

SUPERBONUS DEL 110% (CHIARIMENTI DELLA CIRC. 24/E/2020)¹

La Scheda esamina la disciplina del c.d. “superbonus” del 110% spettante per l’esecuzione di alcuni interventi sugli immobili ai sensi dell’art. 119 del DL 34/2020, alla luce dei chiarimenti della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24.

Arianna ZENI²

1 PREMESSA

L’art. 119 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. decreto “Rilancio”) prevede il potenziamento delle agevolazioni attualmente esistenti per determinati interventi edilizi (c.d. “superbonus” nella misura del 110%).

I primi chiarimenti ufficiali dell’Amministrazione finanziaria sono stati forniti con la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, oltre che nella guida datata luglio 2020.

Successivamente alla conversione in legge del DL 34/2020, inoltre, sono stati pubblicati sul sito del Ministero dello Sviluppo economico³ i c.d. decreto “Requisiti” e decreto “Asseverazioni” attuativi delle disposizioni contenute nell’art. 119 in esame.

Il primo decreto (DM 6.8.2020 - decreto “Requisiti”), in attuazione dell’art. 14 co. 3-ter del DL 63/2013, definisce i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che danno diritto alla detrazione delle spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, nonché gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici (c.d. “bonus facciate”) e gli interventi che danno diritto al c.d. “superbonus” del 110%.

Il secondo decreto (DM 3.8.2020 - decreto “Asseverazioni”) riguarda la modulistica e le modalità di trasmissione dell’asseverazione agli organi competenti, tra cui l’ENEA, per gli interventi di efficientamento energetico degli edifici agevolati dal decreto “Rilancio”.

¹ La presente aggiorna la Scheda 636.24, in *Schede di Aggiornamento on line*, 7, 2020.

² a.zeni@eutekne.it.

³ <https://www.mise.gov.it/index.php/it/incentivi/energia/superbonus-110>.

L'art. 121, invece, prevede la possibilità di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione da parte dei beneficiari, per la cessione o per lo sconto sul corrispettivo in relazione a determinati interventi di recupero edilizio, di riqualificazione energetica, di adozione di misure antisismiche, di rifacimento delle facciate degli edifici, di installazione degli impianti fotovoltaici e delle colonnine di ricarica dei veicoli elettrici⁴.

Le modalità di esercizio delle suddette opzioni sono state definite con il provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 prot. n. 283847.

Le nuove disposizioni si vanno ad affiancare a quelle già vigenti che disciplinano gli altri incentivi previsti per gli interventi sugli immobili, quali quelli volti al recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (c.d. "sismabonus"), di cui all'art. 16-*bis* del TUIR⁵ che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 50% e quelli di riqualificazione energetica⁶ (c.d. "ecobonus") per i quali, ove non sia possibile fruire del c.d. "superbonus" al 110%, è possibile ottenere la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 50% o del 65% (a seconda della tipologia di intervento).

2 DETRAZIONE DEL 110% (C.D. "SUPERBONUS")

L'art. 119 del DL 34/2020 incrementa al 110% l'aliquota della detrazione spettante per specifici interventi di riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti fotovoltaici e installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici, nel caso le spese siano sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, prevedendo altresì che l'agevolazione debba essere ripartita in 5 rate di pari importo.

Per tutti gli interventi agevolati per i quali viene innalzata la detrazione al 110%, inoltre, viene prevista la possibilità di optare per la cessione o lo "sconto in fattura" dell'importo corrispondente alla detrazione⁷.

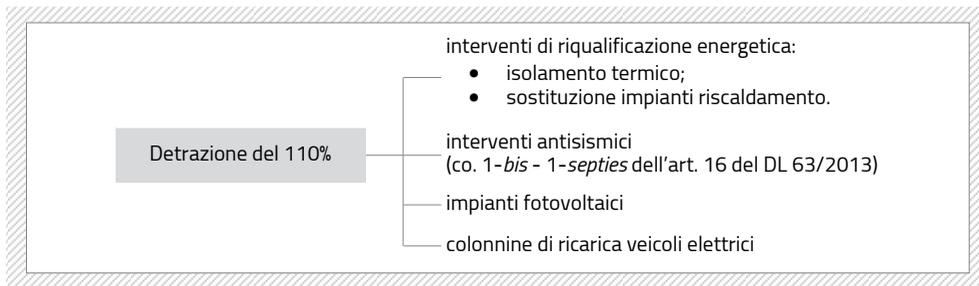


Fig. 1 - Interventi per i quali spetta il "superbonus" del 110%

⁴ Si veda § 7.

⁵ Per un approfondimento sugli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16-*bis* del TUIR si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazioni per le spese di recupero del patrimonio edilizio", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

⁶ Per un approfondimento sulla detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui ai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013 si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica", in "Riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 50-65%)", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

⁷ Si veda § 7.

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI DEL SUPERBONUS DEL 110%

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, le disposizioni contenute nei co. 1 - 8 dello stesso articolo, quindi nei casi in cui spetta la detrazione con l'aliquota del 110%, si applicano agli interventi di riqualificazione energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici e di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici effettuati:

- dai condomini;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari⁸;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97;
- dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91;
- dalle associazioni di promozione sociale (APS) 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;
- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche (Asd e Ssd) iscritte nel registro Coni istituito ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Per tutti gli interventi per i quali il DL 34/2020 prevede il c.d. "superbonus" (quindi non soltanto per quelli di riqualificazione energetica, ma anche per quelli antisismici, per gli impianti solari fotovoltaici e le colonnine di ricarica), nel caso in cui i lavori siano eseguiti sulle singole unità immobiliari, la detrazione spetta soltanto alle persone fisiche, che non esercitano l'attività di impresa, arti e professioni.

La detrazione del 110% non compete, ad esempio, per gli interventi effettuati sugli immobili delle imprese e negli uffici utilizzati per lo svolgimento della professione.

2.1.1 Condomini

Ai sensi della lett. a) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020, possono beneficiare del superbonus del 110% i condomini per gli interventi eseguiti sulle parti comuni⁹ degli edifici che danno diritto all'agevolazione (interventi "trainati"¹⁰).

⁸ Con riguardo ai soggetti beneficiari del superbonus del 110% per gli interventi di riqualificazione energetica, tuttavia, il co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede alcune limitazioni per il cui approfondimento si rinvia al § 3.5.1.

⁹ Le parti comuni sono quelle definite dall'art. 1117 c.c. che dispone: "Sono oggetto di proprietà comune dei proprietari delle singole unità immobiliari dell'edificio, anche se aventi diritto a godimento periodico e se non risulta il contrario dal titolo:

Per gli interventi eseguiti dai condomini, i singoli condòmini sono i beneficiari finali della detrazione per le spese da loro effettivamente sostenute e sulla base dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi dell'art. 1123 ss. c.c.

In considerazione del fatto che la norma contenuta nell'art. 119 in esame si riferisce espressamente ai "condomini" e non alle "parti comuni" dei edifici, affinché possa spettare il superbonus è necessario sia costituito un condominio secondo la disciplina recata dagli artt. 1117 - 1139 c.c.

Dal punto di vista giuridico, quindi, perché sussista un condominio e si realizzi la partecipata forma di comunione prevista dagli artt. 1117 - 1139 c.c. è necessario che un edificio sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari la cui proprietà non è riconducibile ad un medesimo soggetto, bensì a due o più soggetti diversi.

