

Soggetti beneficiari e aventi diritto al credito d'imposta. Casistica

DI COSA CI OCCUPEREMO NEL MODULO CONTABILE-FISCALE DI CUI AL PUNTO 1 ?

DEI SOGGETTI CHE POSSONO BENEFICIARE DEL SUPERBONUS 110%,
COME INDICATO DAI
COMMI 9, 9-bis E 10
DELL'ARTICOLO 119
DEL DECRETO LEGGE N. 34 DEL 19 MAGGIO 2020 (c.d. DECRETO RILANCIO)
CONVERTITO CON LEGGE N. 77 DEL 17 LUGLIO 2020
E MODIFICATO DAL DECRETO LEGGE N. 104 DEL 14 AGOSTO 2020

Nel modulo contabile-fiscale di cui al punto uno ci occuperemo dei soggetti che possono beneficiare del super bonus 110% come indicato dai commi 9, 9 bis e 10 dell'articolo 119 del decreto legge 34/2020 (c.d. Decreto Rilancio), che è stato convertito in legge dalla legge 77 del 17 luglio 2020 e ha subito delle piccole modifiche dal decreto legge 104 del 2020 (c.d. Decreto Agosto)

COSA DICE LA NORMA NELLA FORMULAZIONE ORIGINARIA

ARTICOLO 119 DL 34/2020

...

9. Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 8 si applicano agli interventi effettuati:

- a) dai condomini;
- b) dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10;
- c) dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- d) dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

10. Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale.

Vediamo cosa dice la norma nella sua formulazione originaria.

La norma è il decreto legge 30/04/2020, l'articolo è il 119 e i commi interessati sono il comma 9 e il comma 10.

Il comma 9 elenca tutti i soggetti beneficiari della detrazione 110%, il comma 10 introduce un'eccezione; quindi quali sono questi soggetti?

Sono in primis i condomini, in secondo luogo le persone fisiche che non esercitano attività di impresa, arte o professione e possono beneficiarne su qualsiasi unità immobiliare e qui c'è l'eccezione al comma 10, nel quale si dice che non solo le unità immobiliari ma anche un intero edificio può beneficiare del super bonus 110%, che però sia adibito ad abitazione principale e che quindi riguardi persone fisiche che non esercitano attività di impresa arte o professione.

Gli altri soggetti interessati poi sono gli istituti autonomi case popolari, le cooperative di abitazione a proprietà indivisa su immobili posseduti e assegnati in godimento ai soci.

Ora vediamo, però, come viene riformulata questa norma nel testo definitivo: e lo vediamo nella prossima slide.

COSA DICE LA NORMA DOPO LA CONVERSIONE DEL DECRETO LEGGE IN LEGGE E DOPO IL DECRETO DI AGOSTO

ARTICOLO 119 DL 34/2020

...

9. Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 8 si applicano agli interventi effettuati:

- a) ...
- b) ...
- c) ...
- d) ...

d -bis) dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

e) dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c) , del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

9-bis. Le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo e degli eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi, nonché l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio.

10. I soggetti di cui al comma 9, lettera b) , possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio

E dunque vediamo come cambia l'articolo 119 nella parte che stiamo trattando, ossia quella relativa ai soggetti beneficiari della detrazione 110%. La sfera dei soggetti beneficiari cambia in tal senso: l'articolo 119 al comma 9 viene integrato con altre lettere, la lettera d-bis e la lettera e. In particolare alla lettera d-bis si fa riferimento alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), alle organizzazioni di volontariato (ODV) e alle associazioni di promozione sociale (APS). Al comma 9 alla lettera e, invece, si fa riferimento alle associazioni e società sportive dilettantistiche. Poi viene introdotto il comma 9-bis, ma non dalla legge di conversione, ma dal decreto agosto e quindi successivamente alla legge di conversione: in particolare si fa riferimento alle delibere assembleari, perché sono state modificate le maggioranze per approvare i lavori che rendono possibile beneficiare della detrazione fiscale del 110% e in particolare si è passati ad una maggioranza di 1/3

del valore dell'edificio ossia l'assemblea deve approvare i lavori che permettono la detrazione del 110% con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno 1/3 del valore dell'edificio. Infine è stato modificato il comma 10, il quale ha stabilito che i soggetti di cui al comma 9 lettera b, ossia le persone fisiche non titolari di reddito di impresa e non titolari di reddito di arte o professione, possono beneficiare di questo 110% su un numero massimo di due unità immobiliari, ovviamente fermo restando che per i lavori condominiali il riconoscimento della detrazione rimane.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

NOZIONE DI CONDOMINIO

La nascita del condominio si determina automaticamente, senza che sia necessaria alcuna deliberazione,

- nel momento in cui più soggetti costruiscono su un suolo comune oppure
- quando l'unico proprietario di un edificio lo fraziona cedendo a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva

Il "condominio" costituisce una particolare forma di comunione in cui coesiste la proprietà individuale dei singoli condòmini, costituita dall'appartamento o da altre unità immobiliari accatastate separatamente (box, cantine, etc.), ed una comproprietà sui beni comuni dell'immobile.

Ora passiamo ad analizzare le singole fattispecie di soggetti che beneficiano della detrazione del 110%.

I primi sono i condomìni: il Legislatore non ha parlato di condòmini al comma 9 lettera a, ma di condomìni.

Vediamo cos'è un condominio. Innanzitutto, il condominio nasce automaticamente senza che vi sia bisogno di una qualsiasi deliberazione da parte dei componenti stessi del condominio. Il condominio nasce quando più soggetti costruiscono insieme su un suolo comune oppure quando l'unico proprietario del suolo costruisce un edificio oppure quando c'è un unico proprietario di un edificio che comunque arriva a frazionare l'edificio e a cedere piani e porzioni di piano in proprietà esclusiva a soggetti terzi. Quindi il condominio è una forma di comunione in cui coesiste la proprietà individuale dei singoli condomini (ossia appartamenti, box, cantine, ecc.) e una comproprietà sui beni comuni.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

PARTI COMUNI CONDOMINIALI

Per quanto riguarda l'individuazione delle parti comuni interessate dall'agevolazione, è necessario far riferimento all'articolo 1117 del codice civile, ai sensi del quale sono parti comuni, tra l'altro, il suolo su cui sorge l'edificio, i tetti e i lastrici solari nonché le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all'uso e al godimento comune, come gli impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condòmini.

