

Prot. n. 33
Udine, 24 febbraio 2023

Spett.li
Associate

Oggetto: Superbonus 110 - Novità normative ed interpretative

Nel mese di febbraio si sono registrate alcune importanti novità nel settore del Superbonus 110, destinate a condizionarne in modo significativo l'applicabilità.

In particolare, con **decreto-legge 16 febbraio 2023**, sono state approvate disposizioni urgenti per la completa rivisitazione del meccanismo della cessione del credito e dello sconto in fattura, previsti dall'*articolo 121 del decreto-legge n. 34 del 2020*.

Pochi giorni prima, **l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.3/E dell'8 febbraio** ha fornito specifici chiarimenti interpretativi sul criterio moltiplicatore dei limiti di spesa previsto dall'articolo 119, comma 10 – bis del decreto – legge n. 34 del 2020, per le spese sostenute dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), dalle organizzazioni di volontariato (OdV), dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano.

Considerata l'assoluta rilevanza dei due interventi, nel riportarne, di seguito, i principali elementi illustrativi, si segnala che Alleanza delle Cooperative Italiane è stata audita a palazzo Chigi, in data 20 febbraio.

In tale occasione, i rappresentanti di Alleanza hanno sottolineato la necessità di mantenere gli strumenti della cessione del credito e dello sconto in fattura per lavori già effettuati, o in corso di esecuzione ed in alcune casistiche specifiche, come, ad esempio, edilizia sociale pubblica e cooperativa, efficientamento energetico, interventi antisismici. È stato quindi rilevato come le previsioni del decreto vadano a sostanzialmente a pregiudicare fasce deboli e soggetti incapienti e, in particolare, il terzo settore e le cooperative sociali, già penalizzate da interpretazioni restrittive dell'Agenzia delle Entrate.

Per il resto, fatti salvi i necessari aggiustamenti alla disciplina approvata, Alleanza delle Cooperative Italiane ha espresso comprensione per le disposizioni restrittive in materia di cessione dei crediti – nell'ottica di garantire maggiore legalità ed equilibrio dei mercati – formulando alcune proposte di dettaglio e chiedendo una sostanziale rivisitazione delle agevolazioni agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, ispirata a logiche di

raggiungimento degli sfidanti obiettivi di transizione ambientale ed energetica, rigenerazione urbana, certezza del diritto, semplificazione e controllo.

1. DECRETO-LEGGE 16 FEBBRAIO 2023 - MISURE URGENTI IN MATERIA DI CESSIONE DEI CREDITI

Il decreto si compone di due articoli: il primo recante modifiche alla disciplina relativa alla cessione o sconto in luogo delle detrazioni fiscali e il secondo recante modifiche in materia di cessione dei crediti fiscali.

1. 1. MODIFICHE ALLA DISCIPLINA RELATIVA ALLA CESSIONE O SCONTO IN LUOGO DELLE DETRAZIONI FISCALI DI CUI ALL'ARTICOLO 121 DEL DECRETO-LEGGE 19 MAGGIO 2020, N. 34

Con il primo articolo vengono disposti:

- a) un divieto per le pubbliche amministrazioni di essere cessionari dei crediti di imposta derivanti dall'esercizio delle opzioni dello sconto in fattura o della cessione del credito. A tali fini, sono considerate pubbliche amministrazioni gli enti ed i soggetti indicati a fini statistici nell'elenco oggetto del comunicato dell'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) le autorità indipendenti e tutte le amministrazioni elencate nell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 (tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300).
- b) l'elenco della documentazione atta a dimostrare l'assenza di responsabilità per concorso in eventuali violazioni per il fornitore che abbia applicato lo sconto in fattura e per i cessionari.

A tali fini, ferma restando la possibilità di dimostrare l'assenza di responsabilità con ogni mezzo, tra la documentazione richiesta vengono indicati:

- a) titolo edilizio abilitativo degli interventi, oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, con indicazione della data di inizio dei lavori e l'attestazione che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo;