Deliberazioni dell'assemblea condominiale

Le delibere condominiali aventi ad oggetto l'approvazione degli interventi che danno la possibilità di fruire del c.d. "superbonus" del 110% sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio¹¹.

Condomini minimi

Possono beneficiare del superbonus del 110% i "condomini minimi", ossia quegli edifici composti da un numero non superiore a 8 condomini ai sensi degli artt. 1129 c.c.

Anche ai "condomini minimi", infatti, 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.

In questi casi, oltre a non dover nominare un amministratore, i condomini non devono nemmeno richiedere il codice fiscali.

Per poter beneficiare della detrazione fiscale:

1) tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune, come il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i pilastri e le travi portanti, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni di ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e le facciate;

2) le aree destinate a parcheggio nonché i locali per i servizi in comune, come la portineria, incluso l'alloggio del portiere, la lavanderia, gli stenditoi e i sottotetti destinati, per le caratteristiche strutturali e funzionali, all'uso comune;

3) le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere destinati all'uso comune, come gli ascensori, i pozzi, le cisterne, gli impianti idrici e fognari, i sistemi centralizzati di distribuzione e di trasmissione per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento ed il condizionamento dell'aria, per la ricezione radiotelevisiva e per l'accesso a qualunque altro genere di flusso informativo, anche da satellite o via cavo, e i relativi collegamenti fino al punto di diramazione ai locali di proprietà individuale dei singoli condomini, ovvero, in caso di impianti unitari, fino al punto di utenza, salvo quanto disposto dalle normative di settore in materia di reti pubbliche".

¹⁰ Si veda § 3.3.

¹¹ Lo stabilisce il co. 9-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, inserito dall'art. 63 co. 1 del DL 104/2020 che deve essere convertito entro il 13.10.2020. Cfr. circ. AIDC 31.8.2020 n. 16. Si veda Zanetti E. "Semplificazione delle deliberazioni condominiali per il superbonus", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.8.2020.

- può essere utilizzato il codice fiscale del condomino che ha eseguito i necessari adempimenti;
- i contribuenti devono poter dimostrare che gli interventi sono stati eseguiti su parti comuni dell'edificio.

Beneficiano del superbonus tutti i condomini

La detrazione spetta a tutti i singoli condòmini (che sostengono le relative spese) a prescindere dalla loro natura giuridica e quindi a prescindere dal fatto che siano persone fisiche o meno ed a prescindere dalla tipologia della singola unità immobiliare (abitazione, ufficio, negozio, ecc.)^{12, 13}.

In questi casi, quindi, l'agevolazione riguarda non soltanto le persone fisiche, ma anche i soggetti titolari di reddito d'impresa (sia IRPEF che IRES, società di persone o società di capitali) ed i lavoratori autonomi esercenti arte o professione, se le unità immobiliari che possiedono o detengono sono ubicate in edifici condominiali e gli interventi riguardano le parti comuni¹⁴.

In altre parole, per gli interventi riguardanti le parti comuni condominiali, il superbonus del 110% spetta a prescindere dalla circostanza che gli immobili posseduti o detenuti dai condomini siano immobili strumentali alle attività di impresa o arti e professioni ovvero unità immobiliari che costituiscono l'oggetto delle attività stesse (immobili merce) ovvero beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

Edifici posseduti da un unico proprietario

Con riguardo agli edifici posseduti da un unico proprietario, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per gli interventi realizzati sulle parti comuni il superbonus del 110% non spetta.

Gli immobili interamente posseduti da un unico proprietario, seppur composti da due o più unità immobiliari distintamente accatastate, infatti, giuridicamente non rappresentano un condominio¹⁵.

Quanto suddetto vale, conseguentemente, anche nei casi di due o più soggetti persone fisiche che siano proprietarie, per quote indivise, dell'intero edificio.

L'Agenzia, con la circ. 24/E/2020 e la risposta a interpello 10.9.2020 n. 329, ritiene in sostanza che in questi casi 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.

Non si condivide la precisazione dell'Agenzia con riguardo agli interventi sulle singole unità immobiliari. Dal combinato disposto della lett. a) co. 1 e della lett. b) del co. 9 dello stesso art. 119, infatti, vengono utilizzate le locuzioni "edificio" e "unità immobiliari" con

¹² Una conferma è contenuta nella circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2).

¹³ Beneficiano del superbonus del 110% per i lavori sulle parti comuni anche le abitazioni che rappresentano delle "seconde case" nei condomini. In tal senso, De Stefani L. "Proprietario unico persona fisica ammesso al superbonus", *Il Sole - 24 Ore*, 8.7.2020, p. 24.

¹⁴ Cfr. circ. AIDC 31.8.2020 n. 16.

¹⁵ Si veda Zanetti E., Zeni A. "Superbonus del 110% solo ai condomini per gli interventi sulle parti comuni", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.7.2020.

riguardo alle persone fisiche ed il condominio quale soggetto beneficiario del superbonus è contemplato nella precedente lett. a) del co. 9.

2.1.2 Persone fisiche

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

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

La limitazione delle due unità immobiliari riguarda soltanto gli interventi di riqualificazione energetica di cui si dirà al § 3.5.1 ed in ogni caso non si applica alle spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni condominiali¹⁶.

Persone fisiche "private"

La disposizione contenuta nella lett. b) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020 riguarda gli interventi eseguiti sulle "unità immobiliari".

In questo caso, godono del superbonus gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari non riconducibili:

- ai beni relativi all'impresa ai sensi dell'art. 65 del TUIR (il superbonus del 110% non spetta per gli interventi eseguiti su immobili strumentali, immobili merce o patrimoniali delle imprese);
- ai beni strumentali per l'esercizio di arti o professioni di cui all'art. 54 co. 2 del TUIR.

La detrazione del 110%, quindi, spetta ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito "privatistico"¹⁷.

Persone fisiche "incapienti" o in regime "forfetario"

Trattandosi di una detrazione dall'IRPEF lorda, il superbonus del 110% non può essere utilizzato:

- dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva (è il caso in cui ci si avvalga del regime fiscale agevolato per autonomi – c.d. "regime forfetario" – di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014);
- dai soggetti che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (è il caso dei soggetti "no tax area").

Nell'ipotesi in cui, oltre al reddito d'impresa o di lavoro autonomo per il quale si aderisce al regime forfetario (assoggettato all'imposta sostitutiva del 15% dell'IRPEF, delle addizionali regionale e comunale e dell'IRAP), non vi siano altri redditi assoggettati a IRPEF,

¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, (§ 1.2).

¹⁷ Si veda § 2.2.

le uniche spese che possono essere dedotte dal reddito imponibile sono i contributi previdenziali versati in ottemperanza a norme di legge.

Di conseguenza, in generale, per poter dedurre dal reddito complessivo ai fini IRPEF gli oneri ex art. 10 del TUIR (salvo quanto detto per i contributi previdenziali) e per fruire delle detrazioni dall'IRPEF lorda ex artt. 12, 15 e 16-*bis* del TUIR (per carichi di famiglia, per oneri e per gli interventi volti al recupero edilizio) e di altre disposizioni normative (ad esempio per gli interventi di riqualificazione energetica, per il *bonus* mobili, il *bonus* verde e il nuovo *bonus* facciate), il contribuente deve possedere redditi da assoggettare a IRPEF (es. redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi), ulteriori a quelli d'impresa o di lavoro autonomo tassati con imposta sostitutiva per effetto del regime forfetario¹⁸.