Quindi parlando di condominio gli interventi che ci permettono di beneficiare della detrazione del 110% riguardano le parti comuni condominiali e per l'individuazione di tali parti comuni condominiali facciamo ricorso al codice civile all'articolo 1117. Cosa dice l'articolo 1117? Ci dice che le parti comuni condominiali sono tra l'altro il suolo su cui sorge l'edificio, i tetti e lastrici solari, tutte le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all'uso e al godimento comune, come anche gli impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento e simili fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condòmini. In questo modo, dunque, individuo le parti comuni su cui posso beneficiare della detrazione al 110%

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

COME SI DETERMINA LA SPESA DETRAIBILE AL 110% ATTRIBUIBILE A CIASCUN CONDOMINO?

Il singolo condòmino usufruisce della detrazione per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici, in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e seguenti del codice civile.

Come si determina la spesa attribuibile a ciascun condomino? La spesa che viene attribuita a ciascun condomino e quindi la conseguente detrazione del 110% che viene attribuita per i lavori che vengono effettuati sulle parti comuni condominiali è determinata sulla base dei millesimi di proprietà. E se un condominio non ha un regolamento condominiale? può succedere, infatti, che un condominio non abbia un regolamento condominiale sottoscritto e in tal caso interviene il codice civile con gli articoli 1123 e seguenti.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

E NEI CONDOMINI MINIMI SENZA AMMINISTRATORE COME FUNZIONA?

In presenza di un “condominio minimo”, ovvero di edificio composto da un numero non superiore a otto condomini, risultano comunque applicabili le norme civilistiche sul condominio.

Al fine di beneficiare del *Superbonus 110%* per i lavori realizzati sulle parti comuni, i condomini che, non avendone l'obbligo, non abbiano nominato un amministratore non sono tenuti a richiedere il codice fiscale.

In tali casi, ai fini della fruizione del beneficio, può essere utilizzato il codice fiscale del condomino che ha effettuato i connessi adempimenti.

Il contribuente è comunque tenuto a dimostrare che gli interventi sono stati effettuati su parti comuni dell'edificio.

Ma cosa accade se il condominio non ha un amministratore e non ha un codice fiscale, perché è costituito da un numero di condomini inferiore a 8? Sappiamo che il condominio esiste indipendentemente dal fatto che sia costituito come condominio e che ci sia un codice fiscale che gli sia stato attribuito, per cui comunque valgono le norme civilistiche sul condominio e comunque la detrazione al 110% vale anche questa per questa fattispecie. Quindi i condòmini che non hanno nominato un amministratore dovranno adempiere da soli a tutte le procedure ed espletare tutte le pratiche che consentiranno di beneficiare del 110%: in pratica sarà un condomino che potrà utilizzare il suo codice fiscale ed è colui che effettuerà tutti gli elementi connessi, facendo quindi le veci dell'amministratore. In ogni caso sono, comunque, tenuti tutti i condòmini a dimostrare che gli interventi sono stati effettuati sulle parti comuni dell'edificio.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

QUALI SONO LE MAGGIORANZE PER LE DELIBERE ASSEMBLEARI RIGUARDANTI IL SUBERBONUS 110%?

L'articolo 63 del Decreto Agosto (decreto legge 14 agosto 2020, n. 104), convertito dalla Legge 126 del 13/10/2020, recita: "All'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, dopo il comma 9, è inserito il seguente: '9-bis. Le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo e degli eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi, nonché l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio'».

Vediamo ora quali sono le maggioranze che servono per le delibere assembleari che riguardano il super bonus del 110%. Sappiamo che all'interno dell'articolo 119 è stato introdotto il comma 9-bis dal Decreto Agosto, decreto legge 14 agosto 2020 numero 104, che poi è stato convertito in legge 126 ad ottobre: nella formulazione definitiva questo comma stabilisce che le deliberazioni dell'assemblea del condominio che hanno per oggetto l'approvazione di interventi relativi al superbonus del 110%, che hanno per oggetto i finanziamenti necessari a sostenere le spese relative al bonus 110% e le delibere che sono necessarie per aderire all'opzione per la cessione del credito oppure per lo sconto in fattura sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno 1/3 del valore dell'edificio.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

QUAL E' LA REGOLA GENERALE DELLE MAGGIORANZE ASSEMBLEARI?

In linea generale, ai sensi dell'[art. 1136](#) c.c., l'**assemblea del condominio**:

- è validamente costituita, in prima convocazione, con l'intervento di tanti condomini che rappresentino almeno i due terzi del valore dell'edificio e la maggioranza dei partecipanti al condominio e, in seconda convocazione, con l'intervento di tanti condomini che rappresentino almeno un terzo del valore dell'edificio e almeno un terzo dei partecipanti al condominio;
- delibera in prima convocazione con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno la metà del valore dell'edificio e in seconda convocazione con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio, fermo restando però che gli interventi che hanno per oggetto il miglioramento della sicurezza e dell'efficienza energetica degli edifici e degli impianti rientrano tra le deliberazioni per la cui validità viene richiesta la maggioranza prevista per la prima convocazione anche in caso di approvazione in sede di seconda convocazione (articolo 1120 cc).

Vediamo ora qual è la regola generale per nelle maggioranze assembleari in modo che capiamo come il legislatore è arrivato a dire che la maggioranza necessaria è pari alla maggioranza dei convenuti in assemblea ed ad 1/3 del valore dell'edificio. Cosa dice la regola generale, ossia l'articolo 1136 del codice civile sull'assemblea di condominio? L'assemblea di condominio è validamente costituita in prima convocazione con l'intervento di tanti condomini che rappresentino almeno i 2/3 del valore dell'edificio e la maggioranza dei partecipanti al condominio, mentre più l'assemblea è validamente costituita in seconda convocazione se intervengono tanti condomini che rappresentino almeno 1/3 del valore dell'edificio e almeno 1/3 dei partecipanti al condominio; mentre per la validità delle delibere cosa ci dice l'articolo 1136 del codice civile? Ci dice che le delibere sono valide in prima convocazione con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno la metà del valore dell'edificio, mentre in seconda convocazione la delibera è valida con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno 1/3 del valore dell'edificio e viene posta un'eccezione per quanto riguarda determinati interventi, ossia quelli di cui all'articolo 1120 del codice civile, cioè interventi che riguardano il miglioramento della sicurezza, dell'efficienza energetica degli edifici e dei vari impianti condominiali. Vediamo cosa dice l'articolo 1120 nella prossima slide

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

MAGGIORANZE ASSEMBLEARI E ARTICOLO 1120 CODICE CIVILE

I condomini, con la maggioranza indicata dal quinto comma dell'articolo 1136 (maggioranza degli intervenuti e almeno i due terzi del valore dell'edificio), possono disporre tutte le innovazioni dirette al miglioramento o all'uso più comodo o al maggior rendimento delle cose comuni.

