

II EDIZIONE
ampliata e aggiornata



GLI SPECIALI

EUTEKNE!INFO
IL QUOTIDIANO DEL COMMERCIALISTA

Sconto sul corrispettivo e cessione del credito per le detrazioni “edilizie”

*Guida alla compilazione della comunicazione per
l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020*

A CURA DI ENRICO ZANETTI

- **Analisi dei 27 tipi di interventi agevolati**
- **% di detrazione, tetti massimi di spesa e documentazione probatoria**
- **Soggetti tenuti alla presentazione della comunicazione**
- **Asseverazioni “ordinarie” e asseverazioni “superbonus 110%”**
- **Check list**

EUTEKNE

Editore: EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO

telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04

e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.

Codice Fiscale, Partita I.V.A. e

Registro Imprese di Torino 05546030015

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 2 dicembre 2020

ISBN 978-88-85729-66-7



9 788885 729667

€ 14,90 (iva inc.)

INDICE

SCONTO SUL CORRISPETTIVO E CESSIONE DEL CREDITO PER LE DETRAZIONI "EDILIZIE"

Enrico ZANETTI

1	PREMESSA	5
1.1	<i>Modello per la "comunicazione" delle opzioni</i>	6
1.1.1	Pluralità di "Comunicazioni" in presenza di più interventi	9
1.1.2	Termini di presentazione della "Comunicazione"	10
1.1.3	Presa in carico o scarto della "Comunicazione"	10
1.1.4	Annullamento e/o sostituzione della "Comunicazione"	10
1.2	<i>Soggetti beneficiari delle detrazioni "edilizie"</i>	11
2	SOGGETTI TENUTI ALLA PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE	15
2.1	<i>Dati del beneficiario o del suo rappresentante</i>	17
2.2	<i>Condominio</i>	18
2.3	<i>Soggetti beneficiari del superbonus del 110%</i>	19
2.3.1	Condomini	20
2.3.2	Persone fisiche "private"	22
2.3.3	Altri soggetti ammessi	24
2.3.4	Società ed enti commerciali, società semplici e altri soggetti esclusi	25
3	SOGGETTO CHE TRASMETTE LA "COMUNICAZIONE"	26
3.1	<i>Trasmissione da parte del beneficiario o del suo rappresentante</i>	26
3.2	<i>Trasmissione da parte del condominio</i>	26
4	SEZIONE "SUPERBONUS" DEL FRONTESPIZIO	27
4.1	<i>Visto di conformità</i>	28
4.1.1	Ambito di applicazione dell'obbligo	28
4.1.2	Soggetti abilitati al rilascio del visto	28
4.1.3	Responsabilità per il rilascio di visto infedele	28
4.1.4	Oggetto del visto	29
4.2	<i>Asseverazioni</i>	31
4.2.1	Asseverazione di efficienza energetica	32
4.2.2	Asseverazione di rischio sismico	36
4.2.3	Profili disciplinari comuni	37
5	TIPOLOGIA DI INTERVENTO	39
5.1	<i>Interventi su unità immobiliari o parti comuni di edifici</i>	41
5.1.1	Interventi "trainanti" superbonus	42
5.1.2	Interventi di efficienza energetica	45
5.1.3	Interventi antisismici in zona sismica 1, 2 e 3	52
5.1.4	Altri interventi	55
5.2	<i>Interventi su parti comuni di edifici</i>	60
5.3	<i>Acquirenti delle unità immobiliari (c.d. "sismabonus acquisti")</i>	63
5.3.1	Impresa cedente	64
5.3.2	Interventi edilizi ante acquisto	64
5.3.3	Avvio delle procedure autorizzatorie degli interventi	64
5.3.4	Riduzione del rischio sismico	65
5.3.5	Unità immobiliari oggetto di acquisto (rinvio)	65
5.3.6	Acquisto entro 18 mesi da ultimazione dei lavori	66
5.3.7	Soggetti acquirenti beneficiari	68

5.3.8	Sismabonus acquisti in versione superbonus 110%	68
6	ALTRI CAMPI DEL QUADRO A - PRIMA RIGA	69
6.1	<i>Interventi "trainati" nel superbonus</i>	69
6.1.1	Interventi "trainati" nel superbonus al 110%.....	70
6.1.2	Interventi "trainati" su immobili "vincolati" o con restrizioni edilizie.....	72
6.2	<i>Numero di unità presenti nel condominio</i>	72
6.3	<i>Importo complessivo della spesa</i>	72
6.3.1	Tetti massimi di spesa per tipologia di interventi.....	74
6.3.2	Criteri di moltiplicazione per unità immobiliari dei tetti massimi di spesa "unitari".....	81
6.3.3	Congruità delle spese e massimali di costo specifici.....	82
6.4	<i>Anno di sostenimento della spesa</i>	82
6.4.1	Spese sostenute al di fuori dell'esercizio di impresa	83
6.4.2	Spese sostenute nell'esercizio dell'attività di impresa	84
7	STATO DI AVANZAMENTO DEI LAVORI	85
8	DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DELL'IMMOBILE.....	86
8.1	<i>Interventi "trainanti" superbonus</i>	88
8.1.1	Parti comuni di edifici.....	89
8.1.2	Edifici unifamiliari	90
8.1.3	Unità immobiliari "indipendenti" e "autonome"	90
8.2	<i>Interventi di riqualificazione energetica</i>	91
8.2.1	Esclusione degli immobili privi di impianti di riscaldamento	91
8.2.2	Immobili oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione.....	93
8.2.3	Immobili oggetto di interventi di ampliamento.....	94
8.3	<i>Interventi di miglioramento sismico</i>	95
8.4	<i>Interventi di recupero edilizio</i>	95
8.4.1	Interventi di manutenzione ordinaria	96
8.4.2	Interventi di manutenzione straordinaria.....	97
8.4.3	Interventi di restauro e risanamento conservativo	97
8.4.4	Interventi di ristrutturazione edilizia	98
8.4.5	Acquisti di unità immobiliari in edifici interamente restaurati o ristrutturati	99
8.5	<i>Interventi di recupero e restauro delle facciate</i>	100
8.6	<i>Installazione di impianti fotovoltaici</i>	101
8.7	<i>Infrastrutture per la ricarica di veicoli</i>	101
8.8	<i>Interventi su parti comuni di edifici</i>	102
8.9	<i>Sismabonus acquisti</i>	102
8.10	<i>Immobili delle imprese</i>	103
9	OPZIONE	104
9.1	<i>Comunicazioni presentate dal beneficiario</i>	105
9.1.1	Esercizio "immediato" dell'opzione.....	105
9.1.2	Esercizio "differito" dell'opzione.....	105
9.2	<i>Comunicazioni presentate dal condominio</i>	107
9.2.1	Codice fiscale	107
9.2.2	Tipologia di opzione	108
9.2.3	Spesa sostenuta	108
9.2.4	Credito ceduto/contributo sotto forma di sconto	109
10	DATI DEI CESSIONARI O DEI FORNITORI.....	110
10.1	<i>Codice fiscale del cessionario o del fornitore</i>	111
10.2	<i>Data di esercizio dell'opzione</i>	111
10.3	<i>Ammontare (e utilizzo) del credito "trasferito"</i>	111
10.3.1	Utilizzo "diretto" in compensazione.....	112
10.3.2	Ulteriori cessioni dei crediti di imposta.....	112
10.4	<i>Tipologia cessionario</i>	113
11	CHECK LIST DEI CONTROLLI PER IL VISTO DI CONFORMITÀ.....	113

DOMANDE E RISPOSTE	122
--------------------------	-----

SCONTO SUL CORRISPETTIVO E CESSIONE DEL CREDITO PER LE DETRAZIONI “EDILIZIE”

Enrico ZANETTI¹

1 PREMESSA

Ai sensi del co. 1 dell’art. 121 del DL 34/2020, in luogo dell’utilizzo diretto delle detrazioni “edilizie” IRPEF e IRPEF/IRES spettanti a fronte di spese sostenute negli anni 2020 e 2021, i soggetti beneficiari possono optare alternativamente:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi;
- per la cessione di un credito d’imposta di ammontare pari alla detrazione spettante.

Una delle peculiarità della disciplina “speciale” recata dall’art. 121, con riguardo alla finestra temporale interessata, è la “generalizzazione” della possibilità di esercitare queste opzioni con riguardo a gran parte delle detrazioni “edilizie” IRPEF e IRPEF/IRES, laddove in precedenza risultavano esercitabili in un novero assai più circoscritto di casi.

Elementi caratterizzanti le opzioni, esercitabili ai sensi della disciplina “speciale” di cui all’art. 121, sono, tra gli altri, l’assenza di vincoli soggettivi con riguardo all’individuazione dei soggetti ai quali può essere ceduto il credito di imposta da parte del beneficiario della detrazione (o del fornitore che ha praticato lo sconto in fattura), nonché l’assenza di limitazioni quantitative al numero di cessioni che possono essere effettuate a valle della prima.

Le opzioni di cui all’art. 121 possono essere esercitate alla fine dei lavori, oppure prima della fine dei lavori, in relazione a singoli stati di avanzamento dei lavori.

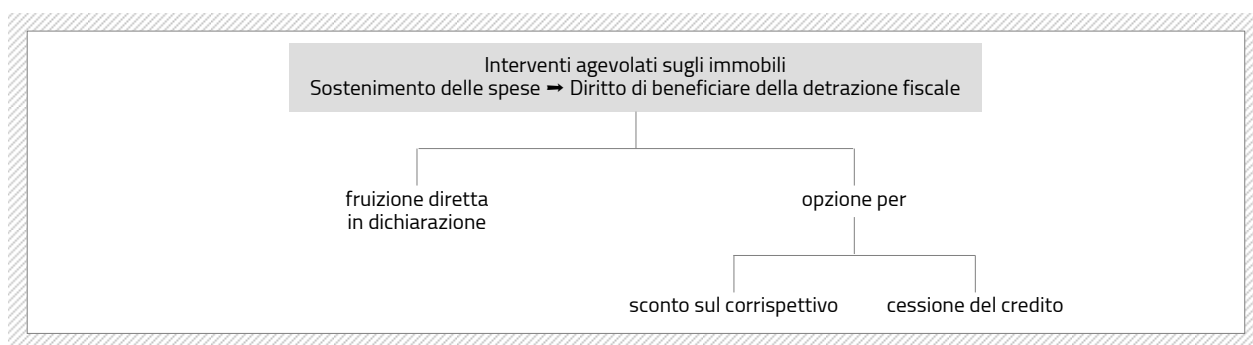


Fig. 1 - Novità introdotte dall’art. 121 del DL 34/2020

Nel caso in cui oggetto di opzione siano detrazioni “edilizie” IRPEF/IRES spettanti nella “versione superbonus al 110%”, ai sensi dell’art. 119 del DL 34/2020, l’esercizio delle opzioni è subordinato al rilascio:

- dell’asseverazione da parte dei tecnici abilitati per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici;
- del visto di conformità, da parte di uno dei soggetti a ciò abilitati, che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto a fruire della detrazione.

¹ e.zanetti@eutekne.it.

Il credito di imposta che sorge in capo al fornitore che applica lo "sconto sul corrispettivo" e al cessionario che lo acquista (così come quello che altro cessionario eventualmente acquista dal fornitore che ha applicato lo "sconto sul corrispettivo" o dal "primo cessionario"), è utilizzabile in compensazione "per quote annuali" con un orizzonte temporale identico a quello della originaria detrazione da cui il credito di imposta promana.

Per i controlli l'Agenzia delle Entrate si avvale delle attribuzioni e dei poteri previsti dagli artt. 31 ss. del DPR 600/73, entro termini di decadenza di 5 anni, se riguardano la verifica della sussistenza del diritto alla detrazione, 8 anni, se riguardano la verifica del diritto all'utilizzo del credito di imposta.

Nel caso in cui sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, la responsabilità tributaria grava esclusivamente sull'originario beneficiario e non anche sui fornitori che applicano lo "sconto in fattura" e sui cessionari del credito di imposta corrispondente alla detrazione, salvo che sia accertato il loro concorso nella violazione.

Provvedimento attuativo

Le modalità di esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, sono state definite con il provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847, in attuazione del co. 7 dell'art. 121 del DL 34/2020. Tale provvedimento ha altresì approvato il modello di "Comunicazione" unitamente alle relative istruzioni, come successivamente modificati (sia il modello che le relative istruzioni di compilazione) dal provv. Agenzia delle Entrate 12.10.2020 n. 326047².

Il mancato invio della "Comunicazione" con le modalità previste dal provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

1.1 MODELLO PER LA "COMUNICAZIONE" DELLE OPZIONI

Il modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, approvato con provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847, si compone di due facciate, la prima delle quali relativa al frontespizio della "Comunicazione" e la seconda relativa ai quattro Quadri da A a D in cui è strutturata.

COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE RELATIVA AGLI INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO, EFFICIENZA ENERGETICA, RISCHIO SISMICO, IMPIANTI FOTOVOLTAICI E COLONNINE DI RICARICA

(Artt. 119 e 121, decreto-legge n. 34 del 2020)

DATI DEL BENEFICIARIO	
Codice fiscale	<input type="text"/>
Telefono	<input type="text"/>
E-mail	<input type="text"/>
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE DEL BENEFICIARIO (da compilare solo se il firmatario della comunicazione è un soggetto diverso dal beneficiario)	
Codice fiscale	<input type="text"/>
Codice carica	<input type="text"/>
<p>CON LA FIRMA SI AUTORIZZA L'AGENZIA DELLE ENTRATE A RENDERE VISIBILE IL PROPRIO CODICE FISCALE AL CESSIONARIO, AL FORNITORE CHE APPLICA LO SCONTO E AI LORO INCARICATI DEL TRATTAMENTO DEI DATI</p>	<p>Firma del beneficiario (o di chi lo rappresenta)</p> <input type="text"/>
CONDOMINIO (da compilare solo in presenza di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio)	
Codice fiscale del condominio	<input type="text"/>
Condominio Minimo	<input type="checkbox"/>
Codice fiscale dell'amministratore di condominio o del condomino incaricato	<input type="text"/>
E-mail	<input type="text"/>
Firma	<input type="text"/>

² Con questo provvedimento sono state altresì approvate le specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello di Comunicazione.

La facciata del frontespizio della "Comunicazione" è suddivisa nelle seguenti parti:

- dati del beneficiario o del rappresentante del beneficiario";
- "Condominio";
- "Impegno alla presentazione telematica";
- "Visto di conformità - Asseverazione efficienza energetica - Asseverazione rischio sismico".

Le parti "Dati del beneficiario o del rappresentante del beneficiario" e "Condominio" sono tra loro alternative e attengono ai dati del soggetto che presenta la "Comunicazione"³.

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA - Riservato all'incaricato		
Codice fiscale dell'incaricato	<input type="text"/>	
Data dell'impegno	<input type="text"/>	Firma dell'incaricato <input type="text"/>
DA COMPILARE SOLO IN PRESENZA DI SUPERBONUS		
VISTO DI CONFORMITÀ - Riservato al C.A.F. o al professionista abilitato		
Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	<input type="text"/>	Codice fiscale del C.A.F. <input type="text"/>
Codice fiscale del professionista	<input type="text"/>	
Firma del responsabile del C.A.F. o del professionista		<input type="text"/>
ASSEVERAZIONE EFFICIENZA ENERGETICA		
Codice identificativo ENEA	<input type="text"/>	Polizza assicurativa <input type="text"/>
ASSEVERAZIONE RISCHIO SISMICO		
Codice identificativo dell'asseverazione	<input type="text"/>	Codice fiscale del professionista <input type="text"/>
		Polizza assicurativa <input type="text"/>

La parte "Impegno alla trasmissione telematica" deve essere compilata nel caso in cui il soggetto che presenta la "Comunicazione" ne affidi la trasmissione telematica ad un intermediario abilitato⁴.

La parte "Visto di conformità - Asseverazione efficienza energetica - Asseverazione rischio sismico" deve essere compilata solo nel caso in cui la "Comunicazione" abbia per oggetto l'esercizio di opzioni relative a detrazioni IR-PEF/IRES che spettano a fronte di spese sostenute per interventi che rientrano nell'ambito di applicazione della versione superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, sia come interventi "trainanti" che come interventi "trainati"⁵.

La seconda facciata del modello di "Comunicazione" si compone di quattro distinti Quadri:

- "Quadro A - Intervento";
- "Quadro B - Dati catastali identificativi dell'immobile oggetto dell'intervento";
- "Quadro C - Opzione";
- "Quadro D - Dati dei cessionari o dei fornitori che applicano lo sconto".

³ Si veda il successivo § 3.

⁴ Si veda il successivo § 4.

⁵ Si veda il successivo § 5.

QUADRO A - INTERVENTO						
Tipologia di intervento	Intervento Superbonus	Intervento su immobile con restrizioni edilizie - Superbonus	N. unità presenti nel condominio	Importo complessivo della spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)	Anno di sostenimento della spesa	Periodo 2020
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Stato di avanzamento dei lavori	Protocollo telematico di trasmissione della 1ª comunicazione		1° anno di sostenimento della spesa			
<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>			

Il "Quadro A" si compone di 10 campi, distribuiti su due righe, di cui:

- il primo campo della prima riga "Tipologia di intervento" serve a indicare il codice identificativo del tipo di intervento per cui sono state sostenute le spese da cui deriva la detrazione "edilizia" per cui viene esercitata una delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020⁶;
- i successivi 6 campi della prima riga servono a indicare ulteriori elementi utili a definire l'ammontare della detrazione spettante a fronte delle spese sostenute per la "Tipologia intervento" indicata nel primo campo della riga⁷;
- i 3 campi della seconda riga devono essere compilati solo nel caso in cui la "Comunicazione" si riferisce a una opzione che viene esercitata con riguardo a spese relative alla liquidazione di un singolo stato di avanzamento dei lavori⁸.

QUADRO B - DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DELL'IMMOBILE OGGETTO DELL'INTERVENTO					
Codice Comune	Tipologia immobile (T/U)	Sezione Urbana/ Comune catastale			
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>	
Foglio	Particella	/		Subalterno	
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>		<input type="text"/>	<input type="text"/>

Il "Quadro B" si compone di 6 campi aventi tutti la finalità di identificare sul piano catastale l'immobile oggetto dell'intervento⁹.

QUADRO C - OPZIONE				
SEZIONE I - BENEFICIARIO				
TIPOLOGIA DI OPZIONE (barrare solo una casella)				
A CONTRIBUTIVO SOTTO FORMA DI SCONTO <input type="checkbox"/>		B CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA <input type="checkbox"/>		
Importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto (pari alla detrazione spettante)	Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruite	N. rate residue		
<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/>		
SEZIONE II - SOGGETTI BENEFICIARI (questa sezione va compilata solo in presenza di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio)				
	Codice fiscale	Tipologia di opzione	Spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)	Ammontare del credito ceduto/contributo sotto forma di sconto
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00
3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00
4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00

⁶ Si veda il successivo § 6.

⁷ Si veda il successivo § 7.

⁸ Si veda il successivo § 8.

⁹ Si veda il successivo § 9.

Il "Quadro C" si suddivide in due sezioni:

- la prima deve essere compilata se nel frontespizio è stata compilata e sottoscritta la parte "Dati del beneficiario o del rappresentante del beneficiario";
- la seconda deve essere compilata se nel frontespizio è stata invece compilata e sottoscritta la parte "Condominio"¹⁰.

QUADRO D - DATI DEI CESSIONARI O DEI FORNITORI CHE APPLICANO LO SCONTO (il quadro va compilato solo se è intervenuta l'accettazione da parte del soggetto indicato)				
	Codice fiscale del cessionario o del fornitore che applica lo sconto	Data di esercizio dell'opzione	Ammontare del credito ceduto/ contributo sotto forma di sconto	Tipologia cessionario
1			,00	
2			,00	
3			,00	
4			,00	

Il "Quadro D" si compone di più righe, ciascuno dei quali dedicati ad un singolo soggetto che abbia formalmente accettato, in qualità di fornitore che applica lo sconto sul corrispettivo o di terzo cessionario che acquisisce il credito di imposta, di essere l'avente causa dell'opzione oggetto della "Comunicazione" presentata dal singolo beneficiario o dal condominio per conto dei condomini.

1.1.1 Pluralità di "Comunicazioni" in presenza di più interventi

Pur nel silenzio delle relative istruzioni, la struttura del modello di "Comunicazione" implica necessariamente che, nel caso in cui un medesimo soggetto effettui su un medesimo immobile più interventi, contraddistinti da codici identificativi diversi ai fini della casella del Quadro A "Tipologia di intervento" (la tabella di cui a p. 4 delle istruzioni censisce 27 distinte tipologie di intervento, abbinando a ciascuna un codice identificativo da "1" a "27"), deve presentare una "Comunicazione" autonoma e separata con riguardo a ciascuna "Tipologia di intervento" in relazione alla quale intende esercitare una delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

Quanto precede vale ovviamente anche se un medesimo soggetto effettua su un medesimo immobile due o più tipologie di intervento diverse per le quali la corrispondente detrazione IRPEF/IRES spetta in "versione superbonus al 110%".

In questo caso, ciascuna "Comunicazione" dovrà essere accompagnata dal "suo" visto di conformità e dalle "sue" asseverazioni di efficienza energetica e/o di rischio sismico.

Nel caso in cui, però, due o più degli interventi con superbonus al 110%, ricadenti in diverse "Tipologia di intervento" rientrino nel novero degli interventi per cui è richiesta l'asseverazione di efficienza energetica, di cui alla lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, ciascuna "Comunicazione" può fare riferimento alla asseverazione "unitaria" che certifica il miglioramento energetico dell'edificio che deriva dall'insieme di interventi di efficienza energetica effettuati nel loro complesso.

Nel caso di interventi effettuati da condomini, può rendersi necessario presentare più "Comunicazioni" anche a fronte dell'effettuazione, da parte del condominio, di un unico intervento che rientra nell'ambito di applicazione di due diverse detrazioni "edilizie", qualora, per le spese di propria spettanza, taluni condòmini decidano di avvalersi di una detrazione e altri condòmini decidano di avvalersi dell'altra.

La possibilità che ciò accada è stata espressamente confermata dalla ris. Agenzia delle Entrate 1.9.2020 n. 49, con riguardo allo specifico caso di un intervento effettuato da un condominio avente le caratteristiche per rientrare sia tra gli interventi agevolati di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (c.d. "ecobonus"), sia tra gli interventi agevolati di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate").

In casi di questo tipo, pur essendo "unico" l'intervento effettuato dal condominio sulle parti comuni dell'edificio, il condominio deve presentare due distinte "Comunicazioni", l'una per comunicare le opzioni, di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito, esercitate da quei condòmini che hanno scelto di fruire di una delle due possibili detrazioni "edili-

¹⁰ Si veda il successivo § 10.

zie" spettanti sull'intervento" e l'altra per comunicare le medesime opzioni esercitate da quei condomini che hanno scelto di fruire dell'altra.

1.1.2 Termini di presentazione della "Comunicazione"

Il termine ultimo per l'invio della "Comunicazione" per l'esercizio dell'opzione è il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

Anche il mancato invio della "Comunicazione" nei termini rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Anno di sostenimento delle spese	Termine per l'invio della comunicazione
2020	Dal 15.10.2020 ed entro il 16.3.2021
2021	Entro il 16.3.2022

Nel caso in cui la "Comunicazione" abbia per oggetto l'esercizio di opzioni relative a interventi "trainanti" e "trainati" di riqualificazione energetica, di cui all'art. 119 co. 1, 2 e 3 del DL 34/2020, oltre al rispetto del termine "finale" di presentazione, bisogna prestare attenzione anche a un termine "iniziale" di presentazione.

In questi casi, infatti, il punto 4.5 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 prevede che, "pena lo scarto della Comunicazione stessa", la "Comunicazione" possa essere inviata solo "a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo al rilascio da parte dell'ENEA della ricevuta di avvenuta trasmissione dell'asseverazione ivi prevista".

La ratio di questa previsione è quella di consentire all'Agenzia delle Entrate la verifica dell'esistenza dell'asseverazione obbligatoria ex art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 che viene indicata nella "Comunicazione" presentata.

A tal fine, l'ENEA trasmette all'Agenzia delle Entrate i dati sintetici delle asseverazioni, secondo termini e modalità telematiche definiti di intesa tra i due enti.

Rate non fruito

L'opzione per la cessione "ordinaria" della detrazione può essere esercitata anche per le rate residue non fruito delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021 (non si tratta del c.d. "sconto sul corrispettivo").

L'opzione riguarda tutte le rate residue ed è irrevocabile (provv. Agenzia delle Entrate 283847/2020, § 1.4).

In questi casi, per le rate di detrazione non fruito la comunicazione della cessione del credito deve avvenire entro il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

Ad esempio, ipotizzando siano state sostenute spese per interventi agevolati nel corso del 2020, la prima rata della detrazione dovrebbe essere fruita direttamente nella dichiarazione relativa ai redditi 2020 che deve essere presentata nel 2021. Ove si intendesse cedere la seconda rata (e le successive) della detrazione, che dovrebbe essere indicata nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2022, la comunicazione per la cessione deve essere trasmessa entro il 16.3.2022.

1.1.3 Presa in carico o scarto della "Comunicazione"

La presa in carico o lo scarto della "Comunicazione" inviata all'Agenzia delle Entrate è attestata da una ricevuta che viene rilasciata entro 5 giorni dal ricevimento della "Comunicazione" e che viene messa a disposizione, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, del soggetto che l'ha trasmessa (punto 4.6 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847).

L'eventuale ricevuta di scarto reca l'indicazione delle relative motivazioni.

1.1.4 Annullamento e/o sostituzione della "Comunicazione"

Ai sensi del punto 4.7 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847, entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, una "Comunicazione" già presentata:

- può essere annullata (oltre il predetto termine, la richiesta di annullamento è rifiutata);
- può essere interamente sostituita presentando altra "Comunicazione" (oltre il predetto termine, ogni "Comunicazione" non può sostituirsi, ma soltanto aggiungersi alle precedenti).

Data di presentazione della comunicazione	Termine entro cui è possibile annullarla
Dal 15.10.2020 al 31.10.2020	5.11.2020
Dall'1.11.2020 al 30.11.2020	5.12.2020
Dall'1.12.2020 al 31.12.2020	5.1.2021
Dall'1.1.2021 al 31.1.2021	5.2.2021

1.2 SOGGETTI BENEFICIARI DELLE DETRAZIONI "EDILIZIE"

I soggetti che possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" sono i contribuenti, residenti o non residenti, che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, gli immobili oggetto degli interventi agevolati, a condizione che ne sostengano le relative spese¹¹.

Soggetti beneficiari delle detrazioni "edilizie"	
Possessori degli immobili	Detentori degli immobili
Proprietari e nudi proprietari (residenti e non)	Locatari (es. inquilini) (art. 1571 c.c.)
Titolari di diritti reali di godimento: <ul style="list-style-type: none"> • usufruttuari (art. 981 c.c.), • titolari del diritto d'uso (art. 1021 c.c.), • titolare del diritto di abitazione (art. 1022 c.c.), • superficiari (art. 952 c.c.). 	Comodatari (art. 1803 c.c.)
Soci, assegnatari di alloggi, di cooperative a proprietà divisa	Soci, assegnatari di alloggi, di cooperative edilizia a proprietà indivisa

I soggetti, che possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" in qualità di possessori dell'immobile, sono:

- i proprietari e i nudi proprietari;
- i titolari di un diritto reale di godimento quale usufrutto, uso, abitazione o superficie;
- i soci, assegnatari di alloggi, di cooperative a proprietà divisa.

I soggetti, che possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" in qualità di detentori dell'immobile, sono i locatari, i comodatari e i soci, assegnatari di alloggi, di cooperative edilizia a proprietà indivisa, purché¹²:

- la detenzione dell'immobile risulti da un atto (contratto di locazione, anche finanziaria, di comodato o di assegnazione) regolarmente registrato al momento di avvio dei lavori o, se precedente, al momento di sostenimento delle spese¹³;
- risulti acquisito in forma scritta il consenso ai lavori da parte del proprietario (anche successivamente all'inizio dei lavori, ma anteriormente alla presentazione della prima dichiarazione dei redditi in cui si comincia a fruire della detrazione).

Nel caso della detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, i possessori o detentori devono essere necessariamente soggetti IRPEF (sia non esercenti attività di impresa, arti o professioni, sia esercenti le predette attività).

Nel caso dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, del sismabonus di cui all'art. 16 del DL 63/2013, del *bonus* facciate di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 e del *bonus* colonnine di ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013, i possessori o detentori possono essere sia soggetti IRPEF che soggetti IRES (sia non esercenti attività di impresa, arti o professioni, sia esercenti le predette attività).

¹¹ Per un approfondimento si vedano anche le analisi a cura di Zeni A. "Detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica", in "Riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 50-65%)", "Detrazioni per le spese di recupero del patrimonio edilizio" e "Interventi sulle facciate degli edifici (c.d. "bonus facciate")", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

¹² Circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 243.

¹³ Con riguardo agli interventi di riqualificazione energetica, si segnala che la C.T. Prov. Como 28.5.2013 n. 43/5/2013 ha asserito che "ai fini della detrazione sono irrilevanti il titolo giuridico (proprietà, od altro diritto reale, o contratto ad effetti obbligatori) e la forma del contratto (scritta o verbale) in base al quale il contribuente che ha sostenuto le spese detiene l'immobile" ed ha quindi concluso che "a maggior ragione è irrilevante la circostanza che tale titolo abbia data certa opponibile al fisco". Sul punto, si veda anche Cotto A., Spina S. "Per la riqualificazione energetica comodato senza registrazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.8.2014.

Altri soggetti beneficiari delle detrazioni "edilizie"	
Familiari conviventi dei possessori o detentori	Istituti Autonomi Case Popolari (IACP) comunque denominati
Conviventi more uxorio dei possessori o detentori	cooperative edilizie a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci
Coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge	Utilizzatore dell'immobile in <i>leasing</i>
Futuri acquirenti degli immobili	

Familiari conviventi e coniuge assegnatario

Se gli interventi riguardano immobili, posseduti o detenuti da persone fisiche, che non costituiscono beni relativi all'impresa, né beni strumentali all'esercizio dell'arte o della professione, possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" anche i familiari conviventi e i conviventi di fatto dei possessori o detentori, sempre a condizione che i conviventi sostengano le spese relative agli interventi agevolati¹⁴.

Assimilato al possessore o detentore dell'immobile è il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge¹⁵.

Persone fisiche "incapienti" o in regime "forfetario" o prive di reddito

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2), con riguardo alla disciplina del superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, ma con un approccio interpretativo che appare valido per tutte le detrazioni "edilizie", sottolinea che il beneficio fiscale compete anche ai soggetti la cui imposta sul reddito lorda risulta assorbita da altre detrazioni (c.d. "soggetti incapienti"), così come ai soggetti che hanno esclusivamente redditi imponibili assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva delle imposte sui redditi (quali, a mero titolo esemplificativo, il regime forfetario per le partite IVA¹⁶ individuali o la c.d. "cedolare secca" delle locazioni di immobili abitativi da parte di persone fisiche), fermo restando che in questi casi l'unico modo per poter concretamente fruire dei benefici fiscali è quello di esercitare, laddove consentito, l'opzione per una delle modalità di fruizione alternative allo scomputo della detrazione dall'imposta lorda sul reddito (ossia lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito).

Al tempo stesso, però, sempre con riguardo alla disciplina del superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, ma con un approccio interpretativo che sembra valido, anche in questo caso, per tutte le detrazioni "edilizie", la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2) afferma che il beneficio fiscale "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".

Può bastare anche il solo reddito fondiario dell'immobile adibito ad abitazione principale, a nulla rilevando che tale reddito imponibile, che concorre a formare il reddito complessivo, risulti neutralizzato dalla deduzione di pari importo prevista dall'art. 10 co. 3-*bis* del TUIR¹⁷.

In altre parole, per l'Agenzia delle Entrate la spettanza del beneficio fiscale (che è cosa diversa, una volta stabilita la sua spettanza, dalla sua fruibilità nella forma "classica" di detrazione dall'imposta lorda o nelle forme "opzionali" di sconto del fornitore o cessione del credito) può prescindere dall'aver una imposta lorda sul reddito capiente e finanche dall'aver soltanto redditi imponibili assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva, ma viene meno nel caso in cui un soggetto non sia titolare di alcun reddito imponibile, nemmeno assoggettato a regimi di tassazione sostitutiva.

¹⁴ Il convivente può essere beneficiario della detrazione con riguardo a tutti gli immobili posseduti o detenuti dal familiare, ove la convivenza può in concreto esplicarsi, ossia tutti gli immobili "a disposizione" (con esclusione quindi, ad esempio, di quelli locati o dati in comodato ad altri familiari), ivi compresi quelli nei quali a disposizione relativamente ai quali la convivenza può realizzarsi solo in astratto, come nel caso di un fabbricato in ristrutturazione che al momento del sostenimento delle spese risulta inagibile (C.T. Prov. Reggio Emilia 30.9.2009 n. 179/1/09).

¹⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 9.5.2013 n. 13, § 1.2.

¹⁶ Si veda anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.11.2020 n. 514.

¹⁷ La questione è stata affrontata nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate 19.10.2020 n. 486, concernente il caso di un c.d. "lavoratore frontaliero" residente in Italia, i cui redditi di lavoro risultavano imponibili in Svizzera, in forza dell'Accordo tra Italia e Svizzera del 3.10.74, ed il cui reddito imponibile in Italia risultava pertanto rappresentato esclusivamente dall'unità immobiliare posseduta in comproprietà con il coniuge e adibita ad abitazione principale. Sul punto, si veda anche: Zanetti E. "Basta il reddito fondiario della casa di abitazione per accedere al superbonus", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.10.2020.

Sulla base di questo percorso logico, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 23.9.2020 n. 397 ha affermato (nello specifico caso oggetto della risposta, con riguardo al bonus facciate di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019) la non spettanza del beneficio fiscale agli enti pubblici territoriali, in quanto soggetti esenti dal pagamento dell'IRES, ai sensi dell'art. 74 del TUIR.

Persone fisiche non residenti

Premesso che i possessori o detentori di immobili ubicati in Italia possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" anche se sono soggetti non residenti nel territorio dello Stato, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2), rispetto al tema della condizione della titolarità di redditi imponibili, sottolinea come un caso in cui questa condizione non può considerarsi soddisfatta (e quindi le detrazioni "edilizie" non possono spettare) è quello "delle persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base a contratto di locazione o comodato".

Questo chiarimento lasciava tuttavia scoperto il diverso caso in cui un soggetto non residente sia possessore, non "mero" detentore, dell'immobile ubicato in Italia, oggetto degli interventi agevolati.

Se infatti al soggetto residente basta la titolarità del reddito fondiario dell'abitazione principale per soddisfare la condizione della titolarità di redditi imponibili¹⁸, nel caso del soggetto non residente le unità immobiliari possedute in Italia non risultano mai produttive di reddito fondiario, in quanto soggette ad IMU, ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 23/2011.

È vero però che la stessa norma afferma che l'IMU "sostituisce, per la componente immobiliare, l'imposta sul reddito delle persone fisiche e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi fondiari".

Se dovesse valere la logica per cui la condizione di titolarità di redditi imponibili si considera soddisfatta anche con riguardo ai redditi imponibili non assoggettati ad IRPEF/IRES, perché assoggettati a regimi di imposizione sostitutiva su base opzionale, si dovrebbe concludere nel senso della non rilevanza dell'effetto sostitutivo dell'IMU, posto che trattasi di regime sostitutivo non opzionale, come quelli che riguardano i redditi da capitale e taluni redditi diversi.

La questione interessa anche i cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato e iscritti all'AIRE, per i quali, a partire dal 2020, non sono più previste, ai fini IMU, forme di assimilazione all'abitazione principale dell'unità immobiliare posseduta.

Proprio da un iscritto all'AIRE è pervenuta l'istanza di interpello cui l'Agenzia delle Entrate ha risposto affermando che "ad un contribuente residente all'estero, proprietario di un immobile in Italia all'interno di un condominio quindi, titolare del relativo reddito fondiario, non è precluso l'accesso al superbonus"¹⁹.

Tuttavia, la laconicità della risposta, priva di riferimenti alla circostanza che, ai sensi dell'art. 8 co. 1 del DLgs. 23/2011, il contribuente residente all'estero, proprietario in Italia di immobili non locati, è titolare di redditi fondiari che scontano l'IMU in sostituzione (non opzionale, ma "obbligatoria") dell'IRPEF e delle relative addizionali, non dipana tutti i dubbi che concernono l'esatta parametrizzazione della condizione di titolarità di redditi imponibili.

Soggetti beneficiari del superbonus del 110%

Nel caso del superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il Quadro è più articolato di quello relativo alle detrazioni "edilizie" in versione "normale", per effetto dei "paletti soggettivi" fissati dal co. 9 dell'art. 119²⁰, tali per cui i possessori o detentori²¹:

- se sono beneficiari della detrazione al 110% in quanto condòmini, a fronte degli interventi effettuati dal condominio sulle parti comuni di proprietà condominiale dell'edificio, possono essere sia soggetti IRPEF che soggetti IRES (sia non esercenti attività di impresa, arti o professioni, sia esercenti le predette attività);
- se sono beneficiari della detrazione al 110% in quanto possessori o detentori, a fronte degli interventi effettuati da essi stessi su singole unità immobiliari o su parti comuni di edifici sulle quali non sussiste però una proprietà di tipo condominiale, possono essere soltanto:
 - persone fisiche che sostengono le spese al di fuori dell'esercizio di impresa, arti o professioni;
 - ONLUS, organizzazioni di volontariato o associazioni di promozione sociale;
 - associazioni o società sportive dilettantistiche.

¹⁸ Si veda la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 19.10.2020 n. 486.

¹⁹ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.10.2020 n. 500.

²⁰ Si veda anche Zeni A. "Superbonus del 110% (chiarimenti della circ. 24/E/2020)", *Schede di Aggiornamento*, 2020, 8-9, p. 1553 ss.

²¹ Si veda il successivo § 3.3.

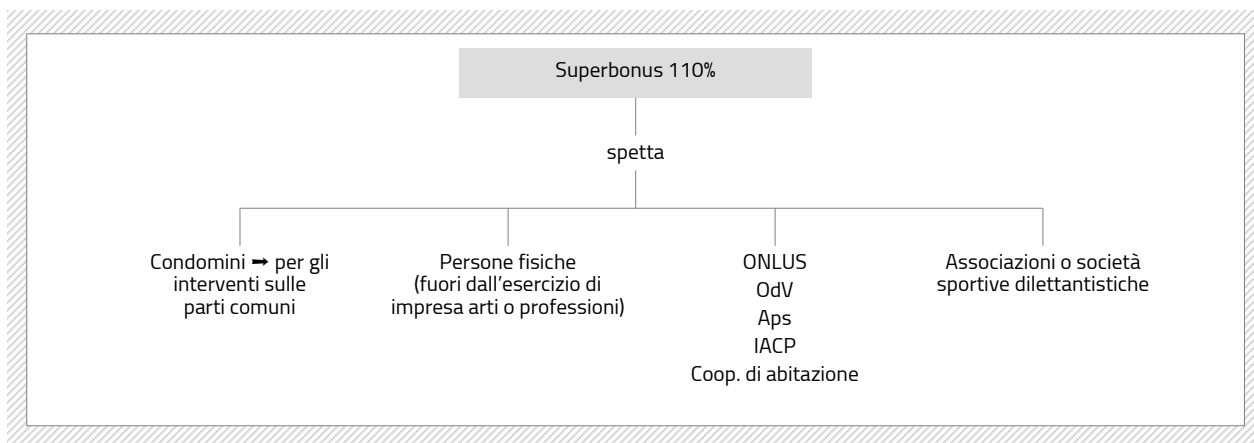


Fig. 2 - Soggetti beneficiari del superbonus

Quando i possessori e detentori sono persone fisiche e gli immobili oggetto degli interventi non costituiscono beni relativi all'impresa eventualmente esercitata o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione, i soggetti che possono essere beneficiari delle detrazioni "edilizie", se sostengono le relative spese, sono anche i familiari (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo) conviventi e i conviventi di fatto (art. 1 co. 36 - 37 della L. 76/2016) dei possessori o detentori.

Gli interventi devono però essere relativi a immobili (anche diversi da quello adibito ad abitazione principale del possessore o detentore) in cui si esplica la convivenza, ossia immobili a disposizione del possessore o detentore e del suo familiare convivente (con esclusione, evidentemente, di immobili messi invece a disposizione di altri familiari, come ad esempio l'appartamento della moglie concesso in comodato al figlio).

Lo *status* di convivenza (per la cui attestazione è sufficiente una dichiarazione sostitutiva di atto notorio) deve già sussistere al momento di avvio dei lavori o, se precedente, al momento di sostenimento delle spese detraibili, ma non è necessario che permanga per l'intero periodo di fruizione della detrazione, così come non è necessario che permanga per l'intero periodo di fruizione della detrazione la disponibilità dell'immobile.

È irrilevante il fatto che i titoli abilitativi per l'esecuzione dei lavori siano intestati al possessore o detentore dell'immobile e non al familiare convivente che, sostenendo le relative spese, beneficia della detrazione.

Effettivo sostenimento delle spese

Poiché il presupposto per la spettanza delle detrazioni "edilizie" è l'effettivo sostenimento delle spese detraibili da cui esse discendono, anche in presenza di più possessori, detentori e conviventi le detrazioni possono comunque competere per intero ad uno solo tra essi, ove appunto uno solo tra essi sostenga le relative spese.

Al fine di documentare il sostenimento delle spese, ossia ciò che consente di individuare il beneficiario o i beneficiari "effettivi" tra i beneficiari "potenziali" sono decisivi:

- i documenti di spesa (tipicamente, le fatture emesse dai soggetti che hanno effettuato gli interventi);
- i bonifici con cui sono stati disposti i pagamenti.

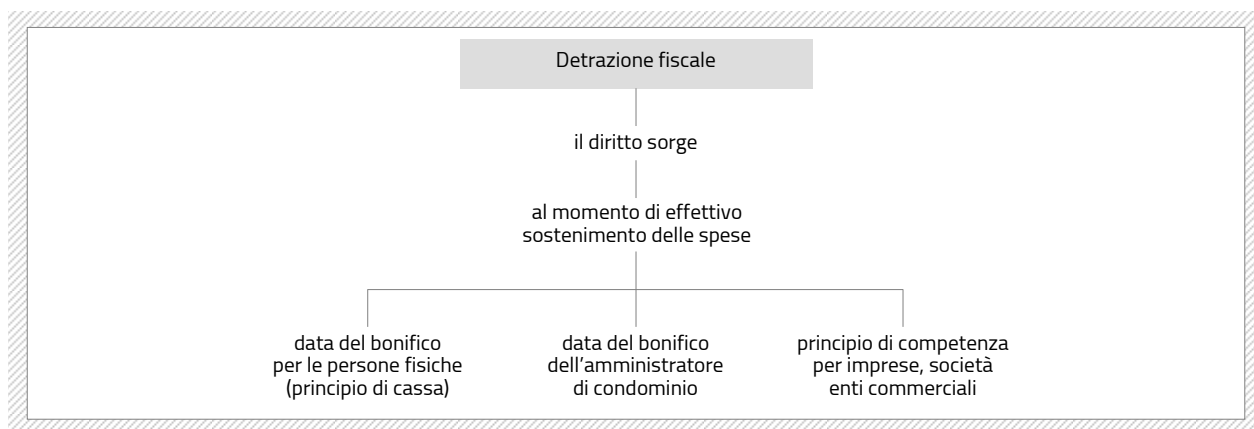


Fig. 3 - Diritto alla detrazione

Ogni qual volta non vi sia perfetta coincidenza tra i soggetti cui risultano intestati documenti di spesa e bonifici e i soggetti che hanno effettivamente sostenuto a titolo definitivo le spese, è necessario integrare i documenti di spesa (fatture), annotando su di essi il nominativo del soggetto che ha effettivamente sostenuto a titolo definitivo le spese, con l'indicazione della relativa percentuale di sostenimento²².

Analoghe integrazioni devono essere fatte, sulla certificazione che viene rilasciata dall'amministratore di condominio, quando gli interventi sono effettuati dal condominio su parti comuni di proprietà condominiale dell'edificio.

In questi, casi infatti, documenti di spesa e bonifici di pagamento sono intestati al condominio, il quale provvede poi a ripartirli tra i singoli condomini rilasciando apposita certificazione.

Se la certificazione rilasciata dall'amministratore di condominio indica i dati relativi a un solo possessore, mentre le spese detraibili oggetto della certificazione sono state sostenute anche (o solo) da altri (possessori, detentori, conviventi, ecc.), è necessario integrare il documento rilasciato dall'amministratore di condominio, indicando i dati identificativi di chi ha effettivamente sostenuto le spese e l'ammontare di spese da ciascuno sostenute²³.

Promissario acquirente

La circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 245) chiarisce che può beneficiare delle detrazioni "edilizie" anche il futuro acquirente che, nelle more dell'acquisto, essendo già stato immesso nel possesso dell'immobile, sostiene spese detraibili per l'effettuazione su di esso di interventi agevolati a suo carico; a condizione però che, alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente comincia a fruire della detrazione, siano già stati registrati il preliminare di acquisto o il rogito (a queste condizioni, il contribuente rimane beneficiario delle detrazioni anche se poi l'acquisto non si perfeziona).

IACP e cooperative edilizie a proprietà indivisa

Nel caso della detrazione IRPEF/IRES spettante per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, del superbonus del 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020 e del *bonus* facciate di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (limitatamente però agli interventi sulle facciate "influenti dal punto di vista termico"), i soggetti che possono beneficiare delle detrazioni sono anche:

- gli Istituti Autonomi Case Popolari (c.d. "IACP") comunque denominati, nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali, 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, o gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- le cooperative edilizie a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Immobili in leasing

Ai sensi dell'art. 4 co. 3 del DM 6.8.2020 "Requisiti", quando gli interventi agevolati, di cui al decreto medesimo, sono eseguiti mediante contratti di *leasing* immobiliare (ossia sono eseguiti dalla società di *leasing* che acquisisce l'immobile per poi concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore), il soggetto beneficiario della detrazione (determinata in base al costo sostenuto dalla società di *leasing*) è l'utilizzatore dell'immobile.

Gli interventi agevolati di cui al DM 6.8.2020 "Requisiti" sono quelli di riqualificazione che fruiscono dell'ecobonus ai sensi dell'art. 14 del DL 63/2013, oppure del superbonus, ai sensi dei co. 1 - 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, nonché gli interventi che fruiscono del *bonus* facciate, di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, ma limitatamente agli interventi "influenti dal punto di vista termico".

2 SOGGETTI TENUTI ALLA PRESENTAZIONE DELLA COMUNICAZIONE

Il soggetto tenuto alla presentazione della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di "fruizione alternativa" delle detrazioni "edilizie", ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, è:

²² Tali integrazioni, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 256, devono essere effettuate fin dal primo anno di fruizione del beneficio, essendo esclusa la possibilità di modificare nei periodi di imposta successivi la ripartizione della spesa sostenuta.

²³ Circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 247.

- per gli interventi eseguiti su unità immobiliari e su parti comuni di edifici relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, il beneficiario stesso della detrazione²⁴;
- per gli interventi eseguiti su parti comuni degli edifici relativamente alle quali sussiste una proprietà di tipo condominiale, l'amministratore di condominio (in caso di "condomini minimi"²⁵ la comunicazione può essere inviata da uno dei condòmini).

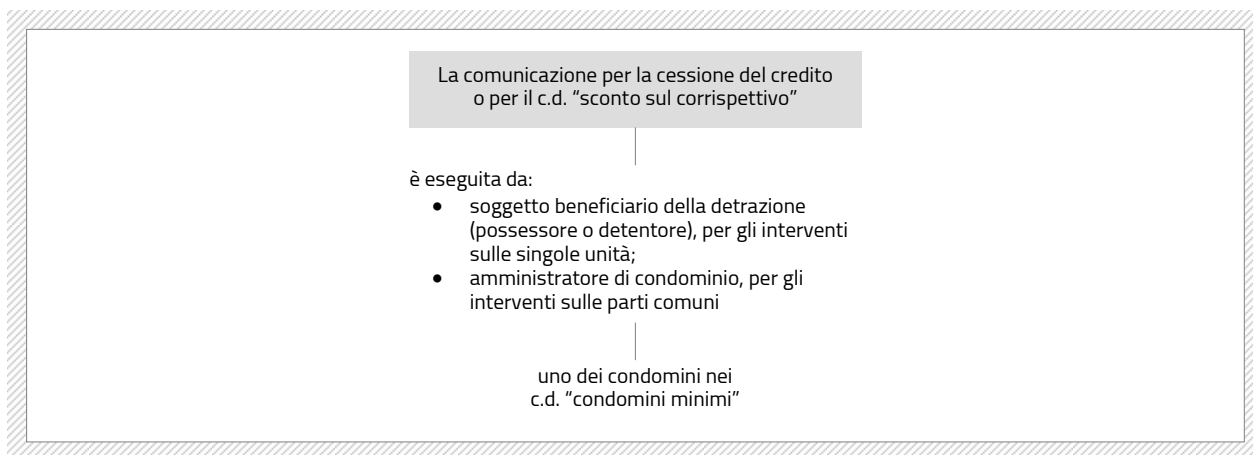


Fig. 4 - Soggetto tenuto alla trasmissione della comunicazione

La competenza del condominio, non del singolo condomino, a presentare la "Comunicazione", senza la quale le opzioni sono inefficaci nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, quando gli interventi sono relativi a parti comuni di edifici sulle quali insiste una proprietà di tipo condominiale, non mette in alcun modo in discussione la natura prettamente individuale del "diritto di opzione".

Nel senso che ciascun singolo condòmino, con riguardo alla propria quota di spese, rimane titolare del diritto di decidere a livello individuale se esercitare l'opzione per lo sconto sul corrispettivo, quelle per la cessione del credito, oppure nessuna delle due.

Anzi, come confermato dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate (ris. 1.9.2020 n. 49), in presenza di interventi che rientrano nell'ambito di applicazione di due diverse detrazioni "edilizie", il "diritto individuale" del singolo condomino comprende anche la possibilità di scegliere "a monte" di quale detrazione "edilizia" si intende fruire, tale per cui alcuni condòmini possono scegliere per l'una e altri per l'altra.

Tuttavia, con esclusivo riguardo alle spese relative a interventi che beneficiano del superbonus al 110%, il co. 9-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, introdotto dall'art. 63 co. 1 del DL 104/2020, convertito con modificazioni nella L. 126/2020, stabilisce che "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".

L'espressa inclusione delle decisioni di opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'art. 121 del DL 34/2020, quando relative a benefici fiscali spettanti in misura superbonus al 110%, sembra significare che, in questi casi, il diritto individuale del singolo condomino cede il passo a una decisione assembleare che, assunta con le maggioranze ivi previste, diviene vincolante per tutti i condòmini, ivi inclusi quelli che non hanno espresso voto favorevole²⁶.

Cessione delle rate non fruite

L'unico caso in cui è il singolo condòmino ad essere il soggetto competente a presentare la "Comunicazione" per l'esercizio di opzioni relative a interventi che hanno avuto per oggetto parti comuni di edifici condominiali, è quel-

²⁴ Provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847, § 4.2.

²⁵ I "condomini minimi" sono quelli composti da un numero non superiore a 8 condòmini ai sensi degli artt. 1129 c.c. Anche ai "condomini minimi" si applicano le norme civilistiche sui condomini, ad eccezione di quelle concernenti l'obbligo di nominare un amministratore (e quindi di dover aprire un apposito conto corrente intestato al condominio) e di quelle riguardanti il regolamento condominiale.

²⁶ In senso critico, verso questa sopravvenuta modifica normativa, si veda Salciarini L. "Cessione o sconto, singoli svincolati", *Il Sole - 24 Ore*, 14.10.2020, p. 30.

lo dell'esercizio "differito" dell'opzione, ossia dell'esercizio dell'opzione relativamente alle quote annuali residue non ancora utilizzate di una detrazione relativamente alla quale il beneficiario ha già utilizzato almeno una quota annuale della detrazione medesima "direttamente" a scomputo della propria imposta lorda.

Il punto 4.1 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 stabilisce infatti che, sempre con riferimento alle spese sostenute nel biennio 2020/2021, l'opzione per la cessione della detrazione (non si tratta dell'opzione per il c.d. "sconto sul corrispettivo") può essere esercitata anche dopo aver fruito direttamente di una o più quote annuali della detrazione spettante.

Ovviamente, in questo caso l'opzione può riguardare soltanto le quote annuali di detrazione residue non fruito dal beneficiario in sede di determinazione della propria imposta netta.

Sul punto, il provvedimento in esame (§ 1.4) e la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 7) ribadiscono che l'opzione deve riferirsi "a tutte le rate residue ed è irrevocabile".

Interventi sulle parti comuni condominiali

Quando gli interventi oggetto della "Comunicazione" sono effettuati non già su unità immobiliari, bensì su parti comuni di edificio, la presentazione della "Comunicazione" è a cura del condominio (con compilazione della relativa parte del frontespizio, in luogo di quella relativa ai dati del beneficiario o del suo rappresentante) solo se sull'edificio insiste effettivamente una proprietà condominiale delle parti comuni²⁷.

Edifici posseduti da un unico proprietario

Se l'intervento sulle parti comuni dell'edificio viene effettuato dall'unico proprietario (o dai comproprietari) di tutte le unità immobiliari che compongono l'edificio, non sussiste alcun condominio e la "Comunicazione" è presentata dal beneficiario che ha sostenuto le spese o dal suo rappresentante²⁸.

A tale proposito, come confermato anche dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate²⁹, giova altresì ricordare che gli interventi su parti comuni di edifici interamente posseduti da un unico proprietario (o da più comproprietari) possono sempre fruire delle detrazioni "edilizie" previste per questa tipologia di interventi nelle misure previste dalle "versioni ordinarie" delle rispettive discipline, ma non possono fruire della "versione superbonus al 110%" se, oltre al presupposto oggettivo della natura di "parti comuni di edificio ex art. 1117 c.c.", non risulta anche integrato il presupposto soggettivo di cui al co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020³⁰.