- b) notifica preliminare dell'avvio dei lavori all'azienda sanitaria locale, oppure, nel caso di interventi per i quali tale notifica non è dovuta in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- c) visura catastale ante operam dell'immobile oggetto degli interventi, oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- d) fatture, ricevute o altri documenti comprovanti le spese sostenute, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle spese medesime;
- e) asseverazioni, quando obbligatorie per legge, dei requisiti tecnici degli interventi e di congruità delle relative spese, rilasciate dai tecnici abilitati, con relative ricevute di presentazione e deposito;
- f) nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali, delibera condominiale di approvazione dei lavori e relativa tabella di ripartizione delle spese tra i condomini;
- g) nel caso di interventi di efficienza energetica, la documentazione richiesta dal DM 6 agosto 2020, recante "Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus" o dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;
- h) visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione;
- i) un'attestazione rilasciata dai soggetti obbligati al rispetto delle norme in materia di prevenzione del riciclaggio di avvenuta osservanza degli obblighi Obbligo di segnalazione delle operazioni sospette o di astensione, nell'impossibilità oggettiva di effettuare l'adeguata verifica della clientela.

1.2. MODIFICHE IN MATERIA DI CESSIONE DEI CREDITI FISCALI

La nuova disposizione esclude, a partire dalla data di entrata in vigore del decreto – legge, la possibilità di usufruire del meccanismo dello sconto in fattura e della cessione del credito per tutti gli interventi indicati all'articolo 121, comma 2 del decreto-legge n.34 del 2020, vale a dire:

- a) recupero del patrimonio edilizio;
- b) efficienza energetica;
- c) adozione di misure antisismiche;
- d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti;
- e) installazione di impianti fotovoltaici;
- f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici;
- f-bis) superamento ed eliminazione di barriere architettoniche.

Vengono introdotte le seguenti deroghe:

1. in caso di spese sostenute per gli interventi previsti dall'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020

- a) per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini, se risulti presentata la

comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), in data antecedente a quella di entrata in vigore del decreto;

b) per gli interventi effettuati dai condomini, se risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), in data antecedente a quella di entrata in vigore del decreto;

c) per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, se risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo in data antecedente a quella di entrata in vigore del decreto.

2. in caso di spese sostenute per gli interventi diversi da quelli di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020:

a) se in data antecedente a quella di entrata in vigore del decreto risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;

b) per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, se siano già iniziati i lavori in data antecedente a quella di entrata in vigore del decreto;

c) se risulti regolarmente registrato il contratto preliminare ovvero stipulato il contratto definitivo di compravendita dell'immobile nel caso di acquisto di unità immobiliari.

L'articolo 2, del decreto-legge in commento, quindi, procede all'abrogazione delle seguenti disposizioni decreto-legge n. 63 del 2013:

- articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1: cessione dei crediti e sconto in fattura per interventi di riqualificazione energetica e ristrutturazione importante di primo livello;
- articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo: in materia di detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili.

2. CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE N.3/E DELL'8 FEBBRAIO 2023

La nuova circolare dell'Agenzia delle Entrate è interamente dedicata alla disposizione dell'articolo 119, comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto-legge n.34 del 2020.

Tale disposizione, in particolare, introduce un criterio moltiplicatore dei limiti di spesa, per le spese sostenute dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), dalle organizzazioni di volontariato (OdV), dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano.

Tra i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per poter beneficiare della disposizione di favore, sono indicati:

a) lo svolgimento di attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali ed il nonpercepimento da parte dei membri del Consiglio di Amministrazione di alcun compenso o indennità di carica;

b) il possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito (collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari e caserme (B1) nonché case di cura e ospedali senza fine di lucro (B2) o con fine di lucro (D4)). La norma, al riguardo precisa che il titolo di comodato d'uso gratuito è considerato idoneo all'accesso alle detrazioni a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore alla data di entrata in vigore della disposizione medesima.

La circolare precisa come la norma sia stata introdotta per tenere conto della circostanza che tali enti in generale (e, in particolare, quelli che si occupano dei servizi socio-sanitari-assistenziali) esercitano la propria attività in edifici di grandi dimensioni anche in considerazione del fatto che, per taluni servizi che vengono erogati alla collettività (Centro Diurno Integrato, Residenza Sanitaria Assistenziale, Poliambulatori, Servizi Sanitari e assistenziali, ecc.), le norme e gli standard funzionali impongono la disponibilità di notevoli superfici appositamente attrezzate. Il criterio moltiplicatore, quindi, è riconosciuto a tali soggetti che risulterebbero penalizzati qualora le spese agevolabili fossero determinate secondo criteri ordinari, in funzione del numero delle unità immobiliari oggetto di interventi, atteso che interi immobili o interi complessi edilizi sono catastalmente individuati quale singola unità immobiliare.