I condomini, con la maggioranza indicata dal secondo comma dell'articolo 1136 (maggioranza degli intervenuti e almeno la metà del valore dell'edificio), possono disporre le innovazioni che, nel rispetto della normativa di settore, hanno ad oggetto:

- 1) le opere e gli interventi volti a migliorare la sicurezza e la salubrità degli edifici e degli impianti;
- 2) le opere e gli interventi previsti per eliminare le barriere architettoniche, per il contenimento del consumo energetico degli edifici e per realizzare parcheggi destinati a servizio delle unità immobiliari o dell'edificio, nonché per la produzione di energia mediante l'utilizzo di impianti di cogenerazione, fonti eoliche, solari o comunque rinnovabili da parte del condominio o di terzi che conseguano a titolo oneroso un diritto reale o personale di godimento del lastrico solare o di altra idonea superficie comune;
- 3) l'installazione di impianti centralizzati per la ricezione radiotelevisiva e per l'accesso a qualunque altro genere di flusso informativo, anche da satellite o via cavo, e i relativi collegamenti fino alla diramazione per le singole utenze, ad esclusione degli impianti che non comportano modifiche in grado di alterare la destinazione della cosa comune e di impedire agli altri condomini di farne uso secondo il loro diritto.

Cosa dice l'articolo 1120 del codice civile? Questo articolo fa riferimento alle innovazioni, le quali in via generale devono essere approvate in assemblea condominiale con la maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno i 2/3 del valore dell'edificio, secondo quanto indicato all'articolo 1136 comma 5[^]. L'articolo 1120 introduce un'eccezione a questa maggioranza, stabilendo che per determinati tipi di innovazioni occorre la maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno la metà del valore edificio non i 2/3. E quali sono queste innovazioni? Sono quelle che riguardano la sicurezza e la salubrità degli edifici e degli impianti, sono le interventi che servono a eliminare le barriere architettoniche e che servono al contenimento del consumo energetico degli edifici, sono quelle che servono a realizzare i parcheggi, le innovazioni che servono la produzione di energia mediante l'utilizzo di fonti energetiche rinnovabili e infine sono le installazioni di impianti centralizzati per la ricezione radiotelevisiva. E dunque per queste innovazioni, occorre una maggioranza inferiore, cioè la maggioranza degli intervenuti in assemblea e per quanto riguarda i valori millesimali almeno la metà del valore dell'edificio.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONDOMINI

IL LEGISLATORE MOTIVA LA MAGGIORANZA DI CUI ALL'ART. 119 COMMA 9-BIS

Come ricorda la Relazione accompagnatoria al DL 104/2020, per l'approvazione di alcuni interventi di efficienza energetica sugli edifici che rientrano anche nel novero degli interventi oggetto dell'art. 119 del DL 34/2020, l'art. 26 comma 2 della L. 10/91 prevede già, in deroga all'art. 1136 c.c., la possibilità di procedervi con il voto favorevole della maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio (anziché la maggioranza del valore dell'edificio).

Al fine di semplificare i procedimenti deliberativi delle assemblee condominiali, l'art. 63 del DL 104/2020 estende opportunamente la medesima previsione con riferimento a tutti gli interventi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 119 del DL 34/2020.

Il Legislatore motiva la decisione di stabilire una maggioranza di 1/3 per le delibere assembleari, perché appunto approvino i lavori per beneficiare della detrazione al 110%. Nella relazione accompagnatoria al Decreto Legge Agosto specifica che per alcuni interventi di efficienza energetica sugli edifici (che sono poi gli interventi che rientrano nell'articolo 119 del decreto legge 34), la legge n. 10 del 1991 aveva già previsto nelle maggioranze diverse in deroga all'articolo 1136: in particolare, anziché a riferimento la maggioranza del valore dell'edificio come dice l'articolo 1136, ha stabilito una maggioranza inferiore per la quale le delibere per questa tipologia di interventi sono valide con il voto favorevole della maggioranza degli intervenuti in assemblea e almeno 1/3 del valore edificio. Il Legislatore ha giustificato questo ricorso alla maggioranza e ad 1/3 con la semplificazione dei procedimenti deliberativi delle assemblee condominiali, quindi estendendo la previsione della maggioranza di 1/3 non solo a quegli interventi a cui faceva riferimento la legge 10 del 1991, ma anche a tutti quegli interventi che rientrano nell'applicazione dell'articolo 119 del decreto legge 34.

**SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI**

L'articolo 119 comma 9 lettera b) del decreto stabilisce che la detrazione al 110% si applica alle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10.

La circolare 24/E/2020 ci dice 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).

Analizziamo adesso il comma 9 al punto b: la detrazione del 110% si applica alle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione sulle unità immobiliari. La circolare 24 del 2020 dell'Agenzia delle entrate specifica cosa si intende per "al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni". Ci dice che il Legislatore ha voluto precisare che la detrazione spetta per quelle unità immobiliari che non sono riconducibili ai beni relativi all'impresa né ai beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni.

**SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI**

BENI D'IMPRESA E BENI STRUMENTALI DI ARTISTI E PROFESSIONISTI (Circ. 24/E/2020)

La detrazione spetta dunque 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.

La circolare 24/E/2020 specifica che la detrazione spetta alle persone fisiche che svolgono attività impresa, arte e professione, se gli immobili per i quali si sostiene la spesa appartengono all'ambito privatistico, ossia non sono immobili che riguardano la sfera di impresa né immobili che riguardano

la sfera dell'attività artistica o professionale. Quindi non ci rientrano i beni strumentali all'attività d'impresa, arte e professione, cioè quelli usati ad esempio come ufficio da parte dell'impresa o dell'artista o del professionista, non ci rientrano le unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività come ad esempio per le imprese edili gli immobili oggetto di rivendita e non ci rientrano neanche i beni patrimoniali, cioè gli immobili che rientrano nel patrimonio dell'impresa.

**SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI**

IMPRENDITORI E PROFESSIONISTI E ARTISTI SU PARTI COMUNI CONDOMINIALI (Circ. 24/E/2020)

Il limite alla detrazione 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 interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condòmini.