Ove non vi siano altri redditi rispetto a quelli "forfetari", le deduzioni e detrazioni IRPEF si perdono con riguardo all'anno di applicazione del regime agevolato, mentre sarebbe possibile fruire dell'agevolazione nell'anno in cui si torna ad essere capienti (per fuoriuscita dal regime forfetario o per presenza di altri redditi tassati ordinariamente).

In ogni caso, come precisato in diverse occasioni dall'Amministrazione finanziaria¹⁹, i sopraelencati soggetti, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione nella propria dichiarazione dei redditi, possono optare ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (c.d. "sconto in fattura") anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta;
- per la cessione del credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti²⁰.

Persone fisiche - Possessori o detentori dell'immobile

Per beneficiare della detrazione, al momento di avvio dei lavori²¹ o al momento del sostenimento delle spese (se antecedente il predetto avvio), le persone fisiche devono:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario. L'assenza di un titolo di detenzione dell'immobile risultante da un atto registrato, al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, preclude il diritto alla detrazione anche se si provvede alla successiva regolarizzazione²².

¹⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 1.2) e guida Agenzia delle Entrate. Cfr. Zeni A. "Il forfetario non è causa di decadenza dalle detrazioni per gli immobili", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.2.2020.

¹⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 1.2) e le risposte a interpello Agenzia delle Entrate 22.7.2020 n. 224 e 27.8.2020 n. 281.

²⁰ Si veda § 7.

²¹ La data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà effettuata ai sensi del DPR 445/2000.

²² Così anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 327.

Familiari conviventi

Il superbonus del 110% spetta anche ai familiari²³ del possessore o del detentore dell'immobile, a condizione che:

- siano conviventi alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori;
- attestino, mediante una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, di essere familiari conviventi (non è necessario in questo caso sottoscrivere un contratto di comodato);
- le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, nel quale può esplicarsi la convivenza.

La detrazione non spetta al familiare del possessore o del detentore dell'immobile nel caso di interventi effettuati su immobili che non sono a disposizione (in quanto locati o concessi in comodato).

Promissario acquirente

Il superbonus spetta anche al promissario acquirente dell'immobile oggetto di intervento, a condizione che sia stato stipulato un contratto preliminare di vendita regolarmente registrato.

Soggetti non residenti

Il "superbonus" del 110% previsto dall'art. 119 del DL 34/2020 spetta a tutti i contribuenti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati²⁴.

Anche i soggetti residenti all'estero, inoltre, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, possono optare per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione della corrispondente detrazione ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020.

La circ. 24/2020 dell'Agenzia delle Entrate, inoltre, precisa che il superbonus del 110% *"non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali, inoltre, non possono esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. Si tratta, ad esempio, delle persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base ad un contratto di locazione o di comodato"*.

2.1.3 Enti del Terzo settore

La legge di conversione del decreto "Rilancio" ha esteso la detrazione nella misura del 110% anche ad ONLUS, organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, nonché ad associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro Coni. L'art. 119 del DL 34/2020, tuttavia, *"non tiene conto di tutte le altre categorie di enti non commerciali che avrebbero diritto all'incentivo fiscale anche in considerazione dell'imminente"*

²³ Sono quelli individuati ai sensi dell'art. 5 co. 5 del TUIR (coniuge, componente dell'unione civile di cui alla L. 20.5.2016 n. 76, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) nonché i conviventi di fatto ai sensi della predetta L. 76/2016, sempreché sostengano le spese per la realizzazione dei lavori.

²⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 1.2) e risposta a interrogazione parlamentare 28.7.2020 n. 5-04433.

operatività della Riforma del Terzo settore. Si pensi alle fondazioni non iscritte nell'anagrafe delle Onlus, o alle associazioni non presenti nei registri regionali^{25, 26}.

2.1.4 Immobili delle "comunità energetiche rinnovabili"

La circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 1.3) ha precisato che il superbonus spetta anche alle "comunità energetiche rinnovabili" costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomini che aderiscono alle "configurazioni"²⁷, limitatamente alle spese sostenute per impianti a fonte rinnovabile gestiti dalle stesse comunità energetiche²⁸.

2.1.5 Immobili in locazione finanziaria

Per gli interventi eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, la detrazione compete all'utilizzatore.

In questo caso l'importo dell'agevolazione è determinato in base al costo sostenuto dalla società concedente²⁹.

2.1.6 Altri soggetti esclusi dal superbonus del 110%

Non possono beneficiare del superbonus (nemmeno possono optare per lo sconto in fattura o per la cessione) gli organismi di investimento collettivo del risparmio (mobiliari e immobiliari) che, pur rientrando nel novero dei soggetti all'IRES ai sensi dell'art. 73 co. 1 lett. c) del TUIR, non sono soggetti alle imposte sui redditi e all'IRAP³⁰.

2.2 AMBITO OGGETTIVO - TIPOLOGIE DI IMMOBILI AGEVOLATI

Ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020, come anzidetto, il superbonus del 110% spetta per gli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e all'adozione di misure antisismiche degli edifici (c.d. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (c.d. interventi "trainati"), eseguiti:

- sulle parti comuni condominiali;
- sugli edifici unifamiliari;
- sulle singole unità immobiliari situate all'interno degli edifici;
- sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno.

Per gli interventi sulle singole unità immobiliari è previsto il limite delle due unità per i soli interventi di riqualificazione energetica³¹.

²⁵ Così Sepio G. "Terzo settore, chance per gli immobili dismessi", *Il Sole - 24 Ore*, 21.7.2020, p. 27.

²⁶ Come osservato da Poggiani F.G. "Il 110% anche alle Onlus", *Italia Oggi*, 16.7.2020, p. 31, inoltre, "Dal tenore letterale del comma 9, dell'art. 119 del dl 34/2020, quindi, resteranno fuori soltanto gli interventi eseguiti da tutte le altre tipologie di associazioni, diverse da quelle appena indicate (per esempio, la classica associazione non ONLUS), pur in possesso dei requisiti richiesti dal Codice del Terzo Settore (dlgs 117/2017)".

²⁷ In accordo a quanto previsto dall'art. 42-bis del DL 30.12.2019 n. 162, conv. L. 28.2.2020 n. 8.

²⁸ Il chiarimento è contenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1).

²⁹ Il chiarimento è contenuto nella circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1).

³⁰ Art. 6 co. 1 del DL 351/2001 e art. 73 co. 5-quinquies del TUIR.

³¹ Si veda § 3.5.1.

2.2.1 Chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria

Nella circ. 8.8.2020 n. 24 (§ 2)³², l'Agenzia delle Entrate si spinge oltre al dato letterale della norma precisando che gli interventi che danno diritto alla detrazione del 110% devono essere realizzati:

- su parti comuni di edifici residenziali in "condominio";
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze;
- su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze;
- su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di condomini (vedi risposta a interpello Agenzia delle Entrate 329/2020).

Secondo l'interpretazione dell'Agenzia, quindi, il superbonus del 110% troverebbe applicazione soltanto con riguardo ai sopraelencati immobili in relazione:

- agli interventi di riqualificazione energetica e di adozione di misure antisismiche degli edifici (interventi "trainanti");
- agli ulteriori interventi (interventi "trainati"), realizzati congiuntamente a quelli "trainanti".