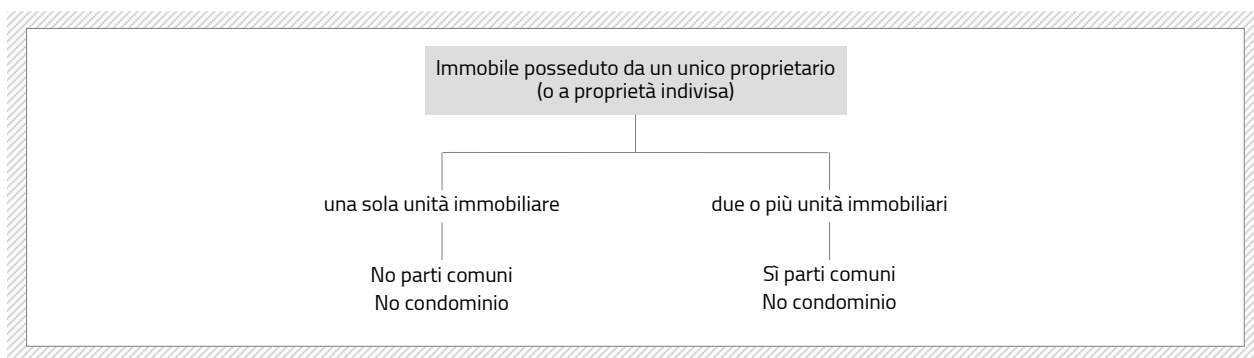


Fig. 5 - Immobili posseduti interamente da un unico proprietario

2.1 DATI DEL BENEFICIARIO O DEL SUO RAPPRESENTANTE

Nella parte del frontespizio "Dati del beneficiario" devono essere indicati, negli appositi campi il codice fiscale del beneficiario ed eventualmente anche un recapito telefonico o un indirizzo di posta elettronica.

Se chi firma la "Comunicazione" non è anche il beneficiario della detrazione di imposta, ma un suo rappresentante, devono essere indicati, nella parte "Dati relativi al rappresentante del beneficiario" anche il codice fiscale del soggetto che firma la "Comunicazione" e il "codice carica" che identifica il tipo di rappresentanza, in forza del quale firma per conto del beneficiario la "Comunicazione".

²⁷ Si veda il successivo § 3.2.

²⁸ Si veda il successivo § 3.1.

²⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 1.1.

³⁰ Si veda il successivo § 3.3.

Di seguito, si riporta la tabella completa dei "codici carica" dei modelli REDDITI.

Tabella generale dei codici di carica	
1	Rappresentante legale, negoziale o di fatto, socio amministratore
2	Rappresentante di minore, inabilitato o interdetto, ovvero curatore dell'eredità giacente, amministratore di eredità devoluta sotto condizione sospensiva o in favore di nascituro non ancora concepito e amministratore di sostegno
3	Curatore fallimentare
4	Commissario liquidatore (liquidazione coatta amministrativa ovvero amministrazione straordinaria)
5	Commissario giudiziale (amministrazione controllata) ovvero custode giudiziario (custodia giudiziaria), ovvero amministratore giudiziario in qualità di rappresentante dei beni sequestrati
6	Rappresentante fiscale di soggetto non residente
7	Erede
8	Liquidatore (liquidazione volontaria)
9	Soggetto tenuto a presentare la dichiarazione ai fini IVA per conto del soggetto estinto a seguito di operazioni straordinarie o altre trasformazioni sostanziali soggettive (cessionario d'azienda, società beneficiaria, incorporante, conferitaria, ecc.); ovvero, ai fini delle imposte sui redditi e/o dell'IRAP, rappresentante della società beneficiaria (scissione) o della società risultante dalla fusione o incorporazione
10	Rappresentante fiscale di soggetto non residente con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, del d.l. n. 331/1993
11	Soggetto esercente l'attività tutoria del minore o interdetto in relazione alla funzione istituzionale rivestita
12	Liquidatore (liquidazione volontaria di ditta individuale - Periodo <i>ante</i> messa in liquidazione)
13	Amministratore di condominio
14	Soggetto che sottoscrive la dichiarazione per conto di una pubblica amministrazione
15	Commissario liquidatore di una pubblica amministrazione

Pur nel silenzio delle istruzioni per la compilazione del modello, pare evidente che questa sezione del frontespizio non debba essere compilata nel caso in cui la "Comunicazione" riguardi interventi effettuati da un condominio su parti comuni di un edificio, poiché in questo caso va compilata l'alternativa sezione "Condominio"³¹.

Se invece la "Comunicazione" riguarda interventi effettuati su parti comuni di un edificio relativamente al quale non sussiste però sul piano soggettivo alcuna proprietà condominiale, in quanto tutte le unità immobiliari di cui l'edificio si compone sono di proprietà di un unico proprietario (o dei medesimi comproprietari), questa parte del frontespizio deve essere compilata, perché la presentazione della "Comunicazione" è ovviamente di competenza del beneficiario che ha sostenuto le spese e non di un condominio che, dal punto di vista soggettivo, non esiste.

2.2 CONDOMINIO

Nella sezione "Condominio", da compilare solo se la "Comunicazione" concerne interventi effettuati da un condominio sulle parti comuni di un edificio, devono essere indicati:

- il codice fiscale del condominio,
- il codice fiscale dell'amministratore del condominio,
- eventualmente anche un indirizzo di posta elettronica.

Giova ricordare che, perché esista un "condominio" su un edificio, non è sufficiente che quest'ultimo sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari autonome, essendo altresì necessaria la riconducibilità delle unità medesime a proprietari diversi.

Come ricorda la circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 246), oltre che nel classico senso verticale di edificio a più piani, un condominio può svilupparsi anche in senso orizzontale, come, ad esempio, nel caso di residence composti da villette monofamiliari o bifamiliari con una serie di servizi in comune, quali strade interne, illuminazione e spazi comuni).

Bastano due condòmini a determinare la sussistenza giuridica di un condominio³², ma l'art. 1129 c.c. prevede l'obbligo di nominare un amministratore di condominio solo quando il numero di condòmini è superiore a 8.

³¹ Si veda il successivo § 3.2.

³² Anche la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.1) ricorda che "secondo una consolidata giurisprudenza, la nascita del condominio si determina automaticamente, senza che sia necessaria alcuna deliberazione, nel momento in cui più soggetti costruiscono su un suolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l'oggettiva condizione del frazionamento".

Fino a concorrenza di tale numero di condomìni, la nomina dell'amministratore è puramente facoltativa, così come l'acquisizione di un codice fiscale per il condominio (c.d. "condomìni minimi").

Nel caso in cui la "Comunicazione" riguardi interventi effettuati su parti comuni di un c.d. "condominio minimo", va compilato anche l'apposito campo "Condominio minimo".

Nel campo "Condominio minimo", va indicato:

- il codice "1" se trattasi di "condominio minimo" per il quale è stato nominato l'amministratore di condominio (ancorché non obbligatorio);
- il codice "2" se trattasi di "condominio minimo" per il quale, non essendo obbligatorio, non è stato nominato l'amministratore di condominio.

Nel caso in cui venga indicato il codice "2", al posto del codice fiscale dell'amministratore del condominio (in quanto non è stato nominato), va indicato il codice fiscale del singolo condomino "incaricato" dell'adempimento. L'amministratore di condominio (o, in sua assenza, il condomino "incaricato") provvede altresì, nell'apposito campo, alla sottoscrizione della "Comunicazione".

Affinché l'amministratore di condominio (o, nel caso dei "condomìni minimi" senza amministratore nominato, il condomino "incaricato") possa adempiere al proprio dovere di presentazione della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, la lett. a) del punto 4.8 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 statuisce espressamente che, se i dati della cessione del credito di imposta non sono già indicati nella delibera condominiale, il condomino beneficiario della detrazione che cede il credito "*comunica tempestivamente all'amministratore del condominio l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario, indicando, oltre al proprio codice fiscale, l'ammontare del credito ceduto e il codice fiscale del cessionario*" (nei c.d. "condomìni minimi" senza amministratore nominato, questa comunicazione va fatta al condomino "incaricato" della presentazione della "Comunicazione" di opzione).

Si ricorda infine che, per gli interventi eseguiti su parti comuni degli edifici è anche dovere dell'amministratore del condominio (o, nei c.d. "condomìni minimi" senza amministratore nominato, del singolo condomino "incaricato") comunicare, ai condòmini che hanno esercitato una delle opzioni, il protocollo telematico della apposita "Comunicazione" presentata all'Agenzia delle Entrate.

2.3 SOGGETTI BENEFICIARI DEL SUPERBONUS DEL 110%

A differenza delle discipline che riguardano le versioni "base" delle varie detrazioni "edilizie" IRPEF e IRPEF/IRES, la disciplina del "superbonus al 110%", di cui all'art. 119 del DL 34/2020, pone non soltanto dei paletti di tipo oggettivo con riguardo alla tipologia di interventi agevolati ed alla tipologia di immobili su cui gli interventi agevolati possono essere effettuati, ma anche dei paletti di tipo soggettivo con riguardo alla tipologia di soggetti che possono effettuare gli interventi agevolati.

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, infatti il "superbonus al 110%", si applica solo agli interventi effettuati dai seguenti soggetti:

- condomìni (lett. a);
- persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni (lett. b);
- Istituti Autonomi Case Popolari (IACP), comunque denominati, nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*house providing*" (lett. c);
- cooperative di abitazione a proprietà indivisa (lett. d);
- ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale (lett. d-bis);
- associazioni e società sportive dilettantistiche (lett. e).

Gli interventi effettuati dai condomìni traslano ovviamente il superbonus al 110% in capo ai singoli condòmini, ciascuno in proporzione alla quota parte di spese che restano effettivamente a proprio carico sulla base della ripartizione condominiale³³.

Gli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, devono avere per oggetto "*unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10*"³⁴.

³³ Si veda il successivo § 2.3.1.

³⁴ Si veda il successivo § 2.3.2.

Anche per quanto concerne gli altri soggetti individuati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, le rispettive lettere circoscrivono gli interventi che possono beneficiare del superbonus al 110% a quelli effettuati soltanto sugli immobili ivi espressamente richiamati, fatto salvo il solo caso delle ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, per le quali non risultano previste limitazioni oggettive di questo tipo³⁵.

Stante l'esclusione soggettiva di tutte le società ed enti commerciali ed oggettiva degli immobili che costituiscono beni relativi all'impresa individuale o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, la possibilità di fruire del superbonus al 110% da parte dei predetti soggetti (e da parte delle persone fisiche relativamente agli immobili relativi all'impresa individuale o strumentali per l'esercizio dell'arte o professione) è esclusa a priori per gli interventi da essi direttamente effettuati sugli immobili posseduti o detenuti, ma, qualora detti immobili siano singole unità immobiliari site in edifici condominiali, permane relativamente alle spese eventualmente ripartite dal condominio a fronte di interventi effettuati dal condominio su parti comuni dell'edificio³⁶.

Quanto precede vale anche con riguardo a tutti gli altri soggetti non ricompresi nel novero di quelli elencati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, come ad esempio le società semplici.

2.3.1 Condomini

Ai sensi della lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il "superbonus al 110%" si applica su tutti gli interventi effettuati da condomini che rientrano nel novero degli interventi agevolati.

Ovviamente, per gli interventi effettuati da un condominio, i beneficiari finali del "superbonus al 110%" sono i singoli condòmini, per la parte di cui ciascuno resta effettivamente inciso, a prescindere dalla loro natura giuridica.

In altre parole, relativamente agli interventi effettuati dal condominio sulle parti comuni dell'edificio, il superbonus al 110% compete tanto al condomino persona fisica "privato", quanto al condomino impresa individuale o lavoratore autonomo esercente arte o professione e finanche al condomino soggetto diverso da persona fisica, quale, ad esempio, una società commerciale³⁷.

Giova per altro sottolineare che, ai sensi del co. 9-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, inserito dall'art. 63 co. 1 del DL 104/2020, convertito con modificazioni nella L. 126/2020, "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".

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 (da tenersi in uno dei 10 giorni successivi, se alla prima convocazione manca il numero legale), 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.

Tuttavia, come ricorda la relazione accompagnatoria al DL 104/2020 (c.d. decreto "Agosto"), 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 co. 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.

³⁵ Si veda il successivo § 2.3.3.

³⁶ Si veda il successivo § 2.3.4.

³⁷ Si veda il successivo § 2.3.4.

Edifici condominiali "residenziali" e "non residenziali"

La lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 non pone distinguo di sorta circa la natura e composizione dell'edificio condominiale.

Tenuto conto del fatto che nessun distinguo circa la natura e composizione dell'edificio si rinviene neppure dal disposto delle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, con riguardo agli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica aventi per oggetto parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari e che, con riguardo agli interventi "trainanti" di miglioramento antisismico e agli interventi "trainati", l'art. 119 del DL 34/2020 lascia inalterata sul punto le discipline "ordinarie" di cui agli artt. 14 e 16 del DL 63/2013 (aventi entrambe un ambito oggettivo che comprende non soltanto gli interventi effettuati su immobili a destinazione abitativa, ma anche su immobili aventi altre destinazioni), pare inevitabile concludere che il superbonus al 110% possa competere anche nel caso in cui il condominio non sia a prevalente destinazione residenziale e finanche nell'ipotesi di edificio suddiviso in una pluralità di unità immobiliari nessuna delle quali sia a destinazione residenziale (si pensi al caso di un edificio composto esclusivamente, al primo piano, da unità immobiliari a destinazione commerciale e, ai piani superiori, da unità immobiliari a uso ufficio).

Ciò detto, va però segnalata la difforme (e non condivisibile) lettura della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) secondo cui gli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica sulle parti comuni di edifici condominiali darebbero luogo all'applicazione del superbonus al 110% in capo ai singoli condòmini con modalità differenziate a seconda della natura "residenziale" o "non residenziale" dell'edificio condominiale³⁸.

Condomini	
Spettanza del superbonus del 110% (chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 24/2020)	
	Interventi agevolati
Parti comuni di edifici residenziali in "condominio"	Sia trainanti, sia trainati
Singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di condomini	Solo trainati

Insussistenza giuridica del condominio

Come si è evidenziato nel precedente § 2.2, perché esista un "condominio" su un edificio, non è sufficiente che quest'ultimo sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari autonome, essendo altresì necessaria la riconducibilità delle unità medesime a proprietari diversi.

Quando invece tutte le unità immobiliari ubicate in un edificio sono riconducibili ad un unico proprietario (o ai medesimi comproprietari), non esiste alcun condominio e, conseguentemente, non si può parlare di interventi effettuati da un condominio, bensì direttamente dal proprietario (o dai comproprietari) dell'edificio.

Dunque, nel caso di effettuazione, su parti comuni di un edificio riconducibile per intero ad un unico proprietario (o ai medesimi comproprietari), di interventi che rientrano nel novero di quelli agevolabili ai sensi delle discipline dell'ecobonus e/o del sismabonus, di cui agli artt. 14 e 16 del DL 63/2013, ma anche nel novero di quelli che possono determinare al spettanza della versione "superbonus al 110%", ne consegue che:

- dal punto di vista oggettivo, gli interventi agevolati sono comunque effettuati su parti comuni di un edificio e, in quanto tali, possono beneficiare della detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica ex art. 14 e/o del sismabonus ex art. 16 nei modi e nelle misure previste per gli interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali;
- dal punto di vista soggettivo, gli interventi agevolati non possono considerarsi effettuati da un condominio e, in quanto tali, non possono beneficiare della versione "superbonus al 110%" ex art. 119 del DL 34/2020.

Quanto precede trova conferma anche nella condivisibile interpretazione dell'Agenzia delle Entrate³⁹, la cui circ. 8.8.2020 n. 24 (§ 1.1) afferma appunto che il superbonus al 110% "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"⁴⁰.

Resta invece confermata la spettanza delle detrazioni nelle versioni "ordinarie".

³⁸ Si veda il successivo § 9.1.1.

³⁹ In tal senso la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 10.9.2020 n. 329.

⁴⁰ Cfr. Zanetti E., Zeni A. "Edifici posseduti da un unico proprietario senza superbonus", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.9.2020.

Con riguardo alla disciplina della detrazione IRPEF a regime per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, vale a tutt'oggi quanto a suo tempo chiarito dalla C.M. 11.5.98 n. 121/E (§ 2.6), in ordine al fatto che *"qualora un intero edificio sia posseduto da un unico proprietario e siano comunque rinvenibili parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate, detto soggetto ha diritto alla detrazione per le spese relative agli interventi realizzati sulle suddette parti comuni anche se in questo caso, dal punto di vista giuridico, non si configura la comunione prevista dal codice civile. Infatti, tenuto conto che la detrazione, per espressa previsione legislativa, compete sia al possessore che al detentore dell'immobile, si ritiene che la locuzione utilizzata dal legislatore, «parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117» del codice civile, vada considerata in senso oggettivo e non soggettivo, riferibile, pertanto, alle parti comuni a più unità immobiliari e non alle parti comuni a più possessori"*.

Tale chiarimento è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate anche con riguardo alla detrazione IRPEF/IRES transitoria per interventi di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, laddove la circ. 31.5.2019 n. 13 (p. 294) ha affermato che si può parlare di "interventi su parti comuni" anche con riguardo a quegli edifici suddivisi in più unità immobiliari autonome tutte possedute dal medesimo soggetto, fermo restando che la necessaria natura autonoma delle singole unità immobiliari, in cui risulta suddiviso l'edificio, presuppone l'impossibilità di parlare di "parti comuni" relativamente ad edifici costituiti esclusivamente da una unità immobiliare "principale" e altre unità immobiliari che costituiscono pertinenze di essa.

Se, dunque, una impresa possiede tutte le unità immobiliari di un edificio condominiale, ove effettuati sulle parti comuni del medesimo intervento di riqualificazione energetica, potrà ad esempio beneficiare della detrazione IRPEF/IRES al 70% o 75% di cui al co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013, ma non potrà beneficiare della stessa in versione "superbonus al 110%", perché il soggetto che effettua gli interventi non è il (giuridicamente inesistente) condominio, ma l'impresa (unica proprietaria) stessa.

Altrettanto dovrebbe valere nel caso di unico proprietario (o unici comproprietari) persone fisiche "private"⁴¹.

2.3.2 Persone fisiche "private"

Ai sensi della lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il "superbonus al 110%" si applica sugli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, *"su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10"*.

A sua volta, il co. 10 stabilisce che le persone fisiche "private" *"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"*.

Esclusione sfera imprenditoriale e professionale

La circostanza che la lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 faccia riferimento non già a tutte le persone fisiche, bensì soltanto a quelle che effettuano gli interventi *"al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione"*, significa che, ove la persona fisica eserciti una delle predette attività, può fruire delle agevolazioni in versione superbonus al 110% solo se effettua gli interventi agevolati su immobili che non costituiscono beni relativi all'impresa esercitata o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione.

Nel silenzio dell'art. 119 del DL 34/2020 (e in assenza di accenni sul punto da parte della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24) è alquanto dubbio il trattamento, ai fini del superbonus al 110% degli immobili utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale e per abitazione⁴².

Questa esclusione non dovrebbe comportare addirittura l'esclusione *tout court* delle unità immobiliari adibite ad uso promiscuo, ma certamente pone il tema di una spettanza delle detrazioni IRPEF/IRES in "versione superbonus al 110%" limitata alla "frazione" di uso dell'immobile per finalità abitative o comunque estranee all'esercizio dell'impresa, arte o professione.

È comunque vero che, anche ipotizzando che, per gli interventi effettuati da persone fisiche su unità immobiliari ad uso promiscuo, si possa effettivamente considerare parzialmente spettante la detrazione "versione superbonus al 110%", bisogna attentamente valutare se non risulti più conveniente rimanere sul piano dell'applicazione integrale delle detrazioni IRPEF/IRES nelle loro "versioni ordinarie", posto che le stesse spese non possono essere computate due volte: una prima volta ai fini del calcolo delle detrazioni in "versione superbonus al 110%" (ancorché poi

⁴¹ Si veda il successivo § 2.3.2.

⁴² Cfr. Zanetti E. "Superbonus per immobili promiscui con applicabilità e convenienza dubbie", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.8.2020.

spettante solo in proporzione all'uso "privato"); una seconda volta per la parte di esse astrattamente riconducibile all'uso "commerciale o professionale", ai fini del calcolo delle detrazioni in "versione ordinaria".

Sul punto, sarebbero opportuni chiarimenti a livello ufficiale.

Rilevanza dei soli interventi su "unità immobiliari"

La lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che il superbonus al 110% si applica sugli interventi effettuati dalle persone fisiche "su unità immobiliari".

Ciò comporta anzitutto che, nel caso in cui una persona fisica sia proprietaria (o più persone fisiche siano comproprietarie) di interi edifici composti da più unità immobiliari, l'eventuale effettuazione di interventi su parti comuni di quegli edifici non rientra nel novero degli interventi che possono fruire del superbonus al 110% (in quanto non hanno per oggetto "unità immobiliari", ma parti comuni dell'edificio).

Tali interventi, in presenza dei relativi presupposti, potranno accedere alle versioni "ordinarie" delle detrazioni IRPEF/IRES, ma non alla versione superbonus al 110%, perché per accedere ad essa non è sufficiente che gli interventi siano effettuati su quelle che sono, sul piano oggettivo, parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, essendo necessario che, relativamente a detto edificio, sussista anche, sul piano soggettivo, una proprietà di tipo condominiale delle sue parti comuni⁴³.

In senso conforme si pone anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 10.9.2020 n. 329, laddove viene esclusa l'applicabilità del superbonus al 110% con riguardo agli interventi effettuati su un edificio composto da 5 unità immobiliari (tre appartamenti, un magazzino e un garage) interamente posseduto, in comproprietà, da due coniugi e i propri figli minori.

Gli interventi agevolati su "unità immobiliari", da parte di persone fisiche, che possono beneficiare del superbonus al 110% sono:

- quelli "trainanti" e quelli "trainati", effettuati su edifici unifamiliari e su singole unità immobiliari equiparate ad essi, in quanto funzionalmente indipendenti e dotate di accesso autonomo all'esterno;
- quelli "trainati", effettuati su singole unità immobiliari (non equiparabili a edifici unifamiliari) site in edifici composti da più unità immobiliari, purché ovviamente risulti verificata, ove richiesta, la condizione dell'effettuazione congiunta con gli interventi "trainanti" sulle parti comuni dell'edificio, a cura del condominio.

Persone fisiche spettanza del superbonus del 110% (chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 24/2020)	
	Interventi agevolati
Edifici residenziali ⁴⁴ unifamiliari e relative pertinenze	Sia trainanti, sia trainati
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
Singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di condomini	Solo trainati

Posto che la lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 parla di "unità immobiliari" senza specificazione alcuna circa la loro destinazione, pare per altro corretto ritenere che le singole unità immobiliari (non equiparabili a edifici unifamiliari) site in edifici composti da più unità immobiliari possano essere non solo unità a destinazione residenziale, ma anche unità aventi altra destinazione.

Si pensi, ad esempio, al caso di una unità immobiliare destinata a negozio (categoria catastale A/1) o ad ufficio (A/10) posseduta da una persona fisica, purché ovviamente al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione, nei termini anzidetti.

Sul punto, va però sottolineato il diverso orientamento che emerge dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), secondo cui gli interventi "trainati" potrebbero riguardare soltanto le "unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio".

Tale orientamento è stato per altro ribadito in occasione delle risposte rese dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco Superbonus del 27.10.2020 (§ 17).

⁴³ Si veda anche il precedente § 2.3.1.

⁴⁴ Affinché spetti la detrazione nella misura del 110%, secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 24/2020), gli interventi devono essere effettuati:

- su singole unità immobiliari residenziali,
- su parti comuni di edifici residenziali, situati nel territorio dello Stato.

Limitazione a un numero massimo di 2 unità immobiliari

La possibilità per le persone fisiche di effettuare gli interventi agevolati nella versione superbonus al 110%, su unità immobiliari che non costituiscono beni relativi all'impresa individuale o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, sussiste "salvo quanto previsto al comma 10", il quale dispone che le persone fisiche "private" "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".

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2) si limita a ribadire che "I contribuenti persone fisiche possono beneficiare del Superbonus 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".

Quanto precede dovrebbe significare che:

- gli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, su edifici unifamiliari e unità immobiliari di edifici plurifamiliari o condominiali, possono fruire del superbonus al 110% nel limite di 2 unità immobiliari;
- gli interventi agevolati effettuati da condomini su parti comuni di edifici plurifamiliari o condominiali, danno titolo al singolo proprietario o detentore persona fisica di fruire del superbonus al 110% sulla quota parte di spese da esso sostenute in base al riparto effettuato dal condominio, a prescindere dal numero di unità immobiliari possedute o detenute che indirettamente concorrono a detto riparto.

Nel caso, ad esempio, di una persona fisica che possiede un edificio unifamiliare e 3 unità immobiliari in un edificio condominiale, qualora la persona fisica fruisca del superbonus al 110% per interventi effettuati nel proprio edificio unifamiliare, può fruire del superbonus al 110% anche per gli interventi effettuati su al massimo una delle tre unità immobiliari possedute nell'edificio condominiale, fermo restando che, qualora il condominio effettui interventi sulle parti comuni di quell'edificio, la persona fisica può fruire del superbonus al 110% per l'intero ammontare delle spese poste dal condominio a suo carico, ossia potendo considerare tutte e 3 le unità immobiliari possedute che concorrono a determinare la quota di spese a suo carico.

Giova per altro sottolineare che il limite di 2 unità immobiliari previsto dal co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 vale solo con riferimento alle "detrazioni di cui ai commi da 1 a 3", ossia solo con riferimento alle detrazioni che derivano dall'effettuazione di interventi di riqualificazione energetica "trainanti" o "trainati".

Ne consegue che, nel caso in cui, ad esempio, una persona fisica possieda tre edifici unifamiliari, può fruire del superbonus al 110%, con riguardo a tutti e tre gli immobili, per le detrazioni che derivano dall'effettuazione di interventi di adeguamento antisismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020.

È per altro lecito chiedersi se ad analoga conclusione si possa pervenire anche con riguardo agli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati, di cui ai co. 5, 6 e 7 dell'art. 119 e agli interventi di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, di cui al co. 8 dell'art. 119.

Anche tali interventi, infatti, come quelli antisismici, non sono compresi tra quelli espressamente richiamati dal co. 10 dell'art. 119, ma è pur vero che, a differenza di quelli antisismici, tali interventi rilevano ai fini del superbonus al 110% solo nella misura cui sono effettuati congiuntamente agli interventi richiamati dal co. 10.

2.3.3 Altri soggetti ammessi

Oltre ai condomini e alle persone fisiche, il co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 annovera, tra i soggetti che possono fruire del superbonus al 110% sugli interventi agevolati che effettuano, anche:

- gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP), comunque denominati, nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "house providing";
- le cooperative di abitazione a proprietà indivisa;
- le ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale;
- le associazioni e società sportive dilettantistiche.

IACP ed enti "equivalenti"

La lett. c) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del superbonus al 110% anche gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP), comunque denominati, nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "house providing".

Tali soggetti possono beneficiare del superbonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati che realizzano su immobili di loro proprietà, ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Cooperative di abitazione a proprietà indivisa

La lett. d) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del superbonus al 110% anche le cooperative di abitazione a proprietà indivisa.

Tali soggetti possono beneficiare del superbonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati che realizzano su immobili da loro stessi posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

ONLUS e altri enti no profit

La lett. d-*bis*) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del superbonus al 110% anche:

- le ONLUS di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97;
- le organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91;
- le associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, previsti dall'art. 7 della L. 383/2000.

Tra questi soggetti dovrebbero rientrare anche le cooperative sociali di cui alla L. 8.11.91 n. 381 (nonché i consorzi di cui all'art. 8 della predetta L. 381/91 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali), in quanto ONLUS "di diritto", ai sensi dell'art. 10 co. 8 del DLgs. 460/97.

A differenza di IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa, questi soggetti non incontrano limitazioni di tipo oggettivo e pertanto possono beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati su qualsivoglia immobile da essi posseduto o detenuto, fermi restando i vincoli "interpretativi" posti dall'Agenzia delle Entrate, in ordine al fatto che gli immobili oggetto degli interventi "trainanti" e "trainati", con superbonus al 110%, dovrebbero avere per oggetto solo unità immobiliari residenziali o parti comuni di edifici residenziali (si veda il successivo § 8.1).

Associazioni e società sportive dilettantistiche

La lett. e) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del superbonus al 110% anche le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi del DLgs. 242/99.

Tali soggetti possono beneficiare del superbonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati che realizzano su immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

2.3.4 Società ed enti commerciali, società semplici e altri soggetti esclusi

Le società e gli enti commerciali, le società semplici e gli altri soggetti non inclusi tra quelli elencati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 possono beneficiare, sugli interventi agevolati che effettuano, delle detrazioni IR-PEF/IRES non nella versione "superbonus al 110%", ma soltanto nelle versioni "ordinarie".

Essi possono tuttavia beneficiare della versione "superbonus al 110%", in qualità di condòmini, sugli interventi effettuati dal condominio sulle parti comuni di edifici di cui possiedono o detengono una o più unità immobiliari, per la quota parte di spese che il condominio ripartisce a loro carico.

Quanto precede vale anche per le persone fisiche, relativamente agli immobili che costituiscono beni relativi all'impresa individuale o beni strumentali all'arte o professione esercitata: l'esclusione di detti immobili dal novero di quelli su cui le persone fisiche possono fruire del superbonus al 110% sugli interventi agevolati non pregiudica la possibilità di fruire del superbonus al 110% sulle spese ripartite dal condominio a fronte dell'effettuazione da parte del condominio medesimo di interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio⁴⁵.

Sul punto, va però tenuta presente la assai discutibile interpretazione della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2), secondo cui bisognerebbe distinguere tra "condomini residenziali" e "condomini non residenziali", riconducendo alla prima tipologia quelli la cui superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50% e alla seconda tipologia quelli in cui non sia superiore al 50%, perché:

- nei "condomini residenziali" il superbonus al 110% si applica alle spese ripartite dal condominio a carico di tutti i possessori e detentori delle singole unità immobiliari, sia quelle residenziali che quelle non residenziali;

⁴⁵ Si veda il precedente § 4.3.2.

- nei "condomini non residenziali" il superbonus al 110% si applicherebbe invece solo alle spese ripartite dal condominio a carico dei possessori e detentori delle singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze.

3 SOGGETTO CHE TRASMETTE LA "COMUNICAZIONE"

La sezione "impegno alla trasmissione telematica" deve essere compilata e sottoscritta dall'intermediario, nel caso in cui venga la trasmissione telematica della "Comunicazione", presentata dal beneficiario (o dal suo legale rappresentante) o dall'amministratore di condominio (o dal condomino "incaricato"), venga affidata ad un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98.

In tal caso, negli appositi campi della sezione vanno indicati:

- il codice fiscale dell'incaricato;
- la data dell'impegno.

Nell'apposito spazio presente nella sezione deve altresì essere apposta la "Firma dell'incaricato".

IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA - Riservato all'incaricato

Codice fiscale dell'incaricato

Data dell'impegno Firma dell'incaricato

3.1 TRASMISSIONE DA PARTE DEL BENEFICIARIO O DEL SUO RAPPRESENTANTE

Il beneficiario della detrazione può procedere alla presentazione della "Comunicazione" direttamente, oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98, mediante il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, oppure mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Se però la "Comunicazione", per interventi su unità immobiliari, riguarda opzioni relative a detrazioni IRPEF/IRES spettanti nella "versione superbonus al 110%", di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'invio della stessa deve essere effettuato esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità⁴⁶ ed esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

3.2 TRASMISSIONE DA PARTE DEL CONDOMINIO

Anche l'amministratore di condominio (o, nei "condomini minimi" che non hanno nominato un amministratore, il singolo condomino "incaricato") può procedere alla presentazione della "Comunicazione" direttamente, oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98, mediante il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, oppure mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Se la "Comunicazione", per interventi su parti comuni di edifici, riguarda opzioni relative a detrazioni IRPEF/IRES spettanti nella "versione superbonus al 110%", di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'invio della stessa, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate, può essere effettuato anche in questo caso dal soggetto che rilascia il visto di conformità⁴⁷, ma, mentre nel caso delle comunicazioni per interventi su unità immobiliari è l'unico soggetto che può procedervi, nel caso delle comunicazioni per interventi su parti comuni di edificio è possibile in alternativa lasciare questo compito all'amministratore di condominio (o, nei c.d. "condomini minimi" senza amministratore nominato, al singolo condomino a tal fine incaricato), il quale può anche in questo caso provvedervi direttamente, oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98.

In quest'ultimo caso, il soggetto che rilascia il visto di conformità deve però verificare e validare, mediante apposito servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, i dati relativi al visto di conformità e alle asseverazioni richieste dalle lett. a) e b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, con riguardo, rispettivamente, agli interventi "trainanti" e "trainati" di riqualificazione energetica (co. 1, 2 e 3 dell'art. 119) e agli interventi "trainanti" di miglioramento sismico (co. 4 dell'art. 119).

⁴⁶ Si veda il successivo § 4.1.

⁴⁷ Si veda il successivo § 4.1.

4 SEZIONE "SUPERBONUS" DEL FRONTESPIZIO

L'ultima sezione del frontespizio della "Comunicazione" deve essere compilata solo nel caso in cui si riferisca a opzioni che riguardano detrazioni IRPEF/IRES spettanti nella "versione superbonus al 110%", ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020.

Questa sezione si divide in tre distinte parti:

- nella parte "visto di conformità", va indicato il codice fiscale del soggetto che rilascia il visto (e del CAF, qualora il soggetto che lo rilascia lo faccia in qualità di responsabile di un CAF), il quale deve anche sottoscrivere, nell'apposito spazio, la "Comunicazione";
- nella parte "asseverazione efficienza energetica", va indicato il codice identificativo rilasciato dall'ENEA a seguito della trasmissione dell'asseverazione e va barrato il campo "polizza assicurativa" per confermare che il soggetto che ha rilasciato l'asseverazione ne sia provvisto;
- nella parte "asseverazione rischio sismico, vanno indicati il codice identificativo dell'asseverazione attribuito dal professionista che l'ha predisposta e il codice fiscale di quest'ultimo e va barrato il campo "polizza assicurativa" per confermare che ne sia provvisto.

DA COMPILARE SOLO IN PRESENZA DI SUPERBONUS

VISTO DI CONFORMITÀ - Riservato al C.A.F. o al professionista abilitato		
Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	<input type="text"/>	Codice fiscale del C.A.F.
Codice fiscale del professionista	<input type="text"/>	
Firma del responsabile del C.A.F. o del professionista		<input type="text"/>
ASSEVERAZIONE EFFICIENZA ENERGETICA		
Codice identificativo ENEA	<input type="text"/>	Polizza assicurativa <input type="checkbox"/>
ASSEVERAZIONE RISCHIO SISMICO		
Codice identificativo dell'asseverazione	<input type="text"/>	Codice fiscale del professionista <input type="text"/> Polizza assicurativa <input type="checkbox"/>

Il "Visto di conformità" è richiesto dal co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020 solo nel caso in cui il beneficiario intenda fruire del superbonus al 110% mediante esercizio di una delle opzioni consentite dal successivo art. 121, mentre le asseverazioni di efficienza energetica e di rischio sismico sono richieste dal co. 13 del medesimo art. 119 pure nel caso in cui il beneficiario intenda fruire del superbonus al 110% "direttamente" a scomputo della propria imposta lorda.

La "Asseverazione efficienza energetica" è richiesta dal co. 13 lett. a) del DL 34/2020 se la "Comunicazione" ha per oggetto interventi di efficienza energetica "trainanti" e "trainati" di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

La "Asseverazione rischio sismico" è richiesta dal co. 13 lett. b) del DL 34/2020 se la "Comunicazione" ha per oggetto interventi di miglioramento sismico "trainanti" di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020.

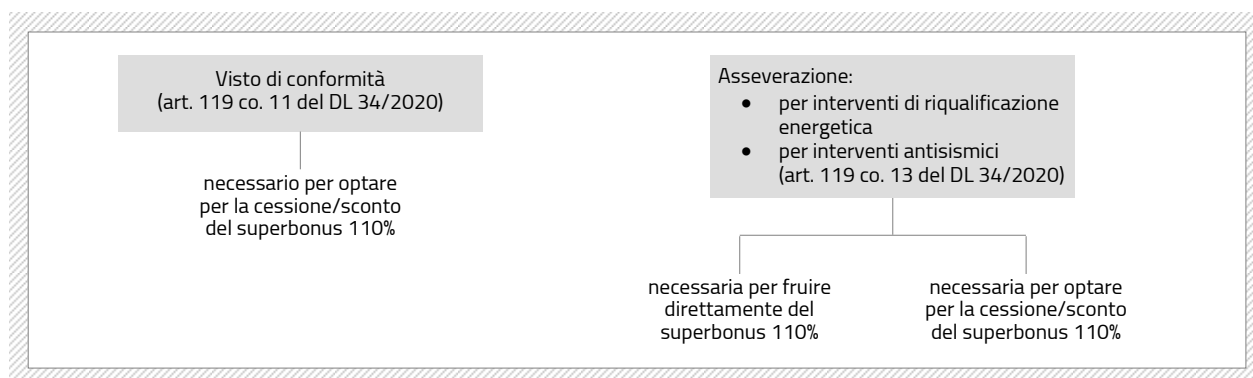


Fig. 6 - Documentazione necessaria

4.1 VISTO DI CONFORMITÀ

Per le detrazioni "edilizie" IRPEF/IRES spettanti nella "versione superbonus al 110%", ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020, l'esercizio delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito di imposta, ai sensi del successivo art. 121 è subordinato al rilascio di un visto di conformità, da parte di uno dei soggetti a ciò abilitati, che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto a fruire della detrazione.

Ai sensi del co. 15 dell'art. 119 del DL 34/2020, le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità rientrano anch'esse tra quelle detraibili⁴⁸.

Poiché la detraibilità della spesa implica anche il suo avvenuto sostenimento, è appena il caso di sottolineare che, ove alla formazione dell'ammontare di detrazione spettante concorrono anche le spese relative al rilascio del visto di conformità, il rilascio del visto non può avvenire prima che siano state anch'esse sostenute.

4.1.1 Ambito di applicazione dell'obbligo

L'obbligo di rilascio di un apposito visto di conformità è previsto dal co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020, nell'ambito dunque della disciplina del c.d. "superbonus al 110%", "ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121".

Tale obbligo non scatta dunque per poter fruire delle detrazioni IRPEF/IRES in "versione superbonus 110%", bensì soltanto se si opta per fruirne sotto forma di sconto sul corrispettivo praticato dal fornitore o sotto forma di corrispettivo per la cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione altrimenti spettante.

Se, invece, si fruisce della detrazione IRPEF/IRES in "versione superbonus 110%" direttamente a scemulo della propria imposta netta in sede di dichiarazione dei redditi, non è richiesto il rilascio di alcun visto di conformità.

A sua volta, poiché il rilascio del visto di conformità "ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121" è previsto esclusivamente nell'ambito della disciplina del superbonus al 110%, non è richiesto il rilascio di alcun visto di conformità con riguardo alle opzioni per la cessione o per lo sconto delle detrazioni "edilizie", rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 121 del DL 34/2020, diverse da quelle spettanti in "versione superbonus 110%".

4.1.2 Soggetti abilitati al rilascio del visto

Come ricorda la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.1), il visto di conformità può essere rilasciato esclusivamente "dai soggetti incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF".

4.1.3 Responsabilità per il rilascio di visto infedele

In caso di un visto di conformità infedele, rilasciato ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97, il soggetto che lo rilascia è esposto anzitutto alle conseguenze sanzionatorie previste dall'art. 39 del DLgs. 241/97.

Tali sanzioni consistono in una sanzione amministrativa da 258,00 a 2.582,00 euro e nel fatto che, in caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta la sospensione della facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo da 1 a 3 anni.

Nei casi più gravi, il soggetto che rilascia un visto di conformità infedele potrebbe però anche essere chiamato a rispondere, in concorso con il contribuente, degli eventuali reati a questi addebitati, tra cui truffa aggravata o indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato).

⁴⁸ Per la determinazione della spesa concernente le prestazioni professionali connesse al rilascio del visto di conformità, dovrebbe essere possibile fare riferimento all'art. 21 del DM 140/2012 (parametri per la liquidazione in sede giurisdizionale dei compensi per le professioni regolamentate), ai sensi del quale "Il valore della pratica per la liquidazione concernente perizie, pareri motivati, consulenze tecniche di parte, valutazione di singoli beni, diritti, di aziende o rami d'azienda, di patrimoni di partecipazioni sociali non quotate e per la redazione di relazioni di stima richieste da disposizioni di legge o di regolamenti, è determinato in funzione del valore risultante dalla perizia o dalla valutazione, e il compenso è liquidato, di regola, secondo quanto indicato dal riquadro 3 della tabella C - Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili". Il richiamato riquadro 3 stabilisce che, sul valore della perizia o della valutazione, si applica: dallo 0,8% all'1% fino a 1 milione di euro; dallo 0,5% allo 0,7% sulla parte che eccede 1 milione di euro e fino a 3 milioni di euro; dallo 0,025% allo 0,5% sulla parte che eccede 3 milioni di euro. Il tutto tenendo altresì conto di quanto riportato all'art. 18 in materia di maggiorazioni e riduzioni del compenso.

4.1.4 Oggetto del visto

Ai sensi del co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020, il visto, rilasciato ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97, deve attestare la "conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta" per gli interventi che rientrano nell'ambito di applicazione del superbonus al 110%.

Il compito del soggetto preposto al rilascio, sotto propria responsabilità, del visto:

- non è verificare la rispondenza sostanziale (ossia la veridicità) dei dati che risultano dalla documentazione che gli viene prodotta per attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta in "versione superbonus al 110%";
- bensì è verificare:
 - in primo luogo, l'esistenza di tutti i documenti necessari al fine di comprovare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta in "versione superbonus al 110%";
 - in secondo luogo, la rispondenza formale del contenuto di quei documenti a quanto prescritto dalla legge ai fini della spettanza del superbonus al 110% ed a quanto riportato nella "Comunicazione" di opzione ex art. 121 del DL 34/2020 presentata dal beneficiario o dal condominio.

Check list visto di conformità superbonus 110%		
Per attestare la correttezza dell'esecuzione dei controlli previsti si dà atto di seguito dell'attività di controllo svolta.		
Annotazioni preliminari ⁴⁹ :		
	Check	Commento
Soggetto abilitato al rilascio del visto di conformità ⁵⁰		Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.
		Consulenti del lavoro.
		Periti, esperti tributari iscritti alla data del 30.9.93 nei relativi ruoli tenuti presso la CCIAA in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria.
		Responsabili dell'assistenza fiscale di un CAF imprese.
Documenti "base" per tutti gli interventi		Le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente normativa edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare (dalle quali si evince la tipologia e la data di inizio dei lavori), oppure, ove non dovute, dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesti la data di inizio degli interventi e la loro natura agevolabile.
		La comunicazione preventiva all'ASL indicante la data di inizio lavori (solo qualora sia obbligatoria secondo le vigenti disposizioni in materia di sicurezza nei cantieri).
		Le ricevute di pagamento dell'IMU (se dovuta).
		In caso di interventi riguardanti immobili non ancora censiti, la domanda di accatastamento.
		In caso di interventi riguardanti parti comuni di edifici di proprietà condominiale: <ul style="list-style-type: none"> • la delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori; • la tabella millesimale di ripartizione delle spese; • la dichiarazione rilasciata dal condominio ai condòmini che attesta l'esistenza di tutta la documentazione probatoria ai fini della spettanza della detrazione e la sua conservazione da parte del condominio.
	In caso di interventi effettuati dal detentore dell'immobile (diverso da familiari conviventi del possessore), la dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori.	

⁴⁹ La check list riportata va considerata esemplificativa e non esaustiva quindi, se necessario, va integrata dal soggetto che appone il visto con lo specifico caso analizzato.

⁵⁰ I soggetti che possono rilasciare il visto di conformità sono individuati dall'art. 35 del DLgs. 241/97:

- Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili;
- Consulenti del Lavoro;
- periti, esperti tributari iscritti alla data del 30.9.93 nei relativi ruoli tenuti presso la CCIAA in possesso della laurea in giurisprudenza o economia, o equipollenti, ovvero del diploma di ragioneria;
- responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32 del DLgs. 241/97.

Check list visto di conformità superbonus 110%		
	Check	Commento
segue		I documenti di spesa (fatture, ricevute e altri eventuali documenti che attestano la spesa).
		Le ricevute dei bonifici bancari o postali di pagamento o, nei casi consentiti, altra documentazione attestante il pagamento delle spese con altri mezzi di pagamento (nel caso di opzione per lo sconto sul corrispettivo con applicazione di uno sconto pari al 100% del documento di spesa, non è ovviamente necessaria la produzione di ricevute di bonifici o di altra documentazione attestante il pagamento).
		In caso di esercizio dell'opzione relativamente a uno stato di avanzamento dei lavori, dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesti che il SAL si riferisce ad almeno il 30% dell'intervento e che in relazione ad esso non è stata esercitata opzione per altri SAL o al massimo per un altro.
		Nel caso di opzione per la cessione del credito, la dichiarazione del terzo che accetta di acquistarlo (nel caso di opzione per lo sconto sul corrispettivo, l'accettazione del fornitore è comprovata dal documento stesso di spesa emesso dal fornitore con l'applicazione dello sconto).
Documenti ulteriori per i soli interventi di efficienza energetica (co. 1 - 3 art. 119)		L'asseverazione di efficienza energetica, rilasciata dai tecnici abilitati ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020.
		La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'asseverazione.
		Gli Attestati di Prestazione Energetica, riferiti alla situazione <i>ante</i> e <i>post</i> intervento, che devono essere allegati all'asseverazione di cui al punto precedente.
		La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, della trasmissione telematica dell'asseverazione di efficienza energetica.
Documenti ulteriori per i soli interventi di miglioramento sismico (co. 4 art. 119)		Documentazione dalla quale si ricavi la zona sismica nella quale è ubicato l'immobile.
		L'asseverazione "iniziale" della classe di rischio sismico dell'edificio precedente l'intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato.
		La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'assicurazione.
		L'asseverazione "finale" di rischio sismico, rilasciata dai tecnici abilitati ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. b) del DL 34/2020.
Documenti ulteriori per i soli interventi "fotovoltaici" (co. 5 - 7 art. 119)		Scheda prodotto.
		Contratto di cessione al GSE dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo.
		L'asseverazione di efficienza energetica e/o di rischio sismico di cui all'art. 119 co. 13 del DL 34/2020, a seconda della tipologia di intervento che "traina" nel superbonus.
		La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'assicurazione.
Documenti ulteriori per i soli interventi "infrastrutture di ricarica" (co. 8 art. 119)		La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, della trasmissione telematica dell'asseverazione di efficienza energetica (non richiesta, se il "traino" dell'intervento fotovoltaico nel superbonus è riconducibile a un intervento di miglioramento sismico).
		L'asseverazione di efficienza energetica rilasciata dai tecnici abilitati ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. b) del DL 34/2020.
		La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'assicurazione.
	La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, della trasmissione telematica dell'asseverazione di efficienza energetica.	

Una volta acquisita la documentazione propedeutica al rilascio del visto di conformità, i controlli di conformità che devono essere effettuati attengono alla:

- rispondenza formale del soggetto beneficiario che presenta la "Comunicazione" di opzione (oppure dei soggetti indicati come beneficiari dal condominio che presenta la "Comunicazione" di opzione) con il soggetto cui risultano intestati i documenti di spesa e le ricevute attestanti i pagamenti, come eventualmente integrati mediante apposite annotazioni sui documenti medesimi (oppure con il documento di riparto "millesimale" tra i condòmini) delle spese sostenute dal condominio;
- nel caso di "Comunicazione" di opzione relativa a interventi di riqualificazione energetica, rispondenza formale dell'asseverazione di efficienza energetica, redatta ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020, sia rispetto alla tipologia di intervento indicata nella "Comunicazione", sia rispetto alla presenza nell'asseverazione delle attestazioni richieste dalla legge:
 - attestazione di sussistenza dei requisiti "tecnici" dei singoli interventi;
 - attestazione di sussistenza del requisito di "miglioramento di classe energetica" (almeno due, oppure, ove non possibile, quella più alta) determinato dagli interventi nel loro complesso;
 - attestazione di congruità delle spese sostenute per gli interventi;
 - attestazione che gli interventi hanno rispettato le leggi e le normative nazionali e locali in tema di sicurezza e di efficienza energetica;
- nel caso di "Comunicazione" di opzione relativa a interventi di miglioramento sismico, rispondenza formale dell'asseverazione di efficienza energetica, redatta ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. b) del DL 34/2020, sia rispetto alla tipologia di intervento indicata nella "Comunicazione", sia rispetto alla presenza nell'asseverazione delle attestazioni richieste dalla legge:
 - attestazione dell'efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico;
 - attestazione di congruità delle spese sostenute per gli interventi;
- alla rispondenza formale tra ammontare delle spese e periodo di sostenimento delle stesse indicati nella "Comunicazione" e dati che emergono dalla documentazione di spesa e di pagamento, tenuto anche conto dei livelli di spesa attestati come congrui nelle apposite asseverazioni e dei tetti massimi di riconoscimento delle spese sostenute previsti dalla legge con riguardo a ciascuna tipologia di intervento;
- nel caso di "Comunicazione" di opzione relativa a interventi che vengono "trainati" nel superbonus, rispondenza formale tra quanto emerge anche dalla documentazione di spesa relativa agli interventi "trainanti" e il requisito di legge della "effettuazione congiunta" con uno degli interventi "trainanti";
- rispondenza formale tra immobile identificato nella "Comunicazione" quale oggetto degli interventi e immobile oggetto dei medesimi quale risultante dalla documentazione (poiché il modello di "Comunicazione" non chiede di specificare se l'immobile identificato è un edificio unifamiliare, una unità immobiliare "indipendente e autonoma", un edificio condominiale residenziale o non residenziale, oppure una unità immobiliare "normale" residenziale o non residenziale, questo tipo di verifica di conformità esula dai doveri di controllo del soggetto che rilascia il visto sulla "Comunicazione");
- rispondenza formale tra tipologia di opzione indicata nella "Comunicazione" (sconto sul corrispettivo o cessione del credito) e tipologia di opzione risultante dalla documentazione;
- rispondenza formale tra ammontare del credito di imposta corrispondente alla detrazione oggetto di opzione e regole di determinazione dello stesso, in funzione della tipologia dell'intervento e dell'ammontare di spese sostenute riportati nella "Comunicazione" di opzione, la cui conformità alla sottostante documentazione è stata previamente verificata;
- rispondenza formale tra i dati dei fornitori e/o dei cessionari indicati nella "Comunicazione" di opzione e i dati dei medesimi quali risultanti dalla documentazione.

Sul punto, si rinvia al successivo § 11, dedicato alla trasposizione dei controlli di conformità propedeutici al rilascio del visto nella forma di *check list* di domande e risposte, suddivise per ambito di controllo.

4.2 ASSEVERAZIONI

Per poter fruire del superbonus al 110%, è necessario:

- *"effettuare gli adempimenti ordinariamente previsti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di efficientamento energetico degli edifici, inclusi quelli antisismici e quelli finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, nonché quelli di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici", a cominciare dal pagamento delle spese mediante "bonifico parlante", utilizzando a tale fine "i bonifici pre-disposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus ovvero della detrazione prevista per gli interventi di*

recupero del patrimonio edilizio", sui quali resta per altro dovuta l'applicazione della ritenuta d'acconto dell'8%, di cui all'art. 25 del DL 78/2010, a cura degli istituti di pagamento medesimi (circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 8);

- effettuare inoltre gli specifici adempimenti richiesti dal co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020.

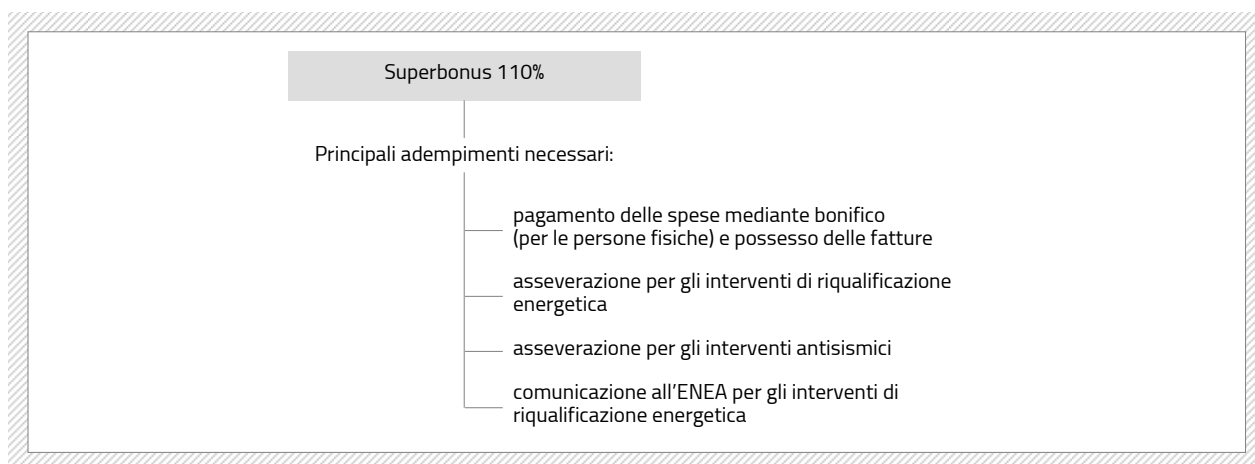


Fig. 7 - Adempimenti per fruire del superbonus 110%

In particolare, il co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede vengano osservati specifici adempimenti con riguardo:

- agli interventi di efficienza energetica, di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119;
- agli interventi di miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119.

Le spese sostenute per il rilascio di queste asseverazioni e attestazioni, così come quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità di cui al precedente § 4.1, rientrano nel novero delle spese detraibili ai fini del superbonus al 110% (art. 119 co. 15 del DL 34/2020).

4.2.1 Asseverazione di efficienza energetica

Con riguardo agli interventi di efficienza energetica, la lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che:

- i tecnici abilitati⁵¹ asseverano:
 - il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013;
 - la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;
- una copia dell'asseverazione è trasmessa all'ENEA, esclusivamente per via telematica, secondo le modalità stabilite con DM 3.8.2020.

Ai fini della asseverazione e attestazione della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.2) ricorda che, per quanto concerne gli interventi di efficienza energetica, si fa riferimento ai prezzi individuati dal DM 6.8.2020, emanato ai sensi del co. 13 lett. a) dell'art. 119 del DL 34/2020.

Ai sensi dell'art. 8 co. 3 del DM "Requisiti" 6.8.2020, l'asseverazione deve contenere anche la dichiarazione che gli interventi "rispettano le leggi e le normative nazionali e locali in tema di sicurezza e di efficienza energetica".

Giova sottolineare che le peculiarità della asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 consiste essenzialmente nel fatto che:

- l'attestazione del "rispetto dei requisiti" non si esaurisce in quella del rispetto requisiti "tecnici individuali" con riguardo a ciascuna singola tipologia di intervento effettuato, ma comprende anche l'attestazione del rispetto dei requisiti di "miglioramento energetico complessivo", ai sensi del co. 3 dell'art. 119;
- una copia dell'asseverazione deve essere trasmessa all'ENEA.