La circolare 24/E/2020 dell'agenzia delle entrate, ci dice che gli imprenditori, i professionisti e gli artisti non possono beneficiare della detrazione 110% sulle proprie unità immobiliari quando queste rientrano nella sfera imprenditoriale, artistica e professionale, ma possono beneficiarne quando si tratta di beni privati. Tra l'altro, dato che si fa riferimento agli immobili di cui all'articolo 119 comma 10, questo significa che nel caso in cui i professionisti, artisti e imprenditori partecipino alla spesa sostenuta per usufruire della detrazione 110% in qualità di condòmini, allora in tal caso possono usufruire del bonus 110%.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI

MASSIMO DUE UNITA' IMMOBILIARI (art. 119 comma 10 DL 34/2020)

I contribuenti persone fisiche possono beneficiare del Superbonus 110% 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.

Infatti, questo limite scatta solo se l'intervento agevolato con il Superbonus riguarda la singola unità immobiliare, ma non va considerato per i lavori sulle parti comuni degli edifici condominiali: in tal caso, se un condominio delibera gli interventi di efficientamento energetico sulle parti comuni, il condomino che possiede tre o più appartamenti può ottenere il Superbonus per le quote a lui spettanti.

L'articolo 119 comma 10 del decreto legge 34 fa riferimento a due unità immobiliari, cioè mi dice che per interventi che permettono di ottenere la detrazione del 110% , le persone fisiche possono beneficiarne solo per due immobili. Questo significa che per beneficiare della detrazione del 110% sulle parti comuni condominiali non c'è nessun limite numerico di immobili posseduti; quindi il condomino, che all'interno di un condominio possiede tre appartamenti, sui lavori condominiali beneficerà del 110% per tutti e tre gli appartamenti, sui lavori all'interno di ogni appartamento potrà fruire del bonus 110% solamente per due di questi tre immobili.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI

PERSONE FISICHE E DETRAZIONE 110% DAI REDDITI (segue)

Trattandosi di una detrazione dall'imposta lorda, il Superbonus 110% non può essere utilizzato dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva ovvero che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (come nel caso dei soggetti che rientrano nella cd. *no tax area*).

Esempio: soggetti titolari esclusivamente di redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa o di arti o professioni che aderiscono al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, poiché il loro reddito (determinato forfetariamente) è assoggettato ad imposta sostitutiva

Bisogna considerare che la detrazione del 110% essendo appunto una detrazione significa che viene a sottrarsi dalle imposte che una persona fisica paga. Quindi non può essere utilizzata da soggetti persone fisiche che posseggono solamente redditi assoggettati a tassazione separata oppure redditi assoggettati ad imposta sostitutiva oppure anche soggetti che hanno sì dei redditi imponibili e quindi che subiscono la tassazione, ma che hanno già altre detrazioni per cui perdono questa detrazione oppure i soggetti rientrano nella no tax area e quindi la detrazione non compete loro. In questo caso cosa succede? Un esempio tipico sono i forfettari, i quali vedono tassato il loro reddito mediante una tassazione forfettaria (imposta sostitutiva) e questa tassazione non prevede che vengano dedotti i costi ad eccezione di quelli relativi alla posizione previdenziale né prevede che vengano effettuate detrazioni dalle imposte pagate: in tal caso, dunque, la detrazione del 110% viene perduta.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI

(segue) PERSONE FISICHE E DETRAZIONE 110% DAI REDDITI (segue)

I predetti soggetti, tuttavia, possono optare, ai sensi dell'articolo 121 del Decreto Rilancio, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione per:

- un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (cd. sconto in fattura) anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta (e a sua volta potrebbe cedere il credito d'imposta ad altri soggetti)
- oppure sotto forma di cessione del credito d'imposta ad altri soggetti per l'importo corrispondente alla detrazione spettante

I soggetti di cui alla slide precedente, cioè quelli che non possono beneficiare della detrazione, possono comunque usufruire dello sconto in fattura oppure della cessione del credito. Sconto in fattura significa che beneficiano di un contributo da parte della ditta che effettua gli interventi, la quale in sostanza non verrà pagata e questa a sua volta recupererà le somme non riscosse sotto forma di credito di imposta oppure potrà a sua volta anche cedere questo credito di imposta ad altri e oppure la persona fisica che non può beneficiare della detrazione diretta del 110% potrà cedere il credito d'imposta ad altri soggetti per l'importo ovviamente che corrisponde alla detrazione a lui spettante.

**SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI**

(segue) PERSONE FISICHE E DETRAZIONE 110% DAI REDDITI

Il Superbonus 110% non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, inoltre, non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Esempio: persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base ad un contratto di locazione o di comodato

Che succede invece ai soggetti che non possiedono affatto redditi imponibili? Per i soggetti che non possiedono redditi imponibili accade che non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. Un esempio di questi è costituito dalle persone fisiche che non risiedono in Italia, ma che detengono l'immobile oggetto di intervento in base al contratto di locazione o di comodato: in tal caso, dunque, se il soggetto non residente in Italia possiede un immobile in locazione non può beneficiare della detrazione del 110% né avere lo sconto in fattura né cedere il credito.

**SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI
IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI**

PERSONE FISICHE E TITOLO IDONEO (segue)

Ai fini della detrazione, le persone fisiche che sostengono le spese devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio e dunque i soggetti beneficiari devono:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario (al fine di garantire la necessaria certezza ai rapporti tributari, la mancanza di un titolo di detenzione dell'immobile risultante da un atto registrato, al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, preclude il diritto alla detrazione anche se si provvede alla successiva regolarizzazione).

Ai fini della detrazione le persone fisiche che sostengono le spese devono possedere o detenere l'immobile in base ad un titolo idoneo, che deve sussistere nel momento in cui iniziano i lavori oppure nel momento in cui vengono sostenute le spese nel caso in cui il sostenimento di spese è antecedente all'inizio dei lavori. Chi sono i beneficiari? I beneficiari sono coloro che possiedono l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento (ossia uso, usufrutto, abitazione e superficie) e coloro che detengono l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria (leasing), o di comodato regolarmente registrato e queste due ultime categorie devono essere in possesso del consenso scritto da parte del proprietario all'esecuzione dei lavori. Ovviamente per dare certezza ai rapporti tributari, nel caso del locatore e del comodatario, l'atto deve essere registrato al momento dell'inizio dei lavori oppure nel momento in cui vengono sostenute le spese, se antecedente all'inizio dei lavori. Se si provvede successivamente a regolarizzare la posizione, ciò non consente di usufruire della detrazione del 110%.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI

(segue) PERSONE FISICHE E TITOLO IDONEO (segue)

