (con sanzioni ridotte) o sfociare nell'iscrizione a ruolo di imposte e sanzioni piene. La conseguente cartella è impugnabile.

Termini

Il termine per la notifica della cartella è il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione; per la notifica dell'avviso di accertamento, in caso di controlli non solo documentali, l'erario ha a disposizione un anno in più.

pagamento (ovvero il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione). Il che significa che, per le quote di detrazione riguardanti l'anno d'imposta 2021, la cui dichiarazione è da presentarsi nel 2022, il Fisco ha la possibilità di svolgere i controlli e di notificare la relativa cartella di pagamento, entro il termine del 31 dicembre 2026.

Rilevato che le somme da pagare sono sempre rateizzabili, il recupero delle detrazioni potrebbe avvenire anche in applicazione delle modalità di accertamento ordinarie, che potrebbero coinvolgere i contribuenti in seconda battuta, ad esempio in conseguenza di verifiche nei confronti delle imprese che hanno effettuato i lavori. Tale più ampia tipologia di controllo può essere esperita in tempi più dilatati: ovvero, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta da esaminare. E tutto questo tenendo sempre presente che, per la Cassazione, il fisco può sottoporre a controllo ogni annualità delle cinque (o quattro) di spettanza del superbonus, anche se quelle precedenti non sono state controllate.

L'impianto sopra descritto non è innovato dal comma 5-bis dell'articolo 119 Dl 34/2020, aggiunto in sede di conversione del Dl semplificazioni. La previsione per cui le violazioni meramente formali non comportano la decadenza delle agevolazioni limitatamente alle irregolarità riscontrate, non diverge rispetto ai principi generali per i quali la violazione formale è irrilevante, non generando debito d'imposta. Egualmente non appare innovativo il principio per cui, in caso di violazioni rilevanti ai fini dell'erogazione degli incentivi, la decadenza dal beneficio va limitata al singolo intervento oggetto di irregolarità od omissione. ●

SUPERBONUS - LA GUIDA/2

La conversione

In caso di controlli con esito negativo sul 110% l'Agenzia non è tenuta a consentire l'accesso a un altro sconto

Domande & Risposte

I controlli

84

L'impatto delle controversie

C'è incompatibilità tra la fruizione del 110% e la presenza di controversie tributarie (presso le Commissioni tributarie territoriali o presso la corte di Cassazione) in capo al medesimo soggetto che intende fruirla?

Non vi sono norme che stabiliscono che in caso di pendenze fiscali con l'Erario – a prescindere dall'importo – è inibita la fruizione degli incentivi fiscali relativi al superbonus del 110%.

Né, in particolare, l'articolo 121 del Dl 34/2020 pone alcun limite e/o condizione con riguardo alle alternative relative alla cessione dei crediti o allo sconto in fattura, fatte salve le condizioni di carattere "procedurale" (visto di conformità). Inoltre, sulla base di quanto previsto dall'articolo 121, comma 3, terzo periodo, del Dl 34/2020, con riferimento ai crediti relativi agli interventi agevolabili che siano stati, eventualmente, oggetto di cessione, non sussiste nemmeno il limite "quantitativo" al relativo utilizzo in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a 1.500 euro, come previsto dall'articolo 31, comma 1, del Dl 78/2010.

85

I documenti da conservare

Quali sono i documenti che i contribuenti devono conservare ai fini di eventuali controlli da parte dell'agenzia delle Entrate sull'applicazione del Superbonus?

I documenti che il contribuente è tenuto a conservare ai fini della verifica dell'effettivo diritto al superbonus, sono quelli necessari allo svolgimento del controllo formale ai sensi dell'articolo 36-ter del Dpr 600/1973 come, ad esempio, le fatture o le ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e, limitatamente ai soggetti

persone fisiche, la ricevuta del bonifico bancario, ovvero del bonifico postale, attraverso il quale è stato effettuato il pagamento.

In merito, occorre segnalare che i controlli ordinariamente previsti, nel caso del superbonus, sono accompagnati anche da un sistema di controlli "ex ante" per ridurre utilizzi non corretti dell'agevolazione. In merito, il contribuente è tenuto ad acquisire:

- l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati e della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, in caso di fruizione diretta del superbonus in dichiarazione nonché di opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente al predetto superbonus;
- il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus ai soli fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto.