⁵¹ L'art. 1 co. 3 lett. h) del DM 6.8.2020 "Requisiti" definisce il tecnico abilitato come il "soggetto abilitato alla progettazione degli edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente iscritto agli specifici ordini e collegi professionali". La risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 3 ha chiarito che il rilascio dell'asseverazione da parte di un soggetto non abilitato a farlo non consente di accedere al superbonus al 110%. La risposta MISE Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 3 ha invece confermato che non è richiesta terzietà tra chi progetta o fa direzione lavori e chi assevera, come per altro è pacifico non sia necessario pure nel diverso ambito degli interventi di miglioramento sismico.

Per il resto, l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 non è diversa dall'asseverazione che, anche quando trova applicazione "solo" l'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, deve essere predisposta ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020 per attestare:

- il rispetto dei requisiti "tecnici individuali" di ciascuna singola tipologia di intervento di riqualificazione energetica effettuato;
- la congruità delle spese sostenute per l'effettuazione di ciascun intervento;
- il rispetto delle leggi e delle normative nazionali e locali in tema di sicurezza e di efficienza energetica.

Resta ben inteso che, mentre l'asseverazione "ordinaria" prevista dall'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020 può, nei casi previsti dall'Allegato A del decreto medesimo, essere sostituita da una dichiarazione del fornitore o dell'installatore (nel qual caso la congruità delle spese è verificata applicando "direttamente" le soglie di "spesa specifica massima ammissibile" indicate dall'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020), l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 non può mai essere sostituita da altri documenti.

Rispetto dei requisiti "tecnici" e di "miglioramento di classe energetica"

Il riferimento ai "requisiti previsti dai decreti di cui al co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013" va ricondotto ai requisiti che devono essere asseverati dai tecnici abilitati secondo le disposizioni dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti".

Si tratta:

- dei requisiti "tecnici individuali" che l'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" individua con riguardo a ciascun singolo tipo di intervento di riqualificazione energetica che può beneficiare dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013 e/o del superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020;
- dei requisiti di "miglioramento energetico complessivo" che discendono dal disposto del co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, ai sensi del quale, anche in presenza dei requisiti "tecnici individuali" sugli interventi di riqualificazione energetica effettuati, l'applicazione del superbonus al 110% resta comunque subordinata, sia per quelli "trainanti" che per quelli "trainati", al fatto che devono assicurare nel loro complesso, anche congiuntamente agli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e/o di sistemi di accumulo integrati in detti impianti, *"il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ovvero se ciò non è possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.) [...] prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata"*;
- dei requisiti di conformità degli interventi alle leggi e alle normative nazionali e locali in tema di sicurezza e di efficienza energetica (a tale fine, il co. 3 dell'art. 8 del DM 6.8.2020 "Requisiti" richiede che il tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione includa in essa una dichiarazione espressa di conformità).

Nel rinviare al successivo § 5 il richiamo dei requisiti "tecnici individuali" che l'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" individua con riguardo a ciascun singolo tipo di intervento di riqualificazione energetica, è opportuno soffermarsi in questa sede sul requisito di "miglioramento energetico complessivo".

Dal tenore del co. 3 dell'art. 119 del DL 63/2019, tale requisito va sempre verificato con riguardo all'intero edificio e non anche con riguardo alle singole unità immobiliari (ivi compreso il caso in cui gli interventi vengano effettuati anche su singole unità immobiliari), salvo soltanto il particolare caso in cui gli interventi di riqualificazione energetica di riferiscano a una unità immobiliare "indipendente e autonoma" sita in un edificio plurifamiliare⁵².

Questo vorrebbe dire che, salvo quel particolare caso, il requisito va verificato con riguardo all'intero edificio (e non a sue singole unità immobiliari) anche quando il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 consentirebbe di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi di riqualificazione energetica "trainati" anche in assenza dell'effettuazione congiunta degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", ossia quando l'edificio è "vincolato" ex DLgs. 42/2004, oppure è soggetto a restrizioni edilizie⁵³.

Proprio in funzione di casi del genere, caratterizzati dalla oggettiva "impossibilità edilizia" di effettuare in concreto tutti gli interventi di riqualificazione energetica effettuabili in astratto, pare per altro concepito l'inciso normativo del co. 2 dell'art. 119, nella parte in cui, dopo aver chiesto *"il miglioramento di almeno due classi energetiche"*, aggiunge *"ovvero, se ciò non sia possibile il conseguimento della classe energetica più alta"*.

⁵² Si veda il successivo § 8.1.2. In senso conforme, si pone anche la risposta MISE Telefisco Superbonus 27.7.2020 n. 1.

⁵³ Si veda il successivo § 6.1.

Questo inciso non pare infatti potersi esaurire nel caso, esemplificato dal punto 12.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" (e ripreso anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 3), dell'immobile che, ritrovandosi già in classe energetica "A3", può salire al massimo di una classe energetica ("A4").

Una siffatta interpretazione renderebbe non solo pleonastico l'inciso normativo in questione, ma ancor più renderebbe di fatto inapplicabile a priori la disciplina del superbonus al 110% con riguardo a tutti quegli immobili per i quali l'oggettiva "impossibilità edilizia" di effettuare taluni tra i più significativi interventi di riqualificazione energetica rende altrettanto oggettivamente impossibile conseguire miglioramenti di ben due classi energetiche a livello di intero edificio (in evidente contrasto con una *ratio* della norma che, come dimostra il precedente co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 è invece apertamente volta a consentire la fruibilità del superbonus al 110% anche in contesti immobiliari ove non tutti gli interventi di riqualificazione energetica possono essere concretamente effettuati).

Auspiciando sul punto conferme espresse anche a livello di prassi dell'Agenzia delle Entrate, quanto precede implica che, con riguardo al requisito di "miglioramento energetico complessivo", il compito del tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione sarebbe dunque quello di attestare che:

- gli interventi effettuati hanno consentito, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche dell'edificio (o dell'unità immobiliare "indipendente e autonoma");
- gli interventi hanno avuto per oggetto un edificio (o una unità immobiliare "indipendente e autonoma") relativamente al quale sussistono condizioni oggettive che rendono impossibile conseguire un miglioramento di almeno due classi energetiche; ciò premesso, gli interventi hanno consentito, nel loro complesso, di conseguire il miglioramento energetico massimo possibile.

Ai fini della asseverazione del requisito di "miglioramento energetico complessivo", il tecnico abilitato che la rilascia deve riprendere nella propria asseverazione i dati risultanti dagli APE *ante* e *post* intervento, rilasciati da tecnici abilitati, dal progettista o dal direttore dei lavori nella forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio (punto 12.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti").

Congruità delle spese

Ai sensi del punto 13.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", per asseverare la congruità delle spese relative agli interventi agevolati, il tecnico abilitato, che redige l'asseverazione, *"allega il computo metrico e assevera che siano rispettati i costi massimi per tipologia di intervento, nel rispetto dei seguenti criteri"*:

- i costi per tipologia di intervento sono inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezzari dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti, di concerto con le articolazioni del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti relativi alla regione in cui è sito l'edificio oggetto dell'intervento (in alternativa, il tecnico abilitato può riferirsi ai prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" edite dalla casa editrice DEI - Tipografia del Genio Civile);
- nel caso in cui i prezzari di cui al punto precedente non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera analitica, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell'importo stesso, con possibilità di avvalersi anche dei prezzi indicati nel successivo Allegato I del medesimo DM 6.8.2020 "Requisiti".

Giova per altro sottolineare che i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020 (i quali *"si considerano al netto di IVA, prestazioni professionali e opere complementari relative alla installazione e alla messa in opera delle tecnologie"*) costituiscono il riferimento "diretto" per l'individuazione della soglia massima di spesa ammissibile nei casi in cui gli interventi di riqualificazione energetica fruiscono del "solo" ecobonus (e non, quindi, del superbonus) e si tratta di interventi per i quali l'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020 ammette che l'attestazione dei requisiti "tecnici individuali" degli interventi possa essere a cura del fornitore o dell'installatore, anziché di un tecnico abilitato che rilascia apposita asseverazione.

Allegato I del DM "requisiti" 6.8.2020 Spesa specifica massima ammissibile
<p>Interventi di isolamento termico sull'involucro riscaldato dell'edificio</p> <p>Per gli interventi di isolamento termico sull'involucro riscaldato dell'edificio, la spesa specifica massima ammissibile varia a seconda che si tratti di interventi sulle coperture, sui pavimenti o sulle pareti perimetrali.</p> <p>Nel caso in cui gli interventi siano sulle coperture, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 230 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è esterno;

Allegato i del DM "requisiti" 6.8.2020 Spesa specifica massima ammissibile
<ul style="list-style-type: none"> • 100 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è interno; • 250 euro al metro quadro, se l'intervento è su "copertura ventilata". <p>Nel caso gli interventi siano sui pavimenti, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 120 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è esterno; • 150 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è interno o "contro terreno". <p>Nel caso gli interventi siano su pareti perimetrali, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è esterno; • 80 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è interno; • 200 euro al metro quadro, se l'intervento è su "parete ventilata". <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "1" (si veda il successivo § 5.1.1); "4" (si veda il successivo § 5.1.2); "18", limitatamente ai casi in cui l'intervento sulla facciata ha anche una valenza di riqualificazione energetica (si veda il successivo § 7.2); "22", "23", "24" e "25" (si veda il successivo § 5.3).</p> <p>Si evidenzia però che, dei predetti codici identificativi, quelli che individuano tipologie di intervento per le quali può trovare applicazione il superbonus al 110% – rendendo quindi necessaria la specifica asseverazione di cui alla lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 – sono solo i codici "1", "4", "24" e "25".</p>
<p>Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale esistenti</p> <p>Per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale esistenti (che, ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, rientrano tra quelli contraddistinti dai codici identificativi "2", "6" e "7"), la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • con riguardo agli interventi di sostituzione con caldaie ad acqua a condensazione e generatori di aria calda a condensazione: • 200 euro per kWt, se la potenza nominale è inferiore o uguale a 35 kWt; • 180 euro per kWt, se la potenza nominale è superiore a 35 kWt; • con riguardo agli interventi di sostituzione con pompe di calore: • se trattasi di pompe di calore a compressione di vapore elettriche o azionate da motore primo, oppure pompe di calore ad assorbimento, 600 euro per kWt quando lo scambio "esterno/interno" è "aria/aria"; 1.300 euro per kWt quando lo scambio "esterno/interno" è di altro tipo; • se trattasi di pompe di calore a gas, 1.000 euro per kWt; • se trattasi di pompe di calore geotermiche, 1.900 euro per kWt; • con riguardo agli interventi di sostituzione con sistemi ibridi, 1.550 euro per kWt; • con riguardo agli interventi di sostituzione con scaldacqua a pompa di calore: • 1.000 euro, fino a 150 litri di accumulo; • 1.250 euro, oltre 150 litri di accumulo. <p>Nel caso in cui gli interventi di sostituzione che precedono (escluso quello con scaldacqua) comportino il rifacimento del sistema di emissione esistente, al massimale si aggiungono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), per sistemi radianti a pavimento; • 50 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), negli altri casi.
<p>Interventi di riqualificazione energetica globale</p> <p>Per gli interventi di riqualificazione energetica, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 800 euro al metro quadro, se l'immobile è ubicato nelle zone climatiche A, B o C, di cui al DPR 412/93; • 1.000 euro al metro quadro, se l'immobile è ubicato nelle zone climatiche D, E o F, di cui al DPR 412/93. <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "3" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>
<p>Interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi</p> <p>Per gli interventi di sostituzione di finestre, comprensive di infissi, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 550 euro al metro quadro, se l'immobile è ubicato nelle zone climatiche A, B o C, di cui al DPR 412/93; • 650 euro al metro quadro, se l'immobile è ubicato nelle zone climatiche A, B o C, di cui al DPR 412/93. <p>In entrambi i casi, la soglia è incrementata di 100 euro al metro quadro, se l'intervento, oltre al serramento, concerne anche le chiusure oscuranti (persiane, tapparelle o scuri).</p> <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "5" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>
<p>Interventi di installazione di collettori solari</p> <p>Per gli interventi di installazione di collettori solari, la spesa specifica massima ammissibile è:</p>

Allegato i del DM "requisiti" 6.8.2020 Spesa specifica massima ammissibile
<ul style="list-style-type: none"> • 750 euro al metro quadro, se sono "scoperti"; • 1.000 euro al metro quadro, se sono "piani vetrati; • 1.250 euro al metro quadro, se sono "sottovuoto e a concentrazione". <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "8" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>
<p>Interventi di installazione di schermature solari</p> <p>Per gli interventi di installazione di schermature solari e/o ombreggianti mobili comprensivi di eventuali meccanismi automatici di regolazione, la spesa specifica massima ammissibile è 230 euro al metro quadro.</p> <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "9" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>
<p>Interventi di acquisto e posa in opera di impianti di riscaldamento a biomasse combustibili</p> <p>Per gli interventi di acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 350 euro per kWt, se la potenza nominale è inferiore o uguale a 35 kWt; • 450 euro per kWe, se la potenza nominale è superiore a 35 kWt. <p>Nel caso in cui questi interventi comportino il rifacimento del sistema di emissione esistente, al massimale si aggiungono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), per sistemi radianti a pavimento; • 50 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), negli altri casi. <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "10" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>
<p>Interventi di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori</p> <p>Per gli interventi di acquisto e posa in opera di sistemi di micro-cogenerazione in sostituzione di impianti esistenti, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 3.100 euro per kWe, se trattasi di micro-cogeneratori a motore endotermico o altro; • 25.000 euro per kWe, se trattasi di micro-cogeneratori a celle a combustibile. <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "11" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>
<p>Building automation</p> <p>Per gli interventi di acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto, la spesa specifica massima ammissibile è 50 euro al metro quadro.</p> <p>Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi contraddistinti dal codice identificativo "12" (si veda il successivo § 5.1.2).</p>

Posto che anche le spese, sostenute per le prestazioni professionali connesse alla realizzazione degli interventi, per la redazione dell'APE e per la redazione dell'asseverazione stessa, rientrano tra quelle detraibili, la lett. c) del punto 13.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che esse devono rispettare i valori massimi di cui al DM 17.6.2016, recante le tabelle dei corrispettivi commisurati al livello qualitativo delle prestazioni di progettazione.

4.2.2 Asseverazione di rischio sismico

Con riguardo agli interventi di miglioramento sismico, la lett. b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico (secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza):

- asseverano l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico, in base alla disposizioni del DM 28.2.2017 n. 58;
- attestano la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.2) ricorda che l'asseverazione deve essere depositata presso lo sportello unico competente di cui all'art. 5 del DPR 380/2001.

Si tratta della asseverazione della efficacia degli interventi di riduzione del rischio sismico che, quando si è al di fuori dell'ambito di applicazione del superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, risulta prevista nell'ambito della disciplina del sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, quando vengono realizzati interventi

di miglioramento sismico cui si intendono applicare le percentuali di detrazioni previste dai co. 1-*quater* e 1-*quinqües*.

A tale proposito, ai sensi dell'art. 3 del DM 58/2017:

- l'asseverazione deve essere predisposta dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, per asseverare la classe di rischio sismico dell'edificio *ante* intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato⁵⁴;
- l'asseverazione deve essere seguita, all'atto dell'ultimazione dei lavori strutturali e del collaudo, da una attestazione del direttore dei lavori e del collaudatore statico (ove nominato) che dichiarano, per quanto di rispettiva competenza, la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato, come asseverato dal progettista (tale attestazione deve essere a sua volta depositata presso lo sportello unico competente di cui all'art. 5 del DPR 380/2001;
- nel caso in cui ci si intenda avvalere delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione a singoli stati di avanzamento dei lavori, il direttore dei lavori deve emettere un SAL redatto su modello conforme a quello di cui all'Allegato 1 del DM 58/2017.

In pratica, l'asseverazione "preventiva" del progettista (Allegato B del DM 58/2017) e le attestazioni "consuntive" del direttore dei lavori e, ove nominato, del collaudatore statico (Allegati B-1 e B-2 del DM 58/2017) sono obbligatorie per poter applicare, sulle spese relative agli interventi di miglioramenti sismico, la detrazione IRPEF/IRES nella misura sismabonus del 70% - 80% *ex co.* 1-*quater* dell'art. 16 del DL 63/2013, nella misura sismabonus del 75% - 85% *ex co.* 1-*quinqües* dell'art. 16 del DL 63/2013, oppure nella misura superbonus del 110% *ex co.* 4 dell'art. 119 del DL 34/2020; mentre non sono richieste per l'applicazione della detrazione IRPEF/IRES nella misura sismabonus 50% *ex co.* 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2020.

Ai fini della attestazione di congruità delle spese, il co. 13-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 rinvia al DM 6.8.2020 "Requisiti" indistintamente per entrambe le asseverazioni previste dal precedente co. 13, quindi anche per quelle relative agli interventi di miglioramento sismico.

Il co. 4-*quater* dell'art. 3 del DM 58/2017 stabilisce che tutta la documentazione di cui ai precedenti co. 4-*bis* e 4-*ter* (asseverazione "preventiva" del progettista; attestazioni di conformità del direttore dei lavori e, ove nominato, del collaudatore statico; eventuali SAL emessi dal direttore dei lavori) deve essere consegnata ai soggetti incaricati dell'apposizione del visto di conformità, di cui al co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Si ricorda che il rilascio di tale visto si rende necessario nei soli casi in cui vengano esercitate le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 per la fruizione delle agevolazioni spettanti nella misura superbonus, pari al 110% delle spese detraibili, nelle modalità alternative dello sconto sul corrispettivo praticato dal fornitore o della cessione a terzi del credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante⁵⁵.

4.2.3 Profili disciplinari comuni

Comuni alle due asseverazioni previste dal co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, con riguardo, rispettivamente, agli interventi di riqualificazione energetica⁵⁶ ed a quelli di miglioramento sismico⁵⁷, sono i profili disciplinari concernenti:

- il momento in cui le asseverazioni devono essere rilasciate;
- le conseguenze della non veridicità delle medesime;
- gli obblighi assicurativi che gravano sui soggetti che le rilasciano.

Momento di rilascio

Le asseverazioni e le attestazioni, di cui alle lett. a) e b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, devono essere rilasciate al termine dei lavori.

Tuttavia, se il beneficiario del superbonus al 110%, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione spettante, intende avvalersi dell'opzione di fruire del beneficio sotto forma di "sconto sul corrispettivo", oppure sotto forma

⁵⁴ Tale asseverazione "preventiva" deve essere allegata, insieme al progetto degli interventi di riduzione del rischio sismico, alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'art. 5 del DPR 380/2001, "*tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori*".

⁵⁵ Si veda il precedente § 4.1.

⁵⁶ Si veda il precedente § 4.2.1.

⁵⁷ Si veda il precedente § 4.2.2.

di credito di imposta ceduto a terzi, prima del termine dei lavori, in relazione alle spese sostenute su singoli stati avanzamento lavori, ai sensi del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020, le predette asseverazioni e attestazioni devono essere rilasciate per ogni stato avanzamento lavori relativamente al quale venissero esercitate le relative opzioni.

In questo caso, non essendo ancora stati ultimati i lavori, le asseverazioni sono rilasciate "sulla base del progetto e della effettiva realizzazione" (art. 119 co. 13-*bis* del DL 34/2020).

Conseguenze della non veridicità

Ai sensi del co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020, la non veridicità delle attestazioni e delle asseverazioni determina rilevanti conseguenze sia in capo al soggetto che le rilascia, sia in capo al soggetto beneficiario del superbonus al 110%⁵⁸.

Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali, ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa da 2.000,00 a 15.000,00 euro per ogni attestazione o asseverazione infedele resa.

Il co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che si applicano le disposizioni della L. 689/81 e che l'organo addetto al controllo sull'osservanza degli obblighi e alla comminazione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 14 della richiamata L. 689/81, è il Ministero dello Sviluppo economico.

Ai sensi dell'art. 119 co. 14 del DL 34/2020, la non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio.

Obblighi assicurativi

Ai sensi del co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020, i soggetti che rilasciano le attestazioni e asseverazioni, di cui al precedente co. 13, devono stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni e asseverazioni e comunque non inferiore a 500.000,00 euro.

La finalità dichiarata dell'obbligo di assicurazione è quello di garantire, sia ai clienti che al bilancio dello Stato, il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

Seppure con riferimento esplicito alle sole asseverazioni "superbonus - efficienza energetica", di cui alla lett. a) del co. 13 del DL 34/2020, il DM 6.8.2020 "Asseverazioni" fornisce alcune indicazioni importanti con riguardo alle compagnie assicurative con le quali possono essere stipulate le relative polizze, nonché con riguardo all'adeguatezza del massimale assicurativo.

Quanto al primo aspetto, l'art. 2 co. 5 del DM 6.8.2020 "Asseverazioni" stabilisce che non sono considerate validi, ai fini degli obblighi assicurativi in questione, "le polizze di assicurazione stipulate con le imprese di assicurazione extracomunitaria, overosia le società di assicurazione aventi sede legale e amministrazione centrale in uno Stato non appartenente all'Unione europea, o non aderente allo Spazio economico europeo", mentre "è consentita anche la stipulazione in coassicurazione".

Quanto al secondo aspetto, l'art. 4 co. 1 lett. h) del DM "Assicurazioni" stabilisce che, tra i controlli automatici cui l'ENEA provvede prima di rilasciare la ricevuta informatica che attesta il positivo deposito telematico dell'asseverazione "superbonus - efficienza energetica", rientra anche il controllo "che, per la polizza di assicurazione, siano riportati la società assicuratrice, il numero della polizza, l'importo complessivo assicurato, la disponibilità residua della copertura assicurativa, che deve essere maggiore o uguale all'importo dell'intervento asseverato".

Se il controllo del riporto della società assicurativa, del numero di polizza e dell'importo complessivo assicurato non suscitano particolari considerazioni (anche perché trattasi di elementi rinvenibili direttamente dalla polizza assicurativa che, ai sensi del co. 4 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Asseverazioni", deve essere allegata all'asseverazione a pena di invalidità e "costituisce parte integrante del documento di asseverazione"), assai più significativo è l'inciso normativo riferito al fatto che la disponibilità residua della copertura assicurativa debba essere maggiore o uguale all'importo asseverato.

Da tale inciso sembra infatti discendere che l'adeguatezza del massimale assicurato (comunque non inferiore a 500.000,00 euro), rispetto al numero delle attestazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto, verrà ri-

⁵⁸ Sulla materia, si veda Alice G. "Perdita del superbonus del 110% con attestazioni e asseverazioni infedeli", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 21.7.2020.

- lett. i) (interventi relativi all'adozione di misure antisismiche⁶⁰, con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione);
- lett. l) (interventi di bonifica dell'amianto e di esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici).

Spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari anziché per interventi

Il co. 2 dell'art. 121 del DL 34/2020 non richiama alla lett. a) il co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR, mentre richiama alla lett. c) il co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, ragione per cui ne consegue che nella generalizzata possibilità di opzione per la cessione del credito o lo "sconto sul corrispettivo":

- non sembrerebbe rientrare la detrazione IRPEF spettante a fronte dell'acquisto di unità immobiliari ubicate in fabbricati interamente ristrutturati, di cui al co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR;
- rientra la detrazione IRPEF/IRES spettante, a titolo di "sismabonus acquisti", di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, a fronte del sostenimento di spese per l'acquisto di unità immobiliari ubicate in edifici oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione, da parte di imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare, che hanno consentito un miglioramento di una o due classi sismiche.

Tuttavia, la risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.1.0.2020 n. 7 ha affermato che *"l'opzione può essere esercitata anche dagli acquirenti [...] che hanno diritto alla detrazione di cui al comma 3 dell'articolo 16-bis del TUIR"*.

Codici identificativi

Ai fini della presentazione della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, le istruzioni per la compilazione del modello identificano 27 diverse tipologie di intervento, attribuendo a ciascuna delle quali un codice identificativo da "1" a "27".

I codici da "1" a "21" identificano le tipologie di intervento che possono essere effettuati su unità immobiliari o su parti comuni di un edificio⁶¹.

I codici da "22" a "25" identificano le tipologie di intervento effettuate su parti comuni di edifici per le quali si sceglie di avvalersi della detrazione IRPEF/IRES nella misura di 40.000,00 euro oppure di 136.000,00 euro per unità immobiliare, da moltiplicare per il numero delle unità immobiliari di cui si compone l'edificio, a seconda che gli interventi riguardino solo la riqualificazione energetica, oppure combinino insieme la riqualificazione energetica e il miglioramento sismico, ai sensi, rispettivamente, dei co. 2-*quater* e 2-*quater*¹ dell'art. 14 del DL 63/2013⁶².

I codici "26" e "27" identificano le opzioni che vengono esercitate in relazione alla detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di "sismabonus acquisti", ai sensi del co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013⁶³.

⁶⁰ Ove gli interventi non siano quelli che consentono di beneficiare del c.d. "sismabonus" ai sensi dei co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (ad esempio perché l'immobile si trova in una zona a rischio sismico 4), seppur gli stessi possano comunque rientrare tra quelli di ristrutturazione edilizia o di manutenzione straordinaria di cui alle lett. a) e b) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR.

⁶¹ Si veda il successivo § 5.1.

⁶² Si veda il successivo § 5.2.

⁶³ Si veda il successivo § 5.3.

CODICE INTERVENTO	TIPOLOGIA INTERVENTO	INTERVENTO SUPERBONUS
INTERVENTI EFFETTUATI SULLE UNITÀ IMMOBILIARI O SU PARTI COMUNI DI UN EDIFICIO		
INTERVENTI TRAINANTI SUPERBONUS		
1	Intervento di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali o inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25%	
2	Intervento per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti	
INTERVENTI DI EFFICIENZA ENERGETICA		
3	Intervento di riqualificazione energetica su edificio esistente	
4	Intervento su involucro di edificio esistente (tranne l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi)	X
5	Intervento di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi	X
6	Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione \geq classe A	X
7	Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione \geq classe A+ sistemi di termoregolazione o con generatori ibridi o con pompe di calore; intervento di sostituzione di scaldacqua	X
8	Intervento di installazione di pannelli solari/collettori solari	X
9	Acquisto e posa in opera di schermature solari	X
10	Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili	X
11	Acquisto e posa in opera di sistemi di microgenerazione in sostituzione di impianti esistenti	X
12	Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto (Sistemi building automation)	X
INTERVENTI ANTISISMICI IN ZONA SISMICA 1, 2 E 3		
13	Intervento antisismico	X
14	Intervento antisismico da cui deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore	X
15	Intervento antisismico da cui deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a due classi di rischio inferiore	X
ALTRI INTERVENTI		
16	Intervento per il conseguimento di risparmi energetici, con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia	X (solo per le comunità energetiche)
17	Intervento di manutenzione straordinaria, restauro e recupero conservativo o ristrutturazione edilizia e intervento di manutenzione ordinaria effettuato sulle parti comuni di un edificio	
18	Intervento di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti	
19	Intervento per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici	X
20	Intervento per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati	X
21	Intervento per l'installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici	X
INTERVENTI EFFETTUATI SU PARTI COMUNI DI UN EDIFICIO		
22	Intervento di efficienza energetica di isolamento che interessa l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie	
23	Intervento di efficienza energetica finalizzato a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che consegua almeno la qualità media di cui al decreto del MISE 26 giugno 2015	
24	Intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a una classe di rischio inferiore)	
25	Intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a due classi di rischio inferiori)	
INTERVENTI EFFETTUATI SULLE UNITÀ IMMOBILIARI		
26	Acquisto di un'unità immobiliare antisismica in zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a una classe di rischio inferiore)	X
27	Acquisto di un'unità immobiliare antisismica in zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a due classi di rischio inferiori)	X

5.1 INTERVENTI SU UNITÀ IMMOBILIARI O PARTI COMUNI DI EDIFICI

I codici da "1" a "21" identificano le tipologie di intervento che possono essere effettuati su unità immobiliari o su parti comuni di un edificio.

La tabella, di seguito riportata contenuta nelle istruzioni per la compilazione del modello di "Comunicazione", li suddivide ulteriormente tra:

- "interventi trainanti superbonus" (codici identificativi "1" e "2");
- "interventi di efficienza energetica" (codici identificativi da "3" a "12");
- "interventi antisismici in zona sismica 1, 2 e 3" (codici identificativi da "13" a "15");
- "altri interventi" (codici identificativi da "16" a "21").

5.1.1 Interventi "trainanti" superbonus

Ai fini della presentazione del modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, gli "interventi trainanti superbonus" identificano:

- quelli "di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali, o inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25%" (codice identificativo "1");
- quelli "per la sostituzione degli impianti di climatizzazione esistenti" (codice identificativo "2").

Codice identificativo "1" - Intervento di isolamento termico delle superfici opache, verticali, orizzontali o inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25%

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "1" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento di isolamento termico delle superfici opache, verticali, orizzontali o inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25%".

Si tratta degli interventi di cui alla lett. a) del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Relativamente a tali interventi, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1) ha precisato che:

- la superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato, rispetto alla quale va verificato il requisito del superamento del 25%, è data dalle superfici opache verticali (pareti generalmente esterne), orizzontali (coperture, pavimenti) ed inclinate "delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettino i requisiti di trasmittanza "U" (dispersione di calore), espressa in W/m^2K , definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008";
- ai fini della verifica del superamento del 25% della superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato, si può dunque tenere conto anche degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto soltanto "a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno";
- i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori.

Giova sottolineare che, mentre nel caso di interventi aventi per oggetto parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari (si veda il successivo § 8.1.1) o edifici unifamiliari (si veda il successivo § 8.1.2), il requisito del superamento del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'intero edificio, nel caso di interventi aventi per oggetto unità immobiliari site in edifici composti da più unità, ma funzionalmente indipendenti e dotate di accesso autonomo all'esterno (si veda il successivo § 8.1.3), il requisito del superamento del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato della singola unità immobiliare "indipendente e autonoma".

La circostanza che, per le unità immobiliari "non indipendenti e autonome" site in edifici composti da più unità immobiliari, sia comunque necessario fare riferimento alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'intero edificio, non esclude a priori che, negli edifici condominiali di dimensioni più ridotte, un intervento di isolamento termico dell'involucro, effettuato con riguardo a una singola unità immobiliare, superi la soglia del 25% riferita all'intero edificio.

Si pensi, ad esempio, al caso di un edificio suddiviso in due unità immobiliari su due piani (con un unico accesso comune all'esterno).

Se il condomino del primo piano procede in autonomia (ovviamente, previa autorizzazione dell'altro condomino) all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del tetto (oppure se il condomino del piano terra procede in autonomia all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del pavimento contro terra), il requisito del 25% può risultare verificato con riguardo non già alla superficie disperdente lorda della singola unità immobiliare (circo-

stanza irrilevante, visto che non si tratta di unità "indipendente e autonoma"), ma direttamente con riguardo alla superficie disperdente lorda dell'intero edificio.

In questo caso, come confermato da una risposta dell'Agenzia delle Entrate inclusa tra le FAQ pubblicate sul sito a settembre 2020, l'intervento può qualificarsi come "trainante" ai fini del superbonus e beneficiare della detrazione al 110%, purché ovviamente risultino rispettati tutti i requisiti oggettivi e soggettivi di legge.

Nel caso però gli interventi di isolamento termico siano realizzati sulle pareti interne dell'unità immobiliare, invece che sull'involucro esterno dell'edificio in corrispondenza dell'unità immobiliare, si è in presenza di un intervento non riconducibile a priori al novero di quelli "trainanti" di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, per il quale resta esperibile il "normale" ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, salvo naturalmente che venga "trainato" nel superbonus dall'effettuazione congiunta di interventi "trainanti" sulle parti comuni da parte del condominio (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.9.2020 n. 408).

Il § 2.1 lett. f), g) e h) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che, ai fini della spettanza del beneficio fiscale, gli interventi in questione devono soddisfare i seguenti requisiti tecnici:

- il superamento del 25% della superficie disperdente lorda deve verificarsi tenendo conto dell'intera superficie dell'edificio verso l'esterno, verso vani interni non riscaldati e verso il terreno;
- i valori delle trasmittanze termiche dei vecchi elementi strutturali (strutture opache e trasparenti) devono risultare superiori ai pertinenti valori limite riportati nel successivo Allegato E;
- i valori delle trasmittanze termiche dei nuovi elementi strutturali devono risultare inferiori ai pertinenti valori riportati nel medesimo Allegato E.

L'ultimo periodo del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020 statuisce che i materiali isolanti, utilizzati nell'ambito degli interventi sull'involucro degli edifici, devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11.10.2017, in *G.U.* 6.11.2017 n. 259.

Per poter fruire del superbonus al 110% è però necessario che, oltre al rispetto dei predetti requisiti "tecnici individuali" dell'intervento, risulti rispettato anche il requisito di "miglioramento energetico complessivo" di cui al co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, in quanto, per poter rientrare nella casistica di cui al codice identificativo "1", gli interventi devono assicurare (anche non da soli, bensì congiuntamente ad altri interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e "trainati", nonché agli eventuali interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo integrati) il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio (o delle singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi all'esterno), ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

Tanto i requisiti "tecnici individuali" quanto i requisiti di "miglioramento energetico complessivo" devono essere asseverati dai tecnici abilitati nell'ambito della asseverazione di cui alla lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020⁶⁴.

Stante l'esplicito richiamo normativo alle sole "superfici opache verticali, orizzontali e inclinate" e non anche ad altri elementi costituenti l'involucro edilizio, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 3.11.2020 n. 521 ha ritenuto che non rientrano tra questi interventi, "trainanti" ai fini del superbonus al 110%, quelli di sostituzione di pareti verticali di immobili costituite da vetrate con pareti isolanti.

Codice identificativo "2" - Intervento per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "2" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti".

Si tratta degli interventi di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Relativamente a tali interventi, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.2 e 2.1.3) ha sottolineato che deve trattarsi di interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con:

- impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato della Commissione (UE) 18.2.2013 n. 811/2013, a pompa di calore, ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo;

⁶⁴ Si veda il precedente § 4.2.1.

- impianti di microgenerazione;
- impianti a collettori solari.

Se gli interventi riguardano edifici ubicati in Comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione 10.7.2014 n. 2014/2147 o 28.5.2015 n. 2015/2043, tanto nel caso in cui gli interventi riguardino parti comuni dell'edificio (lett. b), quanto nel caso in cui riguardino edifici unifamiliari, o singole unità immobiliari di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti (lett. c), le lett. b) e c) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020 estendono il novero dei rispettivi interventi agevolati anche a quelli di "allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, definiti ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera tt), del decreto legislativo 4 luglio 2014 n. 102".

Inoltre, limitatamente agli interventi che riguardano edifici unifamiliari, o singole unità immobiliari di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti, ubicati in zone non metanizzate nei Comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione 10.7.2014 n. 2014/2147 o 28.5.2015 n. 2015/2043, la lett. c) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020 estende il novero degli interventi agevolati anche a quelli di sostituzione "con caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle individuata ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 7 novembre 2017, n. 186".

Di seguito una tabella riepilogativa degli interventi che, in presenza dei requisiti soggettivi e degli altri requisiti oggettivi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020, rientrano nel novero degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", da indicare nella "Comunicazione" con il codice identificativo "2".

Norma di riferimento	Interventi con codice identificativo "2"
Let. d) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti" ⁶⁵	Di "installazione di collettori solari [...] in sostituzione, anche parziale, delle funzioni di riscaldamento ambiente e produzione di acqua calda sanitarie assolate prima dell'intervento dall'impianto di climatizzazione invernale esistente"
Punto I e III della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti" ⁶⁶	Di "sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione"
Punto II e III della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti"	Interventi di cui al punto precedente "con la contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02"
Punto VI della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti"	Di "sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotate di pompe di calore ad alta efficienza, anche con sistemi geotermici a bassa entalpia, destinati alla climatizzazione invernale con o senza produzione di acqua calda sanitaria e alla climatizzazione estiva se reversibili, aventi i requisiti di cui all'Allegato F [del DM 6.8.2020 "Requisiti"]"
Punto VIII della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti" ⁶⁷	Di "sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore e caldaia a condensazione, realizzati e concepiti per funzionare in abbinamento tra loro"
Punto X della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti" ⁶⁸	Di "sostituzione funzionale, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di micro-cogeneratori di potenza elettrica inferiore a 50kWe"
Punto XII della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti" ⁶⁹	Di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria, ma soltanto "quando l'installazione di scaldacqua a pompa di

⁶⁵ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono soddisfare i requisiti previsti dal § 3 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020.

⁶⁶ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono consistere nella sostituzione di impianti di climatizzazione invernale esistenti "con impianti di climatizzazione invernale dotati di caldaie a condensazione con efficienza energetica stagionale per il riscaldamento d'ambiente maggiore o uguale al 90%, pari al valore minimo della classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 81/2013 della Commissione europea del 18 febbraio 2013 o, per le caldaie a condensazione di potenza superiore a 400 kW, con rendimento termico utile maggiore o uguale a 98,2% misurato secondo le norme UNI EN 15502" (lett. a) del § 4.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020).

⁶⁷ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono presentare tutte le caratteristiche tecniche previste dalle lett. a), b), c), d) ed e) del § 6.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020.

⁶⁸ Ai sensi del § 7.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020, tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono condurre a un risparmio di energia primaria "PES" (come definito all'Allegato III del DM 4.8.2011) pari almeno al 20% e devono impiegare tutta l'energia termica prodotta per soddisfare la richiesta termica per la climatizzazione degli ambienti e la produzione di acqua calda sanitaria.

Norma di riferimento	Interventi con codice identificativo "2"
<i>segue</i>	<i>calore in sostituzione di un sistema di produzione di acqua calda [...] avviene con lo stesso generatore di calore destinato alla climatizzazione invernale"</i>
Punto XIV della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti" ⁷⁰	Di "sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle individuata ai sensi del" DM 7.11.2017 n. 186, ma soltanto se effettuati su immobili che ricadono nelle "aree non metanizzate nei comuni non interessati dalle procedure di infrazione comunitaria"
Punto XV della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti"	Di "allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, definiti ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera tt), del decreto legislativo 4 luglio 2014 n. 102", ma soltanto se effettuati nei "comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione"

Resta ben inteso che, nel caso in cui gli interventi riguardino parti comuni di edifici condominiali, invece che edifici unifamiliari o unità immobiliari di edifici plurifamiliari, gli interventi di sostituzione devono riguardare impianti centralizzati.

A tale proposito, giova ricordare quanto a suo tempo chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21 (risposta 3.4), richiamata anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 316), con riguardo alla "ordinaria" disciplina dell'ecobonus, ossia che "se l'intervento prevede l'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato in un edificio in cui solo alcuni appartamenti sono già dotati di impianto di riscaldamento, la detrazione non può essere riconosciuta sull'intera spesa sostenuta ma deve essere limitata alla sola spesa riferibile alle unità immobiliari nelle quali l'impianto era già presente" e che "per individuare la quota della spesa detraibile deve essere utilizzato un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferite a ciascun appartamento"⁷¹.

Sempre con riguardo agli impianti di climatizzazione invernale centralizzati, la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2007 n. 36 (§ 3.4) ha chiarito, con riguardo alla "ordinaria" disciplina dell'ecobonus, che, se rispondenti alle caratteristiche tecniche previste, sono agevolabili anche gli interventi di trasformazione degli impianti di climatizzazione invernale centralizzati aventi la finalità di rendere applicabile la contabilizzazione del calore.

Così come quelli di cui al codice identificativo "1", anche questi interventi, per poter rientrare nella casistica di cui al codice identificativo "2", devono, ai sensi del co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, soddisfare non solo i requisiti tecnici minimi previsti dal DM "Requisiti" dell'6.8.2020, ma anche assicurare (anche non da soli, bensì congiuntamente ad altri interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e "trainati", nonché agli eventuali interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo integrati) il miglioramento di almeno due classi energetiche, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

Tanto i requisiti "tecnici individuali" quanto i requisiti di "miglioramento energetico complessivo" devono essere asseverati dai tecnici abilitati nell'ambito della asseverazione di cui alla lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020⁷².

5.1.2 Interventi di efficienza energetica

Ai fini della presentazione del modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, gli "interventi di efficienza energetica" identificano:

- quelli "riqualificazione energetica di edificio esistente" (codice identificativo "3");
- quelli "su involucro di edificio esistente (tranne l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi)" (codice identificativo "4");
- quelli "di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi" (codice identificativo "5");
- quelli "di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione pari o superiori alla classe A" (codice identificativo "6");
- quelli "di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione pari o superiori alla classe A + sistemi di termoregolazione o con generatori ibridi o con pompe di calore; intervento di sostituzione di scaldacqua" (codice identificativo "7");
- quelli "di installazione di pannelli solari/collettori solari" (codice identificativo "8");

⁶⁹ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono essere effettuati nel "rispetto della condizione prevista dal punto 3, lettera c) dell'allegato 2 al decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28 (COP > 2,6)" (§ 8.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020).

⁷⁰ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono rispettare i pertinenti requisiti di cui all'Allegato G del DM "Requisiti" 6.8.2020.

⁷¹ Cfr. anche Zanetti E., Zeni A. "Ecobonus e superbbonus con impianto di riscaldamento", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.8.2020.

⁷² Si veda il precedente § 4.2.1.

- quelli "acquisto e posa in opera di schermature solari" (codice identificativo "9");
- quelli di "acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili" (codice identificativo "10");
- quelli di "acquisto e posa in opera di sistemi di microgenerazione in sostituzione di impianti esistenti" (codice identificativo "11");
- quelli di "acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto (Sistemi *building automation*)" (codice identificativo "12").

In presenza dei necessari presupposti soggettivi ed oggettivi, tutti questi interventi possono essere "trainati" nella disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020⁷³.

Tra i necessari presupposti, vi è in particolare quello che gli interventi assicurino (anche non da soli, bensì congiuntamente ad altri interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e "trainati", nonché agli eventuali interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo integrati) il miglioramento di almeno due classi energetiche, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta⁷⁴.

Codice identificativo "3" - Intervento di riqualificazione energetica su edificio esistente

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "3" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "*Intervento di riqualificazione energetica su edificio esistente*".

Si tratta degli interventi di cui al co. 344 dell'art. 1 della L. 296/2006.

Per poter beneficiare della detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di ecobonus sulle spese sostenute, gli interventi di riqualificazione energetica globale eseguiti su edifici esistenti, di cui all'art. 1 co. 344 della L. 296/2006, devono consentire all'edificio di rientrare nei parametri definitivi dei c.d. "edifici a energia quasi zero", di cui al § 3.4 dell'Allegato 1 al DM "Requisiti Minimi" 26.6.2015.

Questi interventi sono agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus (non possono essere "trainati" nel superbonus) e la sussistenza dei requisiti deve essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020.

In questo caso, l'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, ma soltanto quello riferito alla situazione *post* intervento.

Giova sottolineare che questi interventi non sono definiti in funzione della tipologia, bensì in funzione del risultato.

In tale categoria rientra dunque qualsiasi intervento, o insieme di interventi, che aumentano nei termini richiesti l'efficienza energetica dell'edificio.

Sono però esclusi, ai sensi dell'art. 14 co. 2.1 secondo periodo del DL 63/2013, gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato della Commissione (UE) 18.2.2013 n. 811/2013.

Resta ben inteso che la scelta di agevolare *ex co.* 344 un intervento, che incide sui fabbisogni di energia primaria per la climatizzazione invernale, impedisce a quel punto al contribuente di fruire, per il medesimo intervento o anche per parti di esso, delle detrazioni IRPEF/IRES previste dalle altre norme con riguardo a specifici interventi di riqualificazione energetica⁷⁵.

Codice identificativo "4" - Intervento su involucro di edificio esistente (tranne l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi)

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "4" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "*Intervento su involucro di edificio esistente (tranne l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi)*".

Si tratta degli interventi di cui al co. 345 dell'art. 1 della L. 296/2006 (interventi sull'involucro dell'edificio), ma limitatamente a quelli di cui al punto i) della lett. b) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", ossia quelli

⁷³ Si veda il successivo § 6.1.

⁷⁴ Si veda il precedente § 4.2.1.

⁷⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29, § 1.1.

che riguardano "le strutture opache verticali e/o le strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno, verso vani non riscaldati e contro terra".

La specificazione "contro terra", assente nella definizione degli interventi che era precedentemente rinvenibile dall'art. 1 co. 3 del DM 19.2.2007, conferma e "codifica" l'orientamento interpretativo, a suo tempo espresso dalla ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2012 n. 71, in ordine al fatto che rientrassero nel novero di questi interventi anche quelli di posatura di pavimenti (ad esempio, in legno) "contro terra".

Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono determinare una variazione della trasmittanza delle strutture su cui si interviene, tra le risultanze *ante* intervento e le risultanze *post* intervento, coerente alle soglie indicate nella Tabella 1 dell'Allegato E al DM 6.8.2020 "Requisiti".

In particolare, ai sensi della lett. a) del punto 2.1 dell'Allegato A al DM 6.8.2020 "Requisiti", è necessario che:

- il valore della trasmittanza ante intervento sia superiore alle soglie individuate dal richiamato Allegato E (questo valore può essere assunto come "valore medio anche stimato");
- il valore della trasmittanza post intervento sia inferiore o massimo uguale alle soglie individuate dal richiamato Allegato E (questo valore deve invece essere certificato o calcolato).

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020.

In questo caso, l'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, ma soltanto quello riferito alla situazione *post* intervento.

Codice identificativo "5" - Intervento di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "5" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi".

Si tratta degli interventi di cui al co. 345 dell'art. 1 della L. 296/2006 (interventi sull'involucro dell'edificio), ma limitatamente a quelli di cui al punto ii) della lett. b) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", ossia quelli che riguardano "la sostituzione di finestre comprensive di infissi delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno e verso vani non riscaldati".

Se delimitano l'involucro riscaldato dell'edificio verso l'esterno, o delimitano vani riscaldati verso vani non riscaldati, possono rientrare nell'ambito di applicazione dell'agevolazione, alle stesse condizioni delle finestre, anche i portoni di ingresso⁷⁶.

Anche questi interventi, così come i precedenti, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono determinare una variazione della trasmittanza delle strutture su cui si interviene, tra le risultanze *ante* intervento e le risultanze *post* intervento, coerente alle soglie indicate nella Tabella 1 dell'Allegato E al DM 6.8.2020 "Requisiti".

In particolare, ai sensi della lett. a) del punto 2.1 dell'Allegato A al DM 6.8.2020 "Requisiti", è necessario che:

- il valore della trasmittanza *ante* intervento sia superiore alle soglie individuate dal richiamato Allegato E (questo valore può essere assunto come "valore medio anche stimato");
- il valore della trasmittanza *post* intervento sia inferiore o massimo uguale alle soglie individuate dal richiamato Allegato E (questo valore deve invece essere certificato o calcolato).

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

- se i lavori di sostituzione concernono interi edifici composti da più unità immobiliari, deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020 (in questo caso, l'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, ma soltanto quello riferito alla situazione *post* intervento);

⁷⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21, § 3.2.

- se i lavori di sostituzione concernono singole unità immobiliari, può essere attestata mediante una dichiarazione dei fornitori o installatori (in questo caso, l'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 non prevede l'obbligatorietà della produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica).

Codice identificativo "6" - Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione uguale o maggiore alla classe A

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "6" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un *"Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione uguale o maggiore alla classe A"*.

Si tratta degli interventi di cui al co. 347 dell'art. 1 della L. 296/2006 (interventi riguardanti gli impianti di climatizzazione invernale e produzione di acqua calda sanitaria), ma limitatamente a quelli di cui al punto i) della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", ossia quelli che riguardano *"la sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione"*.

Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono consistere nella sostituzione di impianti di climatizzazione invernale esistenti *"con impianti di climatizzazione invernale dotati di caldaie a condensazione con efficienza energetica stagionale per il riscaldamento d'ambiente maggiore o uguale al 90%, pari al valore minimo della classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 81/2013 della Commissione europea del 18 febbraio 2013 o, per le caldaie a condensazione di potenza superiore a 400 kW, con rendimento termico utile maggiore o uguale a 98,2% misurato secondo le norme UNI EN 15502"* (lett. a del § 4.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti").

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

- se si tratta di impianti con potenza termica utile nominale non superiore a 100 kW, deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020;
- se si tratta di impianti con potenza termica utile nominale superiore a 100 kW, può essere attestata mediante una dichiarazione dei fornitori o installatori.

Si ricorda che la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2007 n. 36 (§ 3.4) ha chiarito che, se rispondenti ai requisiti tecnici previsti, sono agevolabili anche *"gli interventi finalizzati alla trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianti di climatizzazione invernale centralizzati con contabilizzazione del calore e quelli finalizzati alla trasformazione degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore"*, mentre sono da considerare esclusi gli interventi di *"trasformazione dell'impianto di climatizzazione invernale da centralizzato a individuale o autonomo"*.

Poiché questi interventi possono rientrare anche nella disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, non solo come interventi "trainati"⁷⁷, ma anche come interventi essi stessi "trainanti", ai sensi delle lett. b) o c) del co. 1 dell'art. 119, ove tale sia presupposto di spettanza della detrazione IRPEF/IRES il codice identificativo che deve essere indicato è il "2" e non il "6".

Codice identificativo "7" - Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione uguale o maggiore alla classe A + sistemi di termoregolazione o con generatori ibridi o con pompe di calore; intervento di sostituzione di scaldacqua

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "7" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un *"Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione uguale o maggiore alla classe A + sistemi di termoregolazione o con generatori ibridi o con pompe di calore; intervento di sostituzione di scaldacqua"*.

Si tratta degli altri interventi di cui al co. 347 dell'art. 1 della L. 296/2006 (interventi riguardanti gli impianti di climatizzazione invernale e produzione di acqua calda sanitaria), dettagliati dalla lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", diversi da quelli di cui al punto i) per i quali il diverso codice identificativo ("6") è neces-

⁷⁷ Si veda il successivo § 6.1.

sario in ragione della diversa percentuale applicabile sulle spese sostenute per determinare la detrazione IRPEF/IRES spettante (50% per gli interventi di cui al codice identificativo "6"; 65% per questi).

Nel dettaglio, si tratta dei seguenti interventi elencati dalla lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti".

Norma di riferimento lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti"	Interventi con codice identificativo "7"
Punto II) ⁷⁸	<i>"i medesimi interventi di cui al punto i [quelli del codice identificativo "6"], con la contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02"</i>
Punto IV) ⁷⁹	quelli di "sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori d'aria calda a condensazione"
Punto V) ⁸⁰	quelli di "sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotate di pompe di calore ad alta efficienza, anche con sistemi geotermici a bassa entalpia, destinati alla climatizzazione invernale con o senza produzione di acqua calda sanitaria e alla climatizzazione estiva se reversibili, aventi i requisiti di cui all'Allegato F [del DM 6.8.2020 "Requisiti"]"
Punto VII) ⁸¹	quelli di "sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore e caldaia a condensazione, realizzati e concepiti per funzionare in abbinamento tra loro"
Punto XI) ⁸²	quelli di "sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria"

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

⁷⁸ Ove in relazione a questi interventi si integrino anche i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il codice identificativo che deve essere indicato non è "7", bensì "2", perché questi interventi rientrano tra quelli "trainanti" di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 e non tra quelli meramente "trainati", di cui al co. 2 dell'art. 119, quando effettuati congiuntamente ad un intervento "trainante".

⁷⁹ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono comportare l'installazione di "generatori di aria calda a condensazione con rendimento termico utile riferito al potere calorifico inferiore a carico pari al 100% della potenza termica utile nominale maggiore o uguale a $93 + 2 \log(P_n)$, dove $\log P_n$ è il logaritmo, e dove per valori P_n maggiori di 400 kW si applica il limite massimo corrispondente a 400 kW" (lett. b) del § 4.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020). Ove in relazione a questi interventi si integrino anche i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il codice identificativo che deve essere indicato non è "7", bensì "2", perché questi interventi rientrano tra quelli "trainanti" di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 e non tra quelli meramente "trainati", di cui al co. 2 dell'art. 119, quando effettuati congiuntamente ad un intervento "trainante".

⁸⁰ Ove in relazione a questi interventi si integrino anche i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il codice identificativo che deve essere indicato non è "7", bensì "2", perché questi interventi rientrano tra quelli "trainanti" di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 e non tra quelli meramente "trainati", di cui al co. 2 dell'art. 119, quando effettuati congiuntamente ad un intervento "trainante".

⁸¹ Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono presentare tutte le caratteristiche tecniche previste dalle lett. a), b), c), d) ed e) del § 6.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020. Ove in relazione a questi interventi si integrino anche i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il codice identificativo che deve essere indicato non è "7", bensì "2", perché questi interventi rientrano tra quelli "trainanti" di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 e non tra quelli meramente "trainati", di cui al co. 2 dell'art. 119, quando effettuati congiuntamente ad un intervento "trainante".

⁸² Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono essere effettuati nel "rispetto della condizione prevista dal punto 3, lettera c) dell'allegato 2 al decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28 (COP > 2,6)" (§ 8.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020). Questi interventi possono rientrare tra gli interventi "trainanti" del superbonus al 110, di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, solo "quando l'installazione di scaldacqua a pompa di calore in sostituzione di un sistema di produzione di acqua calda [...] avviene con lo stesso generatore di calore destinato alla climatizzazione invernale" (punto xii della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM "Requisiti" 6.8.2020). Solo in tal caso, pertanto, ove ricorrano i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il codice identificativo che deve essere indicato non è "7", bensì "2", perché solo in tal caso questi interventi rientrano tra quelli "trainanti" e non tra quelli meramente "trainati".

- se si tratta di impianti con potenza termica utile nominale non superiore a 100 kW, deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020;
- se si tratta di impianti con potenza termica utile nominale superiore a 100 kW, può essere attestata mediante una dichiarazione dei fornitori o installatori.

Con riguardo agli interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore, il punto 8.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020 consente sempre che, al di fuori dei casi in cui trova applicazione il superbonus al 110%, l'attestazione dei requisiti avvenga mediante una dichiarazione del fornitore o ricorrendo "direttamente" alla documentazione a corredo del prodotto.

Si ricorda che la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2007 n. 36 (§ 3.4) ha chiarito che, se rispondenti ai requisiti tecnici previsti, sono agevolabili anche "gli interventi finalizzati alla trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianti di climatizzazione invernale centralizzati con contabilizzazione del calore e quelli finalizzati alla trasformazione degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore", mentre sono da considerare esclusi gli interventi di "trasformazione dell'impianto di climatizzazione invernale da centralizzato a individuale o autonomo".

Codice identificativo "8" - Intervento di installazione di pannelli solari/collettori solari

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "8" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento di installazione di pannelli solari/collettori solari".

Si tratta degli interventi di cui al co. 346 dell'art. 1 della L. 296/2006 (interventi di installazione di collettori solari), ossia degli interventi di installazione di collettori solari "per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università" (lett. c) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti").

Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono soddisfare i requisiti previsti dal § 3 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti".

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

- se si tratta di impianti la cui superficie è pari o superiore a 20 metri quadrati, deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020;
- se si tratta di impianti la cui superficie è inferiore a 20 metri quadrati, può essere attestata mediante una dichiarazione del produttore.

