

Superbonus, le Entrate fanno il punto *Stretta per le abitazioni ad uso promiscuo* Luca De Stefani - La Settimana Fiscale n. 28/2022

Molti sono i chiarimenti delle Entrate, contenuti nella Cm 23 giugno 2022, n. 23/E, sul Superbonus del 110%. Si va dalla possibilità di agevolare le unità in costruzione F/3, se «già precedentemente accatastate» alla detrazione del compenso dell'amministratore del condominio per l'eventuale ruolo di «responsabile dei lavori», dalla legittimità dei comportamenti effettuati prima dell'inizio dei lavori per massimizzare i bonus edilizi alla possibilità di cambiare, in futuro, destinazione d'uso dell'abitazione, dalla stretta per le abitazioni ad uso promiscuo a quella per i possessori o detentori soci di società commerciale.

Superbonus per unità in costruzione F/3, solo se «già precedentemente accatastate»

A differenza delle unità immobiliari F/2, unità collabenti, o F/4, unità in corso di definizione, non è possibile beneficiare dell'ecobonus ordinario o super per gli interventi eseguiti su unità immobiliari F/3 «Fabbricati in corso di costruzione», se queste «in precedenza» non erano mai state «accatastate in altra categoria», trattandosi, in questo caso, di unità in via di costruzione e non di unità immobiliari «esistenti». L'eventuale presenza in un edificio di unità immobiliari accatastate nella categoria F/3, «in precedenza non accatastate in altra categoria», comunque, **non preclude** la fruizione del **Superbonus** per gli interventi sulle **parti comuni** di questo edificio, se nello stesso vi sono anche unità immobiliari accatastate in categorie diverse da quelle fittizie o provvisorie, come ad esempio in categoria A/3 (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.3). In questo caso, queste unità immobiliari F/3 di un condominio, però, non concorrono a formare i limiti di spesa massima ammissibile al Superbonus, in quanto occorre tener conto del **numero di unità immobiliari esistenti all'inizio dei lavori** (risposte del 17 settembre 2021, n. 609 e del 16 marzo 2021, n. 174).

Secondo la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.3, invece, il Superbonus spetta se l'intervento viene effettuato su un immobile «*già precedentemente accatastate e in possesso dei requisiti richiesti – quale, in particolare, la presenza di un impianto di climatizzazione invernale necessario nel caso di interventi di efficienza energetica – successivamente riclassificato in categoria F/3, a seguito, ad esempio, di interventi edilizi mai terminati*». Al termine dei lavori, queste unità immobiliari, comunque, devono rientrare in una delle categorie catastali ammesse al beneficio.

Super ecobonus su edifici senza Ape iniziale

Dal 2021, possono beneficiare del **super ecobonus** del 110% anche gli edifici «*privi di attestato di prestazione energetica, perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi*», a patto che, al termine degli interventi, venga raggiunta una

classe energetica in fascia A (articolo 119, comma 1-quater del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34).

La norma esonera solo dalla produzione dell'Ape iniziale, ma per il super ecobonus rimane l'obbligo di dimostrare, con una relazione tecnica, che nello stato iniziale, negli ambienti oggetto degli interventi di riqualificazione energetica vi sia un impianto di riscaldamento funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, anche straordinaria (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.4).

Uso residenziale alla fine dei lavori

Come per il bonus casa, anche per il Superbonus del 110% la verifica della **destinazione residenziale** dell'unità immobiliare oggetto dell'intervento va effettuata **solo alla fine dei lavori** e non all'inizio, a patto che il mutamento della destinazione d'uso del fabbricato in abitativo sia presente nel provvedimento urbanistico autorizzativo (risoluzione 8 febbraio 2005, n. 14/E e risposte 27 novembre 2020, n. 562 e 9 novembre 2020, n. 538).

Secondo la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2, la fruizione del Superbonus non viene ostacolata dalla circostanza che l'immobile, classificato al termine dei lavori in una categoria ammessa alla detrazione, «*possa cambiare, in futuro, destinazione d'uso*». Secondo l'agenzia, non comporta l'automatica decadenza dal Superbonus, ad esempio, la «*circostanza che una unità immobiliare residenziale classificata A/4, di proprietà di una persona fisica oggetto di interventi agevolabili due anni dopo il termine dei lavori diventi strumentale di una attività di impresa o di arti o professioni*», salvo l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, accerti l'utilizzo dell'agevolazione non in conformità agli articoli 119 e 121 del decreto Rilancio, anche sotto il profilo dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge 212/2000.

