

Il superbonus al 110% spetta ai titolari di reddito d'impresa limitatamente agli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici residenziali inseriti in un condominio: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate che destano qualche perplessità.

Elisa Foschi

Con la [circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020](#) l'Agenzia delle Entrate fornisce, per la prima volta in modo organico, importanti delucidazioni circa l'ambito applicativo del così detto "Superbonus" al 110%: incentivo introdotto con l'art. 119 del Decreto Rilancio (Decreto Legge n. 34 del 19 maggio 2020 denominato "*Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19*") che prevede l'innalzamento al 110% della percentuale di detrazione ai fini IRPEF/IRES delle spese sostenute **dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021** per la realizzazione di interventi di risparmio energetico sul patrimonio edilizio esistente, a prescindere dal suo classamento catastale o di adeguamento antisismico[1].

Dalla formulazione letterale dell'art. 119, comma 9 - che delinea l'ambito soggettivo di applicazione del Superbonus - si evince chiaramente come la fruizione del menzionato beneficio sia limitata ai soli interventi effettuati, tra gli altri, dai condomini, e "*dalle persone fisiche, **al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni**, su unità immobiliari diverse da edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale*".

Ed è proprio limitatamente a tale seconda categoria "soggettiva" che si sono posti i principali interrogativi che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare in commento, ha cercato di chiarire circoscrivendo l'ambito applicativo della succitata disposizione.

Difatti, l'Amministrazione Finanziaria ha specificato che con la locuzione "*al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni*"

*"il Legislatore ha inteso precisare che la fruizione del Superbonus riguarda unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) **non riconducibili ai cd. "beni relativi all'impresa" (articolo 65 del TUIR) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 2, del TUIR)**. Ne consegue che, la detrazione spetta 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".

Tale "limitazione", chiarifica ulteriormente la circolare

*"riguarda **esclusivamente gli interventi realizzati "su unità immobiliari"**, in quanto i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni possono fruire del Superbonus in relazione alle spese sostenute per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condòmini. In tal caso, la detrazione spetta, in relazione agli interventi riguardanti **le parti comuni, a prescindere dalla circostanza che gli immobili posseduti o detenuti dai predetti soggetti siano immobili strumentali alle attività di impresa o arti e professioni ovvero unità immobiliari che costituiscono l'oggetto delle attività stesse ovvero, infine, beni patrimoniali appartenenti all'impresa**. I contribuenti persone fisiche possono beneficiare del Superbonus relativamente alle spese sostenute per interventi realizzati su massimo due unità immobiliari. Tale limitazione non si applica, invece, alle spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio".*

Stando a tali considerazioni, pertanto, il perimetro applicativo della nuova disposizione, esclude i soggetti titolari di reddito di impresa dalla fruizione dell'agevolazione, salvo, ovviamente, che le operazioni che danno luogo alla detrazione siano compiute da condomini all'interno dei quali vi siano immobili posseduti da imprese per lo svolgimento delle proprie attività.

Tuttavia, non si può non rilevare come imporre una limitazione di tal specie mal si concilia con quanto stabilito, pochi mesi fa, dalla stessa Amministrazione Finanziaria con la risoluzione n. 34/E del 25 giugno 2020.

Si ricorderà, infatti, che l'Agenzia delle Entrate, con la suddetta risoluzione n. 34/E ([già commentata su questo sito](#)), riconosceva anche alle imprese e società di costruzione e locazione che effettuano lavori su immobili da esse posseduti o detenuti, la detrazione fiscale (ai fini sia del c.d. Ecobonus che del c.d. Sismabonus) per interventi di riqualificazione energetica, **a prescindere dalla qualificazione di tali beni come "strumentali", "beni**

merce” o “patrimoniali”.

È evidente che delimitare, nei confronti dei soggetti titolari di reddito d'impresa (e di lavoro autonomo), la fruizione della detrazione del 110% alle sole unità immobiliari non riconducibili ai cd. “beni relativi all'impresa” o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni – quindi prevedere la possibilità di usufruire dell'agevolazione relativamente alle sole spese sostenute con riguardo ad interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito “privatistico” – si pone in evidente contrasto con il nuovo indirizzo di prassi fornito, a pochi mesi di distanza dalla pubblicazione della circolare in commento, dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Perdipiù, anche sotto il profilo “oggettivo”, la circolare *de qua* circoscrive la fruizione del Superbonus a fronte del sostenimento di spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e all'adozione di misure antisismiche degli edifici (c.d. interventi “trainanti”), nonché ad ulteriori interventi realizzati congiuntamente ai primi (c.d. interventi “trainati”).

