

undefined

# Superbonus, doppia fattura per i lavori nella villetta bifamiliare

**Le risposte dell'agenzia delle Entrate**  
Pubblichiamo le risposte dell'agenzia delle Entrate ai quesiti proposti dagli esperti del Sole 24 Ore. I quesiti precedenti sono stati pubblicati sul Sole 24 Ore del 27 e 28 gennaio scorsi.

## Superbonus

### 5 Sì al 110% per le Onlus

Tra i soggetti beneficiari del superbonus rientrano le cooperative sociali di cui all'articolo 10, comma 6 del decreto legislativo 460 del 1997, le cosiddette Onlus "di diritto".  
Con riferimento ai soggetti ammessi al superbonus, si rappresenta che nel comma 9, lettera d) bis) dell'articolo 119 del decreto Rilancio viene stabilito che l'agevolazione si applica, tra l'altro, agli interventi effettuati dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, dalle associazioni di promozione sociale (Aps) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383. Le cooperative iscritte nella "sezione cooperazione sociale" del registro prefettizio (legge 381 del 1991) sono Onlus di diritto e pertanto rientrano tra i soggetti beneficiari del superbonus.

### 6 Limite di quattro unità

È possibile usufruire del superbonus per interventi realizzati su un edificio composto da quattro unità immobiliari non funzionalmente indipendenti di proprietà esclusiva di una persona fisica (in forma "privatistica") e un'altra di proprietà esclusiva dell'impresa individuale della stessa persona fisica?  
L'articolo 1, comma 66, lettera n), della legge di Bilancio 2021 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 sopra indicata, pertanto, l'agevolazione spetta anche agli interventi su edifici in cui il proprietario in comproprietà con altri ha in esclusiva di proprietà una unità immobiliare (fino a quattro) di un unico proprietario o comproprietari. Ne consegue che nel caso in esame, essendo l'edificio composto da cinque unità immobiliari di un unico contribuente, in quanto non rileva la circostanza che una delle unità immobiliari sia detenuta in regime di impresa, è precluso l'accesso al superbonus.

### 7 Tetti di detrazione non superabili

Nell'ambito del superbonus, una persona fisica che possieda un edificio composto da quattro unità immobiliari tutte a destinazione abitativa, non funzionalmente indipendenti, può detrarre le spese sostenute per effettuare l'isolamento termico dell'involucro con una detrazione di 40mila moltiplicato per quattro abitazioni? Parimenti per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione centralizzato è possibile riconoscere una detrazione complessiva su tutte e quattro le unità immobiliari, pari a 40mila euro (20.000 x 4)?  
La lettera n), del comma 66 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2021 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». In base al tenore letterale dell'articolo 119, comma 1, lettera a) e b) del decreto Rilancio riferito al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per la determinazione del limite di spesa ammesso al beneficio fiscale occorre fare riferimento al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto di intervento. Pertanto, il limite di spesa per interventi di isolamento termico dell'involucro è pari a euro 160mila (40mila moltiplicato per quattro abitazioni) mentre per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione centralizzato il limite di spesa è pari a 80mila euro (20mila moltiplicato per quattro abitazioni).

### 8 Prevalenza abitativa, vale la circolare

Nel caso di una persona fisica unico proprietario di un edificio costituito da quattro unità immobiliari, si

#### TELEFISICO 2021

Le domande degli esperti e le risposte dell'agenzia delle Entrate



#### LE RELAZIONI DEL SITO DI TELEFISICO



Laura Ambrosi. Le udienze tributarie da remoto



Giulio Andreani. Transazione fiscale e contributiva: le nuove regole



Pierpaolo Ceroli. La cessione del credito d'imposta in materia di agevolazioni edilizie

possono applicare le considerazioni presenti nella circolare 24/E/2020 in ordine al concetto di destinazione residenziale prevalente dell'edificio superiore o inferiore al 50 per cento?  
Al riguardo si ritiene che a seguito della modifica contenuta alla lettera n), del comma 66 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021 (che ha esteso il superbonus anche agli edifici composti «da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate» possedute da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa) non vengono meno i chiarimenti forniti con la circolare 24/E del 2020 in ordine alla circostanza che, ai fini dell'agevolazione, la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio deve essere superiore al 50 per cento.