Calcolo della prevalenza residenziale nel condominio: superficie alla fine dei lavori

La circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2, ha confermato quanto detto nella risposta del 23 maggio 2022, n. 290, relativamente al **momento** della **verifica** della **prevalenza residenziale** di un edificio, in caso di interventi che comportino il cambio di destinazione di uso di una o più unità immobiliari. In particolare, se l'intervento agevolato comporta il cambio di destinazione di uso di una o più unità immobiliari all'interno di un edificio, la verifica che tale edificio abbia prevalentemente funzione residenziale va effettuata considerando la **situazione esistente al termine dei lavori**.

Questo principio si applica in tutti i casi in cui l'immobile, che all'inizio dei lavori non è destinato ad abitazione, lo diventi al termine dei lavori stessi. Pertanto, la detrazione spetta anche nell'ipotesi in cui gli interventi agevolabili siano realizzati su un edificio completamente non residenziale, ma che al termine dei lavori sia, invece, prevalentemente residenziale.

Uso promiscuo

Dal 2012, per tutti gli interventi agevolabili con il bonus casa del 50%, 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%, pertanto, è pari al **25%** (articolo 16-bis, comma 5, Tuir). La norma ha un senso, perché il bonus casa si applica in generale **solo** sulle **unità residenziali** e solo per i **sogetti Irpef**.

Secondo la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.6, questo «*principio si applica anche ai fini del sisma bonus*» ordinario (articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del decreto-legge 63/2013), «*per il quale l'articolo 16-bis del Tuir deve intendersi quale norma di riferimento generale*», e ai fini del super ecobonus o super sisma bonus, mentre non si applica per l'ecobonus ordinario, «*trattandosi di una detrazione spettante a tutti i contribuenti indipendentemente dalla tipologia di reddito posseduta*».

Pertanto, ad esempio, per gli interventi, agevolati con il Superbonus, realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'attività di bed&breakfast (occasionale o abituale), la detrazione del 110% è ridotta del 50%, pertanto, consiste in un'agevolazione fiscale del 55%. Non si applica questa riduzione del Superbonus, invece, per gli interventi effettuati, ad esempio, sull'abitazione in cui è stabilita la sede amministrativa dell'imprenditore individuale che svolge un'attività tipicamente «in cantieri» (impiantisti, imbianchini, ecc.), la quale non può definirsi «strumentale per l'esercizio dell'attività» e non può neanche essere utilizzata promiscuamente ai sensi dell'articolo 64, comma 2, del Tuir nell'esercizio dell'attività di impresa o di arti e professione (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.6).

Queste interpretazioni dell'agenzia delle Entrate sono tutte condivisibili, tranne quella relativa al sisma bonus ordinario. È vero che il sisma bonus ordinario nasce dall'articolo 16-bis del Tuir e ne segue le regole e le interpretazioni, ma ciò vale solo se queste sono compatibili con i requisiti soggettivi e oggettivi del sisma bonus ordinario, i quali sono molto diversi rispetto a quelli del bonus casa. Nel **sisma bonus ordinario**, infatti, sono agevolati **tutti i contribuenti** (non solo i soggetti Irpef) e non rileva né la categoria catastale degli immobili interessati dagli interventi antisismici, né la loro destinazione effettiva, in quanto sono interessate **tutte le costruzioni** «adibite ad abitazione» o «ad attività produttive» e queste ultime si intendono quelle «*in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali*» (circolare 18 settembre 2013, n. 29/E, paragrafo 2.2). Peraltro, nell'ambito del reddito d'impresa non rileva neanche la qualificazione degli immobili tra quelli «strumentali», «beni merce» o «patrimoniali» (risoluzione 25 giugno 2020, n. 34).

Non si comprende, quindi, perché l'agenzia delle Entrate abbia compreso anche il sisma bonus ordinario tra le agevolazioni soggette all'abbattimento del 50% della detrazione agevolata in caso di utilizzo promiscuo dell'immobile oggetto dell'intervento. A nostro parere, invece, nell'ambito del sisma bonus ordinario è **irrilevante l'utilizzo promiscuo** dell'abitazione tra uso privato e uso business. Una conferma indiretta di questa posizione arriva proprio dalla stessa circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.6, quando motiva questa irrilevanza per l'ecobonus ordinario. Si sostiene correttamente che le abitazioni utilizzate promiscuamente possono beneficiare dell'ecobonus ordinario senza questa riduzione del 50% della percentuale di detrazione fiscale, in quanto trattasi «*di una detrazione spettante a tutti i contribuenti indipendentemente dalla tipologia di reddito posseduta*» (e aggiungiamo indipendentemente dalla tipologia di immobile oggetto di

intervento). Si tratta della stessa situazione dei soggetti (e aggiungiamo degli immobili) che possono beneficiare del sisma bonus ordinario, pertanto, non si comprende perché per questa agevolazione si debba applicare l'abbattimento del bonus del 50% in caso di utilizzo promiscuo.