Come chiarito dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, la detrazione IRPEF/IRES:

- spetta anche se l'edificio in cui sono installati i pannelli solari è privo di un impianto di riscaldamento⁸³;
- non spetta se i pannelli solari producono energia elettrica (invece che termica), o generano come *output* finale acqua fredda per la climatizzazione estiva⁸⁴.

Poiché in taluni specifici casi questi interventi possono rientrare anche nella disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, non solo come interventi "trainati" (si veda il successivo § 3.2), ma anche come interventi essi stessi "trainanti", ai sensi delle lett. b) o c) del co. 1 dell'art. 119, ove tale sia presupposto di spettanza della detrazione IRPEF/IRES il codice identificativo che deve essere indicato è il "2" e non l'"8".

Codice identificativo "9" - Acquisto e posa in opera di schermature solari

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "9" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Acquisto e posa in opera di schermature solari".

Si tratta degli interventi di cui all'art. 14 co. 2 lett. b) del DL 63/2013, ossia degli interventi di posa in opera di schermature solari, di cui all'Allegato M del DLgs. 311/2006, "che riguardano, in particolare, l'installazione di sistemi di schermatura e/o chiusure tecniche oscuranti mobili, montate in modo solidale all'involucro edilizio o ai suoi componenti".

⁸³ Circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21 § 3.4.

⁸⁴ Ris. Agenzia delle Entrate 14.7.2008 n. 299 e 7.2.2011 n. 12.

Tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono soddisfare i requisiti previsti dalla lett. b) del § 2.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti".

In particolare, è richiesto che:

- i sistemi siano installati all'interno, all'esterno o integrate alla superficie finestrata e che, limitatamente alle sole schermature solari, siano installate *"esclusivamente sulle esposizioni da Est (E) a Ovest (O) passando per il Sud (S)";*
- inoltre che, per i componenti finestrati con orientamento da Est a Ovest passando per Sud, la prestazione di schermatura solare installata abbia il valore del fattore di trasmissione solare g_{tot} (serramento più schermatura) minore o uguale a 0,35.

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

- nei casi in cui è obbligatorio il deposito in Comune della relazione tecnica di cui all'art. 8 del DLgs. 192/2005, deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020;
- nei casi in cui non è obbligatorio il deposito in Comune della relazione tecnica di cui all'art. 8 del DLgs. 192/2005, può essere attestata mediante una dichiarazione del produttore.

Codice identificativo "10" - Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "10" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un *"Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili"*.

Si tratta degli interventi di cui all'art. 14 co. 2-bis del DL 63/2013 che consistono nella *"installazione di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili"* (punto xiii della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti").

Come sottolineato anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 328), questi impianti di climatizzazione invernale sono gli unici la cui installazione, in edifici privi di impianti di climatizzazione invernale, rientra nell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, posto che tutti gli altri interventi agevolati aventi per oggetto impianti di climatizzazione invernale presuppongono una logica di sostituzione di un impianto esistente.

Ai sensi del § 9 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", tali interventi, per poter accedere alla detrazione IRPEF/IRES, devono rispettare i pertinenti requisiti di cui al successivo Allegato G.

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

- se si tratta di impianti con potenza termica utile nominale non superiore a 100 kW, deve comunque essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020;
- se si tratta di impianti con potenza termica utile nominale superiore a 100 kW, può essere attestata mediante una dichiarazione del fornitore del generatore.

Codice identificativo "11" - Acquisto e posa in opera di sistemi di microgenerazione in sostituzione di impianti esistenti

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "11" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un *"Acquisto e posa in opera di sistemi di microgenerazione in sostituzione di impianti esistenti"*.

Si tratta degli interventi di cui all'art. 14 co. 2 lett. b-bis) del DL 63/2013 che, come specificato dal punto ix della lett. e) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", consistono nella *"sostituzione funzionale, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di micro-generatori di potenza elettrica inferiore a 50kW_e"*.

Ai sensi del § 7.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", tali interventi, per poter accedere alla detrazione

IRPEF/IRES, devono condurre a un risparmio di energia primaria "PES" (come definito all'Allegato III del DM 4.8.2011) pari almeno al 20% e devono impiegare tutta l'energia termica prodotta per soddisfare la richiesta termica per la climatizzazione degli ambienti e la produzione di acqua calda sanitaria.

La sussistenza dei requisiti deve essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020, alla quale deve anche essere allegata la dichiarazione del fornitore dell'unità di micro-cogenerazione prevista dal punto 7.3 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020.

Ove in relazione a questi interventi si integrino anche i presupposti soggettivi ed oggettivi per l'applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, il codice identificativo che deve essere indicato non è "11", bensì "2", perché questi interventi rientrano tra quelli "trainanti" di cui alle lett. b) e c) del co. 1 dell'art. 119 e non tra quelli meramente "trainati", di cui al co. 2 dell'art. 119, quando effettuati congiuntamente ad un intervento "trainante".

Codice identificativo "12" - Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto (Sistemi building automation)

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "12" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto (Sistemi building automation)".

Si tratta degli interventi di cui all'art. 1 co. 88 della L. 208/2015 che, come specificato dalla lett. f) del co. 1 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", consistono nella "installazione e messa in opera, nelle unità abitative, di dispositivi e sistemi di building automation".

Ai sensi del punto 11.1 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020, la tecnologia deve afferire "almeno alla classe B della norma EN 15232".

Poiché la finalità espressa della norma è quella di agevolare -solo i dispositivi "volti ad aumentare la consapevolezza dei consumi energetici da parte degli utenti e a garantire un funzionamento efficiente degli impianti", le lett. a), b) e c) del co. 88 dell'art. 1 della L. 208/2015 stabiliscono che detti dispositivi devono:

- mostrare attraverso canali multimediali i consumi energetici, mediante la fornitura periodica dei dati;
- mostrare le condizioni di funzionamento correnti e la temperatura di regolazione degli impianti;
- consentire l'accensione, lo spegnimento e la programmazione settimanale degli impianti da remoto.

Se questi interventi sono "trainati" nel superbonus al 110% (si veda il successivo § 6.1), la sussistenza dei requisiti deve essere attestata dai tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020. (si veda il precedente § 4.2.1).

Se sono invece agevolabili "solo" ai fini dell'ecobonus, la sussistenza dei requisiti:

- se l'intervento si riferisce a impianti di potenza utile pari o superiore a 100 kW, deve essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020 (oppure, in alternativa, deve risultare da "idonea documentazione prodotta dal fornitore degli apparecchi");
- se l'intervento si riferisce a impianti di potenza utile inferiore a 100 kW, può essere attestata mediante una dichiarazione dell'installatore.

La circ. Agenzia delle Entrate 18.5.2016 n. 20 (§ 8) ha chiarito che questo tipo di spese erano da considerarsi già ricomprese tra quelle che potevano beneficiare dell'ecobonus e che la portata innovativa della "estensione" (a partire dal 2016) sia dunque da ravvisarsi nel fatto che diventano agevolate anche le spese di acquisto, installazione e messa in opera dei dispositivi multimediali che vengono effettuate anche in assenza (o successivamente) di interventi agevolati di riqualificazione energetica.

5.1.3 Interventi antisismici in zona sismica 1, 2 e 3

Ai fini della presentazione del modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, gli "Interventi antisismici in zona sismica 1, 2 e 3" identificano un intervento di miglioramento sismico:

- da cui non derivano passaggi ad una classe di rischio sismico inferiore (codice identificativo "13");
- da cui "deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore" (codice identificativo "14");
- da cui "deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore" (codice identificativo "15").

Le istruzioni al modello di "Comunicazione" chiariscono che, quando la "Comunicazione" si riferisce a queste tipologie di interventi, deve essere barrata anche la casella "Interventi Superbonus"⁸⁵.

Gli interventi in questione sono quelli di cui alla lett. i) dell'art. 16-*bis* del TUIR, ossia gli interventi "relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione" che vengono realizzati "sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente", che comprendono "interi edifici" e, "ove riguardino i centri storici", che siano eseguiti "sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari".

Per attribuire il diritto a fruire del "sismabonus", gli interventi di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR devono però essere eseguiti su edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274, "riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive"⁸⁶.

Per costruzioni adibite "ad attività produttive", la circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 2.2) ha chiarito che si intendono "le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali".

La previsione di tre distinti codici identificativi, nonostante gli interventi siano i medesimi dal punto di vista della loro classificazione oggettiva, discende dal fatto che, pur nell'invarianza del tetto massimo di spese riconosciute ai fini del calcolo della detrazione IRPEF/IRES spettante (96.000,00 euro che, nel caso di interventi su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, vanno moltiplicati per il numero di unità che compongono l'edificio), varia la percentuale da applicare sulle spese detraibili.

Si ricorda che, ai fini della spettanza delle detrazioni IRPEF/IRES nelle maggiori percentuali previste dal co. 1-*quinqies* dell'art. 16 del DL 63/2013, per il caso in cui gli interventi siano effettuati su parti comuni di edifici, non è necessario che le parti comuni dell'edificio siano di proprietà condominiale e che pertanto gli interventi siano effettuati dal condominio, perché rimane possibile che tutte le unità immobiliari di cui si compone l'edificio siano di proprietà di un unico proprietario (o dei medesimi comproprietari), il quale provvede all'effettuazione degli interventi sulle parti comuni dell'edificio interamente posseduto.

La soggettività condominiale per gli interventi effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari costituisce un presupposto dell'agevolazione soltanto se si entra nella disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020⁸⁷.

A tale proposito, vale la pena sottolineare che, per le spese sostenute nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021, laddove sussistano i presupposti soggettivi ed oggettivi che consentono di applicare il superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, agli interventi di miglioramento sismico, le differenze di percentuale da applicare sulle spese detraibili evaporano, posto che in tali casi si rende applicabile il 110% a prescindere dal fatto che gli interventi riguardino singole unità immobiliari o parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari e a prescindere dal fatto che gli interventi non determinino un passaggio ad una classe di rischio inferiore, ovvero determinino il passaggio a una o due classi di rischio inferiore.

Per fruire delle detrazioni maggiorate previste dai co. 1-*quater* e 1-*quinqies* dell'art. 16 del DL 63/2013 è necessario che l'efficacia degli interventi di miglioramento sismico, ai fini del passaggio a una, oppure a due o più classi di rischio sismico inferiore, risulti dalla apposita asseverazione.

Ai sensi del co. 1 dell'art. 3 del DM 58/2017, l'asseverazione che attesta l'efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico è rilasciata "dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza".

Ai sensi dei commi successivi:

- i professionisti incaricati della progettazione strutturale asseverano la classe di rischio precedente l'in-

⁸⁵ Si veda il successivo § 6.1.1.

⁸⁶ Co. 1-*bis* primo periodo del DL 63/2013. L'estensione agli edifici ubicati nella zona sismica 3 è disposta dal successivo co. 1-*ter*. Si ricorda che, per le spese sostenute fino al 31.12.2016, la previgente formulazione normativa faceva riferimento alle costruzioni adibite ad abitazione principale e ad attività produttive, escludendo dunque le unità immobiliari di tipo residenziale non adibite ad abitazione principale.

⁸⁷ Si veda il precedente § 2.

tervento e, in "via preventiva", quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato, allegando l'asseverazione, unitamente al progetto, alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire che deve essere presentata allo sportello unico comunale di cui all'art. 5 del DPR 380/2001 (co. 2 e 3 dell'art. 3 del DM 58/2017);

- i professionisti incaricati della direzione dei lavori e del collaudo statico attestano per quanto di rispettiva competenza, in "via consuntiva" (cioè all'atto dell'ultimazione dei lavori strutturali e del collaudo), la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato, come asseverato dal progettista (co. 4 del DM 58/2017).

Nel caso in cui, prima della fine dei lavori, il soggetto beneficiario intenda avvalersi della possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo, o per la cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante, per spese relative a singoli stati di avanzamento dei lavori, ai sensi del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020, il direttore dei lavori deve emettere il relativo SAL (co. 4-*ter* dell'art. 3 del DM 58/2017).

L'asseverazione "preventiva", che deve essere predisposta dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, deve essere redatta su modello conforme a quello di cui all'Allegato B del DM 58/2017.

Le attestazioni di conformità "consuntive", che devono essere predisposte dal direttore dei lavori e, ove nominato per legge, dal collaudatore statico, devono essere redatte su modelli conformi a quelli, rispettivamente, di cui agli Allegati B-1 e B-2 del DM 58/2017.

L'eventuale SAL emesso dal direttore dei lavori, per consentire l'esercizio di una delle opzioni di cui al co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020, deve essere redatto su modello conforme a quello di cui all'Allegato 1 del DM 58/2017.

Ai sensi del co. 3 dell'art. 3 del DM 58/2017, l'asseverazione, unitamente al progetto degli interventi di riduzione del rischio sismico cui l'asseverazione si riferisce, deve essere allegata alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire "al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'articolo 5 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori".

La circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 277) afferma che anche una asseverazione "tardiva" (oltre che, ovviamente, una asseverazione "mancante") preclude la possibilità di accedere alle detrazioni IRPEF/IRES nelle misure previste dai co. 1-*quater* e 1-*quinqies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Codice identificativo "13" - Intervento antisismico

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "13" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento antisismico".

Si tratta degli interventi di cui alla lett. i) dell'art. 16-*bis* del TUIR, effettuati su unità immobiliari o parti comuni di edifici ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3", che non determinano il passaggio a classi di rischio sismico inferiore, per i quali il sismabonus spetta nella misura del 50% *ex co.* 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Resta ben inteso che, qualora le spese siano sostenute nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021 e sussistano tutti i requisiti richiesti dall'art. 119 del DL 34/2020, in luogo della misura del 50% trova applicazione il superbonus al 110%.

Codice identificativo "14" - Intervento antisismico da cui deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "14" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento antisismico da cui deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a una classe di rischio inferiore".

Si tratta degli interventi di cui alla lett. i) dell'art. 16-*bis* del TUIR, effettuati su unità immobiliari o parti comuni di edifici ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3", che determinando il passaggio ad una classe di rischio sismico inferiore, consentono di beneficiare del sismabonus nella maggiore misura del:

- 70% *ex co.* 1-*quater* dell'art. 16 del DL 63/2013, se gli interventi sono effettuati su unità immobiliari;
- 75% *ex co.* 1-*quinqies* dell'art. 16 del DL 63/2013, se gli interventi sono effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari.

Resta ben inteso che, qualora le spese siano sostenute nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021 e sussistano tutti i requisiti richiesti dall'art. 119 del DL 34/2020, in luogo delle misure del 70% o del 75% trova applicazione il superbonus al 110%.

Codice identificativo "15" - Intervento antisismico da cui deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a due classi di rischio inferiore

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "15" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento antisismico da cui deriva una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio a due classi di rischio inferiore".

Si tratta degli interventi di cui alla lett. i) dell'art. 16-bis del TUIR, effettuati su unità immobiliari o parti comuni di edifici ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3", che determinando il passaggio a due classi di rischio sismico inferiore, consentono di beneficiare del sismabonus nella maggiore misura del:

- 80% ex co. 1-quater dell'art. 16 del DL 63/2013, se gli interventi sono effettuati su unità immobiliari;
- 85% ex co. 1-quinquies dell'art. 16 del DL 63/2013, se gli interventi sono effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari.

Resta ben inteso che, qualora le spese siano sostenute nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021 e sussistano tutti i requisiti richiesti dall'art. 119 del DL 34/2020, in luogo delle misure dell'80% o dell'85% trova applicazione il superbonus al 110%.

5.1.4 Altri interventi

Tra gli "altri interventi" che possono essere effettuati su unità immobiliari o su parti comuni di un edificio e dai quali possono discendere detrazioni IRPEF e IRPEF/IRES, in "versione ordinaria" o in "versione superbonus al 110%", relativamente alle quali possono essere esercitare le opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, le istruzioni per la compilazione del modello di "Comunicazione" identificano i seguenti interventi:

- quelli "per il conseguimento di risparmi energetici, con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia" (codice identificativo "16");
- quelli "di manutenzione straordinaria, restauro e recupero conservativo o ristrutturazione edilizia" e quelli di "manutenzione ordinaria sulle parti comuni di un edificio" (codice identificativo "17");
- quelli "di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti" (codice identificativo "18");
- quelli "per l'installazione di impianti fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici" (codice identificativo "19");
- quelli "per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati" (codice identificativo "20");
- quelli "per l'installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici" (codice identificativo "21").

Codice identificativo "16" - Intervento per il conseguimento di risparmi energetici, con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "16" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento per il conseguimento di risparmi energetici, con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia".

Si tratta degli interventi fotovoltaici di cui alla lett. h) del co. 1 dell'art. 16-bis del TUIR, per i quali spetta una detrazione IRPEF del 36% fino a un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 48.000,00 euro, che, però, ai sensi del co. 1 dell'art. 16 del DL 63/2013, per le spese sostenute fino al 31.12.2020 (salvo future ulteriori proroghe), spetta nella misura del 50% e fino a un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro.

Come si evince dalla tabella esplicativa riportata dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 273 - 274), gli interventi di cui alla richiamata lett. h) comprendono tutti gli interventi di efficienza energetica che rientrano anche nell'ambito di applicazione dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2020, oltre che gli interventi di installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia.

Sul piano pratico, tuttavia, fino a quando resterà in vigore il più conveniente ecobonus, è evidente che la lett. h) del co. 1 dell'art. 16-bis del TUIR continuerà a trovare applicazione concreta quasi esclusivamente con riguardo agli interventi di installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia.

Tra questi, rientrano in particolare gli impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica, relativamente ai quali la circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 274) chiarisce che la corrispondente detrazione IRPEF:

- spetta a condizione che l'impianto sia installato per far fronte ai bisogni energetici dell'abitazione (cioè

per usi domestici, di illuminazione, alimentazione apparecchi elettrici, ecc.) e che quindi l'impianto sia posto direttamente a servizio dell'abitazione;

- è cumulabile con il meccanismo dello scambio sul posto e del ritiro dedicato dell'energia elettrica prodotta (sempre a condizione che l'impianto sia posto direttamente al servizio dell'abitazione), mentre non cumulabile con la c.d. "tariffa incentivante";
- è comunque esclusa qualora la cessione dell'energia prodotta in eccesso configuri esercizio di attività commerciale "come, ad esempio, nell'ipotesi di impianto con potenza superiore a 20 kW e di impianto con potenza non superiore a 20 kW che non sia posto a servizio dell'abitazione".

La detrazione IRPEF compete anche per gli interventi di installazione del sistema di accumulo integrato nell'impianto, sia che tale installazione sia contestuale a quella dell'impianto fotovoltaico, sia che sia successiva, fermo restando che l'installazione successiva non dà diritto alla detrazione se il sistema di accumulo è integrato in un impianto fotovoltaico che non è stato ammesso alla detrazione in quanto oggetto di tariffe incentivanti (circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 275).

In presenza dei necessari presupposti soggettivi e oggettivi, gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e quelli di installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati in tali impianti possono beneficiare del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, a condizione di esservi "trainati" in ragione della loro effettuazione congiuntamente ad almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" di cui al co. 1 dell'art. 119 e/o agli interventi di miglioramento sismico di cui al co. 4 dell'art. 119⁸⁸.

In questo caso, però, ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, nel campo "Tipologia di intervento" non va indicato il codice identificativo "16" bensì i codici identificativi "18 o "19", a seconda che oggetto della "Comunicazione" sia l'installazione di un impianto fotovoltaico, oppure di un sistema di accumulo integrato nell'impianto.

Per effetto di quanto previsto dal secondo periodo del co. 16-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, la detrazione prevista dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR si applica, fino a concorrenza di un ammontare di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro, anche alle "comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o di condomini che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazione dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, limitatamente, tuttavia, alle spese sostenute per gli impianti di fonte rinnovabile gestiti dalle predette comunità energetiche" (circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 1.3).

A tale fine, il primo periodo del medesimo co. 16-*bis* stabilisce "preventivamente" che l'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte dei predetti soggetti non costituisce esercizio di attività commerciale, innalzando così di 10 volte la soglia di 20 kW che, per tutti gli soggetti, fa presumere l'esercizio di attività commerciale e la conseguente non spettanza della detrazione per gli interventi di cui alla lett. h) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR.

Ai sensi del successivo co. 16-*ter* dell'art. 119, le predette "comunità energetiche rinnovabili", relativamente agli impianti che gestiscono, possono applicare anche le disposizioni di cui al precedente co. 5 e pertanto applicare il superbonus al 110%, quali interventi "trainati", se effettuati congiuntamente ad interventi "trainanti"⁸⁹.

In questo caso, il superbonus al 110% si applica alla quota di spesa corrispondente alla potenza massima di 20 kW, mentre per la quota di spesa corrispondente alla potenza eccedente 20 kW rimane applicabile la detrazione stabilita dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR ne limite massimo di spesa complessivo di 96.000,00 euro, riferito all'intero impianto.

Mentre gli altri soggetti, che si avvalgono del superbonus al 110% ai sensi dei co. 5 - 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, devono indicare nel campo "Tipologia di intervento" della "Comunicazione" i codici identificativi "19" e "20" invece che il codice identificativo "16", le "comunità energetiche rinnovabili", che si avvalgono del superbonus al 110% ai sensi del co. 16-*ter* dell'art. 119 del DL 34/2020, mantengono l'indicazione del codice identificativo "16" e barrano la casella "Intervento trainato Superbonus"⁹⁰.

Codice identificativo "17" - Intervento di manutenzione straordinaria, restauro e recupero conservativo o ristrutturazione edilizia e di manutenzione ordinaria sulle parti comuni di un edificio

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "17" se la "Comunicazione" è presentata

⁸⁸ Si veda il successivo § 6.1.

⁸⁹ Si veda il successivo § 6.1.

⁹⁰ Si veda il successivo § 6.1.

per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per:

- un "Intervento di manutenzione straordinaria, restauro e recupero conservativo o ristrutturazione edilizia";
- un "Intervento di manutenzione ordinaria effettuato sulle parti comuni di un edificio".

Si tratta degli interventi di cui alla lett. a) e b) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR⁹¹, a fronte dei quali compete la detrazione IRPEF del 36% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 48.000,00 euro che, ai sensi del co. 1 dell'art. 16 del DL 63/2013, per le spese sostenute fino al 31.12.2020 (salvo probabili proroghe) è aumentata al 50% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro.

Se gli interventi sono effettuati su singole unità immobiliari, la detrazione IRPEF compete solo se si tratta di interventi di:

- manutenzione straordinaria;
- restauro e recupero conservativo;
- ristrutturazione edilizia.

Se gli interventi sono effettuati su parti comuni di un edificio, la detrazione IRPEF compete, oltre che nei precedenti casi, anche nel caso in cui gli interventi siano di mera manutenzione ordinaria.

Posto che, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. 7, resa in occasione di Telefisco Superbonus, le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 sarebbero esercitabili anche in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari site in edifici interamente restaurati o ristrutturati dall'impresa cedente, il codice identificativo "17" dovrebbe ricomprendere anche le opzioni esercitate in relazione a tali spese.

Codice identificativo "18" - Intervento di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "18" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti".

Si tratta degli interventi di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, a fronte dei quali compete la detrazione IRPEF/IRES "bonus facciate" del 90% sulle spese effettivamente sostenute, senza limitazioni di tetti massimi di spese ammesse (salvo proroghe, l'agevolazione compete solo per le spese sostenute nel 2020).

Per poter beneficiare del *bonus* facciate gli interventi devono essere "finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti"⁹² e gli interventi devono essere effettuati "sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi" (art. 1 co. 221 della L. 160/2019).

Bonus facciate ⁹³	
Interventi agevolati	Interventi non agevolati
Interventi di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici: <ul style="list-style-type: none"> • pulitura e • tinteggiatura esterna sulle strutture opache della facciata⁹⁴. 	Interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni (fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico).
Interventi di riqualificazione energetica sulle strutture opache della facciata: <ul style="list-style-type: none"> • influenti dal punto di vista termico o • che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio. 	Interventi su facciate interne dell'edificio (non visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico).
Consolidamento, ripristino, miglioramento delle caratteristiche termiche anche in assenza dell'impianto di riscaldamento.	Sostituzione di infissi.

⁹¹ Per le definizioni delle singole tipologie di intervento di recupero edilizio contemplate dalle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 16-*bis* del TUIR, si veda il successivo § 8.4.

⁹² Co. 219 dell'art. 1 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020).

⁹³ Secondo i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2, dalla guida Agenzia delle Entrate febbraio 2020 e dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.6.2020 n. 185.

⁹⁴ Sono inclusi, quindi, gli interventi di manutenzione ordinaria.

Bonus facciate⁹³	
Interventi agevolati	Interventi non agevolati
Consolidamento, ripristino, inclusa la sola pulitura e tinteggiatura della superficie.	Sostituzione di grate.
Interventi su balconi, ornamenti e dei fregi: <ul style="list-style-type: none"> • rinnovo degli elementi costitutivi⁹⁵; • sola pulitura o tinteggiatura. 	Sostituzione di portoni e cancelli. Interventi su "terrazzi a livello" ⁹⁶ .
Lavori riconducibili al decoro urbano quali, ad esempio quelli riguardanti: <ul style="list-style-type: none"> • grondaie; • pluviali; • parapetti; • cornicioni; • sistemazione di tutte le parti impiantistiche che insistono sulla parte opaca della facciata. 	Sostituzione di vetrate.
SOLO se visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico, interventi sulle superfici confinanti con: <ul style="list-style-type: none"> • chiostrine; • cavedi; • cortili; • spazi interni. 	

Proprio perché gli interventi ammessi ai fini del "bonus facciate" sono solo quelli effettuati "sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi", sono in ogni caso escluse "le spese sostenute per la sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli" (circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2, § 2).

Sono di conseguenza escluse anche le spese relative ai lavori di riverniciatura degli scuri e delle persiane, posto che scuri e persiane costituiscono strutture accessorie e di completamento degli infissi (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.9.2020 n. 346).

Inoltre, in coerenza alla *ratio* dell'agevolazione, rilevano ai fini del "bonus facciate" gli interventi effettuati sull'intero perimetro esterno dell'edificio (facciata principale e altri lati esterni), ma non quelli effettuati sulle facciate "interne" (ossia quelle confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni), a meno che tali facciate "interne" siano comunque visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico (circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2, § 2) anche solo parzialmente (risposte a interpello Agenzia delle Entrate 1.9.2020 n. 296 e 11.9.2020 n. 348).

Quando però gli interventi sulle strutture opache della facciata non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna e riguardino anche interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, la loro rilevanza ai fini del "bonus facciate" è subordinata al rispetto degli ulteriori requisiti richiamati dal co. 220 dell'art. 1 della L. 160/2019.

Ai fini della spettanza del "bonus facciate", i lavori di rifacimento della facciata "influenti dal punto di vista termico" o che "interessino oltre il 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio" devono infatti soddisfare⁹⁷:

- i c.d. "requisiti minimi", indicati nell'Appendice B all'Allegato 1 del DM "Requisiti Minimi" 26.6.2015;
- i valori limite della trasmittanza termica delle strutture componenti l'involucro edilizio, indicati nell'Allegato B alla Tabella 2 del DM sviluppo economico 11.3.2008, come modificato dal DM 26.1.2010.

Ai fini della verifica del superamento della percentuale del 10%, si deve tenere conto "della superficie disperdente

⁹⁵ La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 31.8.2020 n. 289 ha chiarito che "il bonus facciate spetta anche per le spese sostenute per il rifacimento della copertura del piano di calpestio del balcone e per la sostituzione dei pannelli in vetro che costituiscono le pareti perimetrali del balcone, trattandosi di elementi costitutivi del balcone stesso". Nello stesso senso, si pone anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 25.9.2020 n. 411.

⁹⁶ In quanto, per loro natura, rappresentano una "parete orizzontale" destinata a coprire le superfici scoperte dell'edificio sottostante come i lastrici solari (risposta a interpello 12.6.2020 n. 185).

⁹⁷ La circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2 (§ 2.1) precisa che, per le trasmittanze termiche delle strutture opache verticali, i valori da rispettare sono quelli inferiori tra i due.

lorda complessiva (pareti verticali, pavimenti, tetti, infissi) confinante con l'esterno, vani freddi o terreno" (guida al *bonus* facciate, Agenzia delle Entrate 1.2.2020, p. 8).

Se però parti della facciata sono rivestite in piastrelle o altri materiali che, di fatto, rendono la realizzazione degli interventi di efficienza energetica realizzabili solamente mutando completamente l'aspetto dell'edificio, la verifica del superamento del limite del 10% va fatta senza tenere conto di quelle parti della facciata (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.8.2020 n. 287)

Giova per altro sottolineare che, nei presenti casi, il *bonus* facciate viene "attratto" nella disciplina dell'ecobonus per quel che attiene:

- l'obbligo di produrre l'Attestato di Prestazione Energetica (c.d. "APE") con riguardo alla situazione post intervento (art. 7 co. 1 del DM 6.8.2020 "Requisiti"), "per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali" (guida al *bonus* facciate, Agenzia delle Entrate 1.2.2020, p. 11);
- l'obbligo di inviare all'ENEA, entro 90 giorni dall'ultimazione dei lavori, la "Scheda informativa" dell'intervento, di cui all'Allegato D del DM 6.8.2020 "Requisiti".

Ai sensi dell'art. 1 co. 219 della L. 160/2019, l'edificio, la parte di edificio o l'unità immobiliare esistente, posseduto o detenuto dal soggetto potenzialmente beneficiario del "*bonus* facciate" ed oggetto degli interventi rilevanti ai fini dell'agevolazione, deve essere ubicato "in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444"⁹⁸.

Codice identificativo "19" - Intervento per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "19" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "*Intervento per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici*".

Si tratta degli interventi di cui alla lett. h) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR che, quando vengono effettuati congiuntamente ad uno degli interventi "trainanti" di cui ai precedenti co. 1 - 3 o 4 dell'art. 119, o anche a prescindere, quando sono effettuati su un immobile soggetto a "restrizioni edilizie"⁹⁹, consentono di fruire della detrazione ivi prevista nella versione superbonus al 110% sulle spese sostenute fino a concorrenza del tetto massimo di spese riconosciute di cui al co. 5 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Ne consegue che l'indicazione del codice identificativo "19" nel campo "Tipologia di intervento" implica necessariamente che venga barrato uno dei due campi "Intervento trainato Superbonus" o "Intervento su immobile con restrizioni edilizie - Superbonus".

Al di fuori della disciplina di cui all'art. 119 del DL 34/2020, gli interventi, che hanno per oggetto l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti di energia rinnovabili rientrano nel precedente codice identificativo "16".

Ai sensi del co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% sugli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici è però subordinato alla cessione, in favore del GSE, dell'energia non auto-consumata in sito, oppure non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'art. 42-*bis* del DL 162/2019.

Inoltre, il superbonus non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione.

Gli immobili su cui possono essere installati gli impianti sono gli edifici di cui all'art. 1 co. 1 lett. a), b), c) e d) del DL 242/93¹⁰⁰.

Codice identificativo "20" - Intervento per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "20" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "*Intervento per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati*".

⁹⁸ Si veda il successivo § 8.5.

⁹⁹ Si veda il successivo § 6.1.

¹⁰⁰ Si veda il successivo § 8.6.

Si tratta degli interventi di cui alla lett. h) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR che, quando vengono effettuati congiuntamente ad uno degli interventi "trainanti" di cui ai precedenti co. 1 - 3 o 4 dell'art. 119, o anche a prescindere, quando sono effettuati su un immobile soggetto a "restrizioni edilizie"¹⁰¹, consentono di fruire della detrazione ivi prevista nella versione superbonus al 110% sulle spese sostenute fino a concorrenza del tetto massimo di spese riconosciute di cui al co. 5 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Ne consegue che l'indicazione del codice identificativo "20" nel campo "Tipologia di intervento" implica necessariamente che venga barrato uno dei due campi "Intervento trainato Superbonus" o "Intervento su immobile con restrizioni edilizie - Superbonus".

Ai sensi del co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% sugli interventi di installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati è però subordinato alla cessione, in favore del GSE, dell'energia non auto-consumata in sito, oppure non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'art. 42-*bis* del DL 162/2019.

Inoltre, il superbonus non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione.

Codice identificativo "21" - Intervento per l'installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "21" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione alla detrazione IRPEF/IRES che spetta a fronte del sostenimento di spese per un "Intervento per l'installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici".

Si tratta degli interventi di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013 concernenti l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica di veicoli alimentati ad energia elettrica.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 298) chiarisce che, ai fini della detrazione, le infrastrutture di ricarica devono essere dotate di "uno o più punti di ricarica di potenza standard non accessibili al pubblico ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettere d) e h), DLGS n. 257 del 2016", ragione per cui si deve trattare di un punto di ricarica:

- "di potenza standard che consente il trasferimento di elettricità a un veicolo elettrico, di potenza pari o inferiore a 22 kW, esclusi i dispositivi di potenza pari o inferiore a 3,7 kW, che sono installati in abitazioni private o il cui scopo principale non è ricaricare veicoli elettrici e che non sono accessibili al pubblico";
- "non accessibile al pubblico, vale a dire installato in un edificio residenziale privato o in una sua pertinenza, riservato esclusivamente ai residenti; oppure destinato esclusivamente alla ricarica di veicoli in servizio all'interno di una stessa entità, installato all'interno di una recinzione dipendente da tale entità; oppure installato in una officina di manutenzione o di riparazione, non accessibile al pubblico".

In presenza dei necessari presupposti soggettivi ed oggettivi, questi interventi possono essere "trainati" nella disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020¹⁰².

5.2 INTERVENTI SU PARTI COMUNI DI EDIFICI

I codici da "22" a "25" identificano le tipologie di intervento effettuate su parti comuni di un edificio per i quali gli aventi diritto scelgono di avvalersi delle detrazioni IRPEF/IRES nei modi previsti:

- dal co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013, nel caso in cui vengano effettuati soltanto interventi di riqualificazione energetica dell'edificio;
- dal co. 2-*quater*¹ dell'art. 14 del DL 63/2013, nel caso in cui vengano effettuati in modo combinato interventi di riqualificazione energetica e di miglioramento sismico dell'edificio.

Si tratta, nel dettaglio, dei seguenti interventi effettuati su parti comuni di un edificio:

- quelli "di efficienza energetica di isolamento che interessa l'involucro dell'edificio con incidenza superiore al 25% della superficie" (codice identificativo "22");
- quelli di "efficienza energetica finalizzata a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che consegua almeno la qualità media di cui al decreto del MISE 26 giugno 2015" (codice identificativo "23");
- quelli di "intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a una classe di rischio inferiore)" (codice identificativo "24");

¹⁰¹ Si veda il successivo § 6.1.

¹⁰² Si veda il successivo § 6.1.

- quelli di "intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a due classi di rischio inferiori)" (codice identificativo "25").

Si ricorda che, ai fini della spettanza delle detrazioni IRPEF/IRES di cui ai co. 2-*quater* e 2-*quater*¹ dell'art. 14 del DL 63/2013, non è necessario che le parti comuni dell'edificio siano di proprietà condominiale e che pertanto gli interventi siano effettuati dal condominio, perché rimane possibile che tutte le unità immobiliari di cui si compone l'edificio siano di proprietà di un unico proprietario (o dei medesimi comproprietari), il quale provvede all'effettuazione degli interventi sulle parti comuni dell'edificio interamente posseduto.

La soggettività condominiale per gli interventi effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari costituisce un presupposto dell'agevolazione soltanto se si entra nella disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

Come esplicitato anche dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti", quando vengono effettuati questo tipo di interventi sull'involucro dell'edificio, è possibile ricomprendere nei relativi tetti di spesa (40.000,00 o 136.000,00 euro, moltiplicati per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio), con applicazione delle relative percentuali di detrazione (che vanno, a seconda dei casi, dal 70% all'85%) anche le spese sostenute per:

- la sostituzione degli infissi e l'installazione delle schermature solari insistenti sulle stesse pareti oggetto degli interventi;
- gli interventi sugli impianti comuni centralizzati.

Codice identificativo "22" - Intervento di efficienza energetica di isolamento che interessa l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "22" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione al sostenimento di spese per un "Intervento di efficienza energetica di isolamento che interessa l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie" effettuato sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente al quale il calcolo della detrazione IRPEF/IRES spettante viene effettuato avendo riguardo ai modi di cui al co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013.

Si tratta degli interventi per i quali il richiamato co. 2-*quater* consente di operare una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 70% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 40.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Il § 2.1 lett. c), g) e h) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che, ai fini della spettanza della detrazione IRPEF/IRES, gli interventi in questione devono soddisfare i seguenti requisiti:

- il superamento del 25% della superficie disperdente lorda deve verificarsi tenendo conto dell'intera superficie dell'edificio verso l'esterno, verso vani interni non riscaldati e verso il terreno;
- i valori delle trasmittanze termiche dei vecchi elementi strutturali (strutture opache e trasparenti) devono risultare superiori ai pertinenti valori limite riportati nel successivo Allegato E;
- i valori delle trasmittanze termiche dei nuovi elementi strutturali devono risultare inferiori ai pertinenti valori riportati nel medesimo Allegato E.

La sussistenza dei requisiti deve essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020.

L'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede anche la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, ma soltanto quello riferito alla situazione *post* intervento.

Codice identificativo "23" - Intervento di efficienza energetica finalizzato a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che consegua la qualità media di cui al decreto MISE 26 giugno 2015

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "23" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione al sostenimento di spese per un "Intervento di efficienza energetica finalizzato a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che consegua la qualità media di cui al decreto MISE 26 giugno 2015" effettuato sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente al quale il calcolo della detrazione IRPEF/IRES spettante viene effettuato avendo riguardo ai modi di cui al co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013.

Si tratta degli interventi per i quali il richiamato co. 2-*quater* consente di operare una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 75% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 40.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Il § 2.1 lett. d), g) e h) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che, ai fini della spettanza della detrazione IRPEF/IRES, gli interventi in questione devono soddisfare:

- i medesimi requisiti già illustrati con riguardo agli interventi di cui al precedente codice identificativo "22";
- l'ulteriore requisito di migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva, consentendo di conseguire almeno la qualità media di cui alle tabelle 3 e 4 dell'Allegato 1 al DM "Linee Guida APE" 26.6.2015.

La sussistenza dei requisiti deve essere attestata mediante asseverazione rilasciata da tecnici abilitati, ai sensi dell'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020.

L'art. 7 co. 2 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede anche la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, sia quello riferito alla situazione *post* intervento, sia quello riferito alla situazione *ante* intervento.

Codice identificativo "24" - Intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a una classe di rischio inferiore)

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "24" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione al sostenimento di spese per un "*Intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a una classe di rischio inferiore)*" effettuato sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente al quale il calcolo della detrazione IRPEF/IRES spettante viene effettuato avendo riguardo ai modi di cui al co. 2-*quater*¹ dell'art. 14 del DL 63/2013, in luogo della separata applicazione del co. 2-*quater* del medesimo art. 14 per gli interventi di efficienza energetica e del co. 1-*quinqies* del successivo art. 16 per gli interventi di miglioramento sismico.

Si tratta degli interventi per i quali il richiamato co. 2-*quater*¹ consente di operare una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 80% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 136.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Il § 2.1 lett. e), g) e h) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che, ai fini della spettanza della detrazione IRPEF/IRES, gli interventi in questione devono soddisfare:

- i medesimi requisiti "energetici" già illustrati con riguardo agli interventi di cui al precedente codice identificativo "22" o "23";
- l'ulteriore requisito "sismico" di migliorare di ridurre di almeno una classe il rischio sismico dell'edificio, secondo i criteri stabiliti dal DM 28.2.2017 n. 58¹⁰³.

L'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, ma soltanto quello riferito alla situazione *post* intervento.

Codice identificativo "25" - Intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a due classi di rischio inferiori)

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "25" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione al sostenimento di spese per un "*Intervento combinato antisismico e di riqualificazione energetica (passaggio a due classi di rischio inferiori)*" effettuato sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente al quale il calcolo della detrazione IRPEF/IRES spettante viene effettuato avendo riguardo ai modi di cui al co. 2-*quater*¹ dell'art. 14 del DL 63/2013, in luogo della separata applicazione del co. 2-*quater* del medesimo art. 14 per gli interventi di efficienza energetica e del co. 1-*quinqies* del successivo art. 16 per gli interventi di miglioramento sismico.

Si tratta degli interventi per i quali il richiamato co. 2-*quater*¹ consente di operare una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 85% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 136.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Il § 2.1 lett. e), g) e h) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che, ai fini della spettanza della detrazione IRPEF/IRES, gli interventi in questione devono soddisfare:

- i medesimi requisiti "energetici" già illustrati con riguardo agli interventi di cui al precedente codice identificativo "22" o "23";
- l'ulteriore requisito "sismico" di migliorare di ridurre di almeno due classi il rischio sismico dell'edificio, secondo i criteri stabiliti dal DM 28.2.2017 n. 58¹⁰⁴.

¹⁰³ Si veda il precedente § 5.1.3.

¹⁰⁴ Si veda il precedente § 5.1.3.

L'art. 7 co. 1 del DM "Requisiti" 6.8.2020 richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, ma soltanto quello riferito alla situazione *post* intervento.

5.3 ACQUIRENTI DELLE UNITÀ IMMOBILIARI (C.D. "SISMABONUS ACQUISTI")

I codici "26" a "27" identificano i casi in cui le detrazioni IRPEF/IRES, oggetto della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, derivano non già dal sostenimento di spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di riqualificazione energetica, di miglioramento sismico, di restauro delle facciate o di altri interventi ancora che rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina, bensì derivano dal sostenimento di spese per l'acquisto di unità immobiliari ubicate in edifici che sono stati oggetto, da parte dell'impresa di costruzione e ristrutturazione immobiliare che vende le singole unità immobiliari, degli interventi di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (c.d. "sismabonus acquisti").

Ai sensi del co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, la detrazione IRPEF/IRES "sismabonus" spetta anche all'acquirente di singole unità immobiliari site in fabbricati ubicati nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3 dell'OPDC 28.4.2006 n. 3519 che siano stati per intero oggetto di demolizione e ricostruzione, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente (ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento), da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare¹⁰⁵, le quali abbiano provveduto all'alienazione dell'unità immobiliare entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori.

Le istruzioni al modello di "Comunicazione" chiariscono che, quando la "Comunicazione" si riferisce a queste tipologie di interventi, deve essere barrata anche la casella "Interventi Superbonus"¹⁰⁶.

Codice identificativo "26" - Acquisto di un'unità immobiliare in zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a una classe di rischio inferiore)

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "26" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione al sostenimento di spese per un "Acquisto di un'unità immobiliare in zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a una classe di rischio inferiore)".

Si tratta degli interventi per i quali il co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 consente di operare una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 75% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro.

In presenza dei relativi presupposti soggettivi e oggettivi, di cui all'art. 119 del DL 34/2020¹⁰⁷, per le spese sostenute nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021, la detrazione compete nella misura "superbonus" del 110%, ai sensi del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Codice identificativo "27" - Acquisto di un'unità immobiliare in zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a due classi di rischio inferiori)

Nel campo "Tipologia di intervento" va indicato il codice identificativo "27" se la "Comunicazione" è presentata per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 in relazione al sostenimento di spese per un "Acquisto di un'unità immobiliare in zone a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a due classi di rischio inferiori)".

Si tratta degli interventi per i quali il co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 consente di operare una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 85% su un ammontare massimo di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro.

In presenza dei relativi presupposti soggettivi e oggettivi, di cui all'art. 119 del DL 34/2020¹⁰⁸, per le spese sostenute nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021, la detrazione compete nella misura "superbonus" del 110%, ai sensi del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020.

¹⁰⁵ La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14.7.2020 n. 213 ha chiarito che, per potersi parlare di cessione di interventi eseguiti "da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare" (che provvedono, entro 18 mesi dalla conclusione dei lavori, alla successiva alienazione) non è necessario che l'impresa esegua direttamente i lavori di miglioramento sismico ed è possibile che tali lavori siano commissionati ad altra impresa esecutrice, purché, in tal caso, l'impresa appaltante (e proprietaria dell'immobile) sia titolare del titolo abilitativo necessario alla realizzazione dei lavori finalizzati al miglioramento sismico e sia un'impresa "astrattamente idonea ad eseguire i lavori", laddove "l'astratta idoneità, a titolo esemplificativo, è ritenuta sussistente attraverso la verifica del codice ATECO oppure attraverso la previsione espressa dell'attività di costruzione e ristrutturazione immobiliare nell'oggetto sociale".

¹⁰⁶ Si veda il successivo § 6.1.1.

¹⁰⁷ Si veda il successivo § 5.3.5.

¹⁰⁸ Si veda il successivo § 5.3.5.

5.3.1 Impresa cedente

Ai fini della spettanza del sismabonus acquisti, di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, l'impresa cedente deve essere proprietaria dell'intero edificio che ha demolito nella sua interezza e successivamente ricostruito¹⁰⁹.

L'impresa deve altresì essere intestataria del titolo abilitativo per la realizzazione dei lavori e deve essere un'impresa astrattamente idonea ad eseguire gli interventi di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio (ad esempio perché possiede un codice attività ATECO adeguato oppure è prevista espressamente dall'oggetto sociale l'esecuzione dell'attività di costruzione o di ristrutturazione immobiliare)¹¹⁰.

Solo in presenza dei predetti requisiti di proprietà dell'intero edificio *ante* demolizione e ricostruzione, intestazione del titolo abilitativo per la realizzazione dei lavori e astratta idoneità ad effettuarli direttamente, il sismabonus acquisti di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 spetta anche se l'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare non esegue direttamente gli interventi i lavori di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio con i necessari lavori di miglioramento sismico, ma li commissiona ad un'altra impresa esecutrice.

5.3.2 Interventi edilizi *ante* acquisto

Perché l'acquirente delle unità immobiliari possa avere diritto alla detrazione IRPEF/IRES di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, gli interventi *ante* acquisto, effettuati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare cedente, devono essere necessariamente interventi di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio.

Essi possono tuttavia integrare:

- sia gli estremi degli interventi di "ristrutturazione edilizia", di cui alla lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, nel senso che la ricostruzione avviene con volumetria inferiore o pari a quella del fabbricato preesistente;
- sia gli estremi degli interventi di "nuova costruzione", di cui alla lett. e) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, nel senso che la ricostruzione avviene con volumetria superiore a quella del fabbricato preesistente (purché, ovviamente, le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento).

5.3.3 Avvio delle procedure autorizzatorie degli interventi

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini della spettanza del sismabonus acquisti, di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, le procedure autorizzatorie degli interventi di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio, di cui al precedente § 5.3.2, devono essere iniziate successivamente all'1.1.2017¹¹¹.

Pare corretto individuare il momento di avvio della procedura autorizzatoria in quello di deposito, presso il competente ufficio comunale, di cui all'art. 5 del DPR 380/2001, della della segnalazione certificata di inizio attività o della richiesta di permesso di costruire, cui deve essere allegato il progetto strutturale e l'asseverazione del progettista circa l'efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico¹¹².

In senso conforme, sembrerebbe porsi anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 25.10.2019 n. 431, con riguardo a un caso per il quale era stato rilasciato un permesso di costruire nel corso del 2016 e successivamente, nel 2017, era stata presentata una istanza per il PdC in variante ed il relativo permesso.

Negli interventi più complessi, tuttavia, la procedura autorizzatoria si compone di diversi atti e fasi successive, rendendo assai più complessa l'individuazione del momento di avvio della medesima.

Nel caso, ad esempio, di un intervento complesso di trasformazione urbanistica, consistente nella demolizione di fabbricati esistenti e nella costruzione di un complesso edilizio da destinare alla vendita, con miglioramento di due classi sismiche rispetto ai manufatti preesistenti, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.3.2020 n. 93 ha precisato che la procedura autorizzatoria inizia con l'approvazione del piano Attuativo, del progetto Planovolumetrico, per poi passare alla stipula della convenzione che prevede la cessione al Comune delle opere di urbanizzazione e che si conclude con il rilascio del titolo abilitativo¹¹³.

Agganciando in quel caso l'avvio delle procedure autorizzatorie agli atti di giunta/consiliari, propedeutici alla richiesta per ottenere le stesse autorizzazioni edilizie, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.3.2020 n. 93 ha concluso nel senso di negare il diritto all'agevolazione agli acquirenti delle unità immobiliari antisismi-

¹⁰⁹ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14.7.2020 n. 213. Cfr. Zeni A. "Sismabonus acquisti anche con lavori commissionati a un'altra impresa", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.7.2020.

¹¹⁰ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14.7.2020 n. 213.

¹¹¹ Tra le altre, circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, risposte a interpello Agenzia delle Entrate 25.10.2019 n. 431 e 24.3.2020 n. 93.

¹¹² Si veda il successivo § 5.3.4.

¹¹³ Cfr. documento ANCE Milano, Lodi, Monza e Brianza 23.4.2020 n. 314/52.

che, ma ha fatto salva la possibilità, da parte dell'impresa che esegue l'intervento, di ottenere dal Comune un'attestazione dalla quale risulti che la procedura autorizzatoria sia stata avviata dopo l'1.1.2017.

5.3.4 Riduzione del rischio sismico

Ai fini della spettanza del sismabonus acquisti, di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, gli interventi di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio, effettuati, direttamente o mediante appalto a terzi, dall'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare proprietaria e intestataria dei titoli edilizi abilitativi, devono determinare un miglioramento del rischio sismico tale da consentire la classificazione dell'edificio *post* interventi in una classe di rischio sismico inferiore alla classe dell'edificio *ante* interventi¹¹⁴.

A tale fine, è necessaria l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati, ai fini della riduzione del rischio sismico dell'edificio, secondo la medesima disciplina applicabile per la detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di "normale" sismabonus, ai sensi dei co. 1-*quater* o 1-*quinqies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

I criteri di attribuzione della classe di rischio sismico dell'edificio *ante* e *post* intervento e di attestazione dell'efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico seguono le "Linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni", di cui all'Allegato A del DM 58/2017.

È dunque necessario che:

- al momento della presentazione allo sportello unico comunale, di cui all'art. 5 del DPR 380/2001, della segnalazione certificata di inizio attività o della richiesta di permesso di costruire, sia allegato, oltre che il progetto strutturale, anche l'asseverazione, predisposta dai medesimi professionisti incaricati della progettazione strutturale, che attesta la classe di rischio sismico dell'edificio *ante* intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato¹¹⁵;
- all'atto dell'ultimazione dei lavori strutturali e del collaudo, venga formalizzata una dichiarazione del direttore dei lavori e del collaudatore statico (ove nominato) che attestano, per quanto di rispettiva competenza, la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato, come asseverato dal progettista (tali attestazioni devono essere a loro volta depositate presso lo sportello unico competente di cui all'art. 5 del DPR 380/2001)¹¹⁶.

Secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, la mancata allegazione, alla richiesta del titolo abilitativo, dell'asseverazione "preventiva" di efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico (redatta dal progettista su modello conforme a quello di cui all'Allegato B del DM 58/2017) comporta la non spettanza del sismabonus acquisti, senza possibilità di sanare l'omissione con una presentazione tardiva.

Tuttavia, nel caso in cui l'acquisto abbia per oggetto un'unità immobiliare sita in un edificio ubicato nelle zone sismiche 2 o 3, che è stato oggetto degli interventi di demolizione e ricostruzione le cui procedure autorizzatorie sono iniziate prima dell'1.5.2019 (purché, ovviamente, dopo l'1.1.2017), il sismabonus acquisti, di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, spetta anche se la predetta asseverazione non è stata allegata contestualmente alla richiesta del titolo abilitativo, purché venga presentata dall'impresa che ha eseguito gli interventi entro la data del rogito notarile¹¹⁷.

Ciò in quanto, fino all'1.5.2019, la possibilità di beneficiare del sismabonus acquisti risultava circoscritta ai soli acquisti di unità immobiliari site in edifici demoliti e ricostruiti che fossero ubicati nelle zone sismiche 1.

5.3.5 Unità immobiliari oggetto di acquisto (rinvio)

Le unità immobiliari oggetto di acquisto devono essere ubicate negli edifici su cui sono stati effettuati gli interventi di cui al precedente § 7.3.1, purché tali edifici siano a loro volta ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3" di cui all'OPDC 28.4.2006 n. 3519¹¹⁸.

¹¹⁴ A seconda che il miglioramento sia dia una classe di rischio sismico soltanto, oppure di due o più classi, il sismabonus acquisti compete con differenti percentuali di detrazione applicabili sulle spese sostenute per l'acquisto, sino al tetto massimo di spese ammesse.

¹¹⁵ Questa asseverazione "preventiva" del progettista deve essere redatta su modello conforme a quello di cui all'Allegato B del DM 58/2017.

¹¹⁶ Queste attestazioni "consuntive" del direttore dei lavori e, ove nominato, del collaudatore statico, devono essere redatte su modelli conformi a quelli di cui, rispettivamente, all'Allegato B-1 e all'Allegato B-2 del DM 58/2017.

¹¹⁷ Risposte a interpello Agenzia delle Entrate 30.6.2020 n. 195 e 196, 14.7.2020 n. 214, 1.9.2020 n. 298, 16.9.2020 n. 366, 2.11.2020 n. 513 e ris. Agenzia delle Entrate 3.7.2020 n. 38.

¹¹⁸ Si ricorda che, fino all'1.5.2019, il co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (entrato in vigore l'1.1.2017) era limitato ai soli edifici ubicati nelle zone sismiche 1.

Sul punto, si rinvia al successivo § 8.9, nell'ambito dell'esame del "Quadro C" della "Comunicazione", relativo agli immobili oggetto degli interventi (e, in questo caso, degli acquisti), a fronte dei quali sono state sostenute le spese oggetto di opzione *ex art.* 121 del DL 34/2020.

5.3.6 Acquisto entro 18 mesi da ultimazione dei lavori

Per poter beneficiare del sismabonus acquisti, di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, è necessario che l'acquisto dell'unità immobiliare avvenga entro 18 mesi dall'ultimazione dei lavori sull'intero edificio, da parte dell'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare che ha provveduto alla sua demolizione e ricostruzione.

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16.1.2020 n. 5 ha chiarito che, essendo *"comunque necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato, la detrazione potrà essere fruita dall'acquirente solo dall'anno di imposta in cui detti lavori sono ultimati"*.

Il medesimo documento di prassi ritiene che, invece, la spettanza della detrazione *"non sia condizionata alla cessione o assegnazione di tutte le unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, in quanto ciascun acquirente può beneficiare della detrazione in relazione al proprio atto di acquisto"*.

Per data di ultimazione dei lavori (da cui decorrono i 18 mesi entro cui l'unità immobiliare residenziale deve venire alienata e fino a compimento della quale non è possibile fruire della detrazione) si intende la data di presentazione al Comune della comunicazione di fine lavori¹¹⁹.