Ciò premesso, con riferimento all'**ambito soggettivo**, la circolare contiene due chiarimenti:

a) l'elencazione dei soggetti contenuti nelle norme deve ritenersi tassativa: non sono richiamati tutti gli Enti del Terzo Settore, ma l'ambito di applicazione è limitato solamente alle ONLUS, alle Associazioni di promozione sociale ed alle Organizzazioni di volontariato, con esclusione delle Aziende di Servizio alla Persona (ASP);

b) il passaggio dall'Anagrafe delle ONLUS al Registro unico nazionale degli enti del terzo settore (RUNTS) comporta una sostanziale continuazione della operatività della ONLUS, che acquisisce formalmente la qualifica di ETS e, pertanto, non fa venir meno la possibilità di fruire del Superbonus nei limiti di spesa previsti dal citato comma 10-bis, dell'articolo 119.

Con riferimento all'**ambito oggettivo** ed ai requisiti richiesti la circolare chiarisce che:

a) deve trattarsi di una ONLUS, OdV o APS che si occupa di servizi socio-sanitari, i cui membri del consiglio di amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;

b) gli edifici di categoria catastale B/1, B/2 e D/4, oggetto degli interventi agevolabili, devono essere posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito in data certa, anteriore al 1° giugno 2021, data di entrata in vigore della disposizione contenuta nel citato comma 10- bis dell'articolo 119;

c) occorre far riferimento alla situazione esistente all'inizio dei lavori e non a quella risultante al termine degli stessi;

d) al momento dell'effettuazione degli interventi, l'immobile, sul quale tali interventi verranno realizzati, deve essere già utilizzato per l'esercizio delle attività di servizi socio-

sanitari e assistenziali, purché, in ogni caso, alla data di inizio lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali rilevanti;

e) ai fini dell'agevolazione, non è necessario che l'azienda o il ramo di azienda, oggetto del contratto di affitto, già esercitasse, alla data di stipula del predetto contratto, un'attività di servizi socio-sanitari e assistenziali che, quindi, può essere anche avviata successivamente a tale data;

f) l'ulteriore condizione rappresentata dal possesso dell'immobile in base ai titoli elencati dalla norma (proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito) deve considerarsi tassativa,

sicché la detenzione dell'immobile per il tramite di un contratto di locazione non consente di avvalersi delle modalità di calcolo del citato comma 10-bis;

g) solo con riferimento al contratto di comodato d'uso gratuito (e non anche per gli altri titoli di possesso: proprietà, nuda proprietà, usufrutto), la disposizione prevede espressamente che tale contratto debba essere registrato in data anteriore alla data di entrata in vigore della norma in commento (1° giugno 2021);

h) Il possesso degli immobili a titolo di proprietà, nuda proprietà o di usufrutto, dovrà sussistere al 1° giugno 2021, data di entrata in vigore della norma in commento e permanere per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione.

Con riferimento al [divieto di percezione di compensi da parte degli amministratori](#), la nuova circolare, in continuità con la circolare 23/E del 2022, aderendo ad una interpretazione particolarmente restrittiva e non del tutto coincidente con la lettera della norma, precisa che:

- tale condizione deve sussistere dalla data di entrata in vigore della disposizione in questione, vale a dire dal 1° giugno 2021 e deve permanere per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione;
- alla predetta data e per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione i membri del consiglio di amministrazione non devono percepire compensi o indennità per tali incarichi;
- la gratuità dell'attività dei componenti il consiglio di amministrazione deve risultare dallo statuto vigente alla predetta data del 1° giugno 2021;
- non è possibile avvalersi della peculiare modalità di calcolo dei limiti di spesa se le indennità o i compensi non vengono corrisposti perché, ad esempio, i membri del consiglio di amministrazione rinunciano o restituiscono tali somme ma lo statuto preveda la corresponsione di indennità o compensi.

Da ultimo, in merito alla specifica [modalità di calcolo per la determinazione dei massimali](#) di spesa, il citato comma 10-bis dell'articolo 119 del decreto Rilancio utilizza quale parametro di riferimento la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate. Nella circolare si precisa che per la locuzione generica della norma riferita alla «superficie media», al fine di evitare differenze territoriali, occorre fare riferimento al valore medio ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato

dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle entrate riferibile alla media nazionale e non a quello del comune ove è ubicato l'immobile stesso.

Cordiali saluti.

IL DIRETTORE
- dr. Paolo Tonassi -