### 9 Villetta bifamiliare, doppia fattura

In presenza di una villetta bifamiliare con due abitazioni con le caratteristiche di unità residenziali funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo, per l'isolamento termico o la coibentazione del tetto è corretto chiedere al prestatore di emettere due fatture per ciascun proprietario e quindi usufruire singolarmente della detrazione del 110 per cento?  
La detrazione spetta ai possessori (o detentori) delle singole unità immobiliari che abbiano sostenuto le spese relative agli interventi agevolabili a condizione che tali unità immobiliari oltre a essere funzionalmente indipendenti siano anche dotate di accesso autonomo dall'esterno secondo quanto previsto dalla normativa (Circolare 30/E del 2020). In presenza di tali condizioni, la verifica della sussistenza dei requisiti richiesti ai fini del superbonus va effettuata su ciascuna delle due unità immobiliari residenziali. Ciò in quanto in base al tenore letterale della disposizione agevolativa, come chiarito con la circolare 24/E del 2020, l'unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare funzionalmente indipendente e dotata di accesso autonomo fruisce del superbonus autonomamente, indipendentemente dalla circostanza che la stessa faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative (ad esempio il tetto).  
Ne consegue che nel caso oggetto del quesito il prestatore deve emettere distinte fatture per ciascun proprietario che usufruirà del superbonus in relazione alla spesa sostenuta per interventi realizzati sulla propria unità immobiliare.

## Tax credit locazioni

### 10 Tax credit attività turistico-ricettive

Con quali criteri si deve individuare l'attività svolta come "turistico ricettiva" per fruire dell'estensione del bonus locazioni, ex articolo 28 del DL 104/2020 come prevista dall'articolo 77 del DL 104/2020? Ad esempio una società che gestisce in affitto contestualmente un albergo e un ristorante può accedere al credito d'imposta previsto per le strutture turistico ricettive in base all'intero periodo del comma 2 dell'articolo 28, se i ricavi del ristorante sono prevalenti?  
Considerata la ratio legis delle disposizioni in esame, nel caso di esercizio di più attività di impresa, per poter beneficiare dell'estensione del bonus locazioni ex articolo 28 del DL 104/2020, è necessario che l'attività "turistico ricettiva" sia svolta in maniera prevalente rispetto alle altre esercitate dalla stessa impresa (intendendosi per tali quelle da cui deriva, nell'ultimo periodo d'imposta per il quale è stata presentata la dichiarazione, la maggiore entità dei ricavi o compensi).  
Pertanto nel caso prospettato, in cui i ricavi conseguiti mediante l'attività "del ristorante" sono prevalenti rispetto alle altre attività, non è consentita la fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto-legge 34 del 2020, come prevista dall'articolo 77 del decreto-legge 104 del 2020.

### 11 Sì al bonus sui canoni che sfiorano

Con la risoluzione n. 440/2020 è stato chiarito che il tax credit locazioni disciplinato dall'articolo 28 del decreto legge 34/2020 compete anche se il pagamento dei canoni "agevolabili" è avvenuto nel corso del 2019 (fermo restando ovviamente il rispetto di tutti i requisiti previsti dalla legge). Si chiede se lo stesso principio possa applicarsi anche se il pagamento dei canoni avviene nel corso del 2021.  
Come chiarito con la circolare 14/E del 2020, in base al comma 5 dell'articolo 28 del decreto Rilancio, il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nei periodi di riferimento. In particolare, nel medesimo documento di prassi è stato precisato che è necessario che il canone sia stato corrisposto per poter fruire del credito. Inoltre, nel caso in cui il canone non sia stato corrisposto la possibilità di utilizzare il credito d'imposta resta sospesa fino al momento del pagamento.  
Pertanto, anche nel caso in cui il canone relativo ai mesi di riferimento sia pagato nel 2021, fermi restando gli ulteriori requisiti, il credito d'imposta in esame risulta utilizzabile successivamente all'avvenuto pagamento (tenuto conto anche di quanto previsto al comma 6 dell'articolo 28 del decreto sopra citato).