Eventuali acconti ante rogito

Eventuali importi versati in acconto, prima della stipula del rogito, possono beneficiare del sismabonus acquisti, *"a condizione, tuttavia, che il preliminare di vendita dell'immobile sia registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si intende fruire della detrazione"*¹²⁰.

Anche in questo caso, tuttavia, la detrazione può essere fruita dall'acquirente solo dall'anno di imposta in cui i lavori riguardanti l'intero edificio sono stati ultimati.

Quindi, ad esempio, se gli acconti vengono corrisposti nell'anno X ed entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno X è registrato il relativo preliminare di vendita dell'unità immobiliare, ma non sono ancora ultimati i lavori sull'intero edificio in cui l'unità immobiliare è sita, non risulta comunque possibile fruire della prima quota annuale della detrazione (calcolata sulle spese per l'acquisto dell'unità immobiliare sostenute a titolo di acconto con preliminare registrato) nella dichiarazione dei redditi dell'anno X.

Se invece è soddisfatta anche la condizione dell'ultimazione dei lavori sull'intero edificio, la prima quota annuale della detrazione (calcolata sulle spese per l'acquisto dell'unità immobiliare sostenute a titolo di acconto con preliminare registrato) può essere fruita nella dichiarazione dei redditi dell'anno X anche se il rogito viene stipulato nell'anno X+1 o X+2 (fermo restando che tale stipula deve avvenire entro il termine massimo di 18 mesi dall'ultimazione dei lavori).

Secondo la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16.1.2020 n. 5, il contribuente ha comunque facoltà di rinviare la fruizione della prima quota annuale della detrazione alla dichiarazione dei redditi dell'anno in cui è stipulato il rogito, nel senso che *"se a ultimazione dei lavori, gli acconti sono pagati in un anno diverso da quello in cui è stipulato il rogito, il contribuente ha la possibilità di far valere la detrazione degli importi versati in acconto o nel periodo di imposta in cui questi sono stati pagati o nel periodo di imposta in cui ha stipulato il rogito"*.

Viene da sé che, quanto precede, presuppone che l'acquirente sia un soggetto che non esercita attività di impresa e che, in quanto tale, applica il principio di cassa ai fini della individuazione temporale del momento di sostenimento delle spese di acquisto.

Ove invece l'acquirente fosse un soggetto che sostiene le spese nell'esercizio di impresa, l'applicazione del principio di competenza economica, di cui all'art. 109 del TUIR, ai fini della individuazione temporale del momento di sostenimento delle spese di acquisto, comporta che l'intera spesa si considera sostenuta alla data di stipula del rogito, o, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà, a prescindere dalla regolazione finanziaria del prezzo mediante eventuali acconti e saldi.

Termine del 31.12.2021 (salvo future proroghe)

Salvo future proroghe, il termine finale di applicazione della disciplina del sismabonus acquisti, di cui al co. 1-

¹¹⁹ Risposte a interpello Agenzia delle Entrate 19.7.2019 n. 279 e 11.10.2018 n. 956-1602/2018

¹²⁰ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16.1.2020 n. 5.

septies dell'art. 16 del DL 63/2013, così come per quella del "normale" sismabonus, di cui ai co. 1-*bis* - 1-*sexies* dell'art. 16 del DL 63/2013, è quello del 31.12.2021.

Se è pacifico che il rispetto di tale termine riguardi il momento di sostenimento delle spese per l'acquisto dell'unità immobiliare (nel senso che le spese sostenute successivamente al 31.12.2021 non possono rientrare tra quelle agevolate), sussistono incertezze, alimentate anche da una prassi dell'Agenzia delle Entrate non impeccabile sul punto, circa il fatto che tale termine debba essere rispettato anche con riguardo:

- alla stipula del rogito di acquisto dell'unità immobiliare sita nell'edificio oggetto degli interventi;
- alla ultimazione dei lavori sull'intero edificio oggetto degli interventi da parte dell'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare.

Nelle risposte a interpello 2.11.2020 n. 515 e 23.11.2020 n. 557 e 558, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che l'atto di acquisto degli immobili deve avvenire entro il 31.12.2021¹²¹.

A tale conclusione si giungerebbe, secondo l'Amministrazione finanziaria, in quanto detrazione di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 compete solo per le spese sostenute dall'1.1.2017 al 31.12.2021¹²².

A bene vedere, tuttavia, la norma contenuta nel co. 1-*septies* stabilisce soltanto che, affinché spetti la detrazione IRPEF/IRES per l'acquisto di case antisismiche, le imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno provveduto alla demolizione e ricostruzione provvedano all'alienazione delle unità immobiliari entro 18 mesi dall'ultimazione dei lavori.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate va assai oltre il dato letterale della norma ed introduce dei paletti che non possono essere condivisi¹²³.

È pacifico che possano essere agevolate soltanto le spese per l'acquisto delle unità immobiliari che vengono sostenute entro il 31.12.2021 (o il più ampio termine che dovesse venire previsto in futuro, nel caso di eventuali proroghe della finestra temporale agevolata), ma, una volta che questo requisito risulta soddisfatto dalle spese sostenute a titolo di acconto *ante* rogito, non vi è motivo nella lettera della norma per ritenere che la stipula del rogito successivamente a tale termine possa precludere la spettanza del beneficio in relazione ad esse (purché, ben inteso, il rogito avvenga entro il termine di 18 mesi dall'ultimazione dei lavori sull'intero edificio).

Anche in questo caso, le considerazioni che precedono presuppongono che l'acquirente sia un soggetto che non sostenga le spese nell'esercizio di impresa e che, in quanto tale, applichi il principio di cassa ai fini dell'individuazione temporale del momento in cui sostiene le spese per l'acquisto dell'unità immobiliare.

Ove, invece, l'acquirente proceda all'acquisto dell'unità immobiliare nell'esercizio di impresa, l'applicazione del principio di competenza, di cui all'art. 109 del TUIR, presuppone che l'intera spesa per l'acquisto, a prescindere dalle modalità di regolazione finanziaria, si considera sostenuta alla data di stipula del rogito, o, se successiva, alla data in cui si verificano gli effetti traslativi della proprietà dell'unità immobiliare.

Solo in questo caso, è evidente (e condivisibile) che il rogito debba essere necessariamente stipulato entro il 31.12.2021 (o il più ampio termine che dovesse venire previsto in futuro, nel caso di eventuali proroghe della finestra temporale agevolata).

È chiaro che, secondo l'interpretazione più restrittiva, se il termine del 31.12.2021 deve essere rispettato per la stipula del rogito di acquisto dell'unità immobiliare, analogo tema si pone con riguardo alla data entro cui devono essere ultimati i lavori sull'intero edificio¹²⁴.

In realtà, anche in questo caso valgono le medesime considerazioni basate sulla lettera della norma, la quale fissa un termine al 31.12.2021 che vale senz'altro per il sostenimento delle spese di acquisto, non per l'avvio o l'ultimazione dei lavori (esattamente come per il superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020), né tanto meno per la stipula del rogito che può anzi seguire fino a 18 mesi la data di ultimazione dei lavori.

¹²¹ Sul punto si veda, altresì, Zeni A. "Sismabonus acquisti con atto entro il 31 dicembre 2021", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.11.2020.

¹²² Per effetto del rimando da parte del co. 1-*septies* al co. 1-*quater* che a sua volta rinvia al co. 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2013.

¹²³ Cfr. Zanetti E., Zeni A. "Sismabonus acquisti a rischio se i lavori finiscono nel 2022", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.4.2020 e Zanetti E., Zeni A. "Incertezze da fugare per il sismabonus acquisti con lavori o rogito oltre il 2021", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.11.2020.

¹²⁴ In tal senso la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 23.11.2020 n. 557. Sul punto, si veda anche: Zanetti E., Zeni A. "Sismabonus acquisti a rischio se i lavori finiscono nel 2022", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.4.2020.

Se vengono sostenute spese entro il 31.12.2021 (o il più ampio termine che dovesse venire previsto in futuro, nel caso di eventuali proroghe della finestra temporale agevolata) a titolo di acconto per l'acquisto di unità immobiliari, la possibilità di fruire della detrazione prima della stipula del rogito resta subordinata alla registrazione del contratto preliminare di compravendita e resta in ogni caso sospesa fino all'ultimazione dei lavori sull'intero edificio, ma, una volta verificatesi tutte le necessarie condizioni, non dovrebbe rilevare il fatto che l'ultimazione dei lavori sia avvenuta successivamente al 31.12.2021, né che la stipula del rogito sia avvenuta anch'essa successivamente a tale termine (purché, ben inteso, entro 18 mesi dall'ultimazione dei lavori).

Si pensi, ad esempio, al caso di acconti pagati entro il termine del 31.12.2021, per l'acquisto di una unità immobiliare sita in un edificio i cui lavori, riguardanti l'edificio nella sua interezza, sono ultimati nel corso del 2023, con stipula del rogito nel corso del 2024 (ossia entro i 18 mesi dalla data di ultimazione dei lavori).

In un caso del genere, non vi è ragione alcuna, come fa invece la prassi dell'Agenzia delle Entrate, per negare la spettanza del beneficio in relazione alle spese di acquisto tempestivamente sostenute entro il termine del 31.12.2021, fermo restando che la fruibilità del beneficio non potrà decorrere prima della dichiarazione dei redditi relativa al 2023 (anno di ultimazione dei lavori) e che, laddove entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2023 non sia stato registrato il preliminare di compravendita, bisognerà allora attendere la dichiarazione dei redditi relativa al 2024 (anno di stipula del rogito entro 18 mesi dall'ultimazione dei lavori).

5.3.7 Soggetti acquirenti beneficiari

Il beneficio spetta a tutti gli acquirenti di nuove unità immobiliari siano essi soggetti IRPEF che soggetti IRES¹²⁵.

L'art. 16 co. 1-*septies* del DL 63/2013, infatti, non fa alcuna distinzione e stabilisce molto genericamente che le detrazioni spettano "all'acquirente delle unità immobiliari".

Tra i soggetti IRPEF e IRES acquirenti delle unità immobiliari possono dunque annoverarsi anche soggetti esercenti attività di impresa (dall'impresa individuale alle società di capitali, passando per quelle di persone).

In relazione al sismabonus è stato precisato che sono agevolabili "gli interventi eseguiti da titolari di reddito di impresa sugli immobili posseduti o detenuti, a prescindere dalla loro destinazione"¹²⁶.

Il chiarimento si estende anche al "sismabonus acquisti" ed esso, pertanto, compete agli acquirenti titolari di reddito d'impresa non solo nel caso in cui le unità immobiliari acquistate siano strumentali per l'esercizio dell'impresa, ma anche nel caso in cui le unità immobiliari acquistate siano oggetto dell'attività esercitata (immobili merce) oppure siano destinate alla locazione (immobili patrimoniali)¹²⁷.

5.3.8 Sismabonus acquisti in versione superbonus 110%

Il co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede che la disciplina del superbonus al 110% si applica sugli "interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16" del DL 63/2013, comprendendo dunque non soltanto le diverse forme di sismabonus "ordinario" previste dai co. 1-bis - 1-sexies¹²⁸, ma anche la versione "acquisti" del sismabonus prevista dal co. 1-septies.

Si noti che, stante il rinvio del co. 1-septies agli "interventi di cui al comma 1-quater", ai fini della spettanza del "sismabonus acquisti" resta imprescindibile che gli interventi di demolizione e ricostruzione dell'edificio determinino un miglioramento di almeno una classe di rischio sismico anche per la fruizione del *bonus* nella versione "super" al 110% (mentre ai fini del sismabonus "ordinario" la versione "super" al 110% può competere anche in assenza di miglioramenti della classe di rischio sismico¹²⁹).

Premesso che, nell'ambito della disciplina del superbonus al 110%, il co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 circoscrive la spettanza dell'agevolazione ai soli interventi effettuati da specifiche tipologie di soggetti espressamente elencate¹³⁰, è lecito chiedersi se, nel caso della versione "acquisti" del sismabonus, la limitazione soggettiva di cui al richiamato co. 9 vada letta nel senso che il "sismabonus acquisti" in versione superbonus al 110% spetti solo per gli acquisti di unità immobiliari effettuati dai soggetti ivi elencati, oppure sia da considerare *tout court*

¹²⁵ In tal senso anche le istruzioni al modello REDDITI SC 2020, p. 192.

¹²⁶ Ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2020 n. 34. Si veda anche il successivo § 8.10.

¹²⁷ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.11.2020 n. 515.

¹²⁸ Si veda il precedente § 5.1.3.

¹²⁹ Sul punto, si veda anche Zeni A. "Sismabonus al 110% anche senza miglioramento della classe di rischio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.7.2020.

¹³⁰ Si veda il precedente § 2.

non applicabile (e quindi il "sismabonus acquisti" in versione superbonus al 110% possa spettare a prescindere dalle caratteristiche soggettive dell'acquirente).

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.4) nulla dice in proposito, limitandosi a ribadire l'applicabilità della versione superbonus al 110% anche alla detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di "sismabonus acquisti", di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Dal punto di vista sistematico, pare maggiormente coerente la prima lettura, posto che, altrimenti, si avrebbero irragionevoli disallineamenti nelle platee di beneficiari, quando invece il presupposto delle versioni "acquisti" dei *bonus* (ivi compresa la versione "acquisti" della detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR) è proprio quello di attribuire il beneficio all'acquirente che ne avrebbe avuto diritto ove avesse prima acquistato l'immobile e poi effettuato su di esso gli interventi agevolati.

Così ragionando, ne conseguirebbe ad esempio che i soggetti (sia IRPEF che IRES) esercenti attività di impresa, in quanto non inclusi tra i soggetti annoverati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, qualora acquistino una unità immobiliare ubicata in un edificio che è stato oggetto degli interventi di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, possono beneficiare del "sismabonus acquisti" solo nelle ordinarie misure del 75% e 85% anche con riguardo alle spese di acquisto sostenute nella finestra temporale che va dall'1.7.2020 al 31.12.2021.

Viceversa, un acquirente persona fisica "privata", in quanto soggetto incluso tra quelli annoverati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, potrebbe beneficiare del "sismabonus acquisti" nella versione superbonus al 110% per le spese di acquisto sostenute in quella finestra temporale.

In senso conforme, si è espressa l'Agenzia delle Entrate in occasione della risposta a interpello 2.11.2020 n. 515.

6 ALTRI CAMPI DEL QUADRO A - PRIMA RIGA

Una volta identificata la "Tipologia di intervento", da cui deriva la corrispondente detrazione "edilizia" relativamente alla quale vengono esercitate le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 oggetto della "Comunicazione"¹³¹, è possibile procedere alla compilazione dei restanti campi della prima riga del "Quadro A - Intervento".

Tali campi riguardano i seguenti aspetti:

- applicazione del superbonus al 110% in qualità di interventi "trainati" di cui ai co. 2, 5, 6 o 8 dell'art. 119 del DL 34/2020¹³², oppure in qualità di interventi di miglioramento sismico di cui al co. 4 del medesimo art. 119;
- numero di unità immobiliari presenti nell'edificio¹³³;
- importo complessivo della spesa sostenuta (nei limiti massimi previsti dalla legge) su cui applicare le corrispondenti percentuali di detrazione, ai fini del calcolo della detrazione spettante¹³⁴;
- anno di sostenimento della spesa¹³⁵.

6.1 INTERVENTI "TRAINATI" NEL SUPERBONUS

Nel caso in cui la "Comunicazione" sia relativa a una "Tipologia di intervento" che può fruire del superbonus al 110%, ma diverso da uno di quelli di efficienza energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, devono essere barrate alternativamente:

- la casella "Intervento superbonus", se il "traino" nel superbonus al 110% discende dall'effettuazione dell'intervento congiuntamente ad uno di quelli "trainanti", di cui ai co. 1 e 4 dell'art. 119¹³⁶;
- la casella "Intervento su immobile con restrizioni edilizie - superbonus", se il "traino" nel superbonus al 110% prescinde dall'effettuazione congiunta ad uno degli interventi "trainanti", perché l'immobile su cui sono effettuati gli interventi oggetto della "Comunicazione" è soggetto a "vincolo" culturale o paesaggistico ex DLgs 42/2004, oppure a restrizioni edilizie che rendono impossibile la realizzazione su di esso degli interventi "trainanti"¹³⁷.

¹³¹ Si veda il precedente § 5.

¹³² Si veda il successivo § 6.1.

¹³³ Si veda il successivo § 6.2.

¹³⁴ Si veda il successivo § 6.3.

¹³⁵ Si veda il successivo § 6.4.

¹³⁶ Si veda il successivo § 6.2.1.

¹³⁷ Si veda il successivo § 6.2.2.

6.1.1 Interventi "trainati" nel superbonus al 110%

Gli interventi agevolati che possono beneficiare della corrispondente detrazione IRPEF/IRES nella versione "superbonus al 110%", di cui all'art. 119 del DL 34/2020, sono:

- gli interventi di efficienza energetica espressamente descritti nelle lett. a), b) e c) del co. 1 dell'art. 119;
- gli interventi di natura antisismica di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 e, ove realizzati congiuntamente ad essi, anche gli interventi aventi per oggetto la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici (art. 119 co. 4 e 4-*bis* del DL 34/2020).

L'effettuazione di almeno uno dei predetti interventi (c.d. "trainanti") consente di "trainare" nel perimetro della disciplina del superbonus al 110% anche altri interventi (c.d. "trainati"), ove questi ultimi vengano effettuati congiuntamente ad essi.

Si tratta, in particolare dei seguenti:

- gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, diversi da quelli "trainanti" (art. 119 co. 2 del DL 34/2020), corrispondenti agli interventi con codice identificativo da "4" a "12" da indicare nel campo "Tipologia di intervento"¹³⁸;
- gli interventi connessi all'installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati (art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020), corrispondenti agli interventi con codice identificativo "19" e "20" da indicare nel campo "Tipologia di intervento"¹³⁹;
- gli interventi connessi all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (art. 119 co. 8 del DL 34/2020), corrispondenti agli interventi con codice identificativo "21" da indicare nel campo "Tipologia di intervento"¹⁴⁰.

Con esclusivo riguardo ai soggetti beneficiari che rientrano nella nozione di "comunità energetiche rinnovabili", ai sensi del co. 16-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, il successivo co. 16-*ter* estende la possibilità di "traino" nel superbonus al 110% anche degli interventi di installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, corrispondenti agli interventi con codice identificativo "16" da indicare nel campo "Tipologia di intervento"¹⁴¹.

Le istruzioni al modello di "Comunicazione" chiariscono che la casella "Intervento Superbonus" deve essere barrata, oltre che con riguardo alle predette tipologie di interventi "trainati", anche con riguardo

- agli interventi di miglioramento sismico, ossia gli interventi contraddistinti, nella casella "Tipologia intervento", dai codici identificativi "13", "14" e "15";
- agli acquisti di unità immobiliari site in edifici che sono stati oggetto, nella loro interezza, di interventi di miglioramento sismico effettuati dall'impresa cedente (codici identificativi "26" e "27" della "Tipologia intervento").

Interventi che realizzano la condizione del "traino"

Per gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, diversi da quelli "trainanti" (art. 119 co. 2 del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del superbonus al 110% è dato dell'effettuazione congiunta di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020. Per gli interventi aventi per oggetto la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici (art. 119 co. 4-*bis* del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del superbonus al 110% è dato dell'effettuazione congiunta degli interventi di natura antisismica di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Per gli interventi connessi all'installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati (art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del superbonus al 110% è du-

¹³⁸ Si veda il precedente § 5.1.2. La tabella con i codici identificativi degli interventi, riportata nelle istruzioni per la compilazione del modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, include anche gli interventi di riqualificazione energetica globale, di cui al co. 344 dell'art. 1 della L. 296/2006, identificati con il codice "3", tra quelli per i quali è possibile barrare la casella "interventi trainati". In realtà, come emerge dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti", nonché dallo schema di asseverazione di efficienza energetica di cui all'Allegato 1 del DM 3.8.2020 "Asseverazioni", questi interventi non rientrano tra quelli che possono essere "trainati" nel superbonus al 110%.

¹³⁹ Si veda il precedente § 5.1.4.

¹⁴⁰ Si veda il precedente § 5.1.4.

¹⁴¹ Si veda il precedente § 7.1.4.

plice, nel senso che è dato dall'effettuazione congiunta di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e/o degli interventi di natura antisismica di cui ai co. 1-bis - 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013.

Per gli interventi connessi all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (art. 119 co. 8 del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del superbonus al 110% è dato dall'effettuazione congiunta di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Requisito della effettuazione congiunta "trainanti - trainati"

Con riferimento al fatto che gli interventi "trainati" debbano essere effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti", l'art. 2 co. 5 del DM 6.8.2020 "Requisiti" stabilisce che tale condizione si considera soddisfatta se "le date delle spese sostenute per gli interventi trainati sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti".

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), ciò implicherebbe che, ai fini dell'applicazione del superbonus al 110%, le spese sostenute per gli interventi "trainanti" devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione (dall'1.7.2020 al 31.12.2021), mentre le spese per gli interventi "trainati" devono essere sostenute, oltre che nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione (dall'1.7.2020 al 31.12.2021), anche nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori di realizzazione degli interventi trainanti.

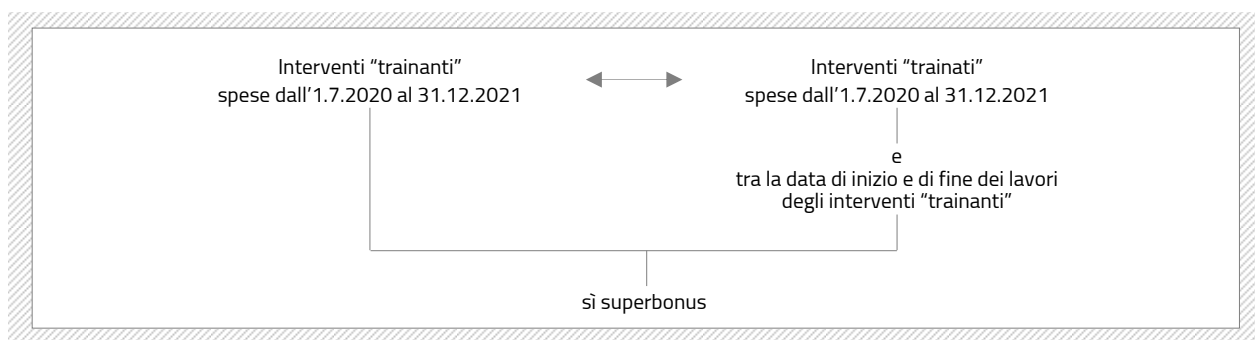


Fig. 8 - Interventi effettuati "congiuntamente"

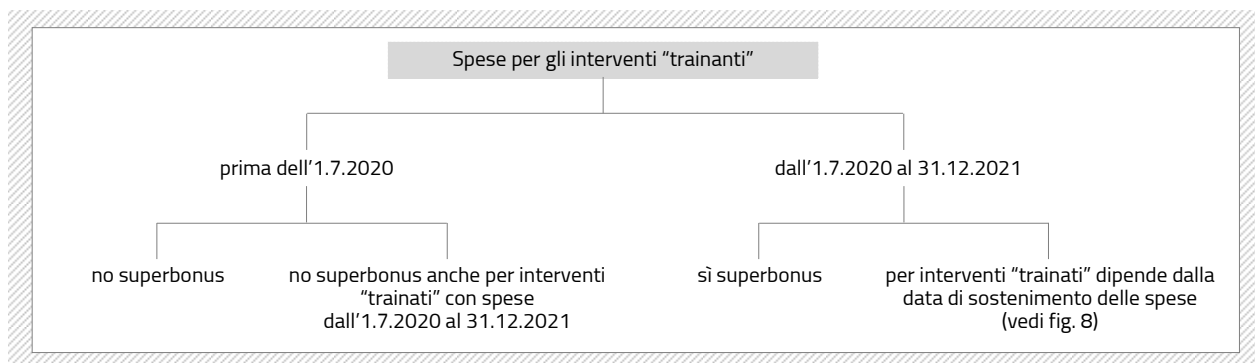


Fig. 9 - Spettanza del superbonus per gli interventi "trainati"

Per fare qualche esempio, quindi, vale quanto segue.

Intervento "trainante"	Intervento "trainato"	Superbonus del 110%
Spese sostenute prima dell'1.7.2020	Spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021	Non spetta
Spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021	Spese sostenute: <ul style="list-style-type: none"> dall'1.7.2020 al 31.12.2021; dopo l'inizio dei lavori "trainanti" e prima della loro fine. 	Spetta
Spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021	Spese sostenute: <ul style="list-style-type: none"> dall'1.7.2020 al 31.12.2021; prima dell'inizio dei lavori "trainanti". 	Non spetta
Spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021	Spese sostenute: <ul style="list-style-type: none"> dall'1.7.2020 al 31.12.2021; dopo la fine dei lavori "trainanti". 	Non spetta

Ad esempio, se il contribuente ha sostenuto spese per interventi "trainanti" (ad esempio per il rifacimento del cappotto termico o la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale) nel mese di maggio 2020, non può beneficiare del superbonus nemmeno per le spese sostenute per interventi "trainati" (ad esempio la sostituzione delle finestre o l'installazione di impianti fotovoltaici) anche se i relativi pagamenti sono effettuati dall'1.7.2020.

Nel caso in cui l'effettuazione degli interventi "trainanti" e "trainati" sia stata affidata ad un'unica impresa che fattura l'intero intervento, per dimostrare che l'intervento "trainato" è stato svolto tra l'inizio e la fine dell'intervento "trainante" è sufficiente l'attestazione da parte dell'impresa che ha eseguito gli interventi¹⁴².

6.1.2 Interventi "trainati" su immobili "vincolati" o con restrizioni edilizie

Nel caso di edifici sottoposti ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004, o comunque di edifici per i quali gli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, risultino vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 consente di prescindere dall'effetto "traino" e di applicare le detrazioni IRPEF/IRES nella versione superbonus al 110% agli interventi "trainati" anche in assenza della loro esecuzione congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti"¹⁴³.

Dal punto di vista letterale, questa previsione dovrebbe valere solo per gli interventi "trainati" di cui al co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, ma, tenuto anche conto del tenore della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), che tratta la questione prima di entrare nel merito specifico delle diverse tipologie di interventi "trainati", è lecito chiedersi se non possa essere ritenuta applicabile anche con riguardo agli interventi "trainati" di cui ai co. 5, 6 (installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrato) e 8 (installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici) dell'art. 119 del DL 34/2020.

Anche in questo caso, ai fini della fruibilità del superbonus al 110%, è comunque necessario che gli interventi determinino un miglioramento di classe energetica compatibile con quelli contemplati dal co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

A tale proposito, si sottolinea che il co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, nel richiedere un "miglioramento di almeno due classi energetiche", aggiunge "ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta"¹⁴⁴.

6.2 NUMERO DI UNITÀ PRESENTI NEL CONDOMINIO

Il campo "N. unità presenti nel condominio" deve essere compilato solo se la "Comunicazione" è relativa a interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali.

Letteralmente, le istruzioni al modello di "Comunicazione" affermano che in tale campo "l'amministratore di condominio deve indicare il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio".

In realtà, la compilazione del campo appare utile e opportuna anche nel caso in cui il soggetto che presenta la "Comunicazione" non sia il condominio, ma il beneficiario che, da solo o in comproprietà, possiede tutte le unità immobiliari di cui si compone l'edificio sulle cui parti comuni ha effettuato gli interventi.

6.3 IMPORTO COMPLESSIVO DELLA SPESA

Nel campo "Importo complessivo della spesa (nei limiti previsti dalla legge)" va indicato l'ammontare complessivo delle spese sostenute, nei limiti dei tetti massimi di spesa ammessi dalla legge con riguardo alle diverse tipologie di intervento, sulle quali si applicano le percentuali di detrazione spettanti a seconda della tipologia dell'intervento.

Spese rilevanti

Le spese, che rilevano ai fini del calcolo della detrazione "edilizia" spettante (fino a concorrenza dell'ammontare massimo riconosciuto dalla legge in relazione a ciascuna tipologia di detrazione), sono tutte quelle che afferiscono direttamente all'esecuzione degli interventi agevolati, ivi comprese quelle sostenute anche prima dell'inizio dei lavori, ad esempio per:

- la progettazione e le altre prestazioni professionali comunque richieste dal tipo di lavori;
- l'acquisto dei materiali;

¹⁴² Risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 2.

¹⁴³ Cfr. Zanetti E., Zeni A. "Superbonus per tutti gli interventi su parti comuni di edifici vincolati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.8.2020.

¹⁴⁴ Si veda il precedente § 4.2.1.

- l'effettuazione di perizie e sopralluoghi;
- l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di bollo e i diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e la dichiarazione di inizio lavori;
- gli oneri di urbanizzazione;
- lo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori;
- la tassa per l'occupazione di suolo pubblico per poter disporre dello spazio, insistente sull'area pubblica, necessario all'esecuzione dei lavori;
- gli altri eventuali costi strettamente correlati alla realizzazione degli interventi, nonché all'effettuazione degli adempimenti espressamente richiesti dalle leggi o dai relativi regolamenti attuativi per poter beneficiare della detrazione.

L'elencazione (non tassativa) che precede è rinvenibile dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 282-283), che la formula con riguardo alla detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR e al sismabonus di cui all'art. 16 del DL 63/2013, ma è da ritenersi universalmente valida con riguardo alla generalità delle detrazioni "edilizie".

Analogo elenco non tassativo è rinvenibile anche nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 5), concernente il superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, laddove si ricorda altresì che, per espressa previsione normativa, tra le spese detraibili rientrano anche quelle sostenute per il rilascio, da parte dei tecnici abilitati, delle asseverazioni che certificano requisiti tecnici, risultati di miglioramento di classe e congruità delle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi di riqualificazione energetica e/o di miglioramento sismico¹⁴⁵, nonché quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità nel caso di fruizione del superbonus al 110% mediante esercizio per una delle opzioni consentite dall'art. 121 del DL 34/2020¹⁴⁶.

Con riguardo agli interventi di riqualificazione energetica, si ricorda infine che l'art. 5 del DM 6.8.2020 "Requisiti" elenca le spese detraibili con valenza sia ai fini della detrazione IRPEF/IRES spettante nella versione ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, sia ai fini della detrazione IRPEF/IRES spettante nella versione superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

Tra le spese detraibili non rientrerebbero invece quelle per i compensi riconosciuti dal condominio all'amministratore, ivi compresi quelli "straordinari", specificamente accordati per la gestione degli interventi da cui scaturiscono le detrazioni "edilizie", in quanto tali compensi non sarebbero caratterizzati *"da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione in quanto gli adempimenti amministrativi rientrano tra gli ordinari obblighi posti a carico dell'amministratore da imputare alle spese generali di condominio"*¹⁴⁷.

Ragionando *a contrariis*, una immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione potrebbe viceversa ritenersi riconosciuta sulle spese sostenute per lo specifico compenso che viene riconosciuto, all'eventuale "general contractor" cui viene attribuito il compito di "tirare le fila" negli interventi più complessi¹⁴⁸.

Giova per altro sottolineare che la stessa circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 5), con riguardo al superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020, ma con un approccio interpretativo che pare potersi considerare valido con riguardo alla generalità delle detrazioni "edilizie", specifica che la detraibilità delle spese è comunque subordinata al fatto che l'intervento agevolato sia effettivamente realizzato (quindi, ad esempio, eventuali spese per sopralluoghi e perizie e altre spese preliminari di progettazione, ispezione e prospezione, consentono di maturare il beneficio fiscale solo se ad esse segue l'effettiva realizzazione di un intervento agevolato).

Quando le spese si riferiscono a un intervento che potrebbe in astratto dare luogo a una pluralità di detrazioni "edilizie" in capo al soggetto che le sostiene, esse possono essere considerate solo ai fini del calcolo di una delle detrazioni "possibili".

È il caso, ad esempio, di spese sostenute per un intervento sull'involucro dell'edificio che, in taluni casi, potrebbero rilevare sia ai fini della detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, sia ai fini dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, sia ai fini del bonus facciate di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, sia ai fini del superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

¹⁴⁵ Si veda il precedente § 4.2.

¹⁴⁶ Si veda il precedente § 4.1.

¹⁴⁷ Risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 4.

¹⁴⁸ La questione è comunque dubbia e sarebbero senz'altro opportuno disporre quanto prima del punto di vista dell'Agenzia delle Entrate. Sul punto, si veda anche Gavelli G. "Riaddebito del generale contractor più gestibile", *Il Sole - 24 Ore*, 19.10.2020, p. 21.

In questo caso, ovviamente, è consentito fruire di una soltanto tra le detrazioni "possibili", perché le stesse spese non possono essere considerate più volte ai fini di detrazioni diverse.

Diverso, dal caso di un medesimo intervento (e delle relative spese) potenzialmente riconducibile a più detrazioni diverse, è il caso di più interventi differenti (e delle spese relative a ciascuno) realizzati congiuntamente nell'ambito di un intervento articolato.

È il caso, ad esempio, di un intervento su una unità immobiliare abitativa che comprenda sia la sostituzione dell'impianto di riscaldamento invernale rilevante ai fini dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, sia il rifacimento dell'impianto idraulico rilevante ai fini della detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR.

In questo caso, se le spese sostenute in relazione ai due interventi sono distintamente contabilizzate e sono rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione, il contribuente che sostiene le spese può fruire di entrambe le agevolazioni, ciascuna con riguardo alle spese (distintamente contabilizzate) ad esso riferibili¹⁴⁹.

6.3.1 Tetti massimi di spesa per tipologia di interventi

Di seguito si evidenziano i tetti massimi di spesa che possono essere indicati nel relativo campo, a seconda del codice identificativo che viene indicato nel campo "Tipologia di intervento", rinviando al precedente § 5 per quel che concerne la descrizione analitica degli interventi corrispondenti a ciascun codice.

Per gli interventi di riqualificazione energetica (sia quelli per i quali si rende applicabile il super-bonus al 110%, sia quelli per i quali rimane applicabile "solo" l'ecobonus), va ricordato che le spese sostenute non incontrano soltanto il limite dei tetti massimi di spese detraibili stabiliti dall'art. 119 del DL 34/2020 o dall'art. 14 del DL 63/2013, ma anche il limite della congruità della spesa.

Il punto 13.3 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020 statuisce espressamente che, ove le spese sostenute siano superiori ai livelli di spesa specifica massima ammissibile indicati nella asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato (o nella dichiarazione del fornitore o dell'installatore che, ove consentito, la sostituisce), "la detrazione è applicata nei limiti massimi individuati dal presente decreto" (si veda il successivo § 6.3.3).

Anche per gli interventi di miglioramento sismico, limitatamente però al caso in cui si renda applicabile il superbonus al 110%, è richiesta l'asseverazione della congruità delle spese sostenute (si veda il precedente § 4.2.2).

Codice identificativo intervento "1"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali o inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25%", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A dipende dall'immobile oggetto dell'intervento.

Se l'intervento ha per oggetto un edificio unifamiliare o una unità immobiliare "equiparata" (ossia una unità immobiliare sita in edifici composti da più unità immobiliari, ma indipendente sul piano funzionale e con uno o più accessi autonomi dall'esterno), il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di 50.000,00 euro.

Se l'intervento ha per oggetto parti comuni di un edificio condominiale, il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di:

- 40.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 8.8.2020 n. 24, § 2.1.1), le soglie di 40.000,00 e 30.000,00 euro andrebbero applicate secondo una logica "per scaglioni", nel senso che, ove ad esempio un edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile non sarebbe di 450.000,00 euro (calcolato moltiplicando 30.000,00 per 15), bensì di 530.000,00 euro, calcolato moltiplicando 40.000,00 euro per le prime 8 unità immobiliari e 30.000,00 euro per le ulteriori 7.

Per quanto concerne i criteri di moltiplicazione delle soglie "unitarie" di 40.000,00 e 30.000,00 euro per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, si rinvia al successivo § 8.3.2.

¹⁴⁹ In tal senso, da ultimo, circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 6.

Anche se inferiori al tetto massimo di spese ammesse, le spese sostenute per questo tipo di interventi sono concretamente detraibili solo se sono attestate "congrue" dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020.

Ove tale asseverazione individui un livello di congruità inferiore all'ammontare delle spese sostenute, risultano detraibili solo le spese sostenute fino a concorrenza di tale soglia di congruità.

Per le modalità di determinazione delle soglie di congruità e i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020, si veda il precedente § 4.2.1.

Codice identificativo intervento "2"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento per la sostituzione degli impianti di climatizzazione", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A dipende dall'immobile oggetto dell'intervento.

Se l'intervento ha per oggetto un edificio unifamiliare o una unità immobiliare "equiparata" (ossia una unità immobiliare sita in edifici composti da più unità immobiliari, ma indipendente sul piano funzionale e con uno o più accessi autonomi dall'esterno), il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di 30.000,00 euro.

Se l'intervento ha per oggetto parti comuni di un edificio condominiale, il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di:

- 20.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 15.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 8.8.2020 n. 24, § 2.1.2), le soglie di 20.000,00 e 15.000,00 euro andrebbero applicate secondo una logica "per scaglioni", nel senso che, ove ad esempio un edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile non sarebbe di 225.000,00 euro (calcolato moltiplicando 15.000,00 per 15), bensì di 265.000,00 euro, calcolato moltiplicando 20.000,00 euro per le prime 8 unità immobiliari e 15.000,00 euro per le ulteriori 7.

Per quanto concerne i criteri di moltiplicazione delle soglie "unitarie" di 20.000,00 e 15.000,00 euro per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, si rinvia al successivo § 8.3.2.

Con riguardo alla disciplina "ordinaria" dell'ecobonus, la circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21 (risposta 3.4), richiamata anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 316), ha affermato che "se l'intervento prevede l'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato in un edificio in cui solo alcuni appartamenti sono già dotati di impianto di riscaldamento, la detrazione non può essere riconosciuta sull'intera spesa sostenuta ma deve essere limitata alla sola spesa riferibile alle unità immobiliari nelle quali l'impianto era già presente" e che "per individuare la quota della spesa detraibile deve essere utilizzato un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferite a ciascun appartamento".

Pare logico supporre che l'Agenzia delle Entrate, dal suo punto di vista, ritenga applicabili questi criteri applicativi anche nel caso in cui gli interventi che hanno per oggetto impianti di climatizzazione invernale centralizzati possono fruire dell'ecobonus nella "versione superbonus al 110%", ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020.

Anche se inferiori al tetto massimo di spese ammesse, le spese sostenute per questo tipo di interventi sono concretamente detraibili solo se sono attestate "congrue" dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020.

Ove tale asseverazione individui un livello di congruità inferiore all'ammontare delle spese sostenute, risultano detraibili solo le spese sostenute fino a concorrenza di tale soglia di congruità.

Per le modalità di determinazione delle soglie di congruità e i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020, si veda il precedente § 4.2.1.

Codici identificativi intervento da "3" a "12"

Se la "Comunicazione" si riferisce a "Interventi di efficienza energetica" diversi da quelli "trainanti" ai fini del superbonus al 110%, l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A dipende dal fatto che l'agevolazione si applichi nella "versione ordinaria al 65% o al 50%", oppure che, sussisten-

done i presupposti soggettivi e oggettivi, l'intervento venga "trainato" nel superbonus al 110%, barrando gli appositi campi presenti nel medesimo Quadro A della "Comunicazione"¹⁵⁰.

La peculiarità di questi interventi è che, relativamente ad essi, l'art. 14 del DL 63/2013 non pone dei limiti massimi in termini di spese massime riconosciute ai fini del calcolo della detrazione, bensì pone direttamente un tetto massimo di detrazione fruibile (da cui si ricava "a ritroso", in funzione della percentuale di detrazione applicabile, l'ammontare massimo di spese riconosciute).

Da questo punto di vista, come confermato anche dalla ris. Agenzia delle Entrate 28.9.2020 n. 60, il "traino" di queste detrazioni nel superbonus al 110% non aumenta la detrazione massima fruibile in relazione agli interventi "trainati", ma abbassa la soglia massima di spese riconosciute, perché la più elevata percentuale di detrazione (110%) consente di raggiungere con meno spese il tetto massimo di detrazione fruibile.

Nella tabella che segue, si riepilogano i tetti massimi di spesa ammessi, nelle due diverse ipotesi, con riguardo a ciascuna "Tipologia di intervento" identificata dai codici da "3" a "12".

INTERVENTI DI EFFICIENZA ENERGETICA		
3	Intervento di riqualificazione energetica su edificio esistente	
4	Intervento su involucro di edificio esistente (tranne l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi)	X
5	Intervento di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi	X
6	Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione \geq classe A	X
7	Intervento di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione \geq classe A+ sistemi di termoregolazione o con generatori ibridi o con pompe di calore; intervento di sostituzione di scaldacqua	X
8	Intervento di installazione di pannelli solari/collettori solari	X
9	Acquisto e posa in opera di schermature solari	X
10	Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili	X
11	Acquisto e posa in opera di sistemi di microgenerazione in sostituzione di impianti esistenti	X
12	Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto (Sistemi building automation)	X

Codice intervento	Limite massimo di detrazione	Tetto massimo di spesa ammesso	
		Detrazione 50% o 65%	Superbonus 110%
3	100.000,00 euro	153.846,15 euro	-
4	60.000,00 euro	92.307,69 euro	54.545,45 euro
5		120.000,00 euro	54.545,45 euro
6	30.000,00 euro	60.000,00 euro	27.272,72 euro
7	30.000,00 euro	46.153,84 euro	27.272,72 euro
8	60.000,00 euro	92.307,69 euro	54.545,45 euro
9	60.000,00 euro	120.000,00 euro	54.545,45 euro
10	30.000,00 euro	60.000,00 euro	27.272,72 euro
11	100.000,00 euro	153.846,15 euro	90.909,09 euro
12	15.000,00 euro ¹⁵¹	23.076,92 euro	13.636,36 euro

Fatta eccezione per gli interventi di riqualificazione energetica globale (codice identificativo "3"), il cui tetto massimo di spese detraibili ammesse si riferisce all'edificio nella sua interezza, quando gli interventi riguardano edifici composti da più unità immobiliari, i relativi tetti massimi di detrazione fruibile ammesse si intendono riferiti a ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio (circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2007 n. 36, § 6).

¹⁵⁰ Si veda il precedente § 6.1.

¹⁵¹ In tal senso il DM 6.8.2020 "Requisiti".

Nel caso, ad esempio, di interventi sull'involucro di un edificio composto da 10 unità immobiliari, il tetto massimo di detrazione fruibile, ai sensi del co. 345 dell'art. 1 della L. 296/2006, è 600.000 euro (= 60.000 × 10); conseguentemente, l'ammontare massimo di spese detraibili ammesse, in ipotesi di "traino" nel superbonus al 110%, è 545.545,45 euro.

Proprio con riguardo agli interventi sull'involucro dell'edificio, di cui al co. 345 dell'art. 1 della L. 296/2006, nell'ambito dei quali rientrano anche gli interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi, giova sottolineare che la previsione di due distinti codici identificativi ("4" e "5") discende dal fatto che, relativamente ad essi, sono previste due distinte percentuali di detrazione (65% i primi, 50% i secondi), ma il tetto massimo di detrazione fruibile (60.000 euro) è "congiunto", nel senso che la detrazione massima fruibile per i due interventi è 60.000 euro nel loro complesso e non 60.000 euro per ciascuno dei due.

Quando però l'intervento di isolamento termico dell'involucro supera il 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio, esso diviene agevolabile nell'ambito dell'ecobonus ai sensi dei co. 2-*quater* o 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013, oppure nell'ambito del superbonus come intervento "trainante" ai sensi dell'art. 119 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, ossia sulla base di meccanismi che non prevedono un tetto massimo di detrazione fruibile, ma tetti massimi di spese detraibili su cui applicare le percentuali di detrazione previste nelle rispettive disposizioni.

In questi casi, le spese riferibili alle strutture opache e le spese riferibili alla sostituzione di finestre comprensive di infissi dividono le proprie strade, nel senso che:

- le spese, riferibili agli interventi di isolamento termico delle strutture opache verticali, orizzontali e inclinate, sono detraibili nei limiti massimi di spesa espressamente previsti, a seconda dei casi, dai co. 2-*quater* o 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013 e dall'art. 119 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, con applicazione delle percentuali di detrazione ivi previste;
- le spese, riferibili agli interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi, rimangono detraibili nella misura del 50%, in caso di "traino" nel superbonus, del 110%, con ammontare massimo di detrazione spettante, in entrambi i casi, pari a 60.000 euro (e, quindi, con ammontare massimo di spese riconosciute ai fini della detraibilità pari a 120.000 euro con detrazione al 50% e a 54.545,45 euro con detrazione al 110%).

Sul punto, giova per altro sottolineare che:

- nel caso in cui trovi applicazione il superbonus al 110%, la "separazione" dei plafond tra interventi di isolamento termico delle strutture opache e interventi di sostituzione delle finestre comprensive di infissi costituisce sempre una opportunità, nel senso che, a parità di percentuale di detrazione applicabile sulle spese (110%), consente di calcolare separatamente il plafond di spese detraibili per ciascuno dei due interventi;
- nel caso in cui non trovi applicazione il superbonus al 110%, la "separazione" dei plafond tra interventi di isolamento termico delle strutture opache e interventi di sostituzione delle finestre comprensive di infissi costituisce una opportunità solo se le spese per gli interventi sulle strutture opache assorbono già interamente il plafond di spesa detraibile fissato dai co. 2-*quater* o 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013; ove invece ciò non avvenga, può risultare profittevole ricondurre nell'ambito di detto plafond anche le spese per gli interventi di sostituzione delle finestre comprensive di infissi (e, eventualmente, anche quelle di installazione di schermature solari), posto che in tal modo si ottiene anche di applicare sulle spese le percentuali di detrazione ivi previste (che vanno, a seconda dei casi, dal 70% all'85%), invece che la percentuale di detrazione del 50% (tale possibilità è espressamente confermata dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B al DM 6.8.2020 "Requisiti", laddove esplicita che i tetti di spesa di cui ai co. 2-*quater* o 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013 possono ricomprendere, con la stessa percentuale di detrazione ivi prevista, "la sostituzione degli infissi e l'installazione della schermature solari insistenti sulle stesse pareti oggetto degli interventi").

Con riguardo invece agli interventi di sostituzione degli impianti di riscaldamento centralizzati, la circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21 (risposta 3.4), richiamata anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 316), ha affermato che "se l'intervento prevede l'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato in un edificio in cui solo alcuni appartamenti sono già dotati di impianto di riscaldamento, la detrazione non può essere riconosciuta sull'intera spesa sostenuta ma deve essere limitata alla sola spesa riferibile alle unità immobiliari nelle quali l'impianto era già presente" e che "per individuare la quota della spesa detraibile deve essere utilizzato un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferite a ciascun appartamento".

Per altro, come confermato dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B al DM 6.8.2020 "Requisiti", anche le spese relative a questi interventi, ove effettuati edifici sui quali vengono effettuati anche interventi di isolamento ter-

mico sull'involucro dell'edificio che interessano più del 25% della sua superficie disperdente lorda, possono venire ricompresi unitamente a detti interventi nei tetti massimi di spesa previsti ai co. 2-*quater* o 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013, con applicazione delle stesse percentuali di detrazione ivi previste (che vanno, a seconda dei casi, dal 70% all'85%), in alternativa al mantenimento del loro "plafond separato", espresso in termini di detrazione massima spettante, con applicazione delle percentuali di detrazione del 50% o 65%.

Anche se inferiori al tetto massimo di spese ammesse, le spese sostenute per tutti questi interventi sono concretamente detraibili solo se sono "congrue".

L'attestazione di congruità è rilasciata:

- se gli interventi beneficiano del "traino" nel superbonus al 110%, dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020;
- se gli interventi beneficiano "solo" dell'ecobonus nella misura del 50% / 65%;
- dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione "ordinaria" prevista dall'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020;
- oppure, nei casi in cui l'asseverazione può essere sostituita da una dichiarazione del fornitore o dell'installatore, da questi ultimi, verificando direttamente che siano rispettati i massimali di costo specifici per singolo intervento, di cui all'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020.

Ove l'asseverazione (sia quella "superbonus" che quella "ordinaria") individui un livello di congruità inferiore all'ammontare delle spese sostenute, risultano detraibili solo le spese sostenute fino a concorrenza di tale soglia di congruità.

Ai sensi dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020, gli interventi, per i quali l'asseverazione "ordinaria" può essere sostituita da una dichiarazione dei fornitori o installatori sono:

- gli interventi di sola sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari (rientrano nel codice identificativo "5");
- gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con potenza termica utile nominale non superiore a 100 kW (rientrano nei codici identificativi "6" e "7");
- gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di pompe di calore con potenza termica utile nominale non superiore a 100 kW (rientrano nel codice identificativo "7");
- gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti ibridi con potenza termica utile della caldaia non superiore a 100 kW (rientrano nel codice identificativo "7");
- gli interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore (rientrano nel codice identificativo "7");
- gli interventi di installazione di collettori solari con superficie inferiore a 20 metri quadri (rientrano nel codice identificativo "8");
- gli interventi di acquisto e posa in opera di schermature solari (rientrano nel codice identificativo "9");
- gli interventi di acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili con generatori di potenza termica utile non superiore a 100 kW (rientrano nel codice identificativo "10");
- gli interventi di acquisto installazione e messa in opera di sistemi di *building automation* per impianti di potenza utile inferiore a 100 kW (rientrano nel codice identificativo "12").

In questi casi, ai fini della individuazione della spesa specifica massima ammissibile, si fa riferimento "direttamente" ai prezzi indicati dall'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020.

Per le modalità di determinazione delle soglie di congruità e i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020, si veda il precedente § 4.2.1.

Codici identificativi intervento da "13" a "15"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento antisismico in zona 1, 2 e 3", di cui ai codici identificativi da "13" a "15"¹⁵², l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 96.000,00 euro.

Se l'intervento riguarda edifici composti da più unità immobiliari, il tetto massimo di 96.000,00 euro va moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Per quanto concerne i criteri di moltiplicazione della soglia "unitaria" di 96.000,00 euro per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, si rinvia al successivo § 6.3.2.

¹⁵² Si veda il precedente § 5.1.3.

Nei casi in cui trova applicazione il superbonus del 110%, le spese sostenute per questo tipo di interventi, anche se inferiori al tetto massimo di spese ammesse, sono concretamente detraibili solo se sono attestate "congrue" dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione prevista dall'art. 119 co. 13 lett. b) del DL 34/2020 (si veda il precedente § 6.2.2).

Codice identificativo intervento "16"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento per il conseguimento di risparmi energetici, con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è:

- 96.000,00 euro se le spese sono sostenute nel 2020;
- 48.000,00 euro (salvo prossima proroga al 31.12.2021 del termine di cui al co. 1 dell'art. 16 del DL 63/2013) se le spese sono sostenute nel 2021.

Fa eccezione il caso in cui beneficiaria della detrazione sia una "comunità energetica rinnovabile", come definita dal co. 16-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, perché per tali soggetti il co. 16-*bis* e il co. 16-*ter* prevedono che il tetto massimo di spese riconosciute sia in ogni caso fissato a 96.000,00 euro.

Codice identificativo intervento "16"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento per il conseguimento di risparmi energetici, con l'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è:

- 96.000,00 euro per unità immobiliare, se le spese sono sostenute nel 2020;
- 48.000,00 euro (salvo prossima proroga al 31.12.2021 del termine di cui al co. 1 dell'art. 16 del DL 63/2013) per unità immobiliare, se le spese sono sostenute nel 2021.

Se però il soggetto che ha effettuato l'intervento è una "comunità energetica rinnovabile", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è in ogni caso 96.000,00 euro anche per il 2021, stante il disposto del co. 16-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020.

Codice identificativo intervento "17"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento di manutenzione straordinaria, restauro e recupero conservativo o ristrutturazione edilizia e intervento di manutenzione ordinaria effettuato sulle parti comuni di un edificio", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è:

- 96.000,00 euro per unità immobiliare, se le spese sono sostenute nel 2020;
- 48.000,00 euro (salvo prossima proroga al 31.12.2021 del termine di cui al co. 1 dell'art. 16 del DL 63/2013) per unità immobiliare, se le spese sono sostenute nel 2021.

Codice identificativo intervento "18"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti", non vi è un ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A, perché la disciplina di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 consente sempre di applicare la percentuale di detrazione al 90% sull'ammontare di spese agevolate effettivamente sostenute, senza dunque la previsione di tetti massimi di spese riconosciute.

Va però sottolineato che, salvo prossimi interventi normativi volti a prorogare l'ambito temporale di applicazione della disciplina in commento, la detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di "bonus facciate" compete soltanto con riguardo alle spese sostenute nell'anno 2020 e non anche con riguardo a quelle sostenute nell'anno 2021.

Codice identificativo intervento "19"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento per l'installazione di impianti fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 2.400,00 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico (ridotti a 1.600,00 euro, se l'installazione avviene in un contesto di "ristrutturazione edilizia", "nuova costruzione" e "ristrutturazione urbanistica", di cui alle lett. d), e) ed f) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001), con un tetto massimo comunque non superiore a 48.000,00 euro.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.2) aveva chiarito che "il limite di 48.000 euro, stabilito cumulativamente per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti, è riferito alla singola unità immobiliare".

La stessa Agenzia delle Entrate ha però successivamente affermato che *"tale chiarimento è da intendersi superato a seguito del parere fornito dal Ministero dello Sviluppo economico che ha, invece, ritenuto che il predetto limite di spesa di 48.000 euro vada distintamente riferito agli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti"*¹⁵³.

Codice identificativo intervento "20"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti fotovoltaici agevolati", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 1.000,00 euro per ogni kW di potenza nominale del sistema di accumulo, con un tetto massimo comunque non superiore a 48.000,00 euro.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.2) aveva chiarito che *"il limite di 48.000 euro, stabilito cumulativamente per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti, è riferito alla singola unità immobiliare"*.

La stessa Agenzia delle Entrate ha però successivamente affermato che *"tale chiarimento è da intendersi superato a seguito del parere fornito dal Ministero dello Sviluppo economico che ha, invece, ritenuto che il predetto limite di spesa di 48.000 euro vada distintamente riferito agli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti"*¹⁵⁴.

Codice identificativo intervento "21"

Se la "Comunicazione" si riferisce a un "Intervento per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti fotovoltaici agevolati", l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 3.000,00 euro.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 299) sottolinea che tale limite non è riferito all'immobile, bensì al contribuente; pertanto, nell'ipotesi in cui, nel medesimo anno, il contribuente abbia sostenuto spese per l'acquisto e la posa in opera di più infrastrutture di ricarica su più immobili, non potrà calcolare la detrazione su un ammontare massimo di 3.000,00 euro con riguardo a ciascun intervento, ma dovrà suddividere l'ammontare massimo di 3.000,00 euro tra tutti gli interventi effettuati nel medesimo anno.