Ambito oggettivo 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
Edifici residenziali 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

Affinché spetti la detrazione nella misura del 110%, secondo l'Agenzia delle Entrate, gli interventi devono essere effettuati

- su singole unità immobiliari residenziali,
- su parti comuni di edifici residenziali,

situati nel territorio dello Stato.

Gli edifici o le unità immobiliari, inoltre, devono già esistere e non sono agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione (l'unica eccezione riguarda l'installazione di sistemi solari fotovoltaici di cui all'art. 119 co. 5 del DL 34/2020).

Anche il superbonus, quindi, al pari delle altre detrazioni fiscali previste per gli interventi sugli immobili (recupero edilizio e riqualificazione energetica sono alcune di queste) compete soltanto per gli interventi che sono inquadrabili fra quelli di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 3 co. 1 lett. d)³³ del DPR 380/2001 (Testo unico edilizia).

³² In tal senso anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 327.

³³ Si veda § 3.2.2.

Connotazione “residenziale” del condominio

La norma contenuta nell’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 norma, quindi, la detrazione del 110% dovrebbe poter competere per gli interventi qualificati eseguiti su tutti i condomini, compresi quelli che non sono a prevalente destinazione residenziale.

Secondo la prassi dell’Amministrazione finanziaria (circ. 24/2020), invece, il superbonus si applicherebbe soltanto ai condomini residenziali ritenendosi tali quelli con superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell’edificio superiore al 50%.

Seguendo l’impostazione fornita dall’Agenzia delle Entrate³⁴ (totalmente assente per gli edifici condominiali nell’art. 119 del DL 34/2020) si avrebbe che:

- se l’edificio condominiale è residenziale (superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza superiore al 50%), il superbonus al 110% spetta anche ai proprietari o detentori di unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce) che sostengano le spese per interventi sulle parti comuni;
- se l’edificio condominiale non è residenziale, il superbonus spetta soltanto ai proprietari o detentori delle unità immobiliari destinate ad abitazione che sostengano le spese per interventi sulle parti comuni.

Per gli interventi sulle parti comuni condominiali il superbonus spetta anche ai possessori o detentori di sole pertinenze (ad esempio box auto e cantine) che hanno sostenuto le relative spese.

Requisito di residenzialità dell’immobile

Affinché spetti il superbonus del 110%, secondo l’Amministrazione finanziaria, l’immobile deve essere destinato ad uso residenziale.

Seppur la circ. 24/2020 non lo precisi, ove si concordasse con le precisazioni dell’Agenzia, per determinare il carattere residenziale delle unità immobiliari dovrebbe rilevare l’uso “di fatto”, a prescindere dalla categoria catastale così come è stato chiarito con riguardo agli interventi di recupero edilizio nella C.M. 24.2.98 n. 57/E.

Il quell’occasione, la circolare ministeriale aveva dato rilevanza all’effettivo utilizzo dell’unità immobiliare, ferma restando l’applicabilità di eventuali sanzioni per mancata variazione catastale o per infrazioni di natura edilizia ed urbanistica.

Definizioni di edificio unifamiliare e plurifamiliare

Il DM 6.8.2020 (c.d. decreto “Requisiti”) e l’Agenzia delle Entrate³⁵ forniscono alcune definizioni che si riportano di seguito:

³⁴ Critiche sulla precisazione contenuta nella circ. 24/2020 dell’Agenzia delle Entrate sono state sollevate da Zanetti E. “Sul superbonus chiarimenti dell’Agenzia che alimentano dubbi”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.8.2020 e Zanetti E. “Superbonus, distinzione senza fondamento tra condomini residenziali e non”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.8.2020.

³⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) e risposte a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 327 e n. 328.

- edificio unifamiliare: si intende tale 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;
- unità immobiliare "funzionalmente indipendente": quando è 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);
- "accesso autonomo dall'esterno": l'unità immobiliare deve avere 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;
- "unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari": deve esistere contestualmente il requisito della "indipendenza funzionale" e dell'"accesso autonomo dall'esterno".

Non rileva che l'edificio plurifamiliare di cui le unità immobiliari fanno parte sia costituito o meno in condominio.

Ad esempio, l'unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare dotata di accesso autonomo fruisce del superbonus autonomamente, indipendentemente dalla circostanza che la stessa faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative (ad esempio il tetto).

Unità collabenti

Nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 326 è precisato che il superbonus del 110% può essere fruito, al ricorrere di tutte le altre condizioni richiesta dalla norma, anche per gli interventi realizzati su edifici classificati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti").

Valgono, quindi, i chiarimenti già forniti dall'Agenzia nella circ. 8.7.2020 n. 19 con riguardo alla detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica e per gli interventi antisismici di cui agli artt. 14 e 16 del DL 63/2013.

In aggiunta, ai fini della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica deve essere dimostrabile che l'edificio è dotato di un impianto di riscaldamento³⁶.

2.2.2 Immobili A/1, A/8 e A/9 esclusi dal superbonus del 110%

Ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020³⁷, è stabilito che il superbonus del 110% non si applica alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali:

- A/1 (Abitazioni di tipo signorile - Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale);
- A/8 (abitazioni in ville³⁸);

³⁶ Si veda § 3.3.2.

³⁷ Il comma è stato modificato dall'art. 80 co. 6 del DL 14.8.2020 n. 104 - c.d. decreto "agosto" - che deve essere convertito entro il 13.10.2020, ed è stato introdotto in sede di conversione in legge dello stesso DL 34/2020.

³⁸ La circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 2) precisa che "per ville devono intendersi quegli immobili ca-

- A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici³⁹) per le unità immobiliari non aperte al pubblico (precedentemente alla modifica prevista dall'art. 80 co. 6 del DL 14.8.2020 n. 104 erano esclusi dalla detrazione del 110% tutti gli immobili accatastati in A/9).

Possono quindi beneficiare del superbonus del 110% anche le unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale A/9, se aperte al pubblico.

In ogni caso, il possessori/detentori di immobili che rientrano nelle suddette categorie catastali possono comunque fruire, in presenza delle condizioni richieste, delle altre detrazioni fiscali per l'esecuzione degli interventi (ad esempio della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, compresi quelli antisismici di cui all'art. 16 co. 1-*bis* ss. del DL 63/2013).

2.2.3 Immobili posseduti dalle persone fisiche "private" non residenziali

Sulla base del dettato letterale della norma contenuta nell'art. 119 del DL 34/2020 convertito potrebbe sembrare che le persone fisiche possano beneficiare del superbonus del 110% per tutte le unità immobiliari possedute al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, comprese quelle non abitative⁴⁰.

Ciò in quanto la lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 si riferisce genericamente alle "unità immobiliari" senza specificazione alcuna circa la loro destinazione⁴¹.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, tuttavia, il superbonus si applicherebbe soltanto agli edifici residenziali e, di conseguenza, non spetterebbe per gli immobili non residenziali posseduti dalle persone fisiche, fuori dall'esercizio dell'attività d'impresa, arti e professioni (ad esempio un opificio posseduto da "privato").

2.2.4 Immobili ad uso promiscuo

Anche ove sia ammessa, sembra essere complessa e non sempre conveniente l'applicazione del superbonus al 110% sugli interventi effettuati da persone fisiche su unità immobiliari da esse adibite promiscuamente ad abitazione e all'esercizio di impresa, arte o professione.

