

## **Le Entrate confermano l'accesso al Superbonus per il locatario e il comodatario di unità residenziali di proprietà di una società**

Anna Diana

Con le risposte ad interpello indicate in epigrafe, pubblicate nel mese di maggio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha (finalmente) ammesso al Superbonus i soggetti titolari di diritti personali di godimento – quali il locatario e il comodatario – su immobili di proprietà di una società. Tale indirizzo è stato ulteriormente confermato dall'Amministrazione nella recentissima circolare n. 23, pubblicata il 23 giugno scorso.

I documenti di prassi ora menzionati, a ben vedere, manifestano un profondo “cambio di rotta” nell'interpretazione che l'Agenzia delle Entrate ha storicamente offerto delle norme in materia di Superbonus e, in particolare, dell'art. 119, comma 9, del d.l. Rilancio (d.l. n. 34/2020 e ss.mm.ii). A tale proposito, gioverà infatti ricordare che l'accesso al Superbonus per le persone fisiche “*al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione*”, titolari di diritti di godimento su immobili di proprietà di società, è stato a lungo escluso dall'Amministrazione finanziaria.

Ed invero, l'AdE aveva affermato in diverse occasioni (si vedano, per tutte, la circolare n. 24/2020 e la risposta ad interpello della DRE Toscana n. 911-846/2021) che l'art. 119 del d.l. Rilancio esclude espressamente dalla fruizione del beneficio in parola i soggetti titolari di reddito d'impresa (ai fini IRPEF o IRES, fra cui le società) in quanto non ricompresi nell'elencazione di cui al citato comma 9, il quale individua i soggetti ammessi a fruire del Superbonus. Nella richiamata circolare n. 24, tuttavia, l'Agenzia aveva altresì precisato che le spese relative agli interventi agevolabili con gli incentivi in parola, se sostenute dalle persone fisiche, danno comunque diritto alla detrazione qualora effettuate “*al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione*”. In sostanza, come chiarito dall'AdE, tali spese sono agevolabili anche se sostenute da soggetti (persone fisiche) titolari di reddito d'impresa o professionale, purché gli interventi siano realizzati su unità immobiliari riconducibili all'area “privatistica” del soggetto, vale a dire su immobili non qualificabili come “beni relativi all'impresa” (i.e. immobili strumentali, immobili merce e immobili patrimonio).

Muovendo da tale ultima considerazione, la DRE Toscana, con la risposta n. 911, cit., aveva quindi escluso, senza margini di incertezza, la possibilità per il locatario/comodatario di unità immobiliari di proprietà di una società di fruire del Superbonus in relazione alle spese sostenute per gli interventi cc.dd. *trainati* sulla singola unità immobiliare, ritenendo che

*“benché il contratto di locazione configur[*i*] in capo all'istante un valido titolo di detenzione degli immobili di proprietà della società, tuttavia le unità immobiliari interessate dagli interventi non sono appartenenti all'ambito privatistico, in quanto si tratta di beni relativi all'impresa”,*

così conferendo natura apparentemente “oggettiva” all'esclusione degli interventi realizzati su tale tipologia di immobili, considerati “beni relativi all'impresa” a prescindere dal loro effettivo utilizzo.

La *ratio* di una così tassativa esclusione, secondo molti difficilmente giustificabile, doveva ragionevolmente individuarsi nella volontà di evitare operazioni elusive tali per cui – ferma restando l'esclusione dei soggetti “commerciali” dal novero dei beneficiari del Superbonus – sarebbe stato di fatto possibile riqualificare “a costo zero” i beni relativi all'impresa, semplicemente attraverso la stipulazione di un contratto di comodato ovvero di locazione, così ponendo a carico delle casse erariali i costi di interventi che il legislatore aveva invece inteso far gravare, almeno parzialmente, sui titolari di reddito d'impresa (attraverso la possibilità di fruire delle agevolazioni ecobonus e/o sismabonus ad aliquota ordinaria), riconoscendo una detrazione pari al 110% delle per i soli interventi realizzati su immobili residenziali.

Tuttavia, come anticipato in premessa, con le recenti **risposte ad interpello n. 288 e 307** pubblicate nel mese di maggio 2022, l'Amministrazione sembra aver totalmente mutato il proprio indirizzo.