Codici identificativi intervento "22" e "23"

Se la "Comunicazione" si riferisce a uno dei due tipi di intervento di efficienza energetica, effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, per i quali ci si avvale dell'ecobonus nelle misure previste dal co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013, l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 40.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Per quanto concerne i criteri di moltiplicazione della soglia "unitaria" di 40.000,00 euro per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, si rinvia al successivo § 6.3.2.

Come esplicitato anche dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti", questo tetto massimo di spesa può ricomprendere (con la stessa percentuale di detrazione) anche le spese sostenute per:

- la sostituzione degli infissi e l'installazione delle schermature solari insistenti sulle stesse pareti oggetto degli interventi;
- gli interventi sugli impianti comuni centralizzati.

Anche se inferiori al tetto massimo di spese ammesse, le spese sostenute per questo tipo di interventi sono concretamente detraibili solo se sono attestate "congrue" dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione "ordinaria" prevista dall'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020.

Ove tale asseverazione individui un livello di congruità inferiore all'ammontare delle spese sostenute, risultano detraibili solo le spese sostenute fino a concorrenza di tale soglia di congruità.

Per le modalità di determinazione delle soglie di congruità e i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020, si veda il precedente § 4.2.1.

¹⁵³ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.9.2020 n. 60, Nello stesso senso anche: risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.10.2020 n. 499.

¹⁵⁴ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 28.9.2020 n. 60, Nello stesso senso anche: risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.10.2020 n. 499.

Codici identificativi intervento "24" e "25"

Se la "Comunicazione" si riferisce a uno dei due tipi di intervento combinato di efficienza energetica e di miglioramento sismico, effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, per i quali ci si avvale dell'ecobonus nelle misure previste dal co. 2-*quater*¹ dell'art. 14 del DL 63/2013, l'ammontare massimo di spesa che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 136.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Per quanto concerne i criteri di moltiplicazione della soglia "unitaria" di 136.000,00 euro per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, si rinvia al successivo § 6.3.2.

Come esplicitato dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti", questo tetto massimo di spesa può ricomprende (con la stessa percentuale di detrazione) anche le spese sostenute per:

- la sostituzione degli infissi e l'installazione delle schermature solari insistenti sulle stesse pareti oggetto degli interventi;
- gli interventi sugli impianti comuni centralizzati.

Anche se inferiori al tetto massimo di spese ammesse, le spese sostenute per questo tipo di interventi sono concretamente detraibili solo se sono attestate "congrue" dal tecnico abilitato che rilascia l'asseverazione "superbonus" prevista dall'art. 119 co. 1 lett. a) del DL 34/2020, oppure l'asseverazione "ordinaria" prevista dall'art. 8 del DM "Requisiti" 6.8.2020.

Ove tale asseverazione individui un livello di congruità inferiore all'ammontare delle spese sostenute, risultano detraibili solo le spese sostenute fino a concorrenza di tale soglia di congruità.

Per le modalità di determinazione delle soglie di congruità e i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020, si veda il precedente § 4.2.1.

Codici identificativi intervento "26" e "27"

Se la "Comunicazione" si riferisce all'acquisto di unità immobiliari site in edifici su cui l'impresa di costruzione o ristrutturazione cedente ha effettuato gli interventi di miglioramento sismico di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (c.d. "sismabonus acquisti"), l'ammontare massimo di spesa per acquisto che può essere indicato nell'apposito campo del Quadro A è 96.000,00 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Come si è evidenziato nel precedente § 5.3, nel caso di acquisto di una unità immobiliare "principale" unitamente ad una unità immobiliare pertinenziale, il tetto massimo di spesa per l'acquisto resta quello di 96.000,00 euro.

6.3.2 Criteri di moltiplicazione per unità immobiliari dei tetti massimi di spesa "unitari"

Per gli interventi di cui ai codici identificativi "1" e "2" (interventi "trainanti" di riqualificazione energetica per il superbonus al 110%), "13", "14" e "15" (interventi di miglioramento sismico) e "22", "23", "24" e "25" (interventi sulle parti comuni di edifici relativi alla sola efficienza energetica o che combinano efficienza energetica e miglioramento sismico), il tetto massimo di spesa riconosciuto ai fini delle corrispondenti detrazioni "edilizie" è determinato mediante l'individuazione di un tetto "unitario" da moltiplicare per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Tenuto anche conto dei chiarimenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate succedutisi negli anni, fino ad arrivare a quelli da ultimo diramati con la circ. 8.8.2020 n. 24 in materia di superbonus al 110%, ai fini della predetta moltiplicazione del tetto "unitario" si utilizzano, con riguardo a tutte le predette tipologie di intervento, i seguenti criteri omogenei:

- il numero delle unità immobiliari dell'edificio, per cui vanno moltiplicati i rispettivi tetti massimi di spesa "unitari", è quello delle unità immobiliari esistenti prima dell'effettuazione degli interventi (ivi compreso il caso in cui gli interventi comportino anche dei cambi di destinazione)¹⁵⁵;
- si tiene conto non soltanto delle unità immobiliari "principali", ma anche di quelle che costituiscono loro pertinenze¹⁵⁶.

¹⁵⁵ Risposte a interpello Agenzia delle Entrate 28.8.2020 n. 286 e 22.7.2019 n. 293 (entrambe relative all'applicazione congiunta ecosismabonus). L'applicazione di questo medesimo criterio con riguardo al superbonus è stata affermata dalla risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 8.

¹⁵⁶ Tale aspetto è stato espressamente confermato per il superbonus, "conformemente a quanto previsto per l'ecobonus e per il sismabonus", anche dalla risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 1. Inoltre, la risposta Agenzia delle

Nel caso, ad esempio, di un edificio composto da 5 unità immobiliari "principali" e 3 unità immobiliari pertinenziali ad alcune di quelle "principali autonomamente accatastate, il tetto massimo di spese "unitario" va comunque moltiplicato per 8 e non soltanto per 5¹⁵⁷.

6.3.3 Congruità delle spese e massimali di costo specifici

Quando gli interventi di efficienza energetica e/o di miglioramento sismico rientrano nell'ambito di applicazione del superbonus al 110%, le lett. a) e b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevedono relativamente ad entrambi che venga attestata la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Per quel che concerne gli interventi di efficienza energetica, l'attestazione di congruità può essere rilasciata se le spese, sostenute in relazione agli interventi agevolati, rispettano i massimali di costo specifico che ciascuna tipologia di intervento deve rispettare anche ai fini della possibilità di beneficiare del "normale" ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013.

Per quel che concerne gli interventi di miglioramento sismico, mancano invece indicazioni specifiche.

Ai sensi dell'art. 3 co. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", per quanto concerne gli interventi di efficienza energetica, l'ammontare massimo del beneficio spettante, espresso in forma di spesa detraibile o direttamente di detrazione fruibile, "è calcolato nel rispetto dei massimali di costo specifici per ciascuna tipologia di intervento".

In altre parole, nel caso in cui siano sostenute spese per interventi agevolati di efficienza energetica che rientrano nei tetti massimi di detrazione spettante o di spesa detraibile individuati dall'art. 14 del DL 63/2013 (e riepilogati nella Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti"), ma che risultano eccedenti i massimali di costo specifici individuati secondo le regole stabilite dal punto 13 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", la parte di spese eccedenti i massimali di costo specifici non può concorrere a formare il beneficio spettante.

L'aspetto merita di essere sottolineato perché la contestualità dell'approvazione del DM 6.8.2020 "Requisiti", con l'introduzione della disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, ove si parla espressamente di "congruità delle spese" sostenute per l'effettuazione degli interventi agevolati, può indurre nell'errata percezione che solo nell'ambito della "nuova" disciplina del superbonus al 110% la valutazione della congruità delle spese può "fermare" il riconoscimento delle spese detraibili anche prima del raggiungimento dei tetti massimi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020, mentre, con l'entrata in vigore del DM 6.8.2020 "Requisiti", anche nell'ambito della "vecchia" disciplina dell'ecobonus il mancato rispetto dei massimali di costo specifici può determinare lo stesso effetto.

A tale proposito, si ricorda che il DM 6.8.2020 "Requisiti" è stato pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 5.10.2020 n. 246 ed è entrato in vigore il 6.10.2020.

Poiché l'art. 12 co. 1 del DM 6.8.2020 "Requisiti" stabilisce che le disposizioni da esso recate "si applicano agli interventi la cui data di inizio lavori sia successiva all'entrata in vigore del presente decreto" e che per gli interventi la cui data di inizio lavori, "comprovata tramite idonea documentazione", sia antecedente, si continuano ad applicare, ove compatibili, le disposizioni di cui al DM 19.2.2007, pare corretto ritenere che per le spese relative agli interventi iniziati prima del 6.10.2020 non trovi applicazione il limite rappresentato dai massimali di costo specifici, di cui al DM 6.8.2020 "Requisiti".

6.4 ANNO DI SOSTENIMENTO DELLA SPESA

Il campo "Anno di sostenimento della spesa" deve essere compilato per indicare se le spese oggetto della "Comunicazione" sono state sostenute nell'anno 2020, oppure nell'anno 2021, ossia gli unici 2 anni di sostenimento delle spese (salvo future proroghe) per i quali risultano esercitabili le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

Giova per altro evidenziare che, allo stato della normativa vigente, l'indicazione dell'anno "2021" è incompatibile con l'indicazione del codice identificativo "18" nel campo "Tipologia di intervento", perché, salvo future proroghe, la detraibilità delle spese sostenute per gli interventi di rifacimento della facciata degli edifici di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 è limitata alle sole spese sostenute nell'anno 2020.

Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 11 ha ribadito che quanto precede vale, per quel che concerne gli interventi di efficienza energetica, anche con riguardo alle unità immobiliari pertinenziali non servite da un impianto di riscaldamento.

¹⁵⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 278 (relativamente al sismabonus) e 335 (relativamente all'ecobonus).

Nel caso in cui nel campo venga indicato "2020" quale anno di sostenimento della spesa, si rende necessario compilare anche il successivo campo "Periodo 2020", indicando:

- il codice "1", se la spesa è stata sostenuta nel periodo compreso tra l'1.1.2020 e il 30.6.2020;
- il codice "2", se la spesa è stata sostenuta nel periodo compreso tra l'1.7.2020 e il 31.12.2020.

L'indicazione del codice "1" è chiaramente incompatibile con l'applicazione delle detrazioni "edilizie" nella versione superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, atteso che tale misura si applica, in presenza dei relativi presupposti soggettivi e oggettivi, solo per le spese sostenute a decorrere dall'1.7.2020.

Per quanto concerne l'individuazione del momento in cui le spese possono considerarsi sostenute, si ricorda che bisogna seguire criteri differenti a seconda che le spese siano state sostenute:

- al di fuori dell'esercizio di impresa¹⁵⁸;
- nell'esercizio di impresa¹⁵⁹.

6.4.1 Spese sostenute al di fuori dell'esercizio di impresa

Se le spese sono state sostenute al di fuori dell'esercizio di impresa, il momento del loro sostenimento va individuato avendo riguardo al principio di cassa.

Ciò che rileva, dunque, non è il momento di avvio, di effettuazione o di ultimazione degli interventi, bensì il momento in cui avviene il pagamento della spesa.

Per i soggetti che individuano il momento di sostenimento delle spese sulla base del principio di cassa, si ricorda che, qualora sostengano le spese in qualità di condòmini, a fronte degli interventi effettuati dal condominio sulle parti comuni dell'edificio, ciò che rileva è la data in cui avviene il pagamento della spesa da parte del condominio, non quella in cui il singolo condòmino versa al condominio la quota della spesa di sua "competenza millesimale".

Nel caso in cui, ad esempio, il condominio paghi le spese per gli interventi nel 2020, tale sarà la collocazione temporale del sostenimento della spesa per il singolo condòmino, anche qualora esso abbia versato al condominio, in tutto o in parte, la quota della spesa di sua "competenza millesimale" anticipatamente nel 2019 o posticipatamente nel 2021¹⁶⁰.

Nel caso in cui il pagamento delle spese non avvenga nemmeno in parte, perché trova applicazione il superbonus al 110% e il fornitore accetta di applicare lo sconto sul corrispettivo nella misura del 100% (maturando così un credito di imposta pari al 110% dello sconto applicato), pare corretto ritenere che il momento di sostenimento della spesa, corrispondente allo sconto applicato dal fornitore, coincida con la data di emissione da parte del fornitore della fattura recante l'indicazione dello sconto applicato ai fini e per gli effetti dell'art. 121 del DL 34/2020. Resta ben inteso che, ove lo sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore copra invece soltanto una parte del "totale da pagare", il momento di sostenimento della spesa, ivi compresa la parte "coperta" dallo sconto, continua a coincidere con la data del pagamento.

Nel caso in cui il pagamento avvenga, in tutto o in parte, nei modi ordinari, è necessario che esso sia effettuato con bonifico bancario o postale aventi caratteristiche conformi a quelle previste dall'art. 1 co. 3 del DM 41/98 e dall'art. 6 co. 1 lett. e) del DM 6.8.2020 "Requisiti".

Modalità di pagamento delle spese

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DM 41/98 e dell'art. 6 co. 1 lett. e) del DM 6.8.2020 "Requisiti", il pagamento delle spese detraibili deve avvenire mediante bonifico bancario o postale dal quale risultino:

- la causale del versamento;
- il codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- il numero di partita IVA o il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Possono essere pagate con modalità diverse dal bonifico soltanto le spese relative agli oneri di urbanizzazione;

¹⁵⁸ Si veda il successivo § 6.4.1.

¹⁵⁹ Si veda il successivo § 6.4.2.

¹⁶⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 4). In caso di versamento "posteriore", la richiamata circolare sottolinea però che esso deve comunque avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è avvenuto il pagamento della spesa da parte del condominio.

all'imposta di bollo e ai diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori; alla tassa per l'occupazione del suolo pubblico (TOSAP)¹⁶¹.

Si ricorda che, a decorrere dall'1.7.2010, sui pagamenti effettuati con bonifico in relazione a spese che danno diritto a fruire della detrazione di imposta, si applica la ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del DL 78/2010, attualmente fissata all'8%.

In presenza di più soggetti beneficiari della detrazione, il bonifico deve recare l'indicazione del codice fiscale di ciascuno di essi.

Se però l'intervento viene realizzato da una società di persone o altro soggetto assimilato ex art. 5 del TUIR, non titolare di reddito di impresa, il bonifico deve recare l'indicazione del codice fiscale della società.

Allo stesso modo, nel caso di interventi realizzati su parti comuni di un edificio relativamente al quale, sul piano giuridico, sussiste un condominio, il bonifico deve recare il codice fiscale del condominio o, nel caso dei c.d. "condomini minimi" (quelli fino a 8 condòmini, per i quali, ai sensi dell'art. 1129 c.c., non è obbligatoria la nomina di un amministratore e l'acquisizione di un codice fiscale per il condominio), il codice fiscale del condòmino che provvede al pagamento anche per conto degli altri¹⁶².

Se il bonifico è stato effettuato indicando correttamente gli elementi richiesti dalla norma, non si perde il diritto alla detrazione se il beneficiario, il cui codice fiscale è stato indicato, non è lo stesso soggetto che esegue il bonifico e non è quindi titolare o contitolare del conto corrente da cui il bonifico viene tratto¹⁶³.

Per i bonifici effettuati da conti correnti cointestati, la detrazione può essere fruita sull'intero importo anche da uno soltanto dei cointestatori, purché venga annotato sul documento di spesa (fattura) il nominativo del contribuente che ha sostenuto la spesa¹⁶⁴.

Conseguenze di pagamento con modalità "non conforme"

L'art. 4 co. 1 lett. b) del DM 41/98 dispone la non spettanza della detrazione in relazione alle spese i cui pagamenti risultano non conformi alle prescrizioni regolamentari.

Le circ. Agenzia delle Entrate 18.11.2016 n. 43 e 4.4.2017 n. 7 hanno tuttavia chiarito che, nel caso in cui sia stato utilizzato per errore un bonifico diverso da quello "parlante" e non siano stati indicati tutti i dati richiesti (e, in conseguenza di ciò, l'intermediario finanziario non abbia potuto applicare la ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del DL 78/2010), né sia stato possibile ripetere il bonifico, il diritto alla detrazione non è pregiudicato, a condizione però che il contribuente sia in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dall'impresa, con la quale quest'ultima attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati correttamente contabilizzati ai fini della loro imputazione nella determinazione del reddito di impresa.

Pagamento delle spese per infrastrutture di ricarica dei veicoli

Con riguardo alla detrazione IRPEF/IRES spettante a fronte del sostenimento di spese per l'installazione negli edifici di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013, la relativa disciplina attuativa (art. 9 del DM 20.3.2019) consente il pagamento non solo con bonifico bancario o postale, ma anche con altri mezzi di pagamento previsti dall'art. 23 del DLgs. 241/97, quali "bancomat, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari" (circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 299).

6.4.2 Spese sostenute nell'esercizio dell'attività di impresa

Se le spese sono state sostenute nell'esercizio di impresa, il momento del loro sostenimento va individuato avendo riguardo al principio di competenza, invece che a quello di cassa.

Ciò che rileva, dunque, non è il momento di avvio, né quello in cui avviene il pagamento della spesa, bensì quello in cui le spese si considerano sostenute ai fini della determinazione del reddito di impresa, in base ai principi stabiliti dall'art. 109 del TUIR.

¹⁶¹ R.M. 15.4.99 n. 69270 e ris. Agenzia delle Entrate 18.8.2009 n. 229.

¹⁶² Circ. Agenzia delle Entrate 2.3.2016 n. 3.

¹⁶³ Circ. Agenzia delle Entrate 24.4.2015 n. 17 (§ 3.1). Ciò vale anche nel particolare caso in cui al pagamento del bonifico provveda direttamente la società finanziaria che ha concesso al contribuente un finanziamento. Il beneficiario deve in ogni caso avere copia della ricevuta del "bonifico parlante", effettuato dal terzo al fornitore (circ. Agenzia delle Entrate 21.5.2014 n. 11, § 4.4).

¹⁶⁴ C.M. 12.5.2000 n. 95/E (§ 2.1.8) e circ. Agenzia delle Entrate 21.5.2014 n. 11 (§ 4.1).

Per i soggetti che individuano il momento di sostenimento delle spese sulla base del principio di competenza, non sussiste l'obbligo di provvedere al pagamento delle stesse mediante bonifico bancario o postale avente le caratteristiche di cui al precedente § 6.4.1.

Principio di competenza economica

Ai sensi dell'art. 109 del TUIR, a prescindere dalla data di pagamento:

- le spese per l'acquisizione di beni immobili si considerano sostenute alla data della stipula dell'atto o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
- le spese per l'acquisizione di servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi.

Ciò premesso:

- le spese sostenute per l'acquisto di unità immobiliari, ubicate in edifici su cui sono stati effettuati gli interventi previsti dal co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR o dal co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, che possono dare quindi titolo a fruire della "detrazione IRPEF acquisti" o del "sismabonus acquisti", si considerano sostenute "per competenza" alla data della stipula dell'atto o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
- le spese sostenute per interventi su immobili, agevolati ai fini delle detrazioni "edilizie", realizzati mediante appalto di servizi a terzi, si considerano sostenute "per competenza" alla data di ultimazione dei lavori, o, nel caso in cui sia prevista la liquidazione del corrispettivo in base a stati avanzamento lavori, all'atto della maturazione dei corrispettivi relativi a ciascun stato avanzamento lavori (sul punto, si veda anche il successivo § 7).

L'applicazione del "principio di competenza" per i soggetti beneficiari esercenti attività di impresa (e, quindi, nel caso di spese detraibili per l'acquisto di servizi, la rilevanza della data di ultimazione dei lavori e, viceversa, l'irrilevanza della data di avvio dei medesimi e di quella di pagamento delle spese) è stata espressamente confermata dall'Agenzia delle Entrate:

- con le circ. 31.5.2007 n. 36 (§ 5) e 18.9.2013 n. 29 (§ 1.2), con riguardo agli interventi di efficienza energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013;
- con la circ. 14.2.2020 n. 2 (§ 4.2), con riguardo agli interventi di recupero delle facciate, di cui all'art. 1 co. 219 ss. della L. 160/2019.

Imprese che determinano il reddito di impresa "per cassa"

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 4), confermando in via generale un chiarimento che era stato già reso dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2 (§ 4.2) con specifico riferimento all'ambito del c.d. "bonus facciate", di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, afferma che l'applicazione del principio di competenza di cui all'art. 109 del TUIR, ai fini dell'individuazione del momento di sostenimento delle spese rilevanti ai fini delle detrazioni "edilizie", vale anche per quelle imprese "minori" che determinano il reddito di impresa nei modi previsti dall'art. 66 del TUIR, in quanto tale regime non costituisce un regime di determinazione del reddito di impresa "per cassa" tout court, ma soltanto un regime di determinazione del reddito di impresa "improntato alla cassa".

In passato, l'Agenzia delle Entrate aveva assunto orientamenti di segno opposto.

In particolare, in occasione della risposta a interpello 23.10.2018 n. 46, concernente uno specifico caso relativo a interventi riconducibili all'ambito dei c.d. "ecobonus" e "sismabonus", l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che, per le "imprese minori" che determinano il reddito di impresa "per cassa", ai sensi dell'art. 66 del TUIR, "le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica e di adeguamento sismico rilevano nel momento di effettivo pagamento secondo il principio di cassa".

7 STATO DI AVANZAMENTO DEI LAVORI

La seconda riga del "Quadro A - Intervento" si compone di tre campi che devono essere compilati nel caso in cui le spese oggetto della "Comunicazione", per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, siano state sostenute in relazione a singoli stati di avanzamento dei lavori.

Stato di avanzamento dei lavori	Protocollo telematico di trasmissione della 1 ^a comunicazione	1° anno di sostenimento della spesa
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Il primo periodo del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020 stabilisce infatti che le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito possono essere esercitate "in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori". Se gli interventi, cui si riferiscono le spese oggetto della "Comunicazione", consistono in quelli previsti dall'art. 119 del DL 34/2020, per i quali le corrispondenti detrazioni IRPEF/IRES spettano nella "versione superbonus al 110%", il secondo periodo del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020 stabilisce però che "gli stadi di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento dell'intervento".

Nel caso in cui l'opzione che viene esercitata con la "Comunicazione" sia relativa alle spese sostenute in relazione a un singolo stato avanzamento lavori, nel secondo rigo del Quadro A:

- nel campo "Stato di avanzamento lavori" deve essere indicato il numero corrispondente al SAL,
- e, nel caso in cui sia già stata presentata una "Comunicazione" di opzione in relazione a un precedente stato avanzamento lavori che riguarda il medesimo intervento, devono essere compilati i campi "Protocollo telematico di trasmissione della 1° comunicazione" e quello "1° anno di sostenimento della spesa".

Le istruzioni al modello precisano altresì che, nel caso di "Comunicazione" presentata in relazione a stati avanzamento lavori, il campo "Importo complessivo della spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)"¹⁶⁵ deve riportare l'importo delle spese sostenute in relazione al singolo stato avanzamento lavori oggetto della "Comunicazione", ossia al netto degli importi eventualmente riferibili a stati avanzamento lavori precedentemente liquidati.

8 DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DELL'IMMOBILE

Il secondo dei quattro Quadri in cui si articola la "Comunicazione" ("Quadro B - Dati catastali identificativi dell'immobile oggetto dell'intervento") concerne l'identificazione dell'immobile su cui è effettuato l'intervento le cui spese sono oggetto della "Comunicazione" di opzione.

Il Quadro B si compone di sei distinti campi:

- "Codice comune";
- "Tipologia immobile (T/U)";
- "Sezione urbana / comune catastale";
- "Foglio";
- "Particella";
- "Subalterno".

QUADRO B - DATI CATASTALI IDENTIFICATIVI DELL'IMMOBILE OGGETTO DELL'INTERVENTO					
Codice Comune	<input type="text"/>	Tipologia immobile (T/U)	<input type="text"/>	Sezione Urbana/ Comune catastale	<input type="text"/>
Foglio	<input type="text"/>	Particella	<input type="text"/>	/	Subalterno <input type="text"/>

Nel caso in cui la "Comunicazione" abbia per oggetto interventi su parti comuni di edifici condominiali, invece che su singole unità immobiliari, è lecito chiedersi se non debba essere compilato il campo "subalterno".

Sul punto, si segnala però un inciso di difficile interpretazione presente nelle istruzioni alla compilazione del Quadro B del modello, laddove viene asserito che "nel caso di opzione per interventi su parti comuni condominiali in questo quadro vanno indicati i dati catastali della singola unità immobiliare presente nel condominio".

In attesa di chiarimenti meno criptici, è lecito supporre che questa indicazione riguardi soltanto il particolare caso in cui gli interventi sulle parti comuni dell'edificio, di cui all'art. 1117 c.c., interessano singole unità immobiliari autonomamente accatastate, come ad esempio l'alloggio del portiere.

¹⁶⁵ Si veda il precedente § 6.3.

Ciò premesso, di seguito:

- ci si sofferma sulle tipologie di immobili che possono essere oggetto delle diverse "Tipologie di intervento", per le cui spese è possibile esercitare le opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, in alternativa della fruizione diretta delle corrispondenti detrazioni "edilizie" a scomputo della propria imposta lorda¹⁶⁶;
- si focalizza l'attenzione sulla possibilità, per gli immobili posseduti da imprese, di essere oggetto delle detrazioni IRPEF/IRES, spettanti a titolo di ecobonus e sismabonus, a prescindere dalla loro natura funzionale di "immobili merce", "immobili strumentali" o "immobili patrimoniali"¹⁶⁷.

Nozione di edificio "esistente" ancorchè inagibile

Tratto comune di tutte le diverse tipologie di interventi e relative discipline agevolative è che devono avere per oggetto "edifici esistenti" e non inserirsi in un contesto edilizio di interventi di "nuova costruzione".

L'esistenza dell'edificio risulta provata dalla iscrizione dello stesso in catasto (o dalla richiesta di accatastamento) e dal pagamento dell'IMU, ove dovuta.

Con specifico riguardo agli interventi di riqualificazione energetica che rientrano nell'ambito agevolativo dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, la ris. Agenzia delle Entrate 12.8.2009 n. 215 ha chiarito che la condizione di inagibilità del fabbricato, da cui deriva la classificazione catastale di unità collabente (F2), non esclude che lo stesso "possa essere considerato come edificio esistente, trattandosi di manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito".

Tale chiarimento, seppur riferito all'ecobonus, pare applicabile con riguardo alla generalità delle detrazioni "edilizie", fermo restando che, nel caso delle detrazioni che limitano le agevolazioni agli interventi effettuati su immobili aventi determinate destinazioni d'uso (come, ad esempio, la detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-bis del TUIR), è necessario che gli interventi consentano all'immobile inagibile di conseguire un accatastamento coerente alle destinazioni d'uso richieste per poter beneficiare dell'agevolazione.

Conformità edilizia degli immobili e delle opere

Ai sensi dell'art. 49 co. 1 primo periodo del DPR 380/2001, "gli interventi abusivi realizzati in assenza di titolo o in contrasto con lo stesso, ovvero sulla base di un titolo successivamente annullato, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti, né di contributi o altre provvidenze dello Stato o di enti pubblici".

Ai Comuni è fatto obbligo di segnalare all'Amministrazione finanziaria ogni inosservanza comportante la decadenza dalle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti (art. 49 co. 2 del DPR 380/2001).

Il diritto dell'Amministrazione finanziaria a recuperare le imposte dovute in misura ordinaria per effetto della decadenza per difformità edilizia si prescrive col decorso di tre anni dalla data di ricezione della segnalazione del comune (art. 49 co. 3 del DPR 380/2001).

In caso di revoca o decadenza dai benefici fiscali, il committente è responsabile dei danni nei confronti degli aventi causa (art. 49 co. 4 del DPR 380/2001).

La circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 284) distingue due fattispecie con riguardo al "rischio decadenza" dai benefici fiscali per difformità edilizie.

La prima fattispecie consiste nella realizzazione di opere edilizie non rientranti nella corretta categoria di intervento per le quali sarebbe stato necessario un titolo abilitativo diverso da quelli in possesso (ad esempio: opere soggette a concessione edilizia erroneamente considerate in una denuncia di inizio di attività), ma comunque conformi agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi.

La seconda fattispecie consiste nella realizzazione di opere non solo difformi dal titolo abilitativo, ma anche in contrasto con gli strumenti urbanistici ed i regolamenti edilizi.

Nel primo caso, se il richiedente mette in atto il procedimento di sanatoria previsto dalle normative vigenti, è possibile evitare l'effetto di decadenza dai benefici fiscali.

Nel secondo caso, invece, l'effetto di decadenza dai benefici fiscali non può essere in alcun modo sanato.

Al fine di semplificare la presentazione dei titoli abilitativi relativi agli interventi sulle parti comuni che beneficiano del superbonus al 110%, il co. 13-ter dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che "le asseverazioni dei tecnici abilitati in merito allo stato legittimo degli immobili plurifamiliari", di cui all'art. 9-bis del DPR 380/2001, "e i rela-

¹⁶⁶ Si vedano i successivi § 8.1 - 8.9.

¹⁶⁷ Si veda il successivo § 8.10.

tivi accertamenti dello sportello unico per l'edilizia", di cui all'art. 5 del DPR 380/2001, "sono riferiti esclusivamente alle parti comuni degli edifici interessati dai medesimi interventi".

La norma, inserita nell'art. 119 del DL 34/2020 a cura dell'art. 51 co. 3-*quinqües* del DL 104/2020, convertito con modificazioni nella L. 126/2020, sembrerebbe destinata a trovare applicazione esclusivamente con riguardo agli interventi che vengono agevolati con il superbonus al 110% e, dunque, non anche con riguardo a interventi che, seppur medesimi dal punto di vista oggettivo, esulano dall'ambito di applicazione del superbonus al 110% e possono al più essere agevolati ai sensi di altre discipline agevolative, quali ad esempio l'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, o il sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013.

8.1 INTERVENTI "TRAINANTI" SUPERBONUS

Gli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" ai fini del superbonus al 110% sono quelli previsti dal co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dai codici "1" e "2", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"¹⁶⁸.

Ai sensi del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, gli immobili che possono essere oggetto di tali interventi sono:

- le parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari¹⁶⁹;
- gli edifici unifamiliari¹⁷⁰;
- le unità immobiliari con uno o più accessi autonomi all'esterno e funzionalmente indipendenti, situate all'interno di edifici plurifamiliari¹⁷¹.

Dalla lettera della norma, dunque, resterebbero esclusi, in prima approssimazione, soltanto gli interventi che hanno per oggetto singole unità immobiliari (diverse da quelle "indipendenti e autonome" equiparate a "edifici unifamiliari") o edifici riferiti ad un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ma con destinazione diversa da quella di abitazione di un singolo nucleo familiare (si pensi, ad esempio, a un capannone industriale).

Va però evidenziato che, nel caso di edifici condominiali "micro" (composti, ad esempio, da appena due o tre unità immobiliari), potrebbe accadere che un intervento di isolamento termico effettuato sull'involucro di una singola unità immobiliare "non indipendente e autonoma" soddisfi il requisito del superamento del 25% della superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'edificio nella sua interezza.

In questo caso, una risposta dell'Agenzia delle Entrate, pubblicata a settembre 2020 sul sito internet tra le FAQ, conferma che, ferma restando la sussistenza di tutti gli altri requisiti oggettivi e di quelli soggettivi, ai fini dell'applicazione della disciplina di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'intervento può rientrare tra quelli agevolabili con il superbonus al 110% (si veda anche il precedente § 5.1.1).

A prescindere dalla tipologia di edificio, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.1) ricorda che, per poter fruire delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti sugli interventi di riqualificazione energetica (anche quando si tratta di interventi "trainanti" di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020):

- gli edifici oggetto degli interventi devono essere dotati di "impianti di riscaldamento", secondo la definizione legislativa che ne dà l'art. 2 del DLgs. 192/2005, come da ultimo modificato dall'art. 3 del DLgs. 10.6.2020 n. 146¹⁷²;
- gli interventi devono riguardare edifici "esistenti", con conseguente inapplicabilità dei benefici, nel caso in cui gli interventi di riqualificazione energetica si inseriscano in un contesto di demolizione e ricostruzione dell'edificio che presenta le caratteristiche dell'intervento di "nuova costruzione"¹⁷³; e, parimenti, con conseguente applicabilità dei benefici solo alla parte degli interventi di riqualificazione energetica relativi alla parte preesistente dell'edificio, nel caso in cui si inseriscano in un contesto di ristrutturazione con ampliamento¹⁷⁴.

Inoltre, ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, sono in ogni caso esclusi dall'applicazione del super-

¹⁶⁸ Si veda il precedente § 5.1.1.

¹⁶⁹ Si veda il successivo § 8.1.1.

¹⁷⁰ Si veda il successivo § 8.1.2.

¹⁷¹ Si veda il successivo § 8.1.3.

¹⁷² Si veda il successivo § 8.2.1.

¹⁷³ Si veda il successivo § 8.2.2.

¹⁷⁴ Si veda il successivo § 8.2.3.

bonus al 110%, quali che siano gli interventi su di essi effettuati, le "unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico"¹⁷⁵.

8.1.1 Parti comuni di edifici

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. j) del DM 6.8.2020 "Requisiti", per "parti comuni" di un edificio si intendono "le parti di cui all'articolo 1117 del Codice civile, degli edifici dotati di più unità immobiliari".

Le lett. a) e b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 non pongono distinguo di sorta circa la natura e composizione dell'edificio sulle cui parti comuni vengono effettuati gli interventi, ragione per cui pare corretto concludere che il superbonus al 110% possa competere anche nel caso in cui l'edificio non sia a prevalente destinazione residenziale e finanche nell'ipotesi di edificio suddiviso in una pluralità di unità immobiliari nessuna delle quali sia a destinazione residenziale (si pensi al caso di un edificio composto esclusivamente, al primo piano, da unità immobiliari a destinazione commerciale e, ai piani superiori, da unità immobiliari a uso ufficio).

Requisito della residenzialità - Posizione dell'Agenzia delle Entrate

In modo invero sorprendente e per nulla condivisibile, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) ha tuttavia affermato che bisogna distinguere tra edifici condominiali "a prevalente destinazione residenziale" ed edifici condominiali "non a prevalente destinazione residenziale", fornendo indicazioni operative allineate a quelle che costituiscono il tradizionale e consolidato quadro interpretativo di riferimento per la disciplina della detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR¹⁷⁶.

Peccato però che, mentre sono assolutamente ragionevoli in un contesto normativo che fa espresso riferimento alle "parti comuni di edificio residenziale", quale appunto quello dell'art. 16-*bis* del TUIR, queste indicazioni operative appaiono del tutto ultronee in un contesto normativo che parla di "parti comuni di edificio" senza specificazione alcuna circa la sua natura, quale quello dell'art. 119 del DL 34/2020.

Premesso che un edificio condominiale va inteso "a prevalente destinazione residenziale se "la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento", la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) afferma che:

- se l'edificio condominiale è "a prevalente destinazione residenziale", è possibile ammettere al superbonus al 110% tutti i proprietari e i detentori di unità immobiliari che sostengano spese per interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio, cioè sia i proprietari e i detentori di unità immobiliari residenziali, sia i proprietari e i detentori di unità immobiliari non residenziali;
- se l'edificio non è "a prevalente destinazione residenziale", è possibile ammettere al superbonus al 110% solo i proprietari e i detentori di unità immobiliari residenziali che sostengano spese per interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio, mentre i proprietari e i detentori di unità immobiliari non residenziali restano esclusi dal superbonus al 110% sulle spese che sostengono anch'essi, per quota parte, su quei medesimi interventi sulle parti comuni dell'edificio.

Ai fini della verifica di prevalenza, la superficie delle unità immobiliari pertinenti di unità abitative si conteggia come superficie residenziale.

Si ricorda per altro che, con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero edilizio, la C.M. 24.2.98 n. 57/E aveva inoltre affermato che, per determinare il carattere residenziale delle unità immobiliari, rileva l'uso "di fatto", a prescindere dalla categoria catastale (ragione per cui, ad esempio, un'unità immobiliare accatastata come ad uso abitativo, ma utilizzata come ufficio, non potrebbe essere considerata come unità immobiliare residenziale ai fini della verifica del requisito della prevalenza).

Le superficie delle unità immobiliari escluse a priori dall'ambito di applicazione del superbonus (A/1, A/8 e A/9), ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, può essere conteggiata come superficie residenziale ai fini della verifica del superamento del requisito della prevalenza¹⁷⁷.

¹⁷⁵ La risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 10 ha chiarito che, ai fini della verifica della prevalenza residenziale dell'edificio (si veda il successivo § 8.1.1), è possibile conteggiare la superficie delle unità immobiliari abitative escluse dal superbonus ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020. La risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 13 ha chiarito che i possessori o detentori di unità immobiliari "di lusso", escluse dal superbonus al 110%, ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, possono fruire del superbonus al 110% per gli interventi effettuati a livello condominiale sulle parti comuni dell'edificio.

¹⁷⁶ Si veda il successivo § 8.4.

¹⁷⁷ In tal senso: risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 10.

8.1.2 Edifici unifamiliari

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. i) DM 6.8.2020 "Requisiti", per "edificio unifamiliare" si intende "quello riferito ad 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".

L'eventuale presenza nell'edificio di altre unità immobiliari, distintamente accatastate, aventi natura e destinazione meramente pertinenziale rispetto all'unica unità immobiliare destinata ad abitazione di un singolo nucleo familiare, non modifica la natura dell'edificio, che rimane "unifamiliare" (anche perché la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha già chiarito che, quando un edificio è costituito esclusivamente da un'unità abitativa e dalle relative pertinenze, non è nemmeno possibile ravvisare l'esistenza di elementi dell'edificio qualificabili come "parti comuni"¹⁷⁸).

Nel caso in cui oggetto di intervento sia un "edificio unifamiliare" che, a seguito degli interventi, viene frazionato in due o più unità immobiliari residenziali separate, il superbonus può trovare applicazione, fermo restando che, per l'individuazione del limite di spesa relativo agli interventi che comportano la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, va considerato in ogni caso il numero di unità immobiliari *ante* interventi, ossia la singola unità immobiliare¹⁷⁹.

Il superbonus può trovare applicazione anche nel caso in cui la natura di "edificio unifamiliare" sia il "risultato" degli interventi, anziché la situazione dell'immobile *ex ante*.

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.11.2020 n. 538 ha infatti chiarito che il superbonus al 110% spetta anche nel caso in cui la destinazione residenziale dell'immobile risulti alla fine dei lavori¹⁸⁰.

8.1.3 Unità immobiliari "indipendenti" e "autonome"

Al fine di rendere più agile la possibilità di beneficiare del superbonus al 110%, con riguardo agli interventi di efficienza energetica, per quelle unità immobiliari a destinazione abitativa che non sono collocate in un edificio unifamiliare, perché composto da due o più unità abitative (ossia "plurifamiliare"), ma che sono indipendenti sia dal punto di vista della funzionalità degli impianti che dal punto di vista dell'accesso all'esterno, il legislatore ha deciso di "equiparare" queste unità immobiliari site in edifici plurifamiliari a edifici unifamiliari autonomi.

In questo modo, il possessore o detentore dell'unità immobiliare "equiparata" può effettuare gli interventi "trainanti" avendo riguardo alla sola superficie disperdente lorda della propria unità immobiliare (invece che dell'intero edificio plurifamiliare) e avendo riguardo al proprio impianto di climatizzazione invernale autonomo (invece che doverlo sostituire con uno centralizzato al servizio anche delle altre unità presenti nell'edificio)¹⁸¹.

Inoltre, ai fini del requisito di miglioramento di classe energetica, di cui al co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, può avere riguardo al miglioramento che gli interventi producono relativamente alla sua unità "equiparata", anziché relativamente all'intero edificio plurifamiliare in cui essa è ricompresa¹⁸².

La lodevole intenzione "facilitatoria" del legislatore si è scontrata con una certa farraginosità, nella trasposizione normativa dell'intendimento, che ha suscitato notevoli incertezze circa l'esatta individuazione dei casi concreti in cui sussistono i presupposti per l'equiparazione.

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 "Requisiti":

- l'indipendenza funzionale dell'unità immobiliare sussiste se essa "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 (ad uso autonomo esclusivo)";
- la disponibilità di uno o più accessi autonomi dall'esterno presuppone 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".

¹⁷⁸ Ris. Agenzia delle Entrate 12.7.2007 n. 167, § 2.

¹⁷⁹ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.11.2020 n. 523.

¹⁸⁰ Trattasi di chiarimento in linea con quanto da sempre affermato dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-bis del TUIR. Si veda il successivo § 8.4.

¹⁸¹ La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) ha chiarito che, ai fini della predetta equiparazione, è irrilevante che l'unità immobiliare "equiparabile" faccia parte o meno di un condominio e disponga o meno di parti comuni (ad esempio, il tetto) con altre unità immobiliari destinate ad abitazione di nuclei familiari.

¹⁸² Si veda il successivo § 4.1.4.

La circostanza che l'autonomia dell'accesso sussista solo se l'unità immobiliare dispone di un ingresso indipendente che consente l'accesso (all'unità immobiliare) "dalla strada" oppure "da cortile o giardino di proprietà esclusiva", implica che:

- se l'ingresso indipendente si affaccia direttamente su un cortile o giardino di proprietà comune con altre unità immobiliari, da cui si accede poi alla strada, il requisito dell'autonomia di accesso non sussiste;
- se l'ingresso indipendente si affaccia direttamente sulla strada, il requisito dell'autonomia sussiste¹⁸³;
- se l'ingresso indipendente si affaccia su un cortile o giardino di proprietà esclusiva, il requisito dell'autonomia di accesso sussiste, ivi compreso il caso in cui il cortile o giardino di proprietà esclusiva non consenta, a sua volta, l'accesso alla strada "direttamente", ma per il tramite di un'ulteriore area "intermedia" di proprietà comune con altre unità immobiliari.

Per ovviare all'esclusione delle unità immobiliari con accesso autonomo, ma affacciato direttamente su un cortile o giardino di proprietà non esclusiva, in sede di conversione in legge del DL 104/2020 è stato inserito direttamente nel corpo dell'art. 119 del DL 34/2020, il nuovo co. 1-bis, ai sensi del quale per accesso autonomo dall'esterno "si intende 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 da giardino anche di proprietà non esclusiva".

Stante la prevalenza del co. 1-bis dell'art. 119 del DL 34/2020 (norma di rango primario) sull'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 "Requisiti" (norma di rango secondario), il conflitto tra le due si risolve a favore della prima, con conseguente sussistenza del requisito anche per le unità immobiliari con accesso indipendente che si affaccia direttamente su un cortile o giardino di proprietà non esclusiva¹⁸⁴.

8.2 INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Ai fini che qui interessano, gli interventi di riqualificazione energetica sono quelli previsti dall'art. 14 co. 1, 2, 2.1 e 2-bis del DL 63/2013, sulle cui spese si applica la detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di ecobonus fino all'ammontare massimo di detrazione previsto in relazione a ciascuno di essi.

Ove effettuati congiuntamente ad uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti"¹⁸⁵, possono rientrare anch'essi, in qualità di interventi "trainati" nel superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020¹⁸⁶.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dai codici da "3" e "12", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"¹⁸⁷.

Essendo del tutto assente, nell'ambito delle norme che disciplinano la detrazione IRPEF/IRES per interventi di riqualificazione energetica, qualsivoglia limitazione oggettiva circa la tipologia di immobili su cui gli interventi agevolati possono essere effettuati, è pacifico che gli stessi possano avere per oggetto sia immobili residenziali che immobili non residenziali.

In particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 315) chiarisce che la detrazione IRPEF/IRES per interventi di riqualificazione energetica è ammessa se gli interventi sono realizzati:

- su edifici esistenti situati nel territorio dello Stato, censiti al Catasto o per i quali sia stato richiesto l'accatastamento (l'esistenza dell'edificio è riconosciuta anche se lo stesso è classificato nella categoria catastale F2, relativa alle c.d. "unità collabenti");
- su unità immobiliari e su edifici (o su parti di edifici) di qualunque categoria catastale, anche se rurali.

8.2.1 Esclusione degli immobili privi di impianti di riscaldamento

La circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 316) ribadisce che "gli edifici interessati dall'agevolazione devono avere determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, devono essere dotati di impianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile".

Tale condizione si applica con riguardo alla generalità degli interventi di riqualificazione energetica, fatta eccezione per quelli di installazione:

¹⁸³ La risposta del MEF all'interrogazione parlamentare in Commissione Finanze della Camera n. 5-04686 ha chiarito che è irrilevante che la strada sia pubblica o privata in multiproprietà.

¹⁸⁴ Sul punto, si vedano anche: risposte a interpello Agenzia delle Entrate 4.11.2020 n. 523 e 524.

¹⁸⁵ Si veda il precedente § 8.1.

¹⁸⁶ Si veda il precedente § 6.1.

¹⁸⁷ Si veda il precedente § 5.1.2.

- dei collettori solari per la produzione di acqua calda¹⁸⁸;
- delle schermature solari¹⁸⁹;
- dei generatori alimentati a biomassa¹⁹⁰.

La ris. Agenzia delle Entrate 12.8.2009 n. 215 (richiamata anche dalla circ. 8.7.2020 n. 19) e, con specifico riguardo agli interventi che possono rientrare come interventi "trainanti" o trainati" nel superbonus al 110%, la risposta a interpellato 9.9.2020 n. 326 hanno per altro chiarito che la condizione che precede vale anche con riguardo agli edifici collabenti (categoria catastale F2): ovviamente in questi casi l'impianto di riscaldamento non è funzionante, ma deve comunque essere dimostrabile che l'edificio è dotato di impianto di riscaldamento rispondente e che tale impianto è situato negli ambienti nei quali sono effettuati gli interventi di riqualificazione energetica.

Per "impianto di riscaldamento" (funzionante o non funzionante) bisogna fare riferimento alle definizioni rinvenibili nell'art. 2 del DLgs. 192/2005, come da ultimo modificato dal DLgs. 10.6.2020 n. 48¹⁹¹.

Fino a prima di dette modifiche, la lett. i-*tricies* dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 192/2005 non offriva una definizione specifica di "impianto di riscaldamento", ma soltanto una più ampia di "impianto termico", quale "impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione controllo. Sono compresi negli impianti termici gli impianti individuali di riscaldamento. Non sono considerati impianti termici apparecchi quali: stufe, caminetti, apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante; tali apparecchi, se fissi, sono tuttavia assimilati agli impianti termici quando la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 5 KW. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale e assimilate".

Con decorrenza 11.6.2020, l'art. 3 del DLgs. 48/2020 ha:

- espunto dalla richiamata lett. i-*tricies*) il secondo e terzo periodo, tale per cui la definizione di "impianto termico" ivi fornita risulta ora essere quella di "impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione controllo, eventualmente combinato con impianti di ventilazione. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale e assimilate";
- aggiunto la lett. i-*tricies quater*) recante la seguente specifica definizione di "impianto di riscaldamento" (o "sistema o impianto di climatizzazione invernale"): "complesso di tutti i componenti necessari a un sistema di trattamento dell'aria, attraverso il quale la temperatura è controllata o può essere aumentata".

Nel passaggio, la definizione di "impianto di riscaldamento" ne esce ampliata alla generalità delle stufe, caminetti e apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante "fissi", rispetto alla previgente formulazione normativa che, per riconoscere dignità di impianto di riscaldamento a stufe, caminetti e apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante, richiedeva non solo che gli apparecchi fossero "fissi", ma anche che, al contempo, fosse verificata la condizione che "la somma delle potenze nominali del focolare degli apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 5 KW".

Anche la risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 14 ha confermato che "per effetto della nuova definizione, le stufe a legna o a pellet, anche caminetti e termocamini, purchè fissi, sono considerati impianti di riscaldamento".

¹⁸⁸ Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi identificati dal codice "8" nell'apposito campo "Tipologia di intervento". Si veda il precedente § 5.1.2.

¹⁸⁹ Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi identificati dal codice "9" nell'apposito campo "Tipologia di intervento". Si veda il precedente § 5.1.2.

¹⁹⁰ Ai fini della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, si tratta degli interventi identificati dal codice "10" nell'apposito campo "Tipologia di intervento". Si veda il precedente § 5.1.2.

¹⁹¹ In senso conforme, FAQ ENEA 19.6.2020, risposta 9.d.

Nel caso in cui solo alcuni appartamenti di un edificio siano già dotati di un impianto di riscaldamento e l'intervento di riqualificazione energetica consista nell'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato per l'intero edificio, la circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21 (§ 3.4) ha chiarito che l'agevolazione non può essere riconosciuta sull'intera spesa sostenuta, ma deve essere limitata alla spesa riferibile alle unità immobiliari nelle quali l'impianto era già presente, utilizzando un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferibili a ciascun appartamento.

8.2.2 Immobili oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione

Se gli interventi di riqualificazione energetica vengono effettuati su immobili che sono oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione, la detrazione IRPEF/IRES di cui all'art. 14 del DL 63/2013 compete soltanto se la demolizione e ricostruzione integra gli estremi della "ristrutturazione edilizia", di cui alla lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, e non quelli della "nuova costruzione", di cui alla successiva lett. e).

Nelle more delle modifiche recate alla richiamata lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13 era stata estremamente chiara nell'affermare che ciò implica la spettanza della detrazione IRPEF/IRES di cui all'art. 14 del DL 63/2013 solo per gli interventi di riqualificazione energetica su immobili oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione tali per cui l'edificio ricostruito presenta una volumetria pari o inferiore, mentre non spetta nei casi in cui presenti un ampliamento della volumetria, perché in quest'ultimo caso si fuoriesce dalla "ristrutturazione edilizia" ex lett. d) e si entra nella "nuova costruzione" ex lett. e).

Questo chiarimento, pur restando valido, deve essere aggiornato con le modifiche recate alla predetta lett. d), con decorrenza 17.7.2020, dall'art. 10 co. 1 lett. b) n. 2 del DL 16.7.2020 n. 76 (c.d. decreto "Semplificazioni"), convertito, con modificazioni, dalla L. 11.9.2020 n. 120, pubblicata in *G.U.* 14.9.2020 n. 228, S.O. n. 33.

Prima di tali modifiche, gli interventi di demolizione e ricostruzione rientranti tra quelli di "ristrutturazione edilizia" (e non di "nuova costruzione") erano *"quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica"*.

La nuova definizione ricomprende *"gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza"*.

Per gli immobili "vincolati" ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004, rimane invece fermo che gli interventi di demolizione e ricostruzione *"costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria"*.

Rimane fermo che, *"gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria"* con riferimento:

- agli immobili "vincolati" ai sensi del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004,
- nonché, fatte salve le previsioni legislative e gli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al DM 2.4.68 n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico.

La Relazione illustrativa all'art. 10 del DL 76/2020 evidenzia come la finalità della modifica sia quella di:

- superare ogni incertezza e rischio contenzioso circa il fatto che gli interventi di "ristrutturazione costruttiva" possano prevedere che l'edificio da riedificare presenti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche differenti rispetto a quello originario;
- consentire espressamente non soltanto gli incrementi volumetrici necessari per l'adeguamento alla normativa antisismica, ma anche quelli necessari per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico;

- evitare che la previsione nei piani di rigenerazione urbana di incentivi volumetrici, in caso di interventi di demolizione e ricostruzione, porti a qualificare l'intervento come "nuova costruzione", con quel che ne consegue in termini di differente regime giuridico.

Pur risultando apprezzabili anche le finalità di chiarimento e coordinamento normativo, è chiaro che la parte più significativa dell'innovazione è quella che amplia la nozione di demolizione e ricostruzione costituente "intervento di ristrutturazione", invece che "intervento di nuova costruzione", ai casi in cui si "sfrutta" l'aumento volumetrico consentito dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana.

Come si è accennato, la nuova definizione entra in vigore il 17.7.2020 (art. 65 del DL 76/2020).

Resta da capire se possa trovare applicazione anche con riguardo a quegli interventi i cui permessi, essendo stati rilasciati prima di tale data, risultano avere per oggetto un permesso di "nuova costruzione" anche se sulla base della nuova disciplina l'intervento va re-inquadrato tra quelli di ristrutturazione.

Sul punto, si ricorda che, in occasione della modifica della nozione di "ristrutturazione ricostruttiva" ad opera dell'art. 30 co. 1 lett. a) del DL 69/2013, convertito nella L. 98/2013, la risposta a interpello DRE Emilia Romagna 1.4.2015 n. 909/195 aveva affermato che *"per le spese già sostenute relativamente ai lavori effettuati in forza di un titolo abilitativo che li qualifica come "nuova costruzione", non sarà possibile fruire né della detrazione per il recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16 bis del DPR 917/1986, né di quella per la riqualificazione energetica degli edifici esistenti di cui ai commi 344, 345, 346 e 347 dell'art. 1 della Legge 296/2006. Qualora poi sia possibile ottenere dal Comune una modifica del titolo abilitativo, sulle spese sostenute successivamente all'eventuale modifica sarà possibile beneficiare delle detrazioni in argomento"*.

8.2.3 Immobili oggetto di interventi di ampliamento

Nel caso di interventi di riqualificazione energetica su immobili oggetto di interventi di ampliamento, la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13 ha chiarito che la detrazione IRPEF/IRES, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, spetta, *"ma limitatamente alle spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica realizzati sulla parte esistente"*.

Tale impostazione preclude in partenza la possibilità di fruire della detrazione IRPEF/IRES per gli "interventi di riqualificazione energetica globale dell'edificio", di cui al co. 344 dell'art. 1 della L. 296/2006, in quanto per la loro spettanza è necessario individuare il fabbisogno di energia primaria annua dell'intero edificio, senza possibilità dunque di scindere tra parte dell'edificio preesistente ed ampliamento.

Non preclude però la possibilità di fruire della detrazione IRPEF/IRES con riferimento ai "singoli" interventi di riqualificazione energetica con le caratteristiche di legge, quali ad esempio quelli concernenti l'involucro e gli infissi, oppure quelli concernenti gli impianti, fermo restando che, qualora detti interventi siano a servizio dell'intero edificio, è necessario scomputare la quota di spese relativa all'ampliamento dell'edificio invece che alla sua parte preesistente.

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13 (p. 266) puntualizza che *"il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferibili agli interventi relativi alla parte esistente dell'edificio da quelle riferibili agli interventi relativi all'ampliamento o, in alternativa, deve essere in possesso di un'apposita attestazione rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione, che attesi, sotto la propria responsabilità, gli importi riferibili a ciascun intervento utilizzando criteri oggettivi"*.