Sono ammessi a fruire della detrazione anche i familiari del possessore o del detentore dell'immobile (coniuge, componente dell'unione civile, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) nonché i conviventi di fatto. La detrazione spetta a tali soggetti, a condizione che:

- sostengano le spese per la realizzazione dei lavori
- siano conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori;
- attestino, mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, di essere familiari conviventi (non è necessario che abbiano sottoscritto un contratto di comodato).
- le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, nel quale può esplicarsi la convivenza (la detrazione, pertanto, non spetta nel caso di immobili non a disposizione, perché ad es. concessi in locazione o comodato);

Sono ammessi a fruire della detrazione del 110% anche i familiari del possessore o del detentore dell'immobile nonché i conviventi di fatto. Tra i familiari abbiamo il coniuge, il componente dell'unione civile, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Ovviamente la detrazione pone delle condizioni in questo caso e cioè che i familiari debbano sostenere le spese, che debbano essere conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori oppure al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se il sostenimento delle spese è antecedente all'inizio dei lavori e la convivenza deve essere attestata mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio e non è necessario che abbiamo scritto un contratto di comodato. Inoltre le spese possono riguardare interventi su un immobile anche diverso da quello che è destinato ad abitazione principale, purché sia a disposizione e purché in esso si

espliciti la convivenza. Quindi la detrazione non spetterà per un immobile che è stato dato in comodato o in locazione

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI

(segue) PERSONE FISICHE E TITOLO IDONEO

Ha diritto alla detrazione anche il promissario acquirente dell'immobile oggetto di intervento a condizione che:

- sia stato immesso nel possesso dell'immobile,
- sia stato stipulato un contratto preliminare di compravendita dell'immobile
- tale contratto preliminare sia stato regolarmente registrato.

Infine ha diritto alla detrazione del 110% anche il promissario acquirente dell'immobile oggetto dell'intervento che sia stato immesso nel possesso dell' immobile e a condizione che sia stato stipulato un contratto preliminare di compravendita e che questo sia stato registrato regolarmente.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PERSONE FISICHE AL DI FUORI DELL'ESERCIZIO DI ATTIVITA' DI IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI

UNICO PROPRIETARIO DI EDIFICIO

Con l'approvazione della Legge di Bilancio 2021 è stata approvata l'estensione del 110% anche agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari accatastate distintamente, anche se sono in mano ad un unico proprietario o in comproprietà tra più persone fisiche (al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione).

Ante Legge di Bilancio (FAQ Agenzia Entrate):

Un contribuente, comproprietario con il coniuge e i propri figli minori, di un intero edificio composto da più unità immobiliari, autonomamente accatastate, possedute dagli stessi in qualità di persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni, può fruire del Superbonus per la sostituzione degli infissi sulle predette unità immobiliari e per il rifacimento del cappotto termico dell'edificio?

Non è possibile beneficiare del Superbonus né con riferimento alle spese sostenute per il cappotto termico né con riferimento alle quelle sostenute per interventi di sostituzione degli infissi effettuati sulle singole unità immobiliari, in quanto l'edificio oggetto degli interventi non è costituito in condominio. Come chiarito dalla circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020, par. 1.1, il Superbonus "non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti".

La legge di bilancio 2021 ha inserito tra le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività impresa, arte e professione che possono beneficiare del 110% anche i proprietari unici di un edificio diviso in più unità immobiliari; in particolare per edifici composti da due a quattro unità immobiliari accatastati distintamente anche se sono in mano ad un unico proprietario oppure sono in comproprietà di più persone fisiche, viene consentito di usufruire della detrazione al 110% a differenza di quello che era stato detto ante approvazione legge di bilancio. In particolare ho inserito qui una FAQ dell'agenzia delle entrate in cui si chiede se un contribuente comproprietario con il coniuge e i figli di un intero edificio composto da più unità immobiliari accatastate separatamente e da loro possedute in qualità di persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, possa usufruire insieme al coniuge della sostituzione degli infissi e del rifacimento del cappotto termico dell'edificio. La risposta dell'agenzia delle entrate era stata negativa, in quanto l'edificio non era costituito in un condominio, ma era un unico edificio e sostenendo che la circolare 24/E/2020 dell'agenzia entrate si era già pronunciata in merito a questa domanda, rispondendo appunto che la detrazione del 110% non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio che è interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà tra più soggetti.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: ISTITUTI AUTONOMI CASE POPOLARI (IACP) ED ENTI AVENTI LE STESSSE FINALITA' SOCIALI DEI PREDETTI ISTITUTI

L'art. 119 al comma 9 lettera c) si riferisce agli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica

Altro soggetto beneficiario della detrazione al 110% è indicato al comma 9 lettera c dell'articolo 119 del decreto legge 34 e questo soggetto è costituito dagli istituti autonomi case popolari e dagli enti che hanno le stesse finalità sociali di questi istituti. Questi istituti naturalmente devono rispondere alla legislazione Europea in materia di "in house providing", per interventi che vengono realizzati su immobili che danno diritto alla detrazione del 110% e, infine, su immobili che vengono adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: ISTITUTI AUTONOMI CASE POPOLARI (IACP) ED ENTI AVENTI LE STESSSE FINALITA' SOCIALI DEI PREDETTI ISTITUTI

IN HOUSE PROVIDING: DEFINIZIONE

Con il termine in house providing (o affidamenti in house) viene indicata l'ipotesi in cui il committente pubblico, derogando al principio di carattere generale dell'evidenza pubblica, in luogo di procedere all'affidamento all'esterno di determinate prestazioni, provvede in proprio, e cioè all'interno, all'esecuzione delle stesse attribuendo l'appalto o il servizio di cui trattasi ad altra entità giuridica di diritto pubblico mediante il sistema dell'affidamento diretto c.d. in house providing, ossia senza gara.