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che entrambi gli interventi devono essere realizzati su edifici residenziali (condominiali e unifamiliari) e su unità immobiliari residenziali con relative pertinenze (site in edifici condominiali o plurifamiliari).

Difatti, non manca di evidenziare come:

*“l'agevolazione riguarda le spese sostenute per interventi effettuati su singole unità immobiliari residenziali e su parti comuni di edifici residenziali situati nel territorio dello stato. Come già precisato **sono escluse le spese sostenute per interventi su immobili utilizzati per lo svolgimento di attività di impresa, arti e professioni**”.*

E ancora:

“in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate, ai fini del calcolo della detrazione, soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia

*superiore al 50%, è possibile ammettere alla detrazione **anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce) che sostengano le spese per le parti comuni**. Se tale percentuale risulta inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio”.*

Quanto sinora delineato si pone in contrasto non solo con la posizione recentemente assunta dall’Agenzia delle Entrate – la quale, giova ribadirlo, aveva ampliato la fruizione delle due detrazioni fiscali (Sisma ed Ecobonus) sui lavori di riqualificazione degli edifici ai soggetti IRPEF/IRES senza che rilevasse, ai fini dell’agevolazione, la qualificazione degli immobili su cui è eseguito l’intervento di risparmio energetico, come “strumentali”, “beni merce” o “patrimoniali – ma anche a quanto stabilito dallo stesso art. 119 D.L. Rilancio.

Tale norma di legge infatti, nell’incrementare al 110% l’aliquota di detrazione spettante, individua le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto di beneficio, l’ambito soggettivo di applicazione dell’agevolazione e gli adempimenti da porre in essere ai fini della spettanza della stessa, ma senza fare riferimento al concetto di edifici residenziali.

In aggiunta a quanto sinora considerato, si ritiene d’uopo fare un breve cenno anche alla recente [risoluzione n. 49/E intervenuta il 1° settembre 2020](#).

Con il suddetto documento di prassi l’Agenzia delle Entrate è tornata ad occuparsi del c.d. “bonus facciate”, previsto dai commi da 219 a 223 dell’art. 1 della L. 160/2019.

Nello specifico, con la suddetta risposta all’interpello n. 294 l’Amministrazione Finanziaria – dando riscontro ad un quesito promosso da un amministratore di condominio, il quale chiedeva se, in relazione ad un intervento sulla facciata del condominio, i singoli condòmini potessero scegliere se usufruire dell’agevolazione prevista per il c.d. bonus facciate o del c.d. Ecobonus, avendo l’intervento tutte le caratteristiche per poter accedere anche alla detrazione fiscale di cui all’articolo 14 del D.L. n. 63 del 2013 – ha fornito un importante chiarimento.

Difatti, l’Agenzia delle Entrate sostiene che ogni condòmino, per la parte di spesa a lui

imputabile, possa decidere se beneficiare del c.d. “bonus facciate” o della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica (anche usufruendo, qualora siano rispettate le condizioni ed i requisiti richiesti, del Superbonus con detrazione al 110%) a prescindere dalle scelte degli altri condòmini.

In luogo della fruizione diretta della detrazione da parte del contribuente, inoltre, anche per il “bonus facciate” è possibile optare per il c.d. “sconto sul corrispettivo” o per la cessione del credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione spettante ai sensi dell'art. 121 del D.L. 34/2020, così come previsto per il Sisma-Eco bonus.

Non si può non rilevare come tale nuovo perimetro applicativo prospettato dall'Amministrazione Finanziaria produrrà i propri effetti anche in merito all'applicazione del Superbonus 110%.

L'esclusione, infatti, dalla fruizione dell'agevolazione, come visto, di una parte importante di soggetti possessori di immobili in regime d'impresa o professionali, porterà molti condòmini, non avendo accesso alla detrazione al 110%, ad optare per un'altra agevolazione per la quale presentano i requisiti richiesti.

Alla luce di tali considerazioni, non resta quindi che attendere futuri pronunciamenti da parte dell'Agenzia delle Entrate per comprendere l'esatta portata delle diverse fattispecie agevolabili.

Sarebbe auspicabile, inoltre, un prossimo intervento, in linea con la Risoluzione n. 34/E del 2020, che estenda il beneficio fiscale del Superbonus 110% a tutte le categorie immobiliari e a tutti i soggetti che ne hanno la proprietà, inclusi i titolari di reddito d'impresa (e le società), in vista del prevalente interesse pubblico ad un generalizzato miglioramento energetico del patrimonio immobiliare nazionale.

[1] Tale agevolazione si affianca a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (c.d. Sismabonus, attualmente disciplinato dall'art. 16bis del testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) e quelli di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. Ecobonus, attualmente disciplinati dall'art. 14 del D.L. n. 63 del 2013).