Giova sottolineare che:

- se fino al 17.7.2020, l'unica ipotesi di interventi di riqualificazione energetica, su un immobile oggetto di interventi ampliamento, che poteva dare titolo a fruire della detrazione IRPEF/IRES di cui all'art. 14 del DL 63/2013, seppure limitatamente alle spese riferibili alla parte preesistente dell'edificio, era quello di un ampliamento non preceduto da demolizione (perché la demolizione con ricostruzione e ampliamento volumetrico non costituiva mai "ristrutturazione edilizia" ex lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, bensì sempre "nuova costruzione" ai sensi della successiva lett. e);
- a decorrere dal 17.7.2020, in conseguenza delle modifiche recate alla lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001 dall'art. 10 co. 1 lett. b) n. 2 del DL 16.7.2020 n. 76 (c.d. decreto "Semplificazioni"), è divenuto possibile fruire della detrazione IRPEF/IRES di cui all'art. 14 del DL 63/2013 anche in ipotesi di interventi di riqualificazione energetica, su un immobile oggetto di demolizione e ricostruzione con ampliamento, laddove tale ampliamento sia dovuto a *"casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali [...] anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana"*.

8.3 INTERVENTI DI MIGLIORAMENTO SISMICO

Gli interventi di miglioramento sismico sono quelli previsti dall'art. 16 co. 1-*bis*, 1-*quater* e 2-*quinquies* del DL 63/2013, sulle cui spese si applica la detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di sismabonus fino all'ammontare massimo di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro per unità immobiliare.

Ai sensi del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, tali interventi rientrano nella disciplina del superbonus al 110% e, ove effettuati congiuntamente, possono anzi "trainare" nella disciplina anche gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di sistemi di accumulo in essi integrati¹⁹².

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dai codici da "13" e "15", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"¹⁹³.

Per attribuire il diritto a fruire del "sismabonus", gli interventi di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR devono essere eseguiti su edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'OPCM (ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri) 20.3.2003 n. 3274, "riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive"¹⁹⁴.

Per costruzioni adibite "ad attività produttive", la circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 2.2) ha chiarito che si intendono "le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali".

Anche gli edifici oggetto di questi interventi devono essere "esistenti" ed anche in questo caso da ciò consegue che:

- se gli interventi di miglioramento sismico si inseriscono in un contesto di demolizione e ricostruzione dell'edificio, i benefici sono applicabili solo se la demolizione e ricostruzione dell'edificio presenta le caratteristiche dell'intervento di "ristrutturazione" e non di quello di "nuova costruzione"¹⁹⁵;
- se gli interventi di miglioramento sismico si inseriscono in un contesto di ampliamento dell'edificio, i benefici sono applicabili solo per la parte riferibile all'edificio preesistente e non anche per la parte riferibile all'ampliamento¹⁹⁶.

8.4 INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO

Ai fini che qui interessano, gli interventi di recupero edilizio sono quelli previsti dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. a) e b) del TUIR¹⁹⁷, sulle cui spese si applica la detrazione IRPEF fino all'ammontare massimo di spese riconosciute pari a 48.000,00 euro per unità immobiliare, aumentate a 96.000,00 euro per le spese sostenute fino al 31.12.2020, per effetto di quanto previsto dall'art. 16 co. 1 del DL 63/2013.

Ad essi si aggiungono gli acquisti di unità immobiliari site in edifici interamente restaurati o ristrutturati, di cui al co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR¹⁹⁸.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dal codice "17", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"¹⁹⁹.

Per espressa previsione delle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 16-*bis* del TUIR, questi interventi possono avere per oggetto esclusivamente parti comuni di edifici residenziali e singole unità immobiliari residenziali, con conseguente esclusione degli interventi effettuati su parti comuni di edifici non residenziali e su singole unità immobiliari a destinazione non abitativa.

Quando un edificio è composto sia da unità immobiliari a destinazione abitativa (e relative unità immobiliari pertinenti), sia da unità immobiliari a destinazione non abitativa, la circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 260 - 261) chiarisce che:

¹⁹² Si veda il precedente § 6.1.

¹⁹³ Si veda il precedente § 5.1.3.

¹⁹⁴ Co. 1-*bis* primo periodo del DL 63/2013. L'estensione agli edifici ubicati nella zona sismica 3 è disposta dal successivo co. 1-*ter*. Si ricorda che, per le spese sostenute fino al 31.12.2016, la previgente formulazione normativa faceva riferimento alle costruzioni adibite ad abitazione principale e ad attività produttive, escludendo dunque le unità immobiliari di tipo residenziale non adibite ad abitazione principale.

¹⁹⁵ Si veda il precedente § 8.2.2.

¹⁹⁶ Si veda il precedente § 8.2.3.

¹⁹⁷ Si vedano i successivi § 8.4.1, 8.4.2, 8.4.3 e 8.4.4.

¹⁹⁸ Si veda il successivo § 8.4.5.

¹⁹⁹ Si veda il precedente § 5.1.4.

- per gli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari abitative (e relative unità immobiliari pertinenziali), è irrilevante che l'edificio sia "a prevalente destinazione residenziale", oppure "a prevalente destinazione non residenziale), nel senso che, in entrambi i casi, la detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR compete allo stesso modo sugli interventi agevolati effettuati;
- per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio, la detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR compete con modalità differenti, a seconda che l'edificio sia "a prevalente destinazione residenziale", oppure "a prevalente destinazione non residenziale).

Premesso che un edificio condominiale va inteso "a prevalente destinazione residenziale se *"la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento"*²⁰⁰, la circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 260 - 261) afferma che:

- se l'edificio condominiale è "a prevalente destinazione residenziale", la detrazione IRPEF compete a tutti i proprietari e i detentori di unità immobiliari che sostengano spese per interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio, cioè sia i proprietari e i detentori di unità immobiliari residenziali, sia i proprietari e i detentori di unità immobiliari non residenziali;
- se l'edificio non è "a prevalente destinazione residenziale", la detrazione IRPEF compete solo ai proprietari e i detentori di unità immobiliari residenziali che sostengano spese per interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio, mentre i proprietari e i detentori di unità immobiliari non residenziali restano esclusi dal beneficio fiscale sulle spese che sostengono anch'essi, per quota parte, su quei medesimi interventi sulle parti comuni dell'edificio.

La detrazione IRPEF di cui all'art. 16-*bis* del TUIR può essere fruita anche nel caso in cui gli interventi in questione abbiano per oggetto immobili non residenziali, qualora gli interventi comportino il cambiamento di destinazione d'uso degli immobili medesimi in abitativo.

A tale fine, è però richiesto che dal *"provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti chiaramente che gli stessi comportano il cambio di destinazione d'uso del fabbricato [...] in abitativo"* (ris. Agenzia delle Entrate 8.2.2005 n. 14, richiamata dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 265).

8.4.1 Interventi di manutenzione ordinaria

Gli interventi di manutenzione ordinaria possono avere per oggetto esclusivamente parti comuni di edifici residenziali (non, quindi, singole unità immobiliari).

Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. a) del DPR 380/2001, per "interventi di manutenzione ordinaria" si intendono *"gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti"*.

Sono esempi di interventi di manutenzione ordinaria i seguenti lavori²⁰¹:

- sostituzione integrale o parziale di pavimenti e relative opere di finitura e conservazione;
- riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);
- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
- rifacimento di intonaci interni e della tinteggiatura;
- rifacimento di pavimentazioni esterne e di manti di copertura senza modifiche dei materiali;
- sostituzione di tegole e di altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- riparazione di balconi e di terrazze e delle relative pavimentazioni;
- riparazione di recinzioni;
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o di persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso.

²⁰⁰ Ai fini della verifica di prevalenza, la superficie delle unità immobiliari pertinenziali di unità abitative si conteggia come superficie residenziale. La C.M. 24.2.98 n. 57/E ha inoltre affermato che, per determinare il carattere residenziale delle unità immobiliari, rileva l'uso "di fatto", a prescindere dalla categoria catastale.

²⁰¹ Cfr. C.M. 24.2.98 n. 57/E e guide Agenzia delle Entrate 14.6.2017 e luglio 2019.

Se queste opere fanno parte di un intervento più vasto, come la demolizione di tramezzature, la realizzazione di nuove mura divisorie e lo spostamento dei servizi, l'insieme delle stesse è comunque ammesso al beneficio delle detrazioni fiscali.

8.4.2 Interventi di manutenzione straordinaria

Gli interventi di manutenzione straordinaria possono avere per oggetto sia parti comuni di edifici residenziali che singole unità immobiliari residenziali.

Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. b) del DPR 380/2001 sono considerati interventi di manutenzione straordinaria²⁰² le opere e le modifiche necessarie per:

- rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici;
- realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici.

Sempreché non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni di uso.

Nell'ambito di tali interventi sono compresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento²⁰³ delle unità immobiliari con esecuzione di opere che implicano la modifica delle superfici e, conseguentemente, dei volumi delle singole unità immobiliari, purché, lo si ribadisce, non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso.

La guida fiscale dell'Agenzia delle Entrate aggiornata a luglio 2019 riporta i seguenti esempi di manutenzione straordinaria:

- installazione di ascensori e scale di sicurezza;
- realizzazione e miglioramento dei servizi igienici;
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- rifacimento di scale e rampe;
- interventi finalizzati al risparmio energetico;
- recinzione dell'area privata (realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate);
- costruzione di scale interne.

8.4.3 Interventi di restauro e risanamento conservativo

Gli interventi di restauro e risanamento conservativo possono avere per oggetto sia parti comuni di edifici residenziali che singole unità immobiliari residenziali.

Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. c) del DPR 380/2001, gli interventi di restauro e risanamento conservativo²⁰⁴ sono rivolti a conservare l'organismo edilizio attraverso un insieme di opere volte al consolidamento, ripristino e rinnovamento degli elementi costitutivi dell'edificio.

²⁰² Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. b) del DPR 380/2001, per "interventi di manutenzione straordinaria" si intendono "le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento di unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga la destinazione d'uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42".

²⁰³ Si veda guida Agenzia delle Entrate 14.6.2017 e Spina S. "Frazionamento di immobili «dentro» la manutenzione straordinaria", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.9.2014.

²⁰⁴ Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. c) del DPR 380/2001, per "interventi di restauro e di risanamento conservativo" si intendono "gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attua-

A titolo esemplificativo, vi rientrano le seguenti opere²⁰⁵:

- gli interventi mirati all'eliminazione e alla prevenzione di situazioni di degrado;
- le modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- l'innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- il ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- l'adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- l'apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali.

8.4.4 Interventi di ristrutturazione edilizia

Gli interventi di ristrutturazione edilizia possono avere per oggetto sia parti comuni di edifici residenziali che singole unità immobiliari residenziali.

Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. c) del DPR 380/2001 gli interventi di ristrutturazione edilizia²⁰⁶ sono rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

Vi rientrano, ad esempio, le seguenti opere²⁰⁷:

- la riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
- la costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;
- il mutamento di destinazione d'uso degli edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
- la trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
- le modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai;
- la demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria dell'immobile preesistente;
- gli interventi di ampliamento delle superfici. Al riguardo, la C.M. 11.5.98 n. 121/E (§ 4) ha precisato che possono essere ammessi alla detrazione i costi degli interventi di ampliamento degli edifici esistenti, purché con tale ampliamento non si realizzino unità immobiliari utilizzabili autonomamente. Così, ad esempio, secondo il documento di prassi, è detraibile la spesa sostenuta per rendere abitabile un sottotetto esistente, purché ciò avvenga senza aumento della volumetria originariamente assentita²⁰⁸;
- la realizzazione di una mansarda o di un balcone e la trasformazione della soffitta in mansarda o del balcone in veranda;
- la modifica della facciata;
- l'apertura di nuove porte e finestre.

tivi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio".

²⁰⁵ C.M. 24.2.98 n. 57/E e guide Agenzia delle Entrate 14.6.2017 e luglio 2019.

²⁰⁶ Ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. d) del DPR 380/2001, per "interventi di ristrutturazione edilizia" si intendono "gli interventi volti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi e impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono compresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sulla accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, nonché a quelli ubicati nelle zone omogenee A, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell'edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria".

²⁰⁷ C.M. 24.2.98 n. 57/E e Guide Agenzia delle Entrate febbraio 2018 e luglio 2019.

²⁰⁸ Cfr. C.M. 11.5.98 n. 121/E (§ 4). Al riguardo, merita di essere segnalata la C.T. Reg. Emilia Romagna 25.10.2016 n. 2799/5/16, secondo cui il recupero dei sottotetti con conseguente aumento della volumetria dell'immobile, eseguito nel rispetto della normativa urbanistica statale, regionale e comunale, è da considerare ristrutturazione edilizia che consente di beneficiare, al ricorrere delle altre condizioni richieste dalla norma, della detrazione IRPEF del 50% ai sensi dell'art. 16-bis del TUIR.

Interventi di demolizione e ricostruzione dell'immobile

Gli interventi di demolizione e ricostruzione diversi da quelli che rientrano nella definizione di "ristrutturazione edilizia" e gli interventi di ampliamento di edifici esistenti all'esterno della sagoma esistente costituiscono invece interventi edilizi di "nuova costruzione", di cui alla lett. e) del co. 1 dell'art. 3 del DPR 380/2001²⁰⁹.

8.4.5 Acquisti di unità immobiliari in edifici interamente restaurati o ristrutturati

Ai sensi del co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR, la detrazione IRPEF a regime di cui al co. 1 spetta anche all'acquirente o assegnatario di singole unità immobiliari site in fabbricati che siano stati nella loro interezza oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione, di cui alle lett. c) e d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie, le quali abbiano provveduto all'alienazione o assegnazione dell'unità immobiliare entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori.

Nonostante l'art. 121 del DL 34/2020 richiami l'art. 16-*bis* solo con riguardo alle detrazioni per gli interventi di cui alle lett. a) e b) del co. 1, la risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.10.2020 n. 7 ha "aperto" alla possibilità di avvalersi delle opzioni di cui al richiamato art. 121 anche con riguardo alla detrazione IRPEF spettante sulle spese sostenute per gli acquisti di unità immobiliari con i requisiti di cui al co. 3 dell'art. 16-*bis*, "in quanto gli interventi realizzati dalle predette imprese sono i medesimi interventi richiamati nel comma 1 lettere a) e b) dell'articolo 16-*bis* del TUIR".

La detrazione compete all'acquirente o assegnatario nella misura ordinaria del 36% o nella misura transitoriamente "potenziata" del 50% e si applica sul 25% del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione, sostitutivo in via forfetaria del valore degli interventi eseguiti, con un limite massimo di prezzo ammesso di 48.000 euro in via ordinaria e di 96.000 in via "potenziata" transitoria²¹⁰. La detrazione IRPEF è fruibile dal soggetto beneficiario in 10 rate annuali di pari importo.

Interventi ante acquisto o assegnazione

Poiché gli interventi edilizi *ante* acquisto o assegnazione devono essere di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione e devono riguardare l'intero fabbricato, la detrazione non spetta all'acquirente o assegnatario se:

- gli interventi edilizi sono stati di mera manutenzione ordinaria o straordinaria, di cui alle lett. a) e b) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001²¹¹;
- gli interventi edilizi hanno riguardato solo una parte del fabbricato, anche se rilevante²¹².

Sulle definizioni di "interventi di restauro e risanamento conservativo" e di "interventi di ristrutturazione edilizia", ai sensi delle lett. c) e d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, si vedano i precedenti § 8.4.3 e 8.4.4.

Tipologia delle unità immobiliari oggetto di acquisto

La circ. Agenzia delle Entrate 10.6.2004 n. 24 (§ 1.3) ha chiarito che la detrazione compete solo in relazione agli acquisti e alle assegnazioni di unità immobiliari residenziali, mentre non si estende in via autonoma alle unità immobiliari che, pur situate nell'edificio interamente restaurato o ristrutturato dall'impresa, abbiano una classificazione catastale diversa da "casa di abitazione".

In ogni caso, l'agevolazione spetta a fronte di ciascun singolo acquisto di unità immobiliare, nel senso che la sua spettanza non è condizionata al fatto che si verifichi la cessione o assegnazione delle altre unità immobiliari situate nel medesimo fabbricato interamente restaurato o ristrutturato²¹³.

²⁰⁹ Si vedano i precedenti § 8.2.2 e 8.2.3.

²¹⁰ Il "potenziamento" della misura della detrazione dal 36% al 50% e del limite massimo di spesa ammessa da 48.000 a 96.000 è disposto, fino al 31.12.2020, dal co. 1 dell'art. 16 del DL 63/2012. La circostanza che tale disposizione fa riferimento al co. 1 dell'art. 16-*bis* del TUIR, senza richiamare anche il co. 3, aveva indotto nel dubbio che il "potenziamento" transitorio non si potesse applicare alla detrazione ivi prevista sugli acquisti di unità immobiliari situate in fabbricati interamente ristrutturati. Come però confermato anche dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate, l'incipit del co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR ("la detrazione di cui al comma 1 spetta anche...") evidenzia che trattasi della medesima detrazione e non di una detrazione autonoma, motivo per cui il "potenziamento" transitorio stabilito per la detrazione di cui al co. 1 non può che applicarsi a cascata anche nell'ambito del "di cui" del co. 3.

²¹¹ Guida Agenzia delle Entrate "Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali", 14.6.2017, p. 29.

²¹² Guida Agenzia delle Entrate "Agevolazioni fiscali per le persone con disabilità", marzo 2016, p. 23.

²¹³ Circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13, p. 276.

Qualora oggetto dell'acquisto siano un'unità immobiliare abitativa ed una pertinenza non censita in Catasto come abitazione, il limite massimo di prezzo ammesso va riferito unitariamente ad entrambe le unità immobiliari (abitazione e pertinenza) e non già distintamente con riguardo a ciascuno di essi²¹⁴.

Termine dei lavori e versamenti acconti ante rogito

Per data di termine dei lavori (da cui decorrono i 18 mesi entro cui l'unità immobiliare residenziale deve venire alienata o assegnata) si intende la data di presentazione al Comune della comunicazione di fine lavori²¹⁵.

La detrazione spetta anche nel caso in cui l'acquisto o l'assegnazione sia addirittura precedente alla data di fine lavori, fermo restando che in questo caso la fruibilità della detrazione decorre solo a partire dal periodo di imposta in cui i lavori sono stati ultimati²¹⁶.

Nel caso in cui, prima della registrazione rogito, il promissario acquirente versi acconti sul prezzo di acquisto dell'unità immobiliare, può beneficiare della detrazione IRPEF spettante ai sensi del co. 3 dell'art. 16-bis del TUIR a condizione che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi sia stato registrato per lo meno il preliminare di acquisto²¹⁷.

Adempimenti dell'acquirente

Il soggetto beneficiario della detrazione IRPEF per acquisti di unità immobiliari residenziali, situate in fabbricati interamente ristrutturati non è tenuto al rispetto degli adempimenti di cui all'art. 1 del DM 18.2.98 n. 41 e deve invece essere in possesso²¹⁸:

- dell'atto di acquisto, di assegnazione o del preliminare di vendita registrato;
- e, nel caso in cui i predetti atti non riportino la data di ultimazione dei lavori e/o che trattasi di unità immobiliare facente parte di un edificio interamente ristrutturato, della dichiarazione rilasciata dall'impresa di ristrutturazione o dalla cooperativa edilizia che attesti le condizioni richieste per fruire dell'agevolazione.

8.5 INTERVENTI DI RECUPERO E RESTAURO DELLE FACCIATE

Gli interventi di recupero e restauro delle facciate sono quelli previsti dall'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, sulle cui spese si applica la detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di "bonus facciate" nella misura del 90% senza tetti massimi di spese ammesse.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dal codice "18", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"²¹⁹.

Ai sensi dell'art. 1 co. 219 della L. 160/2019, l'edificio, la parte di edificio o l'unità immobiliare esistente, posseduto o detenuto dal soggetto potenzialmente beneficiario del "bonus facciate" ed oggetto degli interventi rilevanti ai fini dell'agevolazione, deve essere ubicato "in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444".

Ai sensi dell'art. 2 del predetto DM 1444/68:

- la "zona A" è costituita da "le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestano carattere storico, artistico e di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi";
- la "zona B" è costituita da "le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A", dove per "parzialmente edificate" si considerano "le zone la cui superficie coperta da edifici esistenti

²¹⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 10.6.2004 n. 24 (§ 1.3).

²¹⁵ Si veda nota precedente.

²¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13, p. 276 e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 11.10.2018 n. 956-1602/2018.

²¹⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 18.11.2016 n. 43. Se gli acconti sono pagati in un anno diverso da quello in cui è stipulato il rogito, il contribuente può far valere la detrazione sugli stessi o nel periodo di imposta in cui sono pagati (con l'aliquota di detrazione e i limiti di spesa ammessa propri del periodo stesso), oppure nel periodo di imposta in cui ha stipulato il rogito, fermo restando che concorrono in ogni caso al raggiungimento del limite massimo di spesa ammesso.

²¹⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13, p. 277. L'esclusione dagli adempimenti previsti dall'art. 1 del DM 41/98 è stabilita dal successivo art. 1-bis con riferimento alla (previgente) detrazione di cui all'art. 9 co. 2 della L. 448/2001, ma guida Agenzia delle Entrate "Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali", settembre 2014, p. 23, ha chiarito che vale anche per la detrazione a regime che è ad essa succeduta, di cui al co. 3 dell'art. 16-bis del TUIR.

²¹⁹ Si veda il precedente § 5.1.4.

non sia inferiore al 12,5 per cento (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad $1,5 \text{ m}^3/\text{m}^2$.

Come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2 (§ 2), rilevano anche gli immobili che risultano ubicati in zone assimilabili a quelle A e B ex DM 1444/68 in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali, purché la predetta assimilazione risulti dalle certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti. Restano in ogni caso esclusi dall'ambito di applicazione del "bonus facciate" gli immobili ubicati nelle "zone C" e assimilate (ossia "le parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino inedificate o nelle quali la edificazione preesistente non raggiunga i limiti di superficie e densità di cui alla" definizione della "zona B") e nelle "zone D" e assimilate (ossia "le parti del territorio destinate a nuovi insediamenti per impianti industriali o ad essi assimilati").

Con la risposta a interpello 11.6.2020 n. 182, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che possono rientrare nell'ambito territoriale di applicazione del "bonus facciate" anche gli interventi effettuati su immobili ubicate in zone che, pur non rientrando nelle predette zone A e B di cui al DM 1444/68, sono ad esse assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali (tale assimilazione deve però risultare dalla certificazione urbanistica rilasciata dagli enti competenti e non può essere attestata da professionisti, quali ad esempio ingegneri o architetti).

Giova sottolineare che, mentre per gli altri interventi è previsto che i benefici possano spettare anche se sono effettuati su un edificio che è oggetto di demolizione e ricostruzione, purché la demolizione e ricostruzione presenti caratteristiche idonee a qualificarla come "ristrutturazione edilizia" e non come "nuova costruzione"²²⁰, per gli interventi di recupero o restauro delle facciate la spettanza del "bonus facciate" è sempre esclusa se gli interventi si riferiscono a un edificio oggetto di demolizione e ricostruzione.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 14.2.2020 n. 2 (§ 2), infatti, la detrazione IRPEF/IRES consistente nel "bonus facciate", di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, è da considerarsi esclusa "per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della ristrutturazione edilizia".

8.6 INSTALLAZIONE DI IMPIANTI FOTOVOLTAICI

Gli interventi di installazione su edifici di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica e, contestualmente o successivamente, di sistemi di accumulo integrati in essi sono quelli previsti dalla lett. h) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR e dai co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020, nonché, relativamente alle "comunità energetiche rinnovabili" dai co. 16-*bis* e 16-*ter* del medesimo art. 119.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dai codici "16", "19" e "20", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"²²¹.

Per poter fruire della detrazione IRPEF di cui alla lett. h) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR (codice "16") gli impianti devono essere installati per far fronte ai bisogni energetici dell'abitazione (circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 274).

Quando però tale detrazione può competere nella versione superbonus al 110%, ai sensi dei co. 5 - 7 dell'art. 119 del DL 34/2020 (codici "19" e "20"), il co. 5 stabilisce espressamente che gli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica (e, a cascata, dei sistemi di accumulo in essi integrati) può avvenire "su edifici ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d)" del DPR 412/93, ossia qualsiasi edificio, ivi compresi quelli di proprietà pubblica o adibiti ad uso pubblico, senza dunque limitazioni ai soli immobili destinati ad abitazione.

8.7 INFRASTRUTTURE PER LA RICARICA DI VEICOLI

Gli interventi di installazione su edifici di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici sono quelli previsti dall'art. 16-*ter* del DL 63/2013, sulle cui spese fino a 3.000,00 euro può trovare applicazione, oltre che la detrazione IRPEF/IRES nella ordinaria misura del 50%, anche il superbonus al 110%, purché vengano effettuati congiuntamente a uno degli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica di cui al co. 1 dell'art. 119²²².

²²⁰ Si veda il precedente § 8.2.2.

²²¹ Si veda il precedente § 5.1.4.

²²² Si veda il precedente § 6.1.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dal codice "21", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"²²³.

Ai fini della detrazione, gli edifici su cui tali infrastrutture di ricarica possono essere installate sono sia quelli residenziali, sia quelli avente altra destinazione.

In entrambi i casi, è però necessario che le infrastrutture di ricarica non siano accessibili al pubblico e siano utilizzabili solo dai veicoli di chi abita nell'edificio (ove residenziale) o di chi vi svolge la propria attività (ove avente altra destinazione).

8.8 INTERVENTI SU PARTI COMUNI DI EDIFICI

Ai fini che qui interessano, gli interventi su parti comuni di edifici sono quelli previsti dai co. 2-*quater* e 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013, aventi per oggetto, rispettivamente, solo finalità di riqualificazione energetica e finalità combinate di riqualificazione energetica e miglioramento sismico²²⁴.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali interventi sono identificati dai codici da "22" a "25", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento".

Gli interventi su parti comuni di edifici aventi solo finalità di riqualificazione energetica, di cui al co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013 (codici identificativi "22" e "23"), devono avere per oggetto edifici con le caratteristiche richieste per poter essere oggetto degli interventi di riqualificazione energetica di cui al precedente § 8.2.

Gli interventi su parti comuni degli edifici aventi finalità combinata di riqualificazione energetica e di miglioramento sismico, di cui al co. 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013 (codici identificativi "24" e "25"), devono avere per oggetto edifici con le caratteristiche richieste sia per poter essere oggetto degli interventi di riqualificazione energetica di cui al precedente § 8.2, sia per poter essere oggetto degli interventi di miglioramento sismico di cui al precedente § 8.3.

8.9 SISMABONUS ACQUISTI

Gli acquisti di unità immobiliari site in edifici ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3, su cui l'impresa di costruzione o ristrutturazione cedente ha ultimato, da meno di 18 mesi, interventi di miglioramento antisismico che hanno determinato il passaggio di una, oppure due o più classi di rischio sismico inferiori, possono dare luogo a fruire della "versione acquisti" del sismabonus, ai sensi del co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

In sede di "Comunicazione" dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, tali acquisti sono identificati dai codici da "26" a "27", da indicare nell'apposito campo "Tipologia di intervento"²²⁵.

Le unità immobiliari oggetto di acquisto devono essere ubicate negli edifici su cui sono stati effettuati gli interventi di cui al precedente § 7.3.1, purché tali edifici siano a loro volta ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3" di cui all'OPDC 28.4.2006 n. 3519²²⁶.

Con riguardo al co. 3 dell'art. 16-*bis* del TUIR, recante la disciplina della detrazione IRPEF "a regime" per acquisti di unità immobiliari in fabbricati interamente ristrutturati, la circ. Agenzia delle Entrate 10.6.2004 n. 24 (§ 1.3) ha affermato che essa compete esclusivamente a fronte dell'acquisto di unità immobiliari a destinazione abitativa.

Considerato che la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha più volte sottolineato che, stante il rinvio agli interventi di cui alla lett. i) del co. 1 dell'art. 16-*bis* del TUIR, la disciplina del sismabonus, di cui ai co. 1-*bis* ss. dell'art. 16 del DL 63/2013, non costituirebbe una disciplina autonoma, bensì si porrebbe in un rapporto tra specie e genere con quella dell'art. 16-*bis* del TUIR da cui promanerebbe, è lecito il dubbio che, nei convincimenti dell'Agenzia delle Entrate, anche il "sismabonus acquisti" compete esclusivamente a fronte dell'acquisto di unità immobiliari a destinazione abitativa.

Tale dubbio è vieppiù rafforzato dal fatto che, pur non avendo mai affrontato in modo espresso la questione, l'Agenzia delle Entrate ha sovente rubricato i chiarimenti in materia di "sismabonus acquisti" sotto la dicitura "acquisto di case antisismiche" (da ultimo, si veda la circ. 8.7.2020 n. 19, p. 279).

In realtà, a monte del rinvio che il co. 1-*bis* dell'art. 16 del DL 63/2013 fa agli interventi di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR, va considerato il rinvio che il co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 fa, passando per il co. 1-

²²³ Si veda il precedente § 5.1.4.

²²⁴ Si veda il precedente § 5.2.

²²⁵ Si veda il precedente § 5.3.

²²⁶ Si ricorda che, fino all'1.5.2019, il co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (entrato in vigore l'1.1.2017) era limitato ai soli edifici ubicati nelle zone sismiche 1. Sul punto si veda anche il § 5.3.4.

quater, al co. 1-bis medesimo, il quale definisce espressamente l'ambito di applicazione della norma facendo riferimento alle "costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive", non soltanto, dunque, a quelle adibite ad abitazione.

Sul punto, si ricorda per altro che, per costruzioni adibite "ad attività produttive", si intendono "le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali" (circ. Agenzia delle Entrate 18.9.2013 n. 29, § 2.2).

Se, in ragione di quanto precede, pare dunque corretto ritenere che il "sismabonus acquisti" possa competere non solo in relazione agli acquisti di unità immobiliari residenziali, ma anche di quelle adibite ad attività produttive, è appena il caso di sottolineare che esso non si estende in via autonoma alle unità immobiliari che, pur situate nell'edificio demolito e ricostruito dall'impresa e autonomamente accatastate, non rientrino in nessuna delle due predette casistiche.

Ciò comporta anche che, nel caso di acquisto di una unità immobiliare "principale" e di una unità autonomamente accatastata che non è destinata né ad abitazione, né a attività produttiva, ma al servizio pertinenziale dell'unità "principale", il limite massimo di prezzo ammesso ai fini della detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di sismabonus acquisti, di cui al co. 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013, va riferito unitariamente ad entrambe le unità immobiliari (abitazione/ufficio e pertinenza) e non già distintamente con riguardo a ciascuno di essi.

Quanto precede è stato espressamente confermato dalle risposte a interpello Agenzia delle Entrate 27.8.2020 n. 281 e 2.11.2020 n. 515, con riguardo allo specifico caso dell'acquisto di una abitazione e relativa pertinenza, in estensione di quanto già a tal proposito chiarito dalla stessa prassi con riguardo alla detrazione IRPEF di cui al co. 3 dell'art. 16-bis del TUIR, ma in realtà la correttezza di questa interpretazione trova il proprio presupposto nel disposto dell'art. 16 del DL 63/2013, senza bisogno di scomodare l'art. 16-bis del TUIR.

L'agevolazione spetta a fronte di ciascun singolo acquisto di unità immobiliare, nel senso che la sua spettanza non è condizionata al fatto che si verifichi la cessione o assegnazione delle altre unità immobiliari situate nel medesimo fabbricato²²⁷.

8.10 IMMOBILI DELLE IMPRESE

Gli immobili, quando sono posseduti da una impresa, possono essere classificati non solo in base alla loro destinazione urbanistica, ma anche in base alla loro destinazione rispetto all'attività di impresa esercitata.

Da questo punto di vista, è possibile distinguere tra:

- immobili destinati alla vendita (c.d. "immobili merce");
- immobili destinati all'utilizzo diretto nell'ambito dell'esercizio dell'impresa (c.d. "immobili strumentali");
- immobili non destinati alla vendita, né all'utilizzo diretto nell'ambito dell'esercizio dell'impresa, ma destinati alla loro messa a reddito mediante locazione a terzi o comunque posseduti per finalità di investimento patrimoniale e non per l'utilizzo diretto come beni strumentali per l'esercizio dell'impresa (c.d. "immobili patrimoniali").

Mentre la disciplina di alcune detrazioni "edilizie" limita espressamente il novero degli immobili, che rientrano nell'ambito oggettivo delle rispettive agevolazioni, a quelli aventi determinate destinazioni urbanistiche²²⁸, nessuna delle discipline delle diverse detrazioni "edilizie" pone, nei casi in cui il soggetto che sostiene le spese detraibili sia una impresa, limitazioni in funzione della destinazione degli immobili rispetto all'attività di impresa esercitata.

Nonostante il silenzio delle norme sul punto, sin dalla prima introduzione di detrazioni "edilizie" IRPEF/IRES, a latere di quella soltanto IRPEF che risulta attualmente disciplinata dall'art. 16-bis del TUIR, la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha assunto un approccio restrittivo, volto sostanzialmente ad affermare il principio secondo cui, nel caso di sostenimento di spese detraibili nell'esercizio di impresa, l'agevolazione spettasse limitatamente agli interventi aventi per oggetto immobili utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, ossia immobili strumentali.

In particolare, con riguardo al c.d. "ecobonus", la prassi dell'Agenzia delle Entrate aveva circoscritto la spettanza dell'agevolazione ai soli interventi aventi per oggetto immobili strumentali con due distinte risoluzioni emanate nel 2008 che avevano espressamente escluso, rispettivamente:

²²⁷ Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16.1.2020 n. 5.

²²⁸ È il caso, in particolare, della detrazione IRPEF di cui all'art. 16-bis del TUIR (che contempla solo gli immobili a destinazione residenziale) e del c.d. "sismabonus" di cui ai co. 1-bis - 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013 (che contempla solo le "costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive").

- gli interventi aventi per oggetto immobili merce (ris. Agenzia delle Entrate 15.7.2008 n. 303);
- gli interventi aventi per oggetto immobili dati in locazione a terzi (ris. Agenzia delle Entrate 1.8.2008 n. 340).

Con riguardo al c.d. "sismabonus", la ris. Agenzia delle Entrate 12.3.2018 n. 22 aveva invece aperto al fatto che l'agevolazione potesse essere riconosciuta "anche per gli interventi riguardanti immobili posseduti da società non utilizzati direttamente ma destinati alla locazione".

Questo approccio restrittivo dell'Agenzia delle Entrate è da subito parso privo di adeguati presupposti interpretativi e, nel tempo, alle critiche espresse da una parte della dottrina sono andate a sommarsi contrarie pronunce giurisprudenziali di merito, fino ad arrivare, nel corso del 2019, a ripetuti pronunciamenti contrari alla tesi dell'Agenzia delle Entrate anche da parte della Corte di Cassazione²²⁹.

Con la ris. 25.6.2020 n. 34, l'Agenzia delle Entrate, preso atto dei principi espressi nelle pronunce della Corte di cassazione e del fatto che tali principi risultano condivisi anche dall'Avvocatura generale dello Stato, afferma finalmente che "si deve ritenere che la detrazione fiscale per interventi di riqualificazione energetica, di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347 della legge n. 296 del 2006 (e successive proroghe e modificazioni), spetti ai titolari di reddito d'impresa che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come strumentali, beni merce o patrimoniali" e che "analogo riconoscimento deve essere operato, per ragioni di coerenza sistematica, agli interventi antisismici eseguiti su immobili da parte di titolari di reddito di impresa, ai fini della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-bis e ss., del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 (c.d. "sismabonus")". Pare corretto ritenere che alle medesime conclusioni si possa pervenire con riguardo al bonus facciate, di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019²³⁰.

9 OPZIONE

Il terzo dei quattro Quadri in cui si articola la "Comunicazione" ("Quadro C - Opzione") concerne l'opzione stessa oggetto della "Comunicazione" e si divide in due distinte sezioni:

- la "sezione I" deve essere compilata se il presentatore della "Comunicazione" è direttamente il beneficiario della detrazione o un suo rappresentante;
- la "sezione II" deve essere compilata se il presentatore della "Comunicazione" è l'amministratore di condominio, oppure, nei c.d. "condomini minimi" senza amministratore, il singolo condomino "incaricato".

Opzione per il c.d. "sconto sul corrispettivo"

In caso di opzione per lo sconto sul corrispettivo:

- il fornitore matura un credito di imposta pari alla detrazione corrispondente all'ammontare delle spese non sostenute dal beneficiario in ragione dello sconto applicato (nel caso, ad esempio, di sconto applicato in misura pari a 10.000,00 euro su spese per le quali trova applicazione il superbonus al 110%, il credito di imposta che matura in capo al fornitore è pari a 11.000,00 euro);
- il beneficiario della detrazione rimane titolare di una detrazione di imposta pari alle spese sostenute non "coperte" dallo sconto sul corrispettivo (e, come conferma la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 7, può decidere, relativamente ad essa, di esercitare l'opzione per la cessione a terzi del corrispondente credito di imposta), purché ovviamente la parte di spese "coperte" dallo sconto sul corrispettivo non raggiunga già il tetto massimo di spese riconosciute ai fini del calcolo della detrazione.

In altre parole, come confermato anche dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 325, sarebbe possibile che il "fornitore applichi uno sconto parziale" e non sarebbe invece necessario che applichi uno sconto pari all'intero ammontare della detrazione corrispondente al corrispettivo "al lordo dello sconto medesimo", fermo restando il limite massimo "fisiologico" dell'ammontare del corrispettivo medesimo.

²²⁹ C.T. Prov. Milano 11.1.2016 n. 111/46/2016, C.T. Reg. Lombardia 26.2.2016 n. 1077/1/16, C.T. Reg. Emilia Romagna 19.2.2016 n. 3697/3/16, C.T. Reg. Lombardia 30.8.2018 n. 3645/26/18, Cass. 23.7.2019 n. 19815 e 18816, Cass. 12.11.2019 n. 29612, 29613 e 29614. Sul punto, si veda anche Zanetti E., Zeni A. "Alle imprese ecobonus e sismabonus per tutti gli immobili", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.11.2019.

²³⁰ In senso conforme, ancorché limitatamente agli immobili patrimoniali (mentre nulla viene detto con riguardo a quelli merce), si veda: risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.11.2020 n. 517.

Opzione per la cessione del credito corrispondente alla detrazione

In caso di opzione per la cessione a terzi di un credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante, pare invece doversi ritenere che non sia possibile ipotizzare "cessioni parziali", tali per cui una parte della detrazione viene ceduta a terzi sotto forma di corrispondente credito di imposta e una parte viene mantenuta dal beneficiario per essere utilizzata direttamente a scomputo della propria imposta sul reddito.

9.1 COMUNICAZIONI PRESENTATE DAL BENEFICIARIO

La "sezione I" del Quadro C si compone di due righe, la prima delle quali dedicata alla indicazione della tipologia di opzione che viene esercitata.

QUADRO C - OPZIONE		
SEZIONE I - BENEFICIARIO		
TIPOLOGIA DI OPZIONE (barrare solo una casella)		
A CONTRIBUTO SOTTO FORMA DI SCONTO <input type="checkbox"/>	B CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA <input type="checkbox"/>	
Importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto (pari alla detrazione spettante)	Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruitive	N. rate residue
,00	,00	

Nella "sezione I" non è richiesta l'indicazione del codice fiscale del beneficiario (in quanto, nei casi in cui va compilata questa sezione, il dato è già richiesto nelle apposite parti del frontespizio) e viene "direttamente" richiesto di barrare, a seconda della tipologia di opzione che viene esercitata con la "Comunicazione":

- la casella "A - contributo sotto forma di sconto";
- la casella "B - cessione del credito di imposta".

Nel caso in cui, per le spese oggetto della "Comunicazione", si intenda optare in parte per la fruizione mediante sconto sul corrispettivo praticato dal fornitore e in parte per la fruizione mediante cessione del corrispondente credito di imposta a un soggetto terzo, dovrebbe essere possibile barrare entrambe le caselle, dettagliando poi nel "Quadro D - Dati dei cessionari o dei fornitori che applicano lo sconto" i dati dei cessionari e i dati del fornitore e i corrispondenti ammontari²³¹.

9.1.1 Esercizio "immediato" dell'opzione

Se l'opzione viene esercitata "ab origine", ossia prima che si sia fruito di anche soltanto una quota annuale della detrazione a scomputo dell'imposta lorda, allora, dopo aver barrato le caselle "A" e/o "B", della "sezione I" del Quadro C va compilato soltanto il campo "Importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto (pari alla detrazione spettante)".

Nel caso di opzione per lo sconto sul corrispettivo, l'importo che deve essere indicato non è lo sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore in fattura, ma l'importo della detrazione corrispondente a quello sconto che, per effetto della sua applicazione, transita nella disponibilità del fornitore sotto forma di credito di imposta.

Infatti, quando lo sconto sul corrispettivo è applicato su spese detraibili fino a un massimo del 100% (ossia su spese che non rientrano nell'ambito di applicazione del superbonus al 110%, di cui all'art. 34/2020), l'importo della detrazione corrispondente allo sconto che "transita" è sempre pari allo sconto applicato, ma ciò non è vero nel caso di applicazione del superbonus al 110%.

Se le spese oggetto della "Comunicazione" sono relative a un intervento per il quale trova applicazione il superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, a fronte di uno sconto sul corrispettivo applicato in fattura per 30.000,00 euro, il credito di imposta che matura in capo al fornitore è pari a 33.000,00 euro e 33.000,00 euro è appunto l'importo che deve essere indicato nel campo "Importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto (pari alla detrazione spettante)" del Quadro C della "Comunicazione".

9.1.2 Esercizio "differito" dell'opzione

Se l'opzione viene esercitata in via "differita", ossia dopo aver fruito di almeno una quota annuale della detrazione a scomputo dell'imposta lorda, allora, dopo aver barrato le caselle "A" e/o "B", della "sezione I" del Quadro C vanno compilati soltanto:

²³¹ Si veda il successivo § 10.

- il campo "Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruito";
- il campo "N. rate residue".

Si ricorda che il caso dell'esercizio "differito" dell'opzione è l'unico in cui il singolo beneficiario della detrazione, che è stato tale in quanto condòmino di un condominio che ha effettuato interventi su parti comuni dell'edificio, deve procedere alla presentazione della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, posto che, quando l'opzione viene esercitata invece "immediatamente", la presentazione della "Comunicazione", per l'esercizio di opzioni relative a detrazioni spettanti per interventi effettuati su parti comuni con proprietà condominiale, è sempre di competenza del condominio²³².

Anche nel caso di esercizio "differito", il termine ultimo per l'invio della "Comunicazione" è il 16 marzo dell'anno di scadenza del termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata annuale ceduta non utilizzata in detrazione.

Importo delle rate residue

Nel campo "Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruito" va indicato l'importo della detrazione relativa alle sole rate annuali non ancora scadute e di cui il beneficiario non ha ancora fruito in sede di determinazione della propria imposta netta.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 7) ribadisce che l'opzione deve riferirsi "a tutte le rate residue ed è irrevocabile".

Numero delle rate residue

Nel campo "N. rate residue" va indicato il numero delle rate annuali che residuavano in relazione all'importo della detrazione ceduto con opzione "differita", le quali rappresentano anche il numero delle rate annuali in cui il credito di imposta corrispondente alla detrazione può essere utilizzato in compensazione dal cessionario.

Il co. 3 dell'art. 121 del DL 34/2020 statuisce infatti che "il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione", oltre che "la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso".

Nel caso, ad esempio, di una detrazione con ripartizione su 5 anni, di cui il beneficiario ne abbia già fruito a scomputo della propria imposta lorda per 2 anni, il numero di rate residue da indicare nell'apposito campo della sezione I del Quadro C della "Comunicazione" è "3" (e tale è anche il numero di anni in cui il cessionario deve suddividere il credito di imposta acquisito ai fini del suo utilizzo in compensazione).

Le detrazioni "edilizie", corrispondenti alle 27 diverse tipologie di interventi censiti ai fini della presentazione della "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020²³³, sono tutte fruibili per quote costanti su un orizzonte temporale che è in taluni casi di 5 anni e in altri di 10.

Nel caso in cui però trovi applicazione la disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'orizzonte temporale di utilizzo è di 5 anni anche per quelle detrazioni che, al di fuori dell'applicazione del superbonus al 110%, avrebbero avuto un orizzonte temporale di 10.

Nella tabella che segue, si riepilogano, con riguardo a ciascuna "Tipologia di intervento" di cui al precedente § 5, il numero di anni in cui, per quote costanti, possono essere fruito le detrazioni dai beneficiari e, in caso di esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, i corrispondenti crediti di imposta dai fornitori o dai cessionari.

Codice intervento	Orizzonte temporale di utilizzo detrazione/credito imposta	
	Senza superbonus 110%	Con superbonus 110%
1 - 2	-	5
3	10	-
4 - 12	10	5
13 - 15	5	5
16	10	5
17	10	-

²³² Si veda il precedente § 2.2.

²³³ Si veda il precedente § 5.

Codice intervento	Orizzonte temporale di utilizzo detrazione/credito imposta	
	Senza superbonus 110%	Con superbonus 110%
18	10	-
19 - 20	-	5
21	10	5
22 - 25	10	-
26 - 27	5	5

Il superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, costituisce una detrazione IRPEF/IRES che può essere utilizzata a scomputo dell'imposta lorda in 5 quote annuali di pari importo.

Il frazionamento su un orizzonte temporale di 5 anni è espressamente previsto dall'art. 119 del DL 34/2020 con riguardo agli interventi "trainanti" di efficienza energetica (co. 1), con riguardo agli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi (co. 5) e con riguardo agli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici (co. 8).

Il co. 4 dell'art. 119 nulla dispone a riguardo, relativamente agli interventi di miglioramento antisismico, ma l'orizzonte temporale di frazionamento in 5 anni è in questo caso previsto direttamente dalla disciplina "ordinaria" del *bonus* recata, per questo tipo di interventi, dall'art. 16 co. 1-bis - 1-septies del DL 63/2013.

Restano fuori soltanto gli interventi "trainati" di efficienza energetica, per i quali il co. 2 dell'art. 119 dispone solo l'applicazione della percentuale del 110% di cui al precedente co. 1, ma non anche dell'orizzonte temporale di recupero della detrazione ivi previsto, ragione per cui potrebbe apparire corretto ritenere che, limitatamente al superbonus al 110% che trova il proprio presupposto in spese relative a interventi di efficienza energetica diversi da quelli "trainanti" di cui al co. 1, l'orizzonte temporale di recupero della detrazione resti quello dei 10 anni (sempre in quote di pari importo) stabilito dal co. 3 dell'art. 14 del DL 63/2013.

Sul punto, si segnala però che la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 4) è estremamente perentoria nell'affermare che la detrazione del 110% va ripartita in 5 quote annuali di pari importo sia con riguardo agli interventi "trainanti" che con riguardo agli interventi "trainati".

9.2 COMUNICAZIONI PRESENTATE DAL CONDOMINIO

La "sezione II" del Quadro C si suddivide in più righe uguali, ciascuno dei quali presenta quattro distinti campi:

- "Codice fiscale";
- "Tipologia di opzione";
- "Spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)";
- "Ammontare del credito ceduto / contributo sotto forma di sconto".

SEZIONE II - SOGGETTI BENEFICIARI (questa sezione va compilata solo in presenza di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio)				
	Codice fiscale	Tipologia di opzione	Spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)	Ammontare del credito ceduto/contributo sotto forma di sconto
1			,00	,00
2			,00	,00
3			,00	,00
4			,00	,00

9.2.1 Codice fiscale

L'amministratore di condominio (o, nei "condomini minimi" senza amministratore nominato, il condomino "incaricato"), che presenta la "Comunicazione", deve compilare un rigo per ciascun condòmino che esercita una delle opzioni previste dall'art. 121 del DL 34/2020, in relazione alla parte a suo carico delle spese sostenute dal condominio per gli interventi effettuati sulle parti comuni di proprietà condominiale dell'edificio.

A tale fine, nel primo campo di ciascuna riga va indicato il codice fiscale che identifica il singolo condomino.

Nel caso in cui un condomino esercitasse entrambe le opzioni, fruendo di parte della detrazione mediante sconto

sul corrispettivo applicato dal fornitore e cedendo il credito di imposta corrispondente alla restante parte della detrazione che gli spetta, vanno compilati due distinti righi con l'indicazione del medesimo codice fiscale nel primo campo e con l'indicazione di differenti "codici opzione" nel secondo campo²³⁴.

Giova ricordare che, quando gli interventi sono effettuati come condominio su parti comuni di proprietà condominiale dell'edificio, le restrizioni soggettive di cui al co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 non rilevano; pertanto, anche nel caso in cui la "Comunicazione" abbia per oggetto opzioni esercitate in relazione a spese detraibili al 110%, tra i beneficiari del superbonus per le spese di propria "competenza millesimale" possono figurare anche condòmini che sono imprese, società di capitali o altri soggetti non compresi nel predetto co. 9²³⁵.

9.2.2 Tipologia di opzione

Nel campo "Tipologia di opzione" va indicato:

- "A" se l'opzione è per lo sconto sul corrispettivo;
- "B" se l'opzione è per la cessione del credito.

9.2.3 Spesa sostenuta

Nel campo "Spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)" va indicato l'ammontare della spesa detraibile di "competenza millesimale" (o sulla base del diverso criterio di ripartizione eventualmente concordato in sede condominiale) del singolo condomino, relativamente alla quale quest'ultimo fruisce del beneficio fiscale che gli spetta non già sotto forma di detrazione da scomputare dalla propria imposta lorda sul reddito, bensì sotto forma di sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore, oppure cedendo a terzi il credito di imposta corrispondente alla detrazione.

L'importo che va indicato è pari a:

- se l'opzione è per lo sconto sul corrispettivo (codice "A" nel campo "Tipologia di opzione"), l'ammontare dello sconto applicato sul corrispettivo dal fornitore in fattura, per la parte di esso di "competenza millesimale" (o sulla base del diverso criterio di ripartizione eventualmente concordato in sede condominiale) del singolo condomino;
- se l'opzione è per la cessione del credito (codice "B" nel campo "Tipologia di opzione"), l'ammontare della spesa effettivamente sostenuta dal singolo condomino, sulla base del riparto condominiale.

La sommatoria degli importi indicati nei singoli righi compilati della "sezione II" del Quadro C deve chiaramente corrispondere all'ammontare indicato nel campo "Importo complessivo della spesa sostenuta (nei limiti previsti dalla legge)" del Quadro A della "Comunicazione"²³⁶.

Si ricorda che, con riferimento a quegli interventi su parti comuni di edifici, per i quali la legge individua l'ammontare massimo di spese riconosciute sulla base di un importo "unitario" da moltiplicare per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio²³⁷, la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale meccanismo è funzionale esclusivamente al calcolo dell'ammontare massimo "complessivo", cioè dell'ammontare massimo a livello di edificio, mentre non pone vincolo alcuno sul suo riparto tra i condòmini (da ultimo, la circ. 8.8.2020 n. 24).

Ripartizione delle spese condominiali

Ai sensi dell'art. 1123 co. 1 c.c., i criteri di ripartizione delle spese necessarie per la conservazione e per il godimento delle parti comuni dell'edificio, per la prestazione dei servizi nell'interesse comune e per le innovazioni che vengono decise, "sono sostenute dai condòmini in misura proporzionale al valore della proprietà di ciascuno, salvo diversa convenzione".

Qualora l'edificio abbia più scale, cortili, lastrici, opere o impianti destinati a servire solo una parte dell'intero fabbricato, le spese relative alla loro manutenzione vanno suddivise, con il criterio proporzionale o la diversa convenzione, solo tra il gruppo di condòmini che ne trae utilità (art. 1123 co. 3 c.c.).

Se poi si tratta di cose destinate a servire i condòmini in misura diversa, le spese sono ripartite in proporzione all'uso che ciascun condomino può farne (art. 1123 co. 2 c.c.).

Con riguardo alle spese di manutenzione e sostituzione delle scale e degli ascensori, l'art. 1124 c.c. stabilisce che l'onere è a carico dei proprietari delle unità immobiliari a cui scale e ascensori servono e la spesa "è ripartita tra

²³⁴ Si veda il successivo § 9.2.2.

²³⁵ Si veda il precedente § 9.3.

²³⁶ Si veda il precedente § 6.4.

²³⁷ Si veda il precedente § 6.4.2.

essi, per metà in ragione del valore delle singole unità immobiliari e per l'altra metà esclusivamente in misura proporzionale all'altezza di ciascun piano dal suolo".

Con riguardo alle spese di manutenzione e sostituzione dei soffitti, delle volte e dei solai, l'art. 1125 c.c. stabilisce che l'onere è a carico dei proprietari dei due piani l'uno all'altro sovrastanti, con ripartizione delle spese in parti uguali, fermo restando che restano "a carico del proprietario del piano superiore la copertura del pavimento e a carico del proprietario del piano inferiore l'intonaco, la tinta e la decorazione del soffitto".

Con riguardo alle spese di riparazione o ricostruzione dei lastrici solari il cui utilizzo sia in tutto o in parte non comune a tutti i condomini, l'art. 1126 c.c. stabilisce che "quelli che ne hanno l'uso esclusivo sono tenuti a contribuire per un terzo [...]; gli altri due terzi sono a carico di tutti i condomini dell'edificio o della parte di questo a cui il lastrico sovrastante serve, in proporzione del valore del piano o della porzione di piano di ciascuno".

Il criterio base per la ripartizione delle spese è dunque quello della ripartizione proporzionale "su base millesimale", ma nulla vieta ai condòmini di accordarsi altrimenti.

Ad esempio, i condòmini potrebbero accordarsi nel senso di prevedere che le spese per determinati interventi siano poste interamente a carico di alcuni condòmini soltanto, o, al limite anche di un solo condòmino.

Questa facoltà risulta particolarmente interessante nel caso in cui uno o più condòmini siano soggetti che non possono beneficiare delle detrazioni "edilizie" spettanti in relazione agli interventi agevolati (ad esempio, perché non soddisfano la condizione di titolarità di redditi imponibili), soprattutto se la detrazione "edilizia" che potrebbe competere sugli interventi agevolati è quella del superbonus e l'ammontare delle spese non eccede i tetti massimi su cui può essere applicata la percentuale di detrazione del 110%²³⁸.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, la facoltà di prevedere criteri di ripartizione delle spese difformi da quelli previsti di "default" dagli artt. 1123 e seguenti c.c. è in ogni caso subordinata al fatto che l'assemblea condominiale, oltre ad autorizzare l'effettuazione dei lavori, deliberi anche all'unanimità il diverso criterio di ripartizione delle spese tra i condòmini²³⁹.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha chiarito anche che, quando vengono effettuati interventi su parti comuni di proprietà condominiale, i tetti massimi "unitari" di spese detraibili ammesse o di detrazione fruibile, stabiliti con riguardo a ciascuna singola unità immobiliare sita nell'edificio, servono a determinare l'ammontare massimo complessivamente riconosciuto "a livello di edificio" (pari al tetto massimo "unitario" moltiplicato per il numero di unità immobiliari), fermo restando che poi ciascun singolo condòmino può calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri di ripartizione applicati ai sensi dell'art. 1123 c.c., a nulla rilevando i tetti massimi "unitari"²⁴⁰.