Nel caso di interventi di riqualificazione energetica che rientrano anche nell'ambito di applicazione della "versione superbonus al 110%" delle detrazioni IRPEF/IRES, infatti, bisogna tenere conto del fatto che, diversamente dalle discipline "ordinarie", l'art. 119 del DL 34/2020 esclude espressamente gli immobili delle persone fisiche che costituiscono beni relativi alla ditta individuale o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione.

ratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario".

³⁹ Rientrano in questa categoria i castelli ed i palazzi eminenti che per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le Unità tipo delle altre categorie; costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare. È compatibile con l'attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

⁴⁰ Cfr. Poggiani F.G. "110% anche alle Onlus", *Italia Oggi*, 16.7.2020, p. 31.

⁴¹ Si veda Zanetti E., Zeni A. "Superbonus per gli interventi sulle unità immobiliari delle persone fisiche", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.9.2020.

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 professione⁴².

2.3 ALTRE SPESE AGEVOLATE

Ai sensi dell'art. 119 co. 5 del DL 34/2020 sono detraibili nella misura del 110% le spese per il rilascio:

- delle attestazioni;
- delle asseverazioni;
- del visto di conformità.

Sono agevolate⁴³, inoltre:

- le spese sostenute per l'acquisto dei materiali, la progettazione e le altre spese professionali connesse, comunque richieste dal tipo di lavori (ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, le spese preliminari di progettazione e ispezione e prospezione);
- gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi (ad esempio, le spese relative all'installazione di ponteggi, allo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori, l'IVA qualora non ricorrano le condizioni per la detrazione, l'imposta di bollo e i diritti pagati per la richiesta dei titoli abilitativi edilizi, la TOSAP pagata dal contribuente per poter disporre dello spazio insistente sull'area pubblica necessario all'esecuzione dei lavori).

2.4 MODALITÀ DI PAGAMENTO

Le disposizioni in materia di superbonus si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (c.d. "sismabonus"), nonché quelli di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. "ecobonus").

In generale, quindi, anche ai fini della detrazione del 110%⁴⁴ le spese per l'esecuzione degli interventi devono essere pagate (salvo l'importo del corrispettivo oggetto di sconto in fattura o cessione del credito) mediante bonifico⁴⁵ bancario o postale dal quale risulti:

- la causale del versamento;
- il codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

L'obbligo di effettuare il pagamento mediante bonifico non riguarda i soggetti esercenti attività d'impresa.

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

⁴³ Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 5).

⁴⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8).

⁴⁵ Sugli importi dei bonifici agevolati sarà trattenuta la ritenuta d'acconto dell'8% di cui all'art. 25 del DL 78/2010.

2.5 REGOLE GENERALI DI SOSTENIMENTO DELLE SPESE

In generale, anche per il superbonus, la detrazione spetta se le spese sono state effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente.

L'agevolazione non compete se le spese sono rimborsate e il rimborso non ha concorso al reddito (eventuali contributi ricevuti dal contribuente devono, dunque, essere sottratti dall'ammontare su cui applicare la detrazione).

Come per le altre detrazioni spettanti per gli interventi sugli immobili, la detrazione si calcola applicando la relativa aliquota al valore totale della fattura, al lordo dell'IVA.

In considerazione del fatto che alcuni interventi ammessi al superbonus possono teoricamente beneficiare di altre detrazioni fiscali (ad esempio della detrazione IRPEF/IRES prevista per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 oppure della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio *ex art. 16-bis* del TUIR), il contribuente può avvalersi, per le medesime spese, di una sola agevolazione.

Se, ad esempio, nell'ambito della ristrutturazione dell'edificio vengono realizzati sia interventi ammessi al superbonus (cappotto termico) sia interventi edilizi di ristrutturazione edilizia di cui al citato art. 16-*bis* del TUIR per i quali spetta la detrazione IRPEF del 50% (ad esempio il rifacimento dell'impianto idraulico), il contribuente può fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

2.5.1 Perdita della quota delle detrazione per incapienza

In ogni caso, come tutte le detrazioni dall'imposta lorda, l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nella predetta imposta annua. La quota annuale della detrazione che non trova capienza nell'imposta lorda di ciascun anno, quindi:

- non può essere utilizzata in diminuzione dell'imposta lorda dei periodi d'imposta successivi;
- non può essere chiesta a rimborso.

In alternativa alla fruizione diretta nella propria dichiarazione dei redditi, tuttavia, il contribuente (anche incapiente) può optare per il c.d. "sconto sul corrispettivo" o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020⁴⁶.

2.5.2 Trasferimento dell'immobile

Dall'obbligo di ripartire la detrazione in un determinato numero di rate annuali discende la necessità di individuare con certezza il soggetto cui compete il diritto di avvalersi della detrazione del 110% per le rate (annuali) residue qualora l'immobile già oggetto dell'intervento agevolato venga trasferito.

La norma contenuta nell'art. 119 del DL 34/2020 non dice nulla al riguardo, ma la disposizione è contenuta nel DM 6.8.2020, oltre che nella circ. 24/E/2020 (§ 4).

Trasferimento tra vivi dell'immobile

Anche al superbonus si applica la disposizione (contenuta nell'art. 16-*bis* co. 8 del TUIR per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio) secondo cui, in caso di trasferimento

⁴⁶ Si veda § 7.

per atto tra vivi dell'unità immobiliare residenziale (vendita o donazione) sulla quale sono stati realizzati gli interventi agevolati, le quote di detrazione non utilizzate in tutto o in parte dal cedente spettano, salvo diverso accordo tra le parti, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

In altre parole, se nulla viene stabilito, la detrazione viene automaticamente trasferita all'acquirente.

Decesso del contribuente

In caso di decesso del contribuente, la detrazione si trasmette per intero esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene⁴⁷.

2.6 DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

Ai fini del superbonus il contribuente deve conservare:

- le fatture o le ricevute fiscali (o il documento commerciale) comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi agevolati;
- la ricevuta del bonifico bancario, ovvero del bonifico postale, attraverso il quale è stato effettuato il pagamento per le persone fisiche;
- il consenso del proprietario dell'immobile all'esecuzione dei lavori ove effettuati dal detentore;
- copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese per gli interventi effettuati sulle parti comuni condominiali (tale documentazione può essere sostituita dalla certificazione rilasciata dall'amministratore del condominio);
- copia dell'asseverazione trasmessa all'ENEA per gli interventi di riqualificazione energetica;
- copia dell'asseverazione depositata presso lo sportello unico competente di cui all'art. 5 del DPR 380/2001 per gli interventi antisismici.

3 INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA - ALIQUOTA DEL 110%

L'art. 119 del DL 34/2020 individua l'ambito di applicazione del superbonus al 110% sulla base di due criteri:

- quello oggettivo della tipologia di interventi effettuati;
- quello soggettivo di chi effettua gli interventi agevolati.

3.1 INTERVENTI AGEVOLATI AL 110% "TRAINANTI"

In deroga all'art. 14 del DL 63/2013, spetta la detrazione nella misura del 110% per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo, per i seguenti specifici interventi:

⁴⁷ Si veda al riguardo l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazioni per le spese di recupero del patrimonio edilizio", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

- interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate⁴⁸ che interessano l'involucro dell'edificio, compresi quelli unifamiliari⁴⁹, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno. I materiali isolanti utilizzati, inoltre, devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al DM 11.10.2017⁵⁰;
- interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati 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 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 fotovoltaici⁵¹ e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione o a collettori solari;
- interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno per la 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 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 di cui al co. 5 dell'art. 119 del DL 34/2020 e relativi sistemi di accumulo di cui al successivo co. 6, ovvero con impianti di microgenerazione, a collettori solari.