### 12 Credito d'imposta compensabile

In caso di accettazione del credito avvenuto nel 2020 e di mancato utilizzo in compensazione entro il 31 dicembre

2020, si chiede se il cessionario possa riportare il credito nella dichiarazione dei redditi 2021 (relativa all'anno 2020) e utilizzarlo in compensazione con i debiti di imposta scaturenti dalla medesima dichiarazione. La risposta è positiva. Il cessionario che ha comunicato l'accettazione entro il 31 dicembre 2020 può utilizzare il credito d'imposta acquistato, in tutto o in parte, in compensazione dei debiti d'imposta a saldo, relativi al periodo d'imposta 2020, emergenti dalla relativa dichiarazione dei redditi. Infatti:  
- l'articolo 28, comma 6, del decreto-legge 34 del 2020 prevede che il credito d'imposta è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione, in base all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni;  
- l'articolo 122, comma 3, del decreto-legge 34 del 2020 stabilisce che i cessionari utilizzano il credito ceduto anche in compensazione in base all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito d'imposta è usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente. La quota di credito non utilizzata nell'anno non può essere utilizzata negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso.

### 13 Iva indetraibile da conteggiare

Per i soggetti che esercitano attività di impresa, ai fini della fruizione del tax credit locazioni ex articolo 28 del decreto legge 34/2020, rileva l'iva pagata ma non detraibile visto che si trasforma in un vero e proprio costo per il locatario? Si pensi ai soggetti con pro rata di detraibilità pari a zero o a coloro che applicano il regime forfettario.  
Il canone di locazione, cui parametrare il bonus affitti, deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fi-

## Affitti turistici, per il bonus attenzione all'attività prevalente

scali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettera a) e b) del Tuir, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie) di determinazione del reddito da parte del contribuente.  
Ne consegue che, ai fini del calcolo della detrazione, costituisce una componente del costo l'eventuale Iva totalmente indetraibile, articolo 19-Bis, del Dpr 633/1972, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo Dpr 633. Diversamente, considerato che l'Iva parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata «non può essere considerata come costo afferente alle singole operazioni di acquisto ma una massa globale (...) che si qualifica come costo generale», non è possibile computare nel costo l'Iva parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e delle operazioni esenti ai sensi dell'articolo 19, comma 6, del Dpr 633 del 1972.

### 14 Sublocazioni, ok al bonus

Il credito d'imposta in base all'articolo 28 del decreto legge 34/2020 può competere al locatario in relazione al canone di locazione pagato da questi al locatore, laddove egli conceda in sublocazione lo stesso immobile a terzi o viamonte per finalità commerciali? Si ritiene che il credito d'imposta di cui all'articolo 28 del decreto legge 34 del 2020 può competere al locatario in relazione al canone di locazione pagato da questi al locatore, laddove egli conceda in sublocazione lo stesso immobile in sublocazione.  
Nella risposta 356 del 15 settembre 2020, in relazione all'accesso al credito d'imposta da parte di un professionista conduttore in sublocazione di una stanza di un immobile, è stato precisato, tra l'altro, che il locatario che concede in sublocazione un immobile può accedere al beneficio previsto dall'articolo 28 del decreto Rilancio avendo stipulato un contratto di sublocazione disciplinato dall'articolo 392 del 1978, sempreché sussistano tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa.  
In quanto è stato ritenuto che (...) ancorché il rapporto di sublocazione risulti collegato al contratto di locazione da un vincolo di reciproca dipendenza, lo stesso conservi, ai fini che qui rilevano, una autonoma rilevanza economica (...).  
Analogo principio emerge dalla risoluzione 68/E del 20 ottobre 2020, in relazione al credito d'imposta concesso a favore di un'associazione sportiva dilettantistica per i canoni corrisposti sulla base di un contratto di sublocazione.

### 15 No alla compensazione in anticipo

Quali sono le conseguenze nel caso un soggetto abbia utilizzato il credito d'imposta ex articolo 28

del decreto legge 34/2020 per il mese di giugno (introdotta con il decreto legge 104/2020), in presenza di tutti i requisiti necessari, ma in anticipo rispetto all'autorizzazione da parte della Ue del 28 ottobre 2020?  
L'articolo 77 del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, ha modificato l'articolo 28 del decreto legge 34 del 2020, introducendo due misure di aiuto a sostegno delle categorie maggiormente colpite dalla pandemia.  
In particolare: 1) con il comma 1, si è provveduto a estendere anche alle strutture termali il credito d'imposta previsto dal citato articolo 28 (rapportato alla locazione di beni immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento di attività imprenditoriali), e ad ampliare la portata e l'efficacia temporale del beneficio a favore delle imprese turistico-ricettive; 2) con il comma 2, si è provveduto a prorogare, fino al 31 marzo 2021, la moratoria straordinaria per i mutui e gli altri finanziamenti a rimborso rateale prevista dall'articolo 56, comma 2, lettera c), del decreto legge 17 marzo 2020, n. 18, a favore delle Pmi del settore turistico.