Vediamo cosa si intende per "in house providing". Con il termine in house providing o anche affidamento in house viene indicata e l'ipotesi in cui la pubblica amministrazione in luogo di procedere all'affidamento all'esterno di determinate prestazioni provvede in proprio quindi direttamente e attribuendo l'appalto o il servizio ad un'altra entità giuridica di diritto pubblico, quindi mediante il sistema di affidamento diretto cioè in house providing ossia senza effettuare una gara.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: ISTITUTI AUTONOMI CASE POPOLARI (IACP) ED ENTI AVENTI LE STESSSE FINALITA' SOCIALI DEI PREDETTI ISTITUTI

PERIODO DI SOSTENIMENTO DELLA SPESA (segue)

Per gli Istituti autonomi case popolari (IACP) e per gli enti aventi le stesse finalità sociali la norma prevede che il Superbonus 110% spetti anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022 (e quindi non fino al 31 dicembre 2021 come per gli altri soggetti). Il medesimo termine si applica anche ai condomini nei quali la prevalenza della proprietà dell'immobile (da calcolare in base alla ripartizione millesimale) sia riferibile ai predetti istituti o enti: e dunque se i suddetti soggetti sono proprietari della prevalenza del condominio, le spese potranno essere sostenute sino al 30 giugno 2022, in caso contrario le spese dovranno essere sostenute entro il 31 dicembre 2021. Con l'approvazione della Legge di Bilancio 2021 (30/12/2020) i suddetti termini sono stati prorogati.

A differenza degli altri soggetti destinatari del superbonus 110% per gli istituti autonomi case popolari e per gli enti che hanno le stesse finalità sociali la norma prevede che il superbonus del 110% spetti anche per le spese sostenute dal 1 gennaio 2022 al 30 giugno 2022, quindi non si deve sostenere la spesa entro il 31 dicembre 2021. Lo stesso termine si applica anche in quei condomini nei quali la prevalenza della proprietà degli immobili sia riferibile ai predetti istituti o enti. La proprietà prevalente si calcola in base tabelle millesimali e quindi se i soggetti di cui alla lettera c comma 9, ossia gli istituti autonomi case popolari e gli enti aventi le stesse finalità sociali, sono proprietari della prevalenza del condominio, le spese possono essere sostenute fino al 30 giugno 2022; in caso contrario, ossia se non c'è una prevalenza della proprietà da parte di questi soggetti, allora si potrà beneficiare della detrazione del 110% solo per le spese sostenute fino al 31 Dicembre 2021. Con la legge di bilancio 2021, approvata il 30 dicembre 2020, questi termini sono stati prorogati: vediamo come nella prossima slide.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: ISTITUTI AUTONOMI CASE POPOLARI (IACP) ED ENTI AVENTI LE STESSSE FINALITA' SOCIALI DEI PREDETTI ISTITUTI

(segue) PERIODO DI SOSTENIMENTO DELLA SPESA

Il Superbonus 110% viene prorogato al 30 giugno 2022 per tutti i soggetti di cui al comma 9, eccetto che per i soggetti di cui alla lettera c) per i quali la proroga è al 31 dicembre 2022

Tuttavia:

- Per gli edifici che alla data del 30 giugno 2022 avranno eseguito almeno il 60 per cento dell'intervento totale, il 110% è previsto anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022.
- Con l'eccezione dei soggetti di cui alla lettera c), per i quali c'è un'estensione al 30 giugno 2023, se i lavori risultano al 60 per cento al 31 dicembre 2022.

Vediamo come la legge di bilancio 2021 ha modificato i termini per beneficiare del superbonus 110%. La legge di bilancio stabilisce che il superbonus 110% viene prorogato al 30 giugno 2022 per tutti i soggetti, tranne che per gli istituti autonomi case popolari e gli enti aventi le stesse finalità sociali, per i quali la proroga è al 31 dicembre 2022. Tuttavia, stabilisce anche che se alla data del 30 giugno 2022 saranno stati eseguiti lavori per almeno il 60% dell'intervento totale il 110% è previsto anche per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2022. Questa è la regola generale per gli istituti autonomi case popolari e gli enti che hanno le stesse finalità sociali di questi enti. Vale invece l'estensione al 30 giugno 2023 nel caso in cui i lavori risultino terminati al 60% entro il 31 dicembre 2022.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: COOPERATIVE DI ABITAZIONE A PROPRIETÀ INDIVISA

DEFINIZIONE

Nelle cooperative a proprietà indivisa gli alloggi vengono assegnati ai soci mediante contratto di godimento, senza il trasferimento della proprietà, che rimane in capo alla cooperativa: tale rapporto si definisce “godimento permanente”.

Al contrario la realizzazione di appartamenti a proprietà divisa prevede l’assegnazione dell’alloggio in proprietà, cioè mediante un regolare atto notarile – rogito – che trasferisce la proprietà dell’alloggio dalla cooperativa al socio.

Il comma 9 alla lettera d fa riferimento alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa. Cosa si intende per cooperative a proprietà indivisa? Si tratta di cooperative nelle quali gli alloggi vengono assegnati ai soci mediante un contratto di godimento, quindi senza trasferimento di proprietà e quindi la proprietà rimane in capo alla cooperativa. Per tale ragione si parla di godimento permanente. Queste sono le cooperative che vengono agevolate dalla norma, mentre al contrario ci sono le cooperative a proprietà divisa, che invece prevedono l’assegnazione dell’alloggio in proprietà, quindi mediante atto notarile che trasferisce la proprietà dell’alloggio dalla cooperativa socio.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: ORGANIZZAZIONI NON LUCRATIVE DI UTILITÀ SOCIALE (ONLUS), ORGANIZZAZIONI DI VOLONTARIATO (ODV) E ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE (APS)

Beneficiano della detrazione del 110% a norma dell’art. 119 comma 9 lettera d-bis):

- Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all’articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460,
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all’articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266,
- le associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall’articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383

Un altro gruppo di beneficiari della detrazione 110% è quello inserito nel comma 9 alla lettera d-bis: in particolare si tratta delle onlus (organizzazioni non lucrative di utilità sociale), delle odv (le organizzazioni di volontariato) e delle APS (le associazioni di promozione sociale). Con riferimento a queste due ultime categorie il legislatore ha precisato il riferimento all'iscrizione in appositi registri, perché in merito alle onlus la normativa che le ha istituite (articolo 10 Decreto legislativo n. 460 del 1997) le pone di diritto all'interno di un registro, mentre per le altre due l'iscrizione in un apposito registro avviene su richiesta e ovviamente questa iscrizione dà diritto a delle agevolazioni tra cui anche agevolazioni fiscali come in questo caso.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Beneficiano della detrazione del 110% a norma dell'art. 119 comma 9 lettera e):

le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c) , del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Alla lettera e del comma 9 dell'articolo 119 abbiamo poi tra i soggetti destinatari del superbonus 110% le associazioni e società sportive dilettantistiche; anche queste devono aver ottenuto il riconoscimento e quindi devono essere iscritte in un apposito registro e il legislatore ha circoscritto gli interventi che possono beneficiare del 110% per questi soggetti ai soli immobili o parti di immobili che vengono adibiti a spogliatoi.