Secondo quanto detto, l'intervento di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti rappresenta un intervento "trainante" sia nel caso venga eseguito sulle parti comuni degli edifici, sia sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari.

Rientrano fra gli interventi che godono del superbonus del 110% le spese relative:

- alla sostituzione del generatore di calore;
- all'adeguamento dei sistemi di distribuzione (tubi), emissione (sistemi scaldanti) e regolazione (sonde, termostati e valvole termostatiche).

3.1.1 Interventi di isolamento termico sugli involucri

La prima tipologia di interventi "trainanti" che consente di beneficiare della detrazione nella misura del 110% riguarda quelli di *"isolamento termico delle superfici opache verti-*

⁴⁸ La legge di conversione del DL 34/2020 ricomprende nel superbonus anche gli interventi di coibentazione delle superfici inclinate (ad esempio i tetti).

⁴⁹ La precisazione è contenuta nella circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 2.1.

⁵⁰ Pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* 6.11.2017.

⁵¹ Di cui al successivo § 5.

cali⁵², orizzontali⁵³ e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno".

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 8.8.2020 n. 24, gli interventi di isolamento termico:

- riguardano le superfici che delimitano il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati;
- devono rispettare il requisiti di trasmittanza "U" (dispersione di calore), espressa in W/m²K, definiti dal DM 11.3.2008;
- possono interessare l'involucro dell'edificio, anche unifamiliare, o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno sita all'interno di edifici plurifamiliari, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo.

Viene precisato, inoltre, che:

- i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori;
- i materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al DM 11.10.2017.

Coibentazione del tetto

Rientrano tra le spese ammissibili al superbonus le spese per la coibentazione del tetto, a condizione che:

- il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno;
- anche assieme ad altri interventi di coibentazione eseguiti sull'involucro opaco incida su più del 25% della superficie lorda complessiva disperdente;
- gli interventi portino al miglioramento di due classi energetiche dell'edificio⁵⁴, anche congiuntamente agli altri interventi di efficientamento energetico e all'installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo (circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 2.1.1).

Limiti massimi di spesa

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

- 50.000,00 euro per gli edifici unifamiliari;
- 50.000,00 euro per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari;
- 40.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

⁵² Pareti generalmente esterne.

⁵³ Coperture e pavimenti.

⁵⁴ Si veda § 3.8.

Riguardo alla determinazione delle soglie massime di spese ammesse al superbonus del 110%, l'Agenzia delle Entrate fornisce una particolare lettura "per scaglioni" che non si evince dalla lettura della norma contenuta nell'art. 119 co. 1 lett. a) del DL 34/2020.

Secondo i chiarimenti della prassi, nel caso in cui l'edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione sarebbe pari a 530.000,00 euro. L'importo è calcolato nel modo che segue:

$$(40.000,00 \text{ euro} \times 8) + (30.000,00 \text{ euro} \times 7) = 320.000,00 \text{ euro} + 210.000,00 \text{ euro}$$

Intervento sulla singola unità immobiliare

La norma contenuta nell'art. 119 co. 1 lett. a) del DL 34/2020 stabilisce che l'intervento deve riguardare:

- l'edificio,
- o l'unità immobiliare situata in edifici plurifamiliari (case a schiera).

La disposizione non precisa cosa si intenda in questi casi per "edificio" e non constano chiarimenti nella circ. 24/2020.

A tal proposito, l'art. 2 del DLgs. 19.8.2005 n. 192 recante "Attuazione della direttiva 2002/91/CE relativa al rendimento energetico nell'edilizia", definisce l'edificio come "*un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*".

Tale definizione appare in linea con quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria nella R.M. 46/E/1998 nella quale si riprende la circ. Min. Lavori Pubblici 23.7.60 n. 1820 ove è precisato che per "*fabbricato o edificio si intende qualsiasi costruzione coperta, isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto; che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome*".

Seppur in materia di *reverse charge*, nella circ. Agenzia delle Entrate 27.3.2015 n. 14 è chiarito che la citata disposizione si riferisce sia ai fabbricati ad uso abitativo che a quelli strumentali, ivi compresi quelli di nuova costruzione, nonché alle parti di essi (ad esempio, singolo locale di un edificio). Sono compresi, inoltre, anche gli edifici in corso di costruzione rientranti nella categoria catastale F/3 e le "unità in corso di definizione" della categoria F/4.

Nel documento di prassi, infine, viene evidenziato che non rientrano nella nozione di edificio, ad esempio, "*terreni, parti del suolo, parcheggi, piscine, giardini, etc., salvo che questi non costituiscano un elemento integrante dell'edificio stesso (ad esempio, piscine collocate sui terrazzi, giardini pensili, impianti fotovoltaici collocati sui tetti, etc.)*".

In conclusione, dovrebbe rientrare nella definizione di "edificio" anche la singola unità immobiliare di un edificio (ad esempio, l'appartamento al secondo piano di un condominio). Potrebbe quindi fruire del superbonus del 110% (ove venissero rispettate tutte le

altre condizioni richieste dalla norma contenuta nell'art. 119 del DL 34/2020 – quali il miglioramento della classe energetica) il singolo appartamento per gli interventi di isolamento termico che abbiano un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda della singola unità immobiliare⁵⁵.

3.1.2 Sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni condominiali

La detrazione nella misura del 110% compete per gli interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti.

Il superbonus spetta nei casi in cui i vecchi impianti vengano sostituiti con:

- impianti centralizzati 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;
- impianti di microgenerazione;
- impianti a collettori solari.

La detrazione è riconosciuta, inoltre, per:

- l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente^{56, 57} esclusivamente per i Comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione relative alla qualità dell'aria con riferimento al mancato rispetto dei valori limite di biossido di azoto⁵⁸;
- le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

Limiti massimi di spesa

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

- 20.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti fino a 8 unità immobiliari;
- 15.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

La detrazione è riconosciuta, nel limite massimo previsto, anche per:

⁵⁵ In tal senso, De Stefani L. Gavelli G. "Superbonus alle singole unità che sono parte di condominio", // *Sole - 24 Ore*, 17.7.2020, p. 27.

⁵⁶ La circ. Agenzia delle Entrate precisa che sono quelli definiti ai sensi dell'art. 2 co. 2 lett. tt) del DLgs. 4.7.2014 n. 102.

⁵⁷ Nel dossier del Centro Studi del Senato 9.7.2020 recante "Misure urgenti in materia di salute e di sostegno al lavoro e all'economia (cd. "Decreto Rilancio") - Volume II - Articoli 104-185-bis", p. 104, viene ricordato che in base all'art. 2 co. 2 lett. tt) del DLgs. 102/2014 per teleriscaldamento e teleraffreddamento efficienti si intende un sistema di teleriscaldamento o teleraffreddamento che usa, in alternativa, almeno:

- il 50% di energia derivante da fonti rinnovabili;
- il 50% di calore di scarto;
- il 75% di calore cogenerato;
- il 50% di una combinazione delle precedenti.