Il comma 3 dell'articolo 77 del decreto legge n. 104 del 2020 ha subordinato l'efficacia di entrambe le agevolazioni di cui al comma 1 e 2, all'autorizzazione della Commissione europea (ex articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea).  
Con particolare riguardo al beneficio dell'estensione del credito d'imposta per i canoni di locazione di immobili a uso non abitativo e a affitto d'azienda, l'agevolazione è stata autorizzata con la decisione della Commissione europea n. C(2020) 7595 final del 28 ottobre 2020.  
Come già chiarito con alcune risposte a istanze di interpello reperibili sul sito internet dell'agenzia delle Entrate, le modifiche apportate al credito d'imposta dal decreto legge 104 del 2020 sono divenute efficaci a seguito dell'autorizzazione della Commissione europea sugli aiuti di Stato. Conseguentemente, l'utilizzo in compensazione del credito prima dell'autorizzazione, integra la violazione di cui all'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui: «Nel caso di utilizzo di un'eccezione o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato».  
La violazione in questione può essere ravveduta in base all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, 472.

## Bonus aggregazioni

### 16 La decadenza non è automatica

La norma del decreto legge 34/19 che prevede la decadenza nel caso di successive operazioni straordinarie, dovrebbe applicarsi solo quando le operazioni permettono il trasferimento di terzi dei beni agevolati. Si chiede se possa essere corretto escludere la decadenza, senza dover ricorrere alla presentazione di un interpello disapplicativo, nelle seguenti ipotesi:  
1. trasformazione omogenea (ex articolo 2498 e seguenti del Codice civile) della società beneficiaria (ad esempio: da Spa a Srl) in quanto questa operazione è assimilabile a una mera modifica dell'atto costitutivo e non comporta la cessione dei beni rivalutati;  
2. scambio o conferimento di partecipazioni (in quanto si tratta di operazioni che comportano il trasferimento di partecipazioni per le quali non è fiscalmente riconosciuta l'imputazione del disavanzo da contabile);  
3. fusione per incorporazione seguita da una nuova e successiva incorporazione da parte dell'incorporante ovvero da una successiva operazione in cui la incorporante risulta società beneficiaria in una scissione.  
In tutti i casi sopra elencati non vi sarebbe alcun motivo per considerare la seconda operazione straordinaria causa di decadenza della prima, in quanto non si verifica alcuna estromissione dei beni agevolati.  
L'articolo 11, comma 6, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, prevede che la società risultante dall'aggregazione aziendale decade dalla relativa agevolazione qualora, nei primi quattro periodi di imposta dalla effettuazione dell'operazione, ponga in essere ulteriori operazioni straordinarie, di cui al titolo III, capi III e IV, del Dpr 917/1986, ovvero ceda i beni iscritti o rivalutati ai sensi dei commi 1 a 5 del citato articolo 11, fatta salva la possibilità di presentare un'apposita istanza di interpello disapplicativo ai sensi dell'articolo 11, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 112, per evlarla.  
In linea di principio, non appare corretto escludere automaticamente (ossia, senza la presentazione di alcuna istanza disapplicativa) la decadenza dalla predetta agevolazione al ricorrere delle fattispecie indicate nel quesito. Pertanto, si ritiene che al ricorrere di dette fattispecie, le società interessate e non incorrere nella decadenza dall'agevolazione siano tenute a presentare l'istanza di interpello, disapplicativo, di cui al richiamato comma 6.ibilità del credito. Pertanto, si ritiene che, in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito. In sostanza, riprendendo l'esempio proposto, il contribuente potrà utilizzare l'eccezione di 60, non utilizzata per incapienza nel 2021, aggiungendola alla quota di 300 di competenza del 2022.

— Continua a pagina 24