(Risposta agenzia delle Entrate)

86

Le responsabilità del committente

Sto programmando lavori che possono fruire dell'ecobonus 110 per cento, con un general contractor. Quali rischi correrei se in seguito ad eventuali controlli, successivi alla fine dei lavori, dovessero risultare errori nelle dichiarazioni e/o asseverazioni dei tecnici o nell'esecuzione dei lavori o nei materiali usati? La responsabilità sarebbe solo dei tecnici o potrebbe essermi attribuita?

In particolare, potrei incorrere in sanzioni o perdere il diritto al recupero fiscale del 110%? Da chi possono essere effettuati, e per quanto tempo dopo la fine dei lavori, gli eventuali controlli? E quali cautele posso mettere in atto per non incorrere in eventuali rischi?

Nel superbonus, la responsabilità che deriva dalle irregolarità compiute nelle asseverazioni, le quali impediscono la corretta fruizione delle detrazioni fiscali, non è disciplinata diversamente rispetto alle regole generali.

Infatti, che si tratti di ecobonus o sismabonus ordinari, oppure elevati al 110 per cento, le asseverazioni e attestazioni fasulle o erranee, da parte dei professionisti tecnici incaricati, comportano sempre il venire meno dei benefici fiscali in capo al contribuente che ne abbia fruito: con conseguente recupero in capo a quest'ultimo delle maggiori imposte, che dovevano essere versate in assenza delle detrazioni, maggiorate degli interessi e delle sanzioni (pari al 30% del mancato versamento).

La novità del superbonus, sul tema, è data dall'imposizione normativa, in capo ai professionisti, di dotarsi di un'apposita e idonea copertura assicurativa per poter far fronte ad eventuali richieste di risarcimento dei danni da parte dei contribuenti loro clienti (articolo 119, comma 14, del Dl 34/2020). Questi ultimi farebbero bene a cautelarsi, verificando l'esisten-

za e il contenuto delle polizze in questione. Quanto ai controlli in materia fiscale, essi sono di tipo prevalentemente documentale e vengono svolti dagli uffici delle Entrate territorialmente competenti in base al domicilio fiscale dei contribuenti, nell'arco temporale concesso per la notifica della cartella di pagamento (entro il 31 dicembre del quarto anno di presentazione della dichiarazione); ma potrebbero anche coincidere con gli accertamenti ordinari (per i quali è concesso un anno in tempo in più: articolo 43 del Dpr 600/1973).

Il recupero fiscale potrebbe essere innescato anche dalle segnalazioni derivanti dai controlli di altri enti, come l'Enea o i Comuni, per quanto di loro competenza.