Possesso o detenzione

I soggetti agevolati con il Superbonus del 110% dall'articolo 119, comma 9, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (i condomini, le «persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni», gli IACP, i soci delle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, le Onlus, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, oltre che le associazioni e società sportive dilettantistiche) devono **sostenere** la relativa **spesa** e devono **possedere o detenere** (circolare 31 maggio 2007, n. 36/E, paragrafo 1 e articolo 4, comma 1 del decreto del MISE 6 agosto 2020), sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi (circolare 24 febbraio 1998, n. 57/E, paragrafo 2, sulle ristrutturazioni, circolare 31 maggio 2007, n. 36/E, paragrafo 1 sull'ecobonus e articolo 4, comma 1 del decreto requisiti del MISE 6 agosto 2020 sull'ecobonus).

Ad esempio, il Superbonus spetta anche al parroco che sostiene le spese per interventi agevolabili realizzati sulla casa canonica di proprietà della Parrocchia, nella quale risiede in virtù del Canone 533, paragrafo 1, del Codice di Diritto Canonico e che detiene l'immobile in base a tale norma (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 1.1, riferita al Superbonus, ma applicabile anche alle altre agevolazioni edili).

Possessore o detentore socio di società commerciale

Secondo la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 1.1 (e le risposte del 23 maggio 2022, n. 288 e del 26 maggio 2022, n. 307) ai «soci di una società che svolge attività commerciale» di persone o di capitali (oltre che al «titolare di cariche sociali», per l'assimilazione fatta dalla risposta n. 288/2022) **non spetta il Superbonus** se sostengono le spese per interventi effettuati su immobili residenziali di proprietà della predetta società che costituiscono **beni relativi all'impresa**. Questa stretta vale anche se questi soci detengono l'immobile in base, ad esempio, ad un contratto di locazione o di comodato. Pertanto, il Superbonus non spetta, ad esempio:

- al socio di una srl,
- per interventi realizzati su un immobile di proprietà della società detenuto dal socio stesso – anche sulla base di un titolo idoneo (contratto di locazione o di comodato) – trattandosi di un bene patrimoniale della società (abitazione immobilizzata);
- al socio di una società commerciale di gestione immobiliare, per gli interventi realizzati su un immobile detenuto dal socio stesso (anche sulla base di un titolo idoneo), rientrando tale immobile tra i beni patrimoniali della società o, comunque, costituendone nel contempo l'oggetto dell'attività imprenditoriale.

Si ritiene che questa stretta non abbia alcuna base giuridica a supporto (si veda Il Sole24Ore del 1° luglio 2022).

Utilizzo non residenziale da parte di società commerciale di abitazione di persona fisica

Nella stessa circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 1.1, poi, l'agenzia **limita** correttamente la fruizione del **Superbonus** anche ad un'altra fattispecie, negando l'agevolazione al proprietario **persona fisica** di un immobile «residenziale» **affittato ad una società** che lo utilizza per la propria attività. Questa limitazione è condivisibile e viene giustificata dall'«*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)*».

Possessore o detentore persona fisica di abitazione di società commerciale

La circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 1.1, infine, ha confermato che sempre in base a questo «criterio oggettivo», il Superbonus spetta «*al conduttore o al comodatario persona fisica*», detentore di «*una unità immobiliare residenziale, di proprietà di un soggetto escluso dalla predetta detrazione quale, ad esempio, una società*».

Incomprensibilmente, però, aggiunge che ciò vale **solo** se tale immobile fa parte, alternativamente:

- di un **edificio in condominio**;
- di un **edificio interamente di proprietà di tale società**, ma funzionalmente indipendente e con uno o più accessi autonomi dall'esterno; il conduttore, invece, è escluso dal Superbonus se l'unità immobiliare fa parte di un edificio interamente di proprietà di una società, ma non possiede i requisiti della «indipendenza funzionale» e dell'«accesso autonomo dall'esterno», trattandosi, in tale ultimo caso, di una fattispecie non ammessa al Superbonus.

A circa due anni dall'entrata in vigore del Superbonus, quindi, è stata introdotta questa nuova limitazione all'agevolazione, dai contorni peraltro poco chiari.

