

AGEVOLAZIONI

Superbonus: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – seconda parte

di Leonardo Pietrobon

Seminario di specializzazione

SUPERBONUS: LE NOVITÀ DELLA CIRCOLARE AE 23/E E DEL DECRETO “AIUTI”

[Scopri di più >](#)

Continuando l'analisi avviata con il [precedente contributo](#), un aspetto di sicuro interesse è il **passaggio contenuto a pag. 30 della circolare**, in cui l'Agenzia tratta il caso dei **cambiamenti di utilizzo dell'immobile oggetto di intervento** a distanza di anni dall'ultimazione dei lavori.

A tal proposito l'Agenzia ritiene che “**non osti alla fruizione dell'agevolazione la circostanza che l'immobile classificato - anche al termine dei lavori agevolabili - in una categoria ammessa alla detrazione possa cambiare, in futuro, destinazione d'uso**. Ciò in quanto **la norma non subordina la fruizione delle cinque** (o quattro, per le spese sostenute nel 2022) quote annuali in cui la detrazione è suddivisa al **mantenimento dei presupposti dell'agevolazione**. Pertanto, 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, non comporta l'automatica decadenza dal superbonus, 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 n. 212 del 2000”.

Ancora sotto il **profilo oggettivo**, nel documento di prassi in commento viene affermato che la **classificazione temporanea di un immobile nella categoria catastale F/3 non è di ostacolo alla fruizione dell'agevolazione** a condizione che l'immobile prima dell'esecuzione dei lavori si riferisca ad un immobile precedentemente accatastato.

Il superbonus, invece, **non spetta per interventi eseguiti su unità immobiliari F/3**, in precedenza non accatastate in altra categoria, trattandosi, in tale ultimo caso, di unità in via di costruzione e non di unità immobiliari “esistenti”.

Per quanto concerne l'esecuzione degli interventi viene confermata la possibilità che **non**

sussista la coincidenza soggettiva tra chi sostiene le spese per interventi "trainanti" e chi sostiene le spese per interventi "trainati".

Pertanto, ad esempio, a fronte di spese per interventi "trainanti" realizzati sulle parti comuni di un edificio in condominio sostenute da un contribuente e di spese sostenute dal coniuge per interventi "trainati" realizzati sulla singola unità immobiliare, **entrambi i soggetti possono fruire del superbonus con riferimento alle spese da ciascuno sostenute**. Inoltre, possono fruire del superbonus per gli interventi "trainati" realizzati sulla singola unità immobiliare anche i **condòmini** ai quali, in base alla delibera assembleare, **non sono state imputate le spese per gli interventi "trainanti" realizzati sulle parti comuni dell'edificio in condominio**.

L'Agenzia, richiamando le modifiche normative apportate all'[**articolo 3, lett. d\), D.P.R. 380/2001**](#) ad opera della L. 76/2020, **rinvia ai pareri della Commissione del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici del 2.2.2021 n. 1156** secondo cui "le spese relative all'incremento di volume, a seguito di interventi di demolizione e ricostruzione riconducibili alla "ristrutturazione edilizia", per effetto delle modifiche apportate al citato [**articolo 3 comma 1, lettera d\), del Testo Unico dell'Edilizia**](#), sono ammesse al superbonus solo a partire dal 17 luglio 2020, data di entrata in vigore della norma modificata.

La Commissione, ricorda ancora l'Agenzia, ha inoltre rilevato che, in caso di **interventi di demolizione e ricostruzione**, sia pure inquadrabili come "ristrutturazione edilizia", il superbonus per interventi "trainanti" e "trainati" di efficienza energetica **non si applica alle spese riferite alla parte eccedente il volume ante-operam**.

In tal caso, il contribuente ha l'**onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferite agli interventi sul volume ante-operam da quelle riferite agli interventi sul volume ampliato** o, in alternativa, essere in possesso di **un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascun intervento**, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi. Tale limitazione non riguarda, invece, **gli interventi antisismici ammessi al superbonus**.

Infine, **gli ulteriori aspetti di sicuro interesse sono quelli riferiti all'attività di controllo e i profili di responsabilità in tema di utilizzo dei crediti**.

In primo luogo, l'Agenzia esordisce ricordando che l'assenza dei requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa in commento, nonché la mancata esecuzione delle opere, determina il **recupero della detrazione** in quanto indebitamente frutta, sia pure nelle modalità dello sconto in fattura o della cessione.

A tal proposito, l'Agenzia ricorda anche che, al ricorrere di determinate condizioni, vi è **l'estensione della responsabilità in capo al cessionario**.

In base al comma 4 dell'articolo 121, i fornitori e i soggetti cessionari **rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al**

credito d'imposta ricevuto. In presenza di **concorso nella violazione**, oltre all'applicazione dell'[**articolo 9, comma 1, D.Lgs. 472/1997**](#), resta ferma anche la **responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo** corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi.

La predetta responsabilità in solido del fornitore e dei cessionari va individuata sulla base degli **elementi riscontrabili nella singola istruttoria**. In particolare, rilevano le ipotesi in cui il cessionario abbia **omesso il ricorso alla specifica diligenza richiesta**, attraverso la quale sarebbe stato possibile **evitare la realizzazione della violazione e l'immissione sul mercato di liquidità destinata all'arricchimento dei promotori dell'illecito**; livello di diligenza da stabilire, secondo l'Agenzia, in base alla **tipologia di cessionario**.

La valutazione circa la sussistenza o meno del profilo della **diligenza**, in punto di configurabilità del concorso nella violazione, va condotta anche sulla base dei seguenti **indici**:

1. **profili oggettivi e soggettivi dell'operazione di compravendita** sintomatici della falsità del credito: (i) assenza di documentazione o palese contraddittorietà rispetto al riscontro documentale prodotto; (ii) incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore e l'oggetto dei lavori asseritamente eseguiti e il profilo dei committenti beneficiari delle agevolazioni in esame; (iii) sproporzione tra l'ammontare dei crediti ceduti ed il valore dell'unità immobiliare; (iv) incoerenza tra il valore del credito ceduto e il profilo finanziario e patrimoniale del soggetto cedente il credito qualora non primo beneficiario della detrazione; (v) anomalie nelle condizioni economiche applicate in sede di cessione dei crediti; (vi) mancata effettuazione dei lavori. Parametri che ancora una volta, in alcuni casi, **appaiono di difficile "valutazione"**, come nel caso della **sproporzione tra il valore del credito e il valore dell'unità immobiliare**, se solo si pensa ad un intervento riferito ad un'unità collabente;
2. **profili correlati alla normativa antiriciclaggio**, di cui al D.Lgs. 231/2007.

In conclusione, l'Agenzia, con le sopra riportate indicazioni, pone in estremo risalto l'**attività di controllo** da porre in essere in sede di **acquisto del credito**, onde evitare l'applicazione del **principio di responsabilità solidale in capo al cessionario**.