⁵⁸ Procedure europee di infrazione 10.7.2014 n. 2014/2147 o 28.5.2015 n. 2015/2043 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE.

- le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito;
- la sostituzione della canna fumaria collettiva esistente, mediante sistemi fumari multipli o collettivi nuovi, compatibili con apparecchi a condensazione, con marcatura CE di cui al regolamento delegato (UE) 305/2011, nel rispetto dei requisiti minimi prestazionali previsti dalla norma UNI 7129-3⁵⁹.

Anche in questa ipotesi, riguardo alla determinazione delle soglie massime di spese ammesse al superbonus del 110%, l'Agenzia delle Entrate precisa che si deve determinare "per scaglioni".

Nel caso in cui sia l'edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione sarebbe pari a 265.000,00 euro.

Determinato come:

$$(20.000,00 \text{ euro} \times 8) + (15.000,00 \text{ euro} \times 7) = 160.000,00 \text{ euro} + 105.000,00 \text{ euro}$$

3.1.3 Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari

Gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti godono del superbonus del 110% anche nei casi in cui siano eseguiti su:

- edifici unifamiliari;
- unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno e che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno.

Anche in questi casi, la detrazione del 110% spetta se i vecchi impianti sono sostituiti 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 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 di cui al co. 5 dell'art. 119 del DL 34/2020 e relativi sistemi di accumulo di cui al successivo co. 6;
- impianti di microgenerazione;
- impianti a collettori solari.

Il superbonus del 110% è riconosciuto altresì:

- esclusivamente per le aree non metanizzate nei Comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione del 10.7.2014 n. 2014/2147 o del 28.5.2015 n. 2015/2043, per la sostituzione 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 (si veda la tabella sottoriportata);
- esclusivamente per i Comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione summenzionate per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente ex art. 2 co. 2 lett. tt) del DLgs. 102/2014.

La detrazione del 110% è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

⁵⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, (§ 2.1.2).

Tabella 1 - Classificazione dei generatori di calore

Classe 5 stelle					
Tipo di generatore	PP (MG/Nm ³)	COT (MG/Nm ³)	NOX (MG/Nm ³)	CO (MG/Nm ³)	η (%)
Caminetti aperti	25	35	100	650	85
Camini chiusi, inserti a legna	25	35	100	650	85
Stufe a legna	25	35	100	650	85
Cucine a legna	25	35	100	650	85
Stufe ad accumulo	25	35	100	650	85
Stufe, inserti e cucine a pellet - Termostufe	15	10	100	250	88
Caldaie	15	5	150	30	88
Caldaie (alimentazione a pellet o a cippato)	10	5	120	25	92

Limite massimo di spesa

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000,00 euro per singola unità immobiliare.

Nello stesso limite, la detrazione spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

La circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 precisa che il limite di spesa di 30.000,00 euro si aggiunge a quello previsto nel caso di eventuale installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo (fino a 48.000,00 euro⁶⁰).

3.2 INTERVENTI AGEVOLATI AL 110% - LIMITE MASSIMO DI SPESA

Riepilogando quando detto, quindi, l'art. 119 del DL 34/2020, così come modificato in sede di conversione, prevedere dei limiti massimi di spesa oltre i quali il superbonus del 110% non spetta, diversificati a seconda della:

- tipologia di intervento "trainante" effettuato;
- tipologia di immobile sul quale sono eseguiti gli interventi.

Tipologia di intervento "trainante"	Limite massimo di spesa
Interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno.	La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a: <ul style="list-style-type: none"> • 50.000,00 euro per gli edifici unifamiliari; • 50.000,00 euro per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno; • 40.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;

⁶⁰ Si veda § 5.2.

Tipologia di intervento "trainante"	Limite massimo di spesa
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> 30.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.
Interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti	Detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a: <ul style="list-style-type: none"> 20.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti fino a 8 unità immobiliari; 15.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari. La detrazione è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito
Interventi sugli edifici unifamiliari o plurifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti	Detrazione calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000,00 euro. La detrazione è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

L'importo massimo di spesa di cui si è detto si riferisce al singolo intervento agevolabile ed all'edificio unifamiliare o alla unità immobiliare funzionalmente indipendente oggetto dell'intervento.

L'importo massimo di detrazione, pertanto, dovrà essere suddiviso tra i soggetti (possessori o detentori) che sostengono la relativa spesa.

Se sul medesimo immobile vengono effettuati più interventi agevolabili, il limite massimo di spesa detraibile sarà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati.

Qualora gli interventi possano essere ricondotti a diverse fattispecie agevolabili, con riguardo alle medesime spese il contribuente può applicare una sola agevolazione.

3.2.1 Interventi sulle parti comuni condominiali

Nella circ. 24/2020, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso di interventi realizzati su parti comuni condominiali:

- il limite di spesa è calcolato in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto;
- l'ammontare di spesa così determinato costituisce il limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono⁶¹.

Ciascun condomino calcola la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o ai diversi criteri applicabili, ai sensi degli artt. 1123 ss. c.c. ed ef-

⁶¹ Si veda Zanetti E. "Singolo condominio con spese detraibili anche oltre il tetto massimo per singola unità", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.8.2020.

fettivamente rimborsata al condominio anche in misura superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare.

Si riportano di seguito gli esempi forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 4.

Esempio 1

Due contribuenti comproprietari di un edificio unifamiliare sostengono spese per interventi di isolamento termico delle superfici opache (limite di spesa è di 50.000,00 euro) e di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale (limite di spesa di 30.000,00 euro).

Gli stessi hanno diritto alla detrazione del 110% sull'importo di spesa pari a 80.000,00 euro che sarà pari a 88.000,00 euro.

La detrazione dovrà poi essere ripartita tra i due comproprietari in base alla spesa effettivamente sostenuta da ciascuno.

Esempio 2

Un condominio realizza un intervento di sostituzione dell'impianto termico (intervento "trainante") e il condomino (Sig. Rossi), al quale sono imputate spese per tale intervento per 10.000,00 euro, effettua interventi "trainati" sulla propria unità immobiliare. Nello specifico sostituisce gli infissi per una spesa di 20.000,00 euro e installa schermature solari per 5.000,00 euro.

Il Sig. Rossi ha diritto alla detrazione di 38.500,00 euro (110% di 35.000,00 euro).

Esempio 3

Un condominio è composto da 5 unità immobiliari.

Vengono realizzati interventi di isolamento termico delle superfici opache, per i quali il limite di spesa è pari a 40.000,00 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari (200.000,00 euro).

Ciascun condomino può calcolare la detrazione anche su un importo di spesa a lui imputata superiore a 40.000,00 euro.

3.2.2 Demolizione e ricostruzione degli edifici

Ai sensi del co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020 modificato in sede di conversione, sono ammessi alla detrazione del 110% anche gli interventi di demolizione e ricostruzione di cui all'art. 3 co. 1 lett. d) del DPR 380/2001.

Anche in questi casi, il superbonus spetta:

- nel rispetto dei requisiti minimi di miglioramento della classe energetica dell'edificio⁶²;
- nei limiti stabiliti per gli interventi di riqualificazione energetica di cui ai co. 1 e 2 dell'art. 119 del DL 34/2020.