Agricoltura e superbonus

Sono agevolati con il Superbonus del 110%, in generale, i condomini (cioè i condòmini) e le persone fisiche, non titolari di reddito di impresa o professionale, per i lavori su edifici o unità immobiliari residenziali. Pertanto, sono **esclusi** gli **imprenditori** individuali, i **professionisti** e le **società**, di qualunque categoria, tranne che per i lavori sulle parti comuni condominiali di edifici prevalentemente residenziali.

Secondo la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, risposta 2.1.3, possono **fruire** del **Superbonus** del 110% i **titolari dell'impresa agricola**, gli altri soggetti (affittuari, conduttori, ecc.), i soci o gli amministratori di società semplici agricole (persone fisiche) di cui

all'articolo 9 del decreto-legge 557/1993, nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda. Questi soggetti possono fruire del Superbonus:

- solo se possiedono o detengono l'immobile sulla base di un titolo idoneo (ad esempio, un verbale di assegnazione da parte della società semplice);
- solo per gli interventi effettuati su fabbricati rurali ad uso abitativo e, pertanto, diversi dagli immobili rurali «strumentali» necessari allo svolgimento dell'attività agricola.

Secondo la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 1.1, si è inteso limitare il beneficio fiscale alla sola ipotesi in cui oggetto degli interventi fossero **fabbricati rurali ad uso abitativo appartenenti alla società semplice**, in quanto, in tale caso, gli immobili in questione sono diversi dagli immobili rurali strumentali necessari allo svolgimento dell'attività agricola (né potrebbe trattarsi di immobili patrimonio appartenenti all'impresa alla luce della circostanza che la società semplice è un'impresa che non svolge attività commerciale).

Secondo la stessa circolare 23/E/2022, poi, si arriva ad analoghe conclusioni anche per le spese sostenute dai soci di società semplici di gestione immobiliare, le quali non possono svolgere attività commerciale in base all'articolo 2249 del Codice civile.

Spostamento e variazione dimensionale delle finestre, ma stessa superficie totale

Per gli interventi **diversi** da quelli di **demolizione e ricostruzione**, è possibile fruire dell'ecobonus del 50% e del super ecobonus del 110% *«anche nell'ipotesi di interventi di spostamento e variazione dimensionale degli infissi»* (e si ritiene, anche dei portoni di ingresso o delle porte finestra), solo *«a condizione che la superficie totale degli infissi nella situazione post intervento sia minore o uguale di quella ex ante»*. Ciò a garanzia del principio di risparmio energetico. Lo hanno chiarito le risposte dell'agenzia delle Entrate del 16 novembre 2021, n. 780 e del 30 luglio 2021, n. 524, e la risposta della Dre Emilia-Romagna 21 settembre 2021, n. 909-1915/2021, con le quali è stata superata la risposta di Virgilio, l'assistenza virtuale del sito di Enea, che limitava la sostituzione delle finestre comprensive di infissi al solo caso di «parità di superficie e di forma». Nella circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 3.4.2, è stato ulteriormente precisato che, in caso di sostituzione degli infissi esistenti, con spostamento e variazione di dimensioni degli stessi, è possibile fruire della detrazione **anche** nell'ipotesi di **aumento o riduzione del numero degli infissi**, a patto che il *«numero finale di infissi»* abbia una **superficie complessiva minore o uguale** a quella inizialmente esistente. Inoltre, in caso di *«eventuale installazione di ulteriori infissi»*, che nella *«situazione finale comportano un aumento della superficie complessiva iniziale»*, è possibile fruire del bonus casa dell'articolo 16-bis del Tuir (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 3.4.2).

Condominio con più edifici o «supercondominio»

Se in un condominio costituito da più edifici un **intervento trainante** del super ecobonus (ad esempio, la sostituzione dell'impianto termico centralizzato a servizio di tutti gli edifici) **non consente il miglioramento di due classi energetiche**, ma tale risultato è raggiunto solo

per alcuni edifici oggetto di ulteriori interventi trainanti o trainati, il super ecobonus può essere fruito **solo** dai **condòmini** che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici oggetto dei predetti **ulteriori interventi** (circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, risposta 5.2.4).