- **In caso di acquisizione dell'immobile per successione si trasferiscono le quote residue del Superbonus?**
- Per quanto riguarda gli interventi di efficientamento energetico (trainanti o trainati) e gli interventi antisismici ammessi alla detrazione 110% (di cui al Decreto Legge 34/2020 articolo 119 commi 1,2 e 4) in caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene (cfr. art. 16-bis c. 8 del TUIR: «In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.»).

Passiamo ora alle FAQ dell'Agenzia delle entrate in merito alla detrazione del 110%. Una prima FAQ riguarda la successione: cosa accade se l'immobile cade in successione agli eredi? In particolare le residue rate di detrazione a chi spettano? La risposta dell'agenzia delle entrate è che per quanto riguarda gli interventi di efficientamento energetico sia trainati che trainanti e gli interventi antisismici ammessi alla detrazione del 110% passano in caso di decesso all'erede che detiene l'immobile. Quindi in questo caso la detrazione gli compete direttamente. Il riferimento è l'articolo 16-bis al comma 8 del TUIR, che è quello che riguarda le detrazioni in genere e questo articolo stabilisce che in caso di vendita dell'unità immobiliare in cui sono stati realizzati gli interventi di ristrutturazione, efficientamento energetico, eccetera, la detrazione che non viene utilizzata viene trasferita all'acquirente per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo tra le parti; mentre invece nel caso di decesso le detrazioni residue vengono beneficiate dall'erede, ma solamente se conserva la detenzione materiale e diretta del bene.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CASI PRATICI FAQ AGENZIA ENTRATE

- **Se l'immobile su cui sono stati effettuati gli interventi è oggetto di trasferimento di proprietà, l'acquirente (o donatario) può godere del Superbonus in relazione alle spese sostenute dal dante causa?**
- Per quanto riguarda gli interventi di efficientamento energetico (trainanti o trainati) e gli interventi antisismici ammessi alla detrazione 110% (di cui al Decreto Legge 34/2020 articolo 119 commi 1,2 e 4), in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare residenziale sulla quale sono stati realizzati gli interventi, le relative detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal cedente spettano, salvo diverso accordo tra le parti, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. (cfr. art. 16-bis c. 8 del TUIR: «In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene.»; benché il legislatore abbia utilizzato il termine vendita, le disposizioni sopracitate trovano applicazione in tutte le ipotesi in cui si ha una cessione dell'immobile e, quindi, anche nelle cessioni a titolo gratuito quale, ad esempio, la donazione (Circolare 08/07/2020, n. 19 /E, pag. 250 e 351).).

Un'altra FAQ dell'agenzia delle entrate che si ricollega alla precedente riguarda l'acquisto o la donazione di un immobile: cosa accade alle residue quote di detrazione e cioè a chi vengono attribuite? La risposta dell'agenzia delle entrate è che in caso di trasferimento per atto tra vivi (vendita o donazione) di unità immobiliari in cui sono stati realizzati gli interventi, le detrazioni salvo diverso accordo tra le parti spettano all'acquirente o al donatario. E anche il questo caso corre in aiuto l'articolo 16-bis al comma 8 del TUIR, perché in caso di vendita dell'unità immobiliare, le rimanenti quote, salvo diverso accordo tra le parti, spettano all'acquirente. Il TUIR fa riferimento all'acquirente, ma per acquirente il legislatore intende comunque tutte le ipotesi in cui si ha cessione dell'immobile e quindi anche cessione a titolo gratuito: quindi questa FAQ è valida sia per l'acquirente che per il donatario.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CASI PRATICI FAQ AGENZIA ENTRATE

- **Posso accedere al Superbonus anche se non sono proprietario dell'immobile ma lo detengo in base ad un contratto di comodato d'uso?**
- Sì, a condizione che il contratto di comodato sia regolarmente registrato al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, e che il comodatario sia in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Un'altra FAQ dell'agenzia delle entrate fa riferimento al comodato uso di un immobile e la domanda è: nel caso in cui non si è proprietari dell' immobile, ma l'immobile viene detenuto in base ad un contratto di comodato d'uso, si ha diritto alla detrazione del 110%? La risposta dell'agenzia delle entrate è sì, però con delle condizioni: la condizione che il contratto di comodato sia regolarmente registrato nel momento in cui abbiano inizio i lavori oppure nel momento in cui vengano sostenute le spese, se il sostenimento delle spese antecedente all'inizio dei lavori e la seconda condizione è che il comodatario deve essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CASI PRATICI FAQ AGENZIA ENTRATE

- **In caso di unità immobiliari locate o in comodato, il conduttore/comodatario può effettuare gli interventi anche se il proprietario intende fruire del Superbonus su altre due unità immobiliari?**
- Sì. Il Superbonus, ai sensi del comma 10 dell'articolo 119, spetta ai contribuenti persone fisiche 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. In altri termini, la norma esclude la possibilità che una persona fisica possa beneficiare del Superbonus per più di due immobili, prescindendo dal titolo di possesso degli stessi. Nell'ipotesi prospettata, pertanto, una persona fisica che detiene l'unità immobiliare in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, può fruire del Superbonus, nel rispetto di ogni altro requisito richiesto dalle norme agevolative, a prescindere dal fatto che il proprietario dell'immobile abbia o meno fruito del Superbonus per interventi effettuate su altre due unità immobiliari.

Un'altra FAQ dell'agenzia delle entrate riguarda gli immobili locati o dati in comodato e la domanda è: il conduttore o comodatario può effettuare gli interventi sull'unità abitativa che ha in locazione o in comodato, anche se il proprietario di quell'unità usufruisca del superbonus su altre due unità immobiliari? La risposta dell'agenzia delle entrate è sì, perché qui abbiamo praticamente due soggetti che possono beneficiare entrambi della detrazione sugli immobili. In questo caso abbiamo il locatario o comodatario sull'unità data in locazione o in comodato e dall'altra parte abbiamo il proprietario che però non detiene l'immobile e quindi contemporaneamente il proprietario potrà usufruire della detrazione del 110% sugli altri due immobili da lui posseduti, perché come sappiamo l'articolo 119 al comma 10 pone il limite di due unità immobiliari.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CASI PRATICI FAQ AGENZIA ENTRATE

- **Posso accedere al super bonus per la mia seconda casa?**
- Sì, la limitazione, emersa nel corso dell'iter legislativo di approvazione della norma, riferita alla applicabilità del Superbonus ad interventi realizzati sulle singole unità immobiliari adibite ad abitazione principale è stata eliminata.