9.2.4 Credito ceduto/contributo sotto forma di sconto

Nel campo "Ammontare del credito ceduto / contributo sotto forma di sconto" va indicato, a seconda della tipologia di opzione esercitata, l'ammontare del credito ceduto al cessionario o del credito di imposta che sorge in capo al fornitore a fronte dello sconto applicato sul corrispettivo.

In entrambi i casi, l'importo da indicare in questo campo corrisponde al prodotto dell'importo indicato nel precedente campo "Spesa sostenuta (nei limiti di legge)"²⁴¹ per la percentuale di detrazione spettante, a seconda della "Tipologia di intervento" cui si riferiscono le spese oggetto della "comunicazione", nonché del fatto che, nei casi in cui risulta possibile, trovi eventualmente applicazione la detrazione in versione "superbonus al 110%", invece che nelle percentuali "ordinarie" altrimenti spettanti.

Nella tabella che segue, si riepilogano, con riguardo a ciascuna "Tipologia di intervento" di cui al precedente § 5, le percentuali di detrazione spettanti.

²³⁸ Sul punto, si veda anche: Spina S. "Superbonus possibile anche in capo a un solo condòmino", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 5.10.2020.

²³⁹ In tale senso, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.10.2020 n. 499, con riguardo al caso di interventi su un lastrico solare di utilizzo esclusivo di un singolo condòmino, disponibile a farsi carico dell'intera spesa (fruendo sulla medesima delle relative detrazioni "edilizie" spettanti), in deroga al criterio di "default" stabilito dall'art. 1126 c.c. per gli interventi sui lastrici solari.

²⁴⁰ Circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 278 (relativamente al sismabonus) e 335 (relativamente all'ecobonus); Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 4 (relativamente al superbonus). Si veda inoltre: risposta a interpello Agenzia delle Entrate 27.10.2020 n. 499.

²⁴¹ Si veda il precedente § 9.2.3.

Codice intervento	Percentuali di detrazione sulla spesa (nei limiti di legge)	
	Senza superbonus 110%	Con superbonus 110%
1 - 2	-	110%
3	65%	- *
4	65%	110%
5 - 6	50%	110%
7-8	65%	110%
9	50%	110%
10	50%	110%
11 - 12	65%	110%
13	50%	110%
14	70% su unità immobiliare 75% su parti comuni edificio	110%
15	80% su unità immobiliare 85% su parti comuni edificio	110%
16	50%	110% (solo per le comunità energetiche)
17	50%	-
18	90%	-
19 - 20	-	110%
21	50%	110%
22	70%	-
23	75%	-
24	80%	- *
25	85%	- *
26	75%	110%
27	85%	110%

* La tabella con i codici identificativi degli interventi, riportata nelle istruzioni per la compilazione del modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, include anche questi interventi tra quelli per i quali è possibile barrare la casella "interventi trainati". In realtà, come emerge dalle note alla Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti", nonché dallo schema di asseverazione di efficienza energetica di cui all'Allegato 1 del DM 3.8.2020 "Asseverazioni", questi interventi non rientrano tra quelli che possono essere "trainati" nel superbonus al 110%.

10 DATI DEI CESSIONARI O DEI FORNITORI

L'ultimo dei quattro Quadri in cui si articola la "Comunicazione" ("Quadro D - Dati dei cessionari o dei fornitori che applicano lo sconto") si suddivide in più righe uguali, ciascuno dei quali presenta quattro distinti campi:

- "Codice fiscale del cessionario o del fornitore che applica lo sconto";
- "Data di esercizio dell'opzione";
- "Ammontare del credito ceduto / contributo sotto forma di sconto";
- "Tipologia cessionario".

QUADRO D - DATI DEI CESSIONARI O DEI FORNITORI CHE APPLICANO LO SCONTO (il quadro va compilato solo se è intervenuta l'accettazione da parte del soggetto indicato)				
	Codice fiscale del cessionario o del fornitore che applica lo sconto	Data di esercizio dell'opzione	Ammontare del credito ceduto/ contributo sotto forma di sconto	Tipologia cessionario
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/>
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/>
3	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/>
4	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/>

10.1 CODICE FISCALE DEL CESSIONARIO O DEL FORNITORE

Il soggetto che presenta la "Comunicazione"²⁴², deve compilare un rigo per ciascun cessionario e/o fornitore che ha accettato, rispettivamente, di acquisire il credito di imposta corrispondente alla detrazione e di applicare in fattura lo sconto sul corrispettivo, ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

In ciascun rigo, il cessionario o il fornitore vengono identificati mediante indicazione del loro codice fiscale.

10.2 DATA DI ESERCIZIO DELL'OPZIONE

Nel campo "Data di esercizio dell'opzione" pare corretto indicare:

- nel caso in cui il rigo si riferisca a un cessionario che ha accettato di acquisire il credito di imposta (e quindi all'esercizio di una opzione di cessione), la data in cui la proposta di cessione del credito di imposta si è perfezionata con l'accettazione del cessionario;
- nel caso in cui il rigo si riferisca a un fornitore che ha accettato di applicare lo sconto sul corrispettivo in fattura (e quindi all'esercizio di una opzione di sconto sul corrispettivo), la data di emissione della fattura con indicazione dello sconto applicato ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

10.3 AMMONTARE (E UTILIZZO) DEL CREDITO "TRASFERITO"

Nel campo "Ammontare del credito ceduto / contributo sotto forma di sconto" va indicata l'entità del credito di imposta che entra nella disponibilità del singolo cessionario o fornitore che applica lo sconto.

Nel caso di cessione del credito, l'importo corrisponde esattamente all'entità della detrazione che viene ceduta.

Nel caso di sconto sul corrispettivo, l'importo è dato dal prodotto tra l'ammontare dello sconto in fattura applicato dal fornitore e la percentuale di detrazione spettante, a seconda della "Tipologia di intervento" cui si riferiscono le spese oggetto della "comunicazione", nonché del fatto che, nei casi in cui risulta possibile, trovi eventualmente applicazione la detrazione in versione "superbonus al 110%", invece che nelle percentuali "ordinarie" altrimenti spettanti²⁴³.

Ad esempio, nel caso di spese per un intervento relativamente al quale trova applicazione il superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'applicazione di uno sconto sul corrispettivo in fattura pari a 10.000,00 euro implica la "formazione" in capo al fornitore di un credito di imposta pari a 11.000,00 euro²⁴⁴.

La sommatoria degli importi indicati nei singoli rigi compilati del Quadro D della "Comunicazione" deve chiaramente corrispondere:

- nel caso di "Comunicazione" presentata dal beneficiario o dal suo rappresentante²⁴⁵, all'importo indicato alternativamente nel campo "Importo complessivo del credito ceduto o del contributo sotto forma di sconto" (che viene compilato se l'esercizio dell'opzione è "immediato") o nel campo "Credito ceduto pari all'importo delle rate residue non fruite" (che viene compilato se l'esercizio dell'opzione è "differito") della "sezione I" del Quadro C della "Comunicazione" medesima²⁴⁶;
- nel caso di "Comunicazione" presentata dall'amministratore di condominio o, nei "condomini minimi" senza amministratore, dal condomino "incaricato"²⁴⁷, alla sommatoria degli importi indicati nei campi "Ammontare del credito ceduto / contributo sotto forma di sconto" dei rigi compilati della "sezione II" del Quadro C della medesima "Comunicazione"²⁴⁸.

Il credito di imposta che sorge in capo al fornitore che applica lo "sconto sul corrispettivo" e al cessionario che lo acquista, è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, senza applicazione dei seguenti limiti:

- preclusione alla compensazione in presenza di debiti su ruoli definitivi, di cui all'art. 31 co. 1 del DL 78/2010;
- tetto massimo di 700.000,00 euro di compensazioni effettuabili nell'anno solare (elevato a 1 milione di euro per il solo anno 2020), di cui all'art. 34 della L. 388/2000;

²⁴² Si veda il precedente § 4.

²⁴³ Si veda il precedente § 9.2.3.

²⁴⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 4).

²⁴⁵ Si veda il precedente § 2.1.

²⁴⁶ Si veda il precedente § 9.1.2.

²⁴⁷ Si veda il precedente § 2.2.

²⁴⁸ Si veda il precedente § 9.2.3.

- tetto massimo di 250.000,00 euro di compensazioni effettuabili nell'anno solare utilizzando crediti di imposta esposti nel Quadro RU della dichiarazione dei redditi, di cui all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007.

Il modello F24 recante l'utilizzo del credito in compensazione deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento (punto 5.2 lett. b) del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847), utilizzando i codici tributi che saranno istituiti con apposita risoluzione.

Il co. 3 dell'art. 121 del DL 34/2020 statuisce che *"il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione"* e che *"la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso"*.

Il punto 5.1 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 stabilisce che l'utilizzo può avere luogo *"a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della Comunicazione di cui al punto 4 e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese"*.

A titolo di esempio, ne consegue che:

- in caso di corretta ricezione della "Comunicazione" nei mesi di ottobre o novembre 2020, il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione da cessionari e fornitori a partire dall'1.1.2021;
- in caso di corretta ricezione della "Comunicazione" nel mese di dicembre 2020, il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione da cessionari e fornitori a partire dal 10.1.2021;
- in caso di corretta ricezione della "Comunicazione" nel mese di gennaio 2021, il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione da cessionari e fornitori a partire dal 10.2.2021.

In alternativa all'utilizzo "diretto" del credito di imposta in compensazione nei termini che precedono, il fornitore (che ha applicato lo sconto sul corrispettivo) e il cessionario (che ha acquisito dal beneficiario il credito di imposta corrispondente alla detrazione) possono a loro volta cedere a terzi le quote annuali ancora utilizzabili di cui non hanno fruito.

In tal caso, i cessionari possono utilizzare "direttamente" in compensazione le quote annuali ancora disponibili del credito di imposta acquisito alle medesime condizioni precedentemente illustrate, oppure procedere a loro volta alla cessione a terzi (e così via, senza limiti quantitativi alla "catena" di cessioni).

10.3.1 Utilizzo "diretto" in compensazione

Il fornitore, che ha applicato lo sconto sul corrispettivo, e il cessionario, che ha "acquisito" dal beneficiario la detrazione che gli spettava, possono utilizzare il corrispondente credito di imposta a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della "Comunicazione" e comunque non prima del 1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese (punto 5.1 del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847).

A titolo di esempio:

- nel caso di presentazione della "Comunicazione" di opzione nel mese di novembre 2020, relativamente a spese sostenute nel 2020, il fornitore o il cessionario possono cominciare ad utilizzare il corrispondente credito di imposta non prima dell'1.1.2021;
- nel caso di presentazione della "Comunicazione" di opzione nel mese di marzo 2021, relativamente a spese sostenute nel 2020 (il termine ultimo scade il 16.3.2021), il fornitore o il cessionario possono cominciare ad utilizzare il corrispondente credito di imposta non prima del 10.4.2021.

In ogni caso, prima di poter cominciare ad utilizzare in compensazione il credito di imposta, i fornitori e i cessionari *"sono tenuti preventivamente a confermare l'esercizio dell'opzione, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate"* (punto 5.2 lett. a) del provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847).

10.3.2 Ulteriori cessioni dei crediti di imposta

In alternativa all'utilizzo "diretto" del credito di imposta in compensazione, i fornitori e i cessionari possono a loro volta cedere i crediti di imposta ad altri soggetti, con facoltà di successiva cessione.

A pena di inefficacia, il perfezionamento di queste cessioni richiede che:

- il cedente (fornitore o "cessionario precedente") comunichi la cessione con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate;

- il cessionario comunichi l'accettazione della cessione con le medesime funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

10.4 TIPOLOGIA CESSIONARIO

Nel campo "Tipologia cessionario", va indicato:

- il codice "1", se il cessionario è un fornitore dei beni e servizi necessari alla realizzazione dell'intervento;
- il codice "2", se il cessionario è un altro soggetto privato, compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari;
- il codice "3", se il cessionario è una impresa di assicurazione con la quale il cedente ha contestualmente stipulato una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi (nel qual caso, ai sensi dell'art. 119 co. 4 del DL 34/2020, sulla spesa sostenuta per la stipula della polizza spetta una detrazione IRPEF ex art. 15 co. 1 lett. f-bis) del TUIR che viene elevata dall'ordinaria misura del 19% a quella del 90%).

La previsione di un terzo codice identificativo, a fianco dei primi due, discende dal secondo periodo del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, ai sensi del quale, nel caso in cui il beneficiario del superbonus al 110%, spettante a fronte degli interventi di miglioramento sismico, proceda alla cessione del corrispondente credito a una impresa di assicurazione e, contestualmente, stipuli una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione IRPEF prevista dalla lett. f-bis) dell'art. 15 co. 1 del TUIR, sulla spesa sostenuta per il relativo premio assicurativo, spetta nella misura del 90%, anziché nella misura del 19%.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.4) ha sottolineato che la detrazione IRPEF, di cui all'art. 15 co. 1 lett. f-bis) del TUIR, non rientra tra quelle contemplate dall'art. 121 del DL 34/2020 e non può quindi essere a sua volta oggetto di cessione a terzi, nemmeno nella versione "potenziata" al 90% ex art. 119 co. 4 del DL 34/2020.

11 CHECK LIST DEI CONTROLLI PER IL VISTO DI CONFORMITÀ

Una volta acquisita la documentazione "che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta"²⁴⁹, deve esserne verificata la conformità del contenuto di quei documenti a quanto prescritto dalla legge ai fini della spettanza del superbonus al 110%.

Inoltre, se il soggetto che rilascia il visto di conformità è anche colui che trasmette telematicamente, per conto del beneficiario o del condominio, la "Comunicazione" di esercizio dell'opzione che deve essere presentata in via telematica all'Agenzia delle Entrate, ai fini dell'efficacia dell'opzione medesima nei suoi confronti, deve verificare anche la rispondenza formale con quanto risulta indicato nella "Comunicazione" di esercizio dell'opzione.

Se invece la trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate della "Comunicazione" di esercizio dell'opzione non viene affidata al soggetto che rilascia il visto di conformità (ipotesi verificabile solo nei casi in cui il presentatore della "Comunicazione" sia un condominio, anziché direttamente il beneficiario della detrazione)²⁵⁰, il soggetto che rilascia il visto di conformità deve verificare solo la rispondenza formale di quanto risulta indicato nella "comunicazione" di esercizio dell'opzione nella parte "Superbonus" del Frontespizio, ossia solo con riguardo al visto di conformità medesimo e alle asseverazioni di cui al co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020.

I controlli di conformità concernono:

- i soggetti beneficiari;
- la tipologia e le caratteristiche degli interventi effettuati;
- le asseverazioni richieste dal co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 con riguardo agli interventi di efficienza energetica e agli interventi di miglioramento sismico;
- gli immobili oggetto degli interventi;
- l'ammontare delle spese su cui può trovare applicazione la percentuale del 110%, ai fini del calcolo della detrazione spettante.

Quando il soggetto che rilascia il visto di conformità provvede anche alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate del modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni, è tenuto anche a verificare che, prima

²⁴⁹ Si veda il precedente § 4.1.

²⁵⁰ Si veda il precedente § 4.1.

della trasmissione, sia stato espresso il consenso all'esercizio dell'opzione da parte del fornitore che applica lo sconto sul corrispettivo o del cessionario cui viene ceduto il credito di imposta corrispondente alla detrazione.

Per quanto riguarda i soggetti beneficiari, i controlli di conformità concernono:

- la compatibilità tra la tipologia di soggetto beneficiario e la disciplina del superbonus;
- il soddisfacimento della condizione di titolarità di redditi imponibili da parte del soggetto beneficiario;
- la sussistenza di una idonea relazione di possesso o detenzione tra il soggetto beneficiario e l'immobile oggetto degli interventi;
- la coincidenza tra soggetto beneficiario e soggetto cui risultano intestati i documenti di spesa, oppure, nel caso di interventi effettuati tramite condominio, soggetto cui risultano ribaltate per quota parte le spese nel documento di riparto del condominio.

Per quanto riguarda gli interventi che vengono effettuati, i controlli di conformità concernono:

- il rispetto della normativa edilizia;
- il rispetto dei requisiti tecnici e di risultato stabiliti dall'art. 119 del DL 34/2020, con riguardo a ciascuna tipologia di intervento, ai fini della spettanza del superbonus al 110%;
- il rispetto del requisito di "effettuazione congiunta" per quegli interventi che possono rientrare nel superbonus al 110% solo in quanto "trainati" da altri "trainanti", congiuntamente effettuati.

Per quanto riguarda le asseverazioni che devono essere predisposte ai sensi del co. 13 lett. a) e b) dell'art. 119 del DL 34/2020, con riguardo, rispettivamente, agli interventi di efficienza energetica e agli interventi di miglioramento sismico, i controlli di conformità concernono:

- il loro contenuto;
- il loro deposito presso le competenti pubbliche amministrazioni;
- il rispetto degli obblighi assicurativi da parte dei tecnici che le rilasciano.

Per quanto riguarda gli immobili che sono oggetto degli interventi, se si aderisce alla tesi "restrittiva" dell'Agenzia delle Entrate, i controlli di conformità concernono:

- nel caso di interventi che hanno per oggetto edifici composti da un'unica unità immobiliare (ed eventuali pertinenze separatamente accatastate), oppure che hanno per oggetto singole unità immobiliari, che si tratti, rispettivamente, di edifici unifamiliari e di unità immobiliari a destinazione abitativa;
- nel caso di interventi che hanno per oggetto parti comuni di edifici, che si tratti di edifici a prevalente destinazione residenziale o meno;
- nel caso di interventi di miglioramento sismico, che si tratti di immobili ubicati nelle c.d. "zone sismiche 1, 2 e 3".

Per quanto riguarda l'ammontare massimo delle spese relative agli interventi agevolati su cui può essere applicata la percentuale del 110%, ai fini del calcolo della detrazione spettante, i controlli di conformità concernono:

- nel caso di interventi che hanno per oggetto edifici composti da un'unica unità immobiliare (ed eventuali pertinenze separatamente accatastate), oppure che hanno per oggetto singole unità immobiliari, il rispetto dei tetti massimi di spesa previsti con riguardo a ciascuna tipologia di intervento dalle rispettive norme di legge (e, per quanto concerne gli interventi di efficienza energetica, compendiate nella Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti");
- nel caso di interventi che hanno per oggetto parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, il rispetto dei tetti massimi di spesa "unitari", di cui al punto precedente, moltiplicati per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, nonché i criteri di ripartizione delle spese detraibili tra i singoli condomini;
- nel caso di interventi di efficienza energetica e/o di miglioramento sismico, il rispetto della soglia di spesa attestata come congrua nelle rispettive asseverazioni di cui al co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Check list dei controlli di conformità		
1. Controlli sui soggetti beneficiari		
1.1 Tipologia di soggetto beneficiario		
Domande	SÌ	NO
1.1.1 L'intervento è effettuato da un condominio che ha prodotto il verbale della relativa assemblea di approvazione dei lavori?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 1.1.1):</i>		

Chek list dei controlli di conformità		
Domande	SÌ	NO
1.1.2 Il condominio è formalizzato con codice fiscale e amministratore?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.1.2):</i>		
1.1.3 La verifica della effettiva sussistenza giuridica di un condominio "minimo" ha dato esito positivo?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.1.3), la detrazione non spetta</i>		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.1.1):</i>		
1.1.4 Il beneficiario è uno dei soggetti elencati nelle lettere da b) a e) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.1.4), la detrazione non spetta</i>		
<i>In caso di risposta positiva alla domanda 1.1.4):</i>		
1.1.5 Il beneficiario è una persona fisica?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.1.5) non servono ulteriori verifiche</i>		
<i>In caso di risposta positiva alla domanda 1.1.5):</i>		
1.1.6 La persona fisica ha prodotto l'autocertificazione in cui dichiara che non si è avvalsa, né si avvarrà del superbonus al 110% per più di due unità immobiliari, compresa quella cui si riferiscono le spese detraibili oggetto di opzione?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.1.6), acquisire l'autocertificazione ai fini del rilascio del visto</i>		
1.2 Condizione di titolarità di redditi imponibili		
Domande	SÌ	NO
1.2.1 Il soggetto beneficiario ha prodotto idonea documentazione attestante il fatto che, nel periodo di sostenimento delle spese agevolate al 110%, relativamente alle quali viene esercitata una delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, risulta titolare di redditi imponibili in Italia?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.2.1, acquisire l'idonea documentazione ai fini del rilascio di conformità (si ritiene possa bastare anche una autocertificazione del beneficiario che espliciti almeno un reddito imponibile in Italia che consegue nell'anno)</i>		
1.3 Sussistenza di idoneo titolo di possesso o detenzione		
Domande	SÌ	NO
1.3.1 Il beneficiario è una persona fisica?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 1.3.1):</i>		
1.3.2 La persona fisica beneficiaria, sulla base di idonea documentazione prodotta, risulta essere il possessore dell'immobile su cui sono effettuati gli interventi agevolati (o dell'unità immobiliare sita nell'edificio sulle cui parti comuni sono effettuati gli interventi agevolati)?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.2):</i>		
1.3.3 La persona fisica beneficiaria, sulla base di idonea documentazione prodotta, risulta essere il detentore dell'immobile su cui sono effettuati gli interventi agevolati (o dell'unità immobiliare sita nell'edificio sulle cui parti comuni sono effettuati gli interventi agevolati)?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 1.3.3):</i>		
1.3.4 La persona fisica che detiene l'immobile ha prodotto il documento scritto con cui il possessore dell'immobile dà il proprio consenso all'esecuzione dei lavori?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.4), acquisire il consenso scritto del possessore ai fini del rilascio del visto di conformità</i>		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.3):</i>		
1.3.5 La persona fisica beneficiaria, che non possiede né detiene l'immobile, risulta essere familiare convivente o convivente di fatto del possessore o detentore, sulla base del certificato dello stato di famiglia o sulla base di dichiarazione sostitutiva di atto notorio? Oppure, in alternativa, risulta essere il coniuge separato assegnatario dell'immobile di proprietà dell'altro coniuge?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.5), la detrazione non spetta</i>		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.1):</i>		
1.3.6 Il beneficiario diverso da persona fisica, sulla base di idonea documentazione prodotta, risulta essere il possessore dell'immobile su cui sono effettuati gli interventi agevolati (o dell'unità immobiliare sita nell'edificio sulle cui parti comuni sono effettuati gli interventi agevolati)?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.6):</i>		

Check list dei controlli di conformità		
Domande	SÌ	NO
1.3.7 Il beneficiario diverso da persona fisica, sulla base di idonea documentazione prodotta, risulta essere il detentore dell'immobile su cui sono effettuati gli interventi agevolati (o dell'unità immobiliare sita nell'edificio sulle cui parti comuni sono effettuati gli interventi agevolati)?		
<i>In caso di risposta negativa anche alla domanda 1.3.7), la detrazione non spetta</i>		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 1.3.7):</i>		
1.3.8 Il beneficiario diverso da persona fisica che detiene l'immobile ha prodotto il documento scritto con cui il possessore dell'immobile dà il proprio consenso all'esecuzione dei lavori?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.3.8), acquisire il consenso scritto del possessore ai fini del rilascio del visto di conformità</i>		
1.4 Sostentimento delle spese da parte del beneficiario		
Domande	SÌ	NO
1.4.1 Le spese detraibili al 110%, relative agli interventi agevolati, sono state sostenute dal condominio?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 1.4.1):</i>		
1.4.2 Il nominativo del soggetto beneficiario risulta dalla certificazione rilasciata dal condominio con la ripartizione delle spese?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.4.2), è necessario integrare il documento con l'annotazione del nominativo del beneficiario e della percentuale di spesa ad esso riferibile, ai fini del rilascio del visto di conformità</i>		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.4.1):</i>		
1.4.3 Il nominativo del soggetto beneficiario risulta dai documenti di spesa (ricevute, fatture, ecc.) e dalle ricevute di pagamento (bonifici)?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.4.3), è necessario integrare documenti di spesa e/o ricevute di pagamento con l'annotazione del nominativo del beneficiario e della percentuale di spesa ad esso riferibile, ai fini del rilascio del visto di conformità</i>		
1.4.4 Le spese sono state sostenute mediante bonifico bancario o postale "parlante", salvo quelle spese per le quali sono consentiti anche pagamenti con forme tecniche alternative?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 1.4.4), il superbonus non spetta sulle spese pagate con modalità non conformi</i>		
2. Controlli su interventi effettuati		
2.1 Rispetto della normativa edilizia		
Domande	SÌ	NO
2.1.1 Il beneficiario o il condominio ha prodotto i titoli abilitativi di cui al DPR 380/2001 per l'esecuzione delle opere edilizie nel cui contesto vengono effettuati gli interventi agevolati?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.1.1):</i>		
2.1.2 Il beneficiario o il condomino ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesta la data di inizio degli interventi e la loro natura agevolabile quando vengono effettuati in assenza di opere edilizie o in un contesto di opere edilizie per le quali non è richiesto il rilascio di titoli abilitativi?		
<i>In caso di risposta negativa anche alla domanda 2.1.2), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire i titoli abilitativi o la dichiarazione sostitutiva</i>		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 2.1.1):</i>		
2.1.3 I titoli abilitativi consentono di inquadrare gli interventi in un contesto di manutenzione ordinaria o straordinaria, restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia ex lett. a), b), c) o d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.1.3), il superbonus non spetta</i>		
2.1.4 Il beneficiario o il condominio ha prodotto la comunicazione preventiva all'ASL indicante la data di inizio lavori?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.1.4):</i>		
2.1.5 Il beneficiario o il condominio ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesta che non ricorreva alcuno dei casi che richiede la comunicazione preventiva all'ASL?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.1.5), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire la comunicazione all'ASL o la dichiarazione sostitutiva</i>		

Chek list dei controlli di conformità		
2.2 Rispetto dei requisiti tecnici e di risultato		
Domande	SÌ	NO
INTERVENTI DI EFFICIENZA ENERGETICA		
2.2.1 L'asseverazione "superbonus - efficienza energetica" attesta la sussistenza dei requisiti tecnici che l'intervento deve soddisfare?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.1), il superbonus non spetta</i>		
2.2.2 L'asseverazione "superbonus - efficienza energetica" attesta il conseguimento del miglioramento di due classi energetiche (o, ove non possibile, della classe energetica più alta), come risultante dai due certificati APE <i>ante</i> intervento e <i>post</i> intervento allegati all'asseverazione medesima?		
<i>In caso di risposta negativa anche alla domanda 2.2.2), il superbonus non spetta</i>		
2.2.3 Il beneficiario o il condominio hanno prodotto la ricevuta di trasmissione all'ENEA, entro 90 giorni dall'ultimazione dei lavori, della scheda descrittiva e delle scheda informativa, di cui agli Allegati C e D del DM 6.8.2020 "Requisiti"?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.3), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire la ricevuta di trasmissione</i>		
2.2.4. Il beneficiario o il condominio hanno prodotto la relazione tecnica di cui all'art. 8 co. 1 del DLgs. 192/2005 che deve essere depositata in Comune, ove è previsto, e che è comunque sempre obbligatoria nel caso di interventi di efficienza energetica agevolati con il superbonus?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.4), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire la relazione</i>		
INTERVENTI DI MIGLIORAMENTO SISMICO		
2.2.5 L'asseverazione "superbonus - rischio sismico" attesta l'efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico dell'edificio?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.5), il superbonus non spetta.</i>		
INTERVENTI "FOTOVOLTAICI"		
2.2.6 Il beneficiario o il condominio ha prodotto il contratto di cessione al GSE dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.6), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire il contratto</i>		
2.2.7 Il beneficiario o il condominio ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesta che ai fini dell'acquisizione degli impianti agevolati non si è avvalso di altri incentivi pubblici e altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione di cui all'art. 11 co. 4 del DLgs. 28/2011, e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'art. 25-bis del DL 91/2014?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.7), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire la dichiarazione sostitutiva</i>		
INTERVENTI "COLONNINE DI RICARICA VEICOLI ELETTRICI"		
2.2.8 Il beneficiario o il condominio ha prodotto documentazione rilasciata dal fornitore o dall'installatore idonea a descrivere le caratteristiche dell'infrastruttura installata?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.2.8), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire la documentazione</i>		
2.3 Rispetto del requisito di "effettuazione congiunta" per gli interventi "trainati"		
Domande	SÌ	NO
INTERVENTI "TRAINATI" DI EFFICIENZA ENERGETICA		
2.3.1 Il beneficiario o il condominio ha prodotto idonea documentazione atta a comprovare l'effettuazione congiunta di questi interventi con almeno uno degli interventi di efficienza energetica "trainanti"?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.3.1), ai fini del rilascio del visto di conformità, deve essere acquisita la relativa documentazione (se gli interventi "trainanti" e "trainati" sono effettuati dalla stessa impresa, basta una sua attestazione)</i>		
INTERVENTI "FOTOVOLTAICI"		
2.3.2 L'intervento viene "trainato" nel superbonus da interventi di efficienza energetica "trainanti"?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 2.3.2), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire non solo idonea documentazione atta a comprovare l'effettuazione congiunta di questi interventi, ma anche tutta la documentazione concernente gli interventi di efficienza energetica "trainanti", ivi compresa la ricevuta rilasciata dall'ENEA a fronte del deposito telematico della asseverazione "superbonus - efficienza energetica"</i>		

Chek list dei controlli di conformità		
Domande	SÌ	NO
2.3.3 L'intervento viene "trainato" nel superbonus da interventi di miglioramento sismico?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 2.3.3), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire non solo idonea documentazione atta a comprovare l'effettuazione congiunta di questi interventi, ma anche tutta la documentazione concernente gli interventi di miglioramento sismico, ivi compresa l'asseverazione "superbonus - rischio sismico"</i>		
<i>In caso di risposta negativa sia alla domanda 2.3.2) che alla domanda 2.3.3), il superbonus non spetta.</i>		
INTERVENTI "COLONNINE DI RICARICA VEICOLI ELETTRICI"		
2.3.4 Il beneficiario o il condominio ha prodotto idonea documentazione atta a comprovare l'effettuazione congiunta di questi interventi con almeno uno degli interventi di efficienza energetica "trainanti"?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 2.3.4), ai fini del rilascio del visto di conformità, è necessario acquisire non solo idonea documentazione atta a comprovare l'effettuazione congiunta di questi interventi, ma anche tutta la documentazione concernente gli interventi di efficienza energetica "trainanti", ivi compresa la ricevuta rilasciata dall'ENEA a fronte del deposito telematico della asseverazione "superbonus - efficienza energetica"</i>		
3. CONTROLLI SULLE ASSEVERAZIONI		
3.1 Contenuto e deposito asseverazione "superbonus - efficienza energetica"		
Domande	SÌ	NO
3.1.1 L'asseverazione è redatta su modello conforme a quello di cui agli Allegati 1 o 2 del DM 6.8.2020 "Asseverazioni", a seconda che si riferisca a interventi ultimati oppure a singoli stati di avanzamento dei lavori?		
3.1.2 L'asseverazione attesta per ciascun singolo intervento cdi efficienza energetica la sussistenza dei requisiti tecnici di cui al DM 6.8.2020 "Requisiti"?		
3.1.3 L'asseverazione attesta, mediante produzione in allegato dell'APE <i>ante</i> interventi e dell'APE <i>post</i> interventi, il conseguimento del miglioramento di due classi energetiche, oppure, ove non possibile, della classe energetica più alta?		
3.1.4 L'asseverazione contiene gli ulteriori elementi richiesti, a pena di invalidità, dai co. 1, 2 e 3 dell'art. 2 del DM 6.8.2020 "Asseverazioni"?		
<i>In caso di risposta negativa ad una o più delle domande da 3.1.1) a 3.1.4), il superbonus non spetta</i>		
3.1.5 L'asseverazione attesta la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, intesa come rispetto dei massimali di costo specifici?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 3.1.5), il superbonus spetta solo fino a concorrenza dei massimali di costo specifici attestati come congrui</i>		
3.1.6 L'asseverazione è stata trasmessa telematicamente all'ENEA, come comprovato da ricevuta rilasciata dall'ENEA?		
3.1.7 La trasmissione dell'asseverazione all'ENEA è tempestiva rispetto al termine di 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori?		
<i>In caso di risposta negativa ad una o entrambe le domande 3.1.6) e 3.1.7), il superbonus non spetta (in mancanza di qualsivoglia attestazione di congruità, non spetta)</i>		
3.2 Contenuto e deposito asseverazione "superbonus - rischio sismico"		
Domande	SÌ	NO
3.2.1 L'asseverazione, che attesta "in via preventiva" l'efficacia degli interventi per la riduzione del rischio sismico, redatta su modello conforme a quello di cui all'Allegato A del DM 58/2017, è stata predisposta e depositata unitamente al progetto presso lo sportello unico del Comune prima dell'inizio dei lavori?		
3.2.2 L'asseverazione, che attesta "in via consuntiva" la conformità degli interventi effettuati (per intero o nei limiti dello stato di avanzamento dei lavori, ove l'asseverazione "consuntiva" si riferisca ad un SAL) a quelli indicati nel progetto asseverato, è stata a sua volta predisposta e depositata presso lo sportello unico del Comune?		
<i>In caso di risposta negativa ad una o entrambe le domande 3.2.1) e 3.2.2), il superbonus non spetta</i>		
3.2.3 L'asseverazione "consuntiva" attesta la congruità delle spese sostenute?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 3.2.3), il superbonus spetta solo fino a concorrenza dei massimali di costo specifici attestati come congrui (in mancanza di qualsivoglia attestazione di congruità, non spetta)</i>		

Check list dei controlli di conformità		
3.3 Rispetto degli obblighi assicurativi da parte degli asseveratori		
Domande	SÌ	NO
3.3.1 Alla asseverazione di efficienza energetica o di rischio sismico risulta allegata dall'asseveratore la polizza assicurativa per la responsabilità professionale?		
3.3.2 La polizza è stipulata con imprese di assicurazione aventi sede legale e amministrazione centrale in uno Stato appartenente all'UE o aderente allo Spazio economico europeo?		
3.3.3 Il massimale della polizza è almeno pari a 500.000 euro?		
3.3.4 L'asseverazione di efficienza energetica o di rischio sismico contiene la dichiarazione dell'asseveratore che il massimale della polizza è comunque adeguato al numero delle asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle asseverazioni?		
<i>In caso di risposta negativa ad una o più delle domande da 3.3.1) a 3.3.4), il visto di conformità non può essere rilasciato</i>		
4. CONTROLLI SUGLI IMMOBILI OGGETTO DEGLI INTERVENTI		
4.1 Interventi su edifici unifamiliari o su singole unità immobiliari		
Domande	SÌ	NO
4.1.1 Oggetto degli interventi è un edificio composto da un'unica unità immobiliare più eventuali unità pertinenziali autonomamente accatastate?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.1.1):</i>		
4.1.2 L'unica unità immobiliare dell'edificio (o comunque l'unica unità immobiliare "principale" dell'edificio) è a destinazione abitativa, la quale destinazione risulta da documentazione catastale e/o da dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 del beneficiario?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 4.1.2), il superbonus non spetta</i>		
4.1.3 Oggetto degli interventi è una unità immobiliare situata in un edificio composto da più unità immobiliari?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.1.3):</i>		
4.1.4 L'unità immobiliare è a destinazione abitativa, la quale destinazione risulta da documentazione catastale e/o da dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 del beneficiario?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 4.1.4), il superbonus non spetta</i>		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.1.4):</i>		
4.1.5 L'unità immobiliare a destinazione abitativa è "funzionalmente indipendente e con accesso autonomo all'esterno", come risulta da documentazione catastale e/o da dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 del beneficiario?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.1.5), il superbonus per le spese relative a interventi di efficienza energetica si applica come se l'unità immobiliare fosse un edificio unifamiliare</i>		
4.2 Interventi su parti comuni di edifici condominiali		
Domande	SÌ	NO
4.2.1 Oggetto degli interventi sono le parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.2.1):</i>		
4.2.2 L'edificio è a prevalente destinazione residenziale, come risultante da idonea documentazione e/o da dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 del condominio?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.2.2), il superbonus spetta a tutti i condòmini, per la parte di spese ripartita dal condominio a loro carico e da essi effettivamente sostenute</i>		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 4.2.2), il superbonus spetta solo ai condòmini possessori o detentori di unità immobiliari abitative, per la parte di spese ripartita dal condominio a loro carico e da essi effettivamente sostenute</i>		
4.3 Interventi di miglioramento sismico		
Domande	SÌ	NO
4.3.1 Gli interventi agevolati sono quelli di miglioramento sismico di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 4.3.1):</i>		
4.3.2 L'immobile oggetto degli interventi è ubicato nelle zone sismiche 1, 2 o 3?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 4.3.2), il superbonus non spetta</i>		

Chek list dei controlli di conformità		
5. CONTROLLI SULL'AMMONTARE DI SPESE DETRAIBILI		
Domande	SÌ	NO
INTERVENTI SU EDIFICI UNIFAMILIARI O SINGOLE UNITÀ		
5.1 La spesa sostenuta nell'anno per l'effettuazione degli interventi è inferiore al tetto massimo stabilito per quella tipologia di interventi dalla norma di legge che lo disciplina?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.1), il visto di conformità può essere rilasciato solo se il 110% viene applicato fino a concorrenza del tetto massimo di legge e non anche sulle spese sostenute che lo eccedono</i>		
5.2 Il beneficiario ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 per attestare che gli interventi non costituiscono mera prosecuzione di altri avviati in anni precedenti?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.2), ai fini del rilascio del visto di conformità, va acquisita la dichiarazione (se non può essere rilasciata, perché gli interventi sono mera prosecuzione di quelli avviati in anni precedenti, è necessario tenere conto delle spese sostenute negli anni precedenti ai fini del rispetto dei tetti massimi di spesa)</i>		
INTERVENTI SULLE PARTI COMUNI DI EDIFICI		
5.3 Il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per cui si intendono moltiplicare i tetti massimi è conforme al numero di subalterni ante interventi che risultano da idonea documentazione catastale all'uopo prodotta dal condominio?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.3), il visto di conformità non può essere rilasciato</i>		
5.4 La spesa sostenuta nell'anno per l'effettuazione degli interventi è inferiore al tetto massimo stabilito per quella tipologia di interventi dalla norma di legge che lo disciplina, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio ante interventi?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.4), il visto di conformità può essere rilasciato solo se il 110% viene applicato fino a concorrenza del tetto massimo di legge e non anche sulle spese sostenute che lo eccedono</i>		
5.5 Il condominio ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 per attestare che gli interventi non costituiscono mera prosecuzione di altri avviati in anni precedenti?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.5), ai fini del rilascio del visto di conformità, va acquisita la dichiarazione (se non può essere rilasciata, perché gli interventi sono mera prosecuzione di quelli avviati in anni precedenti, è necessario tenere conto delle spese sostenute negli anni precedenti ai fini del rispetto dei tetti massimi di spesa)</i>		
5.6 La ripartizione delle spese detraibili tra i singoli condòmini beneficiari è conforme al prospetto di riparto prodotto dal condominio, il quale deve essere a sua volta conforme ai criteri di ripartizione di cui all'art. 1123 e seguenti del codice civile o alle diverse determinazioni assunte, all'unanimità, dall'assemblea condominiale, come risultanti dal relativo verbale?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.6), il visto di conformità non può essere rilasciato</i>		
RISPETTO DEL LIMITE DELLA CONGRUITÀ		
5.7 Se gli interventi sono di efficienza energetica o di miglioramento sismico, le rispettive asseverazioni attestano come congrue le spese sostenute per la loro effettuazione?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 5.7):</i>		
5.8 Il livello di spese attestato come congruo dalle rispettive asseverazioni è inferiore all'ammontare di spese che risulterebbero detraibili sulla base dei tetti massimi di legge?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 5.8), il visto di conformità può essere rilasciato solo se il 110% viene applicato sulla "minore" soglia di spese attestata come congrua nelle asseverazioni, rispetto al "maggiore" tetto massimo stabilito dalle norme di legge</i>		
6. CONTROLLI SU STATI DI AVANZAMENTO DEI LAVORI		
Domande	SÌ	NO
6.1 L'opzione viene esercitata in relazione a singoli stati di avanzamento dei lavori?		
<i>In caso di risposta affermativa alla domanda 6.1):</i>		
6.2 Il beneficiario o il condominio ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 per attestare che lo stato di avanzamento dei lavori corrisponde ad almeno il 30% del piano lavori totale e che, in relazione ai medesimi lavori, è il primo o al massimo il secondo SAL relativamente al quale viene esercitata l'opzione ex art. 121 co. 1-bis del DL 34/2020?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 6.2), ai fini del rilascio del visto di conformità, va acquisita la dichiarazione e, nel caso si tratti del "secondo SAL", va acquisita anche la documentazione relativa alla prima opzione</i>		

Check list dei controlli di conformità		
Domande	SÌ	NO
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 6.1:</i>		
6.3 Il beneficiario o il condominio ha prodotto la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 per attestare che, in relazione ai medesimi lavori, non sono state precedentemente esercitate opzioni ex art. 121 co. 1-bis del DL 34/2020 su uno o due stati di avanzamento dei lavori?		
<i>In caso di risposta negativa alla domanda 6.2), ai fini del rilascio del visto di conformità, va acquisita la dichiarazione, oppure va acquisita la documentazione relativa alla o alle opzioni precedentemente esercitate su singoli stati di avanzamento dei lavori</i>		

DOMANDE E RISPOSTE

1 Ai fini del superbonus del 110% quando un immobile è considerato unifamiliare?

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. i) DM 6.8.2020 "Requisiti", per "edificio unifamiliare" si intende "quello riferito ad 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".

Gli interventi che possono beneficiare del superbonus del 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020 possono avere per oggetto edifici unifamiliari, ad eccezione di quelli che sono accatastati nelle categorie A/1, A/8 e, se non aperte al pubblico, A/9.

2 Il superbonus 110% può essere richiesto anche per immobili non abitativi se posseduti da privato che non svolge attività di impresa o professionale?

La lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 contempla le "unità immobiliari" senza specificazione alcuna circa la loro destinazione. Di conseguenza, sembrerebbe corretto ritenere che le singole unità immobiliari (non equiparabili a edifici unifamiliari) site in edifici composti da più unità immobiliari possano essere non solo unità a destinazione residenziale, ma anche unità aventi altra destinazione.

Si pensi, ad esempio, al caso di una unità immobiliare destinata ad ufficio (A/10) posseduta da una persona fisica, purché ovviamente al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione.

Sul punto, tuttavia, va però sottolineato il diverso orientamento che emerge dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), secondo cui gli interventi "trainati" potrebbero riguardare soltanto le "unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio".

3 La cooperativa sociale, in quanto onlus di diritto, è un soggetto che può beneficiare del superbonus del 110%?

In base all'art. 119 co. 9 lett. d-bis) del DL 34/2020, le ONLUS di cui all'art. 10 del DLgs. 4.12.1997 n. 460 possono beneficiare della detrazione con l'aliquota del 110% sulle spese sostenute per l'esecuzione, tra l'altro, di interventi di riqualificazione energetica e antisismici al ricorrere di determinate condizioni.

In base alla sua formulazione letterale, la disposizione risulterebbe applicabile a tutte le tipologie di enti che possono beneficiare di tale qualifica, ivi incluse le cooperative sociali che sono ONLUS "di diritto". Il co. 8 dell'art. 10 del DLgs. 460/97, infatti, stabilisce che "Sono in ogni caso considerati ONLUS, nel rispetto della loro struttura e delle loro finalità, (...) le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381 nonché i consorzi di cui all'articolo 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali".

Allo stato attuale, su questo aspetto non constano chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e approfondimenti in dottrina.

A nostro giudizio, dovrebbe prevalere il dato letterale della norma che include espressamente tale categoria di soggetti, quali titolari della qualifica di ONLUS, tra i potenziali beneficiari della detrazione, allo stesso modo degli altri enti non commerciali menzionati dall'art. 119 del DL 34/2020. Tale soluzione in ogni caso sarebbe opportuno trovasse conferma ufficiale.

4 Posso optare per la cessione del credito anche se sono capiente di imposta (ma non voglio pagare l'inter-vento)?

La cessione del credito prescinde dalla possibilità di utilizzare (anche per capienza) la detrazione.

5 Le banche potranno rifiutarsi di accettare la cessione del credito?

Sì.

6 Una persona fisica ha ereditato una villa in categoriale A/8 ed ha proceduto a frazionarla in due unità distinte ed indipendenti accatastate attualmente in categoria A/7.**È intenzione procedere ad una riqualificazione degli involucri disperdenti esistenti, alla sostituzione dell'impianto di riscaldamento ed all'adeguamento sismico.****È applicabile all'intervento in oggetto l'ecobonus 110%?**

In base ai chiarimenti di prassi finora intervenuti (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24; risposta a interpellato Agenzia delle Entrate 10.9.2020 n. 329), gli immobili posseduti da un unico proprietario composti da due o più unità immobiliari distintamente accatastate non integrano un condominio (così come previsto dagli artt. 1117 - 1139 c.c.).

Di conseguenza, per tale tipologia di immobili non è possibile fruire del superbonus del 110%:

- né con riguardo alle spese sostenute per gli interventi sulle parti comuni;
- né con riferimento alle spese sostenute per gli interventi sulle singole unità immobiliari, in quanto non inserite in un condominio.

7 Se il costruttore demolisce e ricostruisce l'immobile con aumento di volumetria oltre il consentito non spetta allo stesso nessun bonus fiscale ma spetta all'acquirente il sismabonus al 110%. Ma anche se il permesso di costruire supera i limiti imposti dalla lett. d) dell'art. 3 del DPR 380/2001 e sfiora nella lettera e) non decade l'intero beneficio per tutti (acquirente e costruttore)?

Gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti possono configurarsi, dal punto di vista edilizio, alla stregua di:

- "interventi di ristrutturazione edilizia", ai sensi della lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001;
- "interventi di nuova costruzione", ai sensi della lett. e) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001.

Ai sensi dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, sono interventi di ristrutturazione edilizia "gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana".

Quando l'intervento di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti non presenta caratteristiche compatibili con i profili definitori di cui alla richiamata lett. d), costituisce "intervento di nuova costruzione", ai sensi della successiva lett. e).

Con riferimento alla disciplina del sismabonus, di cui all'art. 16 co. 1-bis - 1-sexies del DL 63/2013, la configurazione dell'intervento di demolizione e ricostruzione alla stregua di "intervento di nuova costruzione" preclude in partenza, per il soggetto che effettua gli interventi e sostiene le relative spese, la possibilità di beneficiare dell'agevolazione fiscale.

Diverso è il discorso per il sismabonus acquisti, di cui al co. 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013, ossia l'agevolazione che spetta non già al soggetto che sostiene spese per effettuare gli interventi di miglioramento sismico sull'edificio, bensì al soggetto che sostiene spese per acquistare unità immobiliari ubicate in un edificio che è stato interessato nella sua interezza, da interventi di miglioramento sismico effettuati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione cedente ed ultimati da non più di 18 mesi dalla data di acquisizione agevolata dell'unità immobiliare.

8 È corretto che chi non ha capienza nelle proprie imposte ha possibilità di cedere il superbonus 110% all'azienda che esegue i lavori?

Sì.

9 Nel caso di unico proprietario di edificio con 5 unità è ipotizzabile la cessione di una o più unità al coniuge prima dell'avvio dell'intervento per beneficiare del 110%?

Sì.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"se il proprietario di un intero edificio composto da più unità distintamente accatastate dona al figlio una delle unità abitative prima dell'inizio dei lavori, si costituisce un condominio e di conseguenza si può accedere al superbonus per gli interventi sulle parti comuni"* (risposta n. 8, Agenzia delle Entrate, Telefisco Superbonus, 27.10.2020).

10 Il figlio possessore di un immobile esegue interventi di ristrutturazione edilizia. Può fruire della detrazione il padre (non convivente) che sostiene le spese?

Così come chiarito dalla prassi (cfr. *ex multis* circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19, p. 312; guida Agenzia delle Entrate marzo 2019; ris. Agenzia delle Entrate 12.6.2002 n. 184), per gli interventi finalizzati al risparmio energetico e al recupero edilizio, risultano ammessi a fruire della detrazione anche i familiari conviventi con il possessore o detentore dell'immobile (coniuge, componente dell'unione civile di cui alla L. 76/2016, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado, cfr. art. 5 co. 5 del TUIR), sempreché gli stessi sostengano le spese per la realizzazione dei lavori.

Avendo, dunque, riguardo al caso oggetto d'esame, non sembrerebbe possibile fruire delle citate agevolazioni per il genitore, in quanto – sulla base di quanto prospettato – non risulterebbe integrato il requisito della convivenza con il possessore o detentore dell'immobile.

In tali circostanze, il figlio (proprietario dell'immobile) potrebbe, tuttavia, valutare la possibilità di effettuare – in presenza dei relativi presupposti – una cessione del credito d'imposta in favore del genitore ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020 (sul punto si vedano risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.7.2019 n. 298 e circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 7).

11 Nel 2020, una persona fisica ha acquistato una unità immobiliare che possiede i requisiti per poter beneficiare della detrazione IRPEF del 50% ai sensi dell'art. 16-bis co. 3 del TUIR. Può optare per la cessione del credito?

Il co. 2 dell'art. 121 del DL 34/2020 non richiama alla lett. a) il co. 3 dell'art. 16-bis del TUIR, mentre richiama alla lett. c) il co. 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013, ragione per cui nella generalizzata possibilità di opzione per la cessione del credito o lo "sconto sul corrispettivo":

- non sembrerebbe la detrazione IRPEF spettante a fronte dell'acquisto di unità immobiliari ubicate in fabbricati interamente ristrutturati, di cui al co. 3 dell'art. 16-bis del TUIR;
- rientra la detrazione IRPEF/IRES spettante, a titolo di "sismabonus acquisti", di cui al co. 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013, a fronte del sostenimento di spese per l'acquisto di unità immobiliari ubicate in edifici oggetto di interventi di demolizione e ricostruzione, da parte di imprese di costruzione e ristrutturazione immobiliare, che hanno consentito un miglioramento di una o due classi sismiche.

Tuttavia, la risposta Agenzia delle Entrate Telefisco Superbonus 27.1.0.2020 n. 7 ha affermato che *"l'opzione può essere esercitata anche dagli acquirenti [...] che hanno diritto alla detrazione di cui al comma 3 dell'articolo 16-bis del TUIR"*. Al riguardo si attendono chiarimenti ufficiali.

12 Tutti i condomini possono beneficiare del superbonus del 110%

L'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce genericamente che il superbonus spetta ai condomini, senza fare una distinzione sulla destinazione delle unità immobiliari che lo compongono.

Sulla base dell'interpretazione letterale della citata norma, quindi, la detrazione del 110% dovrebbe, in linea di principio, competere per gli interventi eseguiti su tutti i condomini, compresi quelli che non sono a prevalente destinazione residenziale.

Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 2), spingendosi oltre il dato letterale della menzionata disposizione, ha ritenuto applicabile il superbonus del 110% ai soli immobili soli immobili residenziali, intendendosi per tali quelli in cui *"la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento"*.

13 Una società ha effettuato interventi di riqualificazione energetica sugli immobili dalla stessa posseduti e iscritti in bilancio fra gli immobili merce. Può beneficiare della detrazione IRES e per le spese sostenute nel 2020 optare per la cessione del credito?

Sì.

Con la ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2020 n. 34, l'Amministrazione finanziaria, uniformandosi all'orientamento giurisprudenziale (cfr. *ex multis* Cass. 12.11.2019 n. 29162 e 29163; Cass. 23.7.2019 n. 19815 e 19816 e ordinanze 13.11.2020 n. 25714 e 26.11.2020 n. 27034), ha riconosciuto la spettanza delle detrazioni IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica e per quelli antisismici effettuati dai titolari di reddito d'impresa sugli immobili da loro posseduti o detenuti, a prescindere dalla loro destinazione (in altre parole, le agevolazioni competono sia per gli immobili "strumentali", sia per i "beni merce", sia per quelli "patrimoniali").

Ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, con riguardo alle spese sostenute nel 2020 e 2021, possono rientrare tra le ipotesi di cessione tutti gli interventi di efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013.

14 Una società SRL unica proprietaria di fabbricato "terra cielo" composto da circa 30 unità catastali intende effettuare il rifacimento completo della facciata dell'intero palazzo usufruendo di uno "sconto in fattura" da parte dell'impresa che eseguirà i lavori sulla facciata attraverso l'utilizzo del *bonus* facciate 90%. Contemporaneamente verrebbero effettuati lavori di riqualificazione energetica (isolamento completo della palazzina) per i quali la società intende fruire dell'*ecobonus* 65% con sconto in fattura anche per tale fattispecie di lavori.

Tenuto conto che la facciata della palazzina ed il tetto su cui verranno effettuati gli interventi non sono inquadri quali interventi condominiali in quanto il proprietario unico dell'intero palazzo è una società (società SRL), si chiede l'ammissibilità della spettanza del *bonus* 90% sugli interventi in facciata e del 65%.

Quando gli interventi edilizi, su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, riguardano edifici interamente posseduti da un unico proprietario, la mancata configurazione giuridica di una soggettività condominiale, per quanto concerne la proprietà delle parti comuni dell'edificio, preclude la possibilità di avvalersi, in relazione alle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi, del beneficio fiscale rappresentato dal *superbonus* al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

Questa limitazione soggettiva però non si estende ad altre discipline agevolative, quali quella prevista per gli interventi di riqualificazione energetica (c.d. "*ecobonus*") di cui ai co. 344 - 347 dell'art. 1 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013 e del c.d. "*bonus* facciate" di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019.

Relativamente a queste detrazioni IRPEF/IRES, la loro spettanza è invece subordinata alla sola sussistenza dei requisiti oggettivi (natura agevolata degli interventi e loro effettuazione su immobili che rientrano a loro volta nel novero degli immobili agevolati).

Ai fini dell'*ecobonus* e del *bonus* facciate, dunque, è irrilevante che gli interventi vengano effettuati su parti comuni di un edificio sulle quali insiste una proprietà di tipo condominiale, oppure che gli interventi vengano effettuati su parti comuni di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario (o da più comproprietari pro indiviso).

Né, ai fini delle predette agevolazioni, è di ostacolo il fatto che l'unico proprietario sia una società a responsabilità limitata, avendo tali soggetti pieno titolo per fruire, al pari della generalità dei soggetti IRPEF o IRES, delle detrazioni di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (*ecobonus*) e di cui all'art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019 (cfr. anche ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2020 n. 34).

Ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, tanto le detrazioni IRPEF/IRES spettanti a titolo di *ecobonus* ex art. 14 del DL 63/2013, quanto quelle spettanti a titolo di *bonus* facciate ex art. 1 co. 219 - 223 della L. 160/2019, possono essere oggetto delle opzioni, ivi previste, per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito a terzi, se riferibili a spese detraibili sostenute nel 2020 o nel 2021.

DI PROSSIMA
PUBBLICAZIONE

155

Detrazioni per gli interventi “edilizi” e superbonus 110%

QUADERNI
EUTEKNE
RIPRODUZIONE VIETATA - COPIA RISERVATA A ROBERTO MENGARELLI

EUTEKNE

QUADERNI