87

La riqualificazione dell'intervento

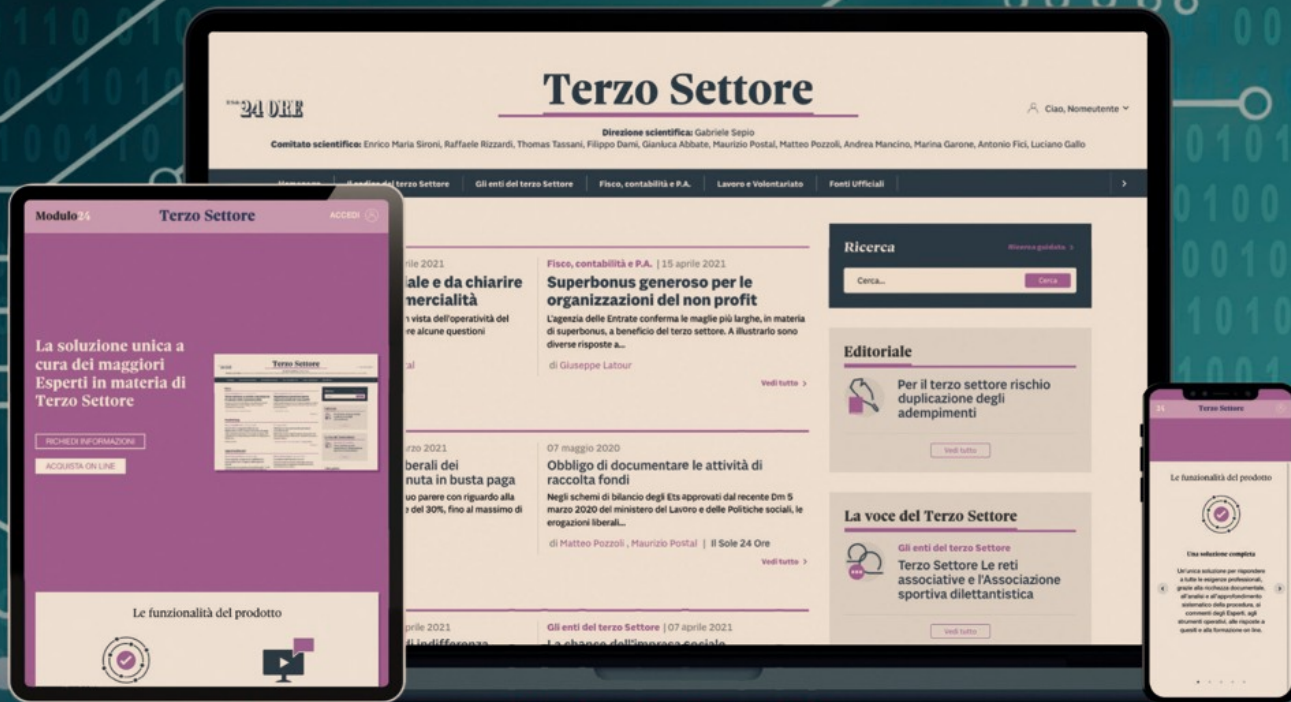
Qualora si effettui un intervento agevolabile al 110% e lo stesso venga recuperato in sede di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, si chiede se sia possibile riqualificare l'intervento nell'ambito della ristrutturazione edilizia con detrazione al 50 per cento, o nell'ambito del risparmio energetico con detrazione al 65 per cento, a seconda della tipologia di intervento realizzato. In caso affermativo, tali detrazioni competerebbero dalla data di sostenimento della spesa?

A rigore, la risposta al quesito è negativa. Nell'ambito delle detrazioni fiscali, infatti, l'amministrazione fiscale svolge principalmente un controllo di tipo documentale, in base all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 600/1973, e, se dalla documentazione esibita essa riscontra che mancano i presupposti dell'agevolazione scelta dal contribuente, questa viene recuperata come maggiore imposta dovuta. In questo quadro, l'agenzia delle Entrate non è titolata a convertire il regime agevolativo, per il quale il contribuente ha optato, in un regime "sottostante" e di minore impatto, pur ricorrendone le condizioni, e questo perché il Fisco non ha il potere di sostituirsi alla volontà espressa dai contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi (o con la cessione del credito). In ogni caso, il contribuente potrebbe ritenere opportuno impugnare il recupero dell'imposta, prospettando al fisco prima (in sede di mediazione) e al giudice tributario poi (in sede contenziosa), valide ragioni per riqualificare la detrazione d'imposta nel senso indicato nel quesito, a partire dall'anno di sostenimento delle spese. Tuttavia, una eventuale posizione contraria, sostenuta in giudizio dell'amministrazione, sarebbe ben motivata e darebbe vita a un contenzioso dall'esito estremamente incerto per il contribuente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

24ORE
PROFESSIONALE

Modulo24 Terzo Settore



La **Rivista Tematica Digitale**: un aggiornamento continuo dedicato a tutte le novità sulla **Riforma del Terzo Settore** con approfondimenti illustrati in rubriche specifiche.

La **Banca Dati**: offre l'accesso all'intero corredo informativo sulla materia tramite le notizie del Quotidiano, gli articoli delle riviste professionali e i quesiti dell'Esperto Risponde.

Il **Manuale**: una trattazione completa e sempre aggiornata per comprendere gli aspetti più importanti in tema di Terzo Settore.

Il **Comitato Scientifico**: individua ciò che è di rilievo, approfondisce aspetti interpretativi e applicativi e dà risposta ad ogni tuo quesito. Direzione scientifica a cura di **Gabriele Sepio**.

TUTTE LE INFORMAZIONI SUL TERZO SETTORE
IN UN'UNICA SOLUZIONE.

Scopri di più su modulo24terzosettore.com

GRUPPO **24ORE**