Questa regola si applica **anche** per il cosiddetto «**supercondominio**», il quale consiste in una pluralità di edifici, costituiti o meno in distinti condomini, ma compresi in una più ampia organizzazione condominiale, legati tra loro dall'esistenza di talune cose, impianti e servizi comuni (quali il viale d'accesso, le zone verdi, l'impianto di illuminazione, la guardiola del portiere, il servizio di portierato, ecc.) in rapporto di accessorietà con i fabbricati. Anche in questo caso, la verifica dei requisiti per il Superbonus va effettuata con riferimento a ciascun edificio in condominio. Ad esempio, il doppio passaggio di classe va attestato dall'Ape convenzionale ante e post intervento, redatta per i singoli edifici (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2.7).

Unità immobiliari di lusso

Non sono agevolate con il **Superbonus** del 110% le unità immobiliari appartenenti alle seguenti categorie catastali: «A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico», A/1 e A/8 (articolo 119, comma 15-bis, decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34), tranne che per le spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio in condominio (risposta n. 13 data dall'agenzia delle Entrate a Telefisco 2020 sul 110% e Faq 39 della Guida dell'agenzia delle Entrate sul Superbonus del 110%, aggiornata a febbraio 2021).

La verifica della categoria catastale dell'immobile oggetto dei lavori, che **non** deve rientrare tra quelle **di lusso** (A/1, A/8 e A/9), va effettuata sulle **categorie risultanti alla fine dei lavori** (risoluzione 8 febbraio 2005, n. 14/E), pertanto, il Superbonus spetta anche nell'ipotesi in cui gli interventi agevolabili siano realizzati su un immobile appartenente alle categorie A/1, A/8, A/9, ma che al termine dei lavori sia, invece, classificato in una categoria ammessa alla detrazione medesima, come nel caso, ad esempio, di interventi su un A/8, che, al termine dei lavori, viene frazionato in più unità immobiliari di categoria A/3 (circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2).

Viceversa, vi può essere il rischio che un eventuale classamento d'ufficio in una delle categorie non ammesse, faccia perdere il bonus a consuntivo, nonostante siano già state predisposte le asseverazioni per ogni stato di avanzamento dei lavori.

Legittimità dei comportamenti ante inizio dei lavori per massimizzare i bonus edilizi

La circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, paragrafo 2, ha confermato quanto detto dalle Entrate nella risposta n. 11 di Telefisco estate 2021, sostenendo chiaramente che il **Superbonus** è **fruitibile anche** «*nell'ipotesi in cui, prima dell'inizio dei lavori, il contribuente suddivida in più immobili un'unica unità abitativa*». Si pensi, ad esempio, all'unico proprietario di un edificio che, prima dell'inizio dei lavori, frazioni l'edificio in più unità immobiliari distintamente accatastate al fine di beneficiare di un limite di spesa più elevato. La circolare, però, conclude ricordando che «*resta fermo l'eventuale accertamento, in concreto, di un utilizzo distorto della agevolazione in esame*».

Costo dell'amministratore di condominio

Via libera, infine, dalla Direzione centrale dell'agenzia delle Entrate alla **detrazione** del 110% del **compenso dell'amministratore del condominio** per l'eventuale svolgimento del ruolo di «*responsabile dei lavori*» previsto dall'articolo 89, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 81/2008, relativo alla sicurezza sul lavoro. La novità è contenuta nel paragrafo 4 della circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, che ha confermato l'interpretazione della Dre del Lazio n. 913-471/2020 (si veda NTPlus Condominio del 4 agosto 2020).

Il Superbonus del 110% non spetta per il pagamento da parte dei condòmini dell'eventuale spesa per il compenso straordinario dell'amministratore di condominio, in quanto quest'ultimo svolge le proprie funzioni in conformità al mandato conferitogli dal condominio, ed eventuali compensi, anche extra, riconosciuti dal condominio ancorché riconducibili alla gestione (straordinaria) dei lavori, non possono rientrare tra le spese che danno diritto alla suddetta agevolazione fiscale. Questo compenso, infatti, non è caratterizzato da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione, in quanto gli adempimenti amministrativi rientrano tra gli ordinari obblighi posti a carico dell'amministratore da imputare alle spese generali di condominio (risposta 4 data dall'agenzia delle Entrate a Telefisco 2020 sul 110%). Secondo il paragrafo 4 della circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, però, se l'amministratore del condominio viene nominato «responsabile dei lavori», il compenso che gli viene riconosciuto per lo svolgimento di questo ruolo rientra tra le spese ammesse alla detrazione, in quanto strettamente correlate all'esecuzione degli interventi agevolabili. È stata confermata, quindi, l'interpretazione della Dre del Lazio n. 913-471/2020 (si veda NTPlus Condominio del 4 agosto 2020).

In Redazione: Paolo Di Gregorio