Un'altra FAQ riguarda l'intervento che dà diritto alla detrazione di 110% per la seconda casa: si ha diritto alla detrazione del 110% per una seconda casa? E la risposta è naturalmente affermativa, perché la domanda sorgerà perché inizialmente in corso di approvazione della norma si era detto che il superbonus spettava solamente per le prime case e poi nel corso dell'approvazione della norma è stato eliminato questo riferimento per cui si può applicare anche alle seconde case, tant'è che è stato introdotto il comma 10 che fa riferimento a due unità abitative e questo significa non è più valida la più la norma che si riferiva all'abitazione principale.

- **Posso accedere al Superbonus per i lavori di efficientamento energetico sulla mia villetta a schiera? La villetta è la mia prima casa dal 2015.**
- In linea generale è possibile fruire del Superbonus sulle spese sostenute per gli interventi finalizzati alla efficienza energetica purché, nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla norma agevolativa, la villetta a schiera sia funzionalmente indipendente (dotata cioè di allaccio di acqua, gas, elettricità, riscaldamento, eccetera, di proprietà esclusiva) e abbia uno o più accessi autonomi dall'esterno. Ciò a prescindere dalla condizione che la villetta sia adibita a "prima casa e residenza del proprio nucleo familiare dal 2015".

Un'altra FAQ dell'agenzia delle entrate riguarda la villetta schiera: un contribuente chiede se può beneficiare del bonus 110% per i lavori di efficientamento energetico sulla villetta a schiera che costituisce la sua prima casa dal 2015. La risposta dell'agenzia delle entrate è affermativa, purché le spese siano sostenute nel rispetto di altre condizioni previste dal decreto legge 34, in particolare che la villetta debba essere funzionalmente indipendente e cioè dotata di allaccio di acqua, gas, elettricità, riscaldamento eccetera di proprietà esclusiva e che abbia uno o più accessi autonomi dall'esterno; non ha importanza che sia la prima casa dal 2015, perché poi abbiamo detto nell'altra FAQ il requisito dell'abitazione principale nell'iter di approvazione della legge della norma è stato eliminato.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PROFILO OGGETTIVO (continua)

Sotto il profilo oggettivo, il *Superbonus* spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (cd. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati").

In entrambi i casi, gli interventi devono essere realizzati:

- su parti comuni di edifici residenziali in "*condominio*" (sia trainanti, sia trainati);
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati); nonché
- su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

In questo modulo contabile-fiscale abbiamo trattato l'argomento del 110% sotto il profilo soggettivo, cioè quali sono i soggetti che possono beneficiare della detrazione del 110%. Va fatto però un piccolo cenno al profilo oggettivo per capire meglio alcuni aspetti che riguardano il profilo soggettivo. Sappiamo che il superbonus ci spetta per determinate spese che riguardano ad esempio alcuni specifici interventi di riqualificazione energetica e per l'adozione di misure antisismiche ad esempio e questi sono interventi cosiddetti trainati e poi ulteriori interventi che si possono realizzare congiuntamente ai primi e questi si chiamano interventi trainati. Quindi questi interventi (trainanti e trainati), danno diritto alla detrazione del 110% per alcune tipologie di soggetti e però anche per alcune tipologie di immobili. Quali sono dunque? Questi interventi devono essere realizzati su parti comuni di edifici residenziali in condominio e questo vale sia per gli interventi trainanti che trainati, su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze ed anche in questo caso sia per interventi trainanti che trainati, su un unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e anche qui relative pertinenze sia per interventi trainanti che trainati e infine su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio e questo solamente per interventi trainati

- Per edificio unifamiliare si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare.
- Una unità immobiliare può ritenersi «*funzionalmente indipendente*» qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva.
- La presenza, inoltre, di un «*accesso autonomo dall'esterno*», presuppone, ad esempio, che «*l'unità immobiliare disponga di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o giardino di proprietà esclusiva*».
- Le «*unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari*», alle quali la norma fa riferimento, vanno individuate verificando la contestuale sussistenza del requisito della «*indipendenza funzionale*» e dell'«*accesso autonomo dall'esterno*», a nulla rilevando, a tal fine, che l'edificio plurifamiliare di cui tali unità immobiliari fanno parte sia costituito o meno in condominio.

Vediamo alcune definizioni che riguardano le nozioni di cui alla slide precedente. Cosa si intende per edificio unifamiliare? Per edificio unifamiliare si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e infine che sia destinata all'abitazione di un singolo nucleo familiare. Ma cosa intende per unità immobiliare funzionalmente indipendente? Un'unità immobiliare è funzionalmente indipendente quando è dotata di installazioni o manufatti come impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento che siano in proprietà esclusiva. Inoltre l'accesso autonomo dall'esterno significa che l'unità immobiliare disponga di un accesso indipendente che non sia comune ad altre unità immobiliari, un accesso che sia chiuso da un cancello o da un portone d'ingresso e quindi che consenta l'accesso dalla strada o dal cortile o da un giardino di proprietà esclusiva. Infine l'edificio unifamiliare non è necessario che sia costituito in condominio affinché appunto possa rientrare nella casistica che permetta di beneficiare della detrazione del 110%.

(continua) SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: PROFILO OGGETTIVO

La Legge di Bilancio 2021 ha chiarito il concetto di «unità immobiliare funzionalmente indipendente»

E' funzionalmente indipendente l'unità immobiliare che 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.

La legge di bilancio 2021 inoltre ha chiarito il concetto di unità immobiliare funzionalmente indipendente: è funzionalmente indipendente l'unità immobiliare che sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva ossia gli impianti per l'approvvigionamento idrico, per il gas, per l'energia elettrica e l'impianto di climatizzazione invernale.

SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI: CONCLUSIONI

Concludiamo con un'elencazione dei punti trattati:

- Quali sono i soggetti destinatari della norma
- Che titolo devono possedere per beneficiare della detrazione
- FAQ dell'Agenzia delle Entrate
- Quali immobili sono interessati dalla norma

Concludiamo con un'elencazione dei punti trattati: abbiamo trattato in questo modo contabile-fiscale dei soggetti destinatari della norma quindi abbiamo analizzato ogni singolo progetto, abbiamo analizzato i titoli che questi soggetti devono possedere per beneficiare della detrazione, abbiamo

parlato delle FAQ dell'Agenzia delle entrate per introdurre dei casi pratici e infine abbiamo visto quali sono gli immobili interessati dalla norma.