La disposizione contenuta nel citato co. 3 dell'art. 119 del decreto "Rilancio" va ad intrecciarsi con l'art. 10 co. 1 del DL 16.7.2020 n. 76 (c.d. decreto "Semplificazioni"), pubblicato sul S.O. n. 24 alla *G.U.* 16.7.2020 n. 178 ed in vigore dal 17.7.2020, che ha modificato la lett. d) dell'art. 3 del DPR 380/2001.

⁶² Si veda § 3.8.

La nuova lett. d) prevede che *"Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi 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 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. 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"*.

Secondo il nuovo testo della lett. d) in esame è possibile ricostruire l'edificio demolito modificando *"sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche"* ed eseguendo le innovazioni necessarie per adeguarsi alle norme antisismiche e per l'accessibilità, oltre che per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento. Inoltre, si può aumentare il volume dell'edificio senza sconfinare nella "nuova costruzione" quando la legge o gli strumenti urbanistici comunali lo prevedono⁶³.

3.3 INTERVENTI "TRAINATI" DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA CHE BENEFICIANO DEL 110% IN PRESENZA DI INTERVENTI "TRAINANTI"

L'aliquota del 110% si applica anche a tutti gli altri interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (ad esempio, l'installazione di pannelli o schermature solari), nei limiti di detrazione o di spesa previsti per ciascun intervento e a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti" sopraelencati.

Testualmente il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che *"l'aliquota prevista al comma 1, alinea, del presente articolo si applica anche a tutti gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, nei limiti di spesa previsti, per ciascun intervento di efficienza energetica, dalla legislazione vigente, a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al citato comma 1"*.

Ove si intendesse, ad esempio, rifare soltanto il tetto di un condominio non è detto che l'intervento consenta di fruire della detrazione al 110% e permetta di migliorare la classe energetica dell'intero edificio. Per sapere in questi casi se sussistono le condizioni richieste dalla norma per ottenere il superbonus occorre rivolgersi a dei tecnici che eseguano gli opportuni calcoli. Ove contestualmente al rifacimento del tetto, invece, si provvedesse ad

⁶³ La disposizione agevola fiscalmente anche gli ampliamenti consentiti dai c.d. "piani casa". In tal senso, Aquaro D., Dell'Oste C. "Demolire e costruire è la nuova chance del 110%", *Il Sole - 24 Ore*, 20.7.2020, p. 9.

effettuare l'isolamento termico delle facciate del condominio oppure la sostituzione dell'impianto di riscaldamento, probabilmente ci sarebbero le condizioni per poter beneficiare del superbonus che a questo punto spetterebbe sia per gli interventi di isolamento delle facciate o per l'impianto di riscaldamento che per la sostituzione del tetto.

In altre parole per far scattare la detrazione al 110% è necessario che sia realizzato almeno uno dei tre interventi sopraelencati individuati dall'art. 119 del DL 34/2020:

- isolamento termico su almeno il 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio (il cosiddetto cappotto termico);
- sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sia per i condomini che per gli edifici unifamiliari o plurifamiliari.

3.3.1 Interventi effettuati "congiuntamente"

La circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 2.2) definisce anche questa tipologia di interventi come "trainati" in considerazione del fatto che la detrazione del 110% spetta soltanto se è stato congiuntamente eseguito uno degli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica (isolamento termico o sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti).

Nel loro complesso, l'esecuzione di detti interventi deve consentire:

- il miglioramento di due classi energetiche dell'edificio,
- oppure il conseguimento della classe energetica più alta⁶⁴.

Oltre al miglioramento della classe energetica dell'edificio, l'Agenzia aggiunge che la maggiore aliquota si applica "a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi".

L'intervento "trainato" si considera effettuato congiuntamente con quello "trainante" quando "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".

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

⁶⁴ Si veda § 3.8.

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.

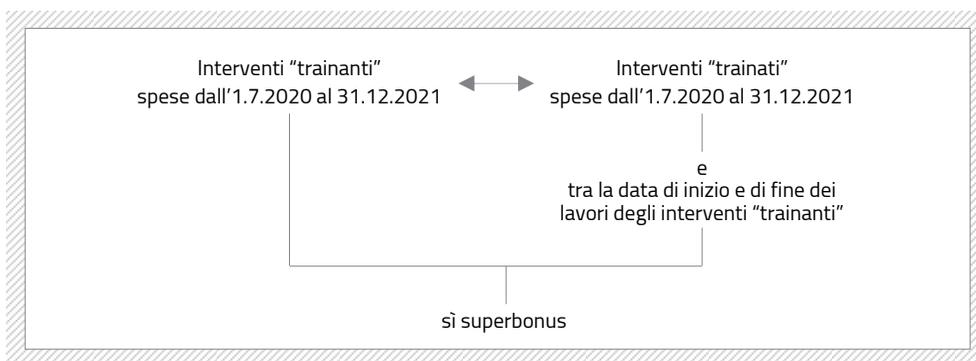


Fig. 2 - Interventi effettuati "congiuntamente"

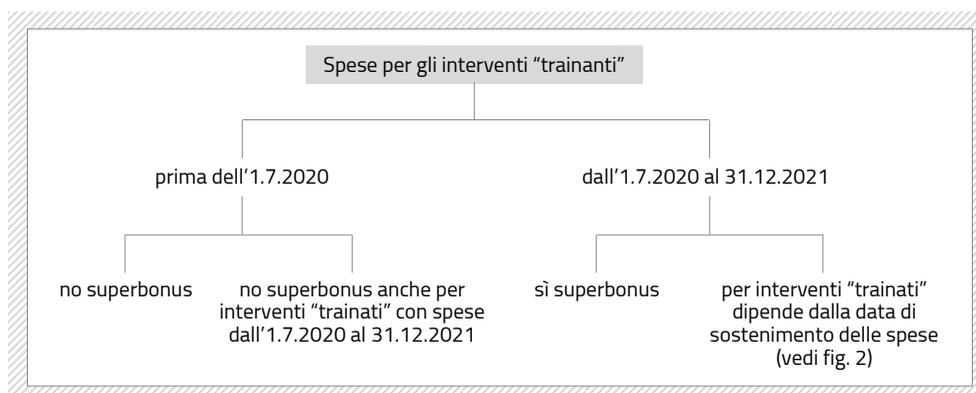


Fig. 3 - Spettanza del superbonus per gli interventi "trainati"

3.3.2 Interventi di riqualificazione energetica "trainati"

Eseguendo anche uno soltanto degli interventi "trainanti" (ed al ricorrere delle condizioni di miglioramento energetico di cui si dirà al § 3.8) potranno beneficiare del 110% tutti gli altri lavori che permettono di fruire del c.d. "ecobonus" che sono definiti perlopiù dai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006⁶⁵.

Nella circ. 24/2020 (§ 2.2.1), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che gli interventi "trainati" devono essere eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti" (di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti).

⁶⁵ Per un approfondimento sulla detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici di cui ai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013 si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica", in "Riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 50-65%)", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

Presenza dell'impianto di riscaldamento

La circ. 24/2020 ha precisato, altresì, che gli interventi "trainati" sono agevolabili a condizione che gli edifici oggetto degli interventi abbiano determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, siano dotati di impianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile.

La presenza di riscaldamento funzionante è una condizione richiesta per tutte le tipologie di interventi di riqualificazione energetica ad eccezione:

- dell'installazione dei collettori solari per produzione di acqua calda;
- dei generatori alimentati a biomassa;
- delle schermature solari⁶⁶.