In particolare, nella **risposta ad interpello n. 288** del 23 maggio scorso, l'Amministrazione, interrogata in merito alla possibilità per una persona fisica conduttrice di un immobile di proprietà di una società di gestione immobiliare di accedere al Superbonus in relazione agli interventi effettuati sulla medesima, ha affermato che

*“in applicazione di un criterio “oggettivo ” che valorizza l'utilizzo effettivo dell'immobile oggetto degli interventi agevolabili, **indipendentemente dal rapporto giuridico che lega l'utilizzatore all'immobile medesimo (proprietario, possessore o detentore), non rileva, ai fini del Superbonus, che l'immobile detenuto dal conduttore o dal comodatario persona fisica «al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni», sia di proprietà di un***

**soggetto escluso dalla predetta detrazione quale, ad esempio, una società”.**

Le medesime considerazioni hanno trovato conferma all'interno della [circolare n. 23](#), cit., con cui l'Agencia ha fornito ulteriori chiarimenti di carattere “strutturale” in merito alle recenti modifiche normative che hanno interessato l'agevolazione *de qua*. Si legge in proposito al paragrafo 1.1. che:

*“In applicazione di un criterio “oggettivo” che valorizza l'utilizzo effettivo dell'immobile, indipendentemente dal rapporto giuridico che lega l'utilizzatore all'immobile (proprietario, possessore o detentore), il Superbonus non spetta al proprietario persona fisica di un immobile “residenziale” affittato ad una società che lo utilizza per la propria attività.*

*In applicazione del medesimo criterio “oggettivo”, il Superbonus spetta, invece, al conduttore o al comodatario persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professioni, detentore di una unità immobiliare residenziale, di proprietà di un soggetto escluso dalla predetta detrazione quale, ad esempio, una società.”*

Dai documenti di prassi in commento si evince, dunque, che l'Amministrazione propende ora per una diversa lettura dell'art. 119, comma 9 cit., ammettendo la possibilità per il conduttore/comodatario di immobili di proprietà di una società commerciale di beneficiare del Superbonus non solo in relazione agli interventi *trainanti* realizzati sulle parti comuni ma, altresì, in relazione agli interventi cc.dd. *trainati* realizzati sulla singola unità immobiliare. Tale cambio di indirizzo dell'AdE riposa sulla considerazione che l'esclusione del proprietario (i.e. la società) dal novero dei soggetti che, ai sensi dell'art. 119, co. 9, d.l. Rilancio, possono fruire dell'agevolazione, non è ostativo rispetto alla fruizione della medesima da parte di un diverso soggetto che, al contrario, rientri tra i possibili beneficiari del Superbonus; ciò, almeno, qualora l'immobile sia “oggettivamente” ed effettivamente adibito ad uso residenziale (il che sarebbe dimostrato dalla presenza di un contratto di locazione o di comodato).

Come chiarito dall'AdE, al fine di fruire della detrazione, il detentore è tenuto a dimostrare:

(i) il sostenimento effettivo delle spese relative agli interventi agevolati in qualità di persona

fisica “*al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, arte o professione*”;

(ii) il possesso di un valido titolo giuridico sull’immobile (contratto di locazione o comodato regolarmente registrato);

(iii) il previo ottenimento del consenso da parte del proprietario all’esecuzione dei lavori.

Vale la pena sottolineare, peraltro, come la stessa Agenzia si sia preoccupata di precisare (all’interno dei documenti di prassi citati) che **la detrazione non spetta qualora le spese per la realizzazione degli interventi siano sostenute dai soci di società commerciali per interventi effettuati su immobili adibiti ad uso residenziale di proprietà delle medesime che costituiscono beni relativi all’impresa. E ciò anche se gli stessi soci siano detentori dell’immobile in forza di un contratto di locazione o comodato regolarmente registrato.**

La *ratio* di tale esclusione sembra, ancora una volta, doversi ricercare nella volontà di scongiurare possibili abusi da parte dei contribuenti, ritenendosi *ab origine* (e, dunque, *oggettivamente*) esclusi dall’area “privatistica” gli immobili di proprietà di società commerciali assegnati in godimento mediante contratti di locazione o comodato a soggetti che partecipano direttamente alle vicende societarie (*i.e.* soci ovvero soggetti che ricoprono altre cariche sociali).

Alla luce di quanto appena detto, può quindi concludersi che – stando al nuovo indirizzo espresso dall’Amministrazione – è ammesso a fruire del Superbonus solo il detentore dell’immobile che sia totalmente estraneo alla compagine sociale, non potendo di converso riconoscersi il beneficio in parola né ai soci né ai soggetti che ricoprono altre cariche societarie.

Resta fermo, in ogni caso, che l’agevolazione è preclusa qualora l’immobile non rientri nell’ambito applicativo del Superbonus ovvero gli interventi non presentino i requisiti oggettivi per l’accesso all’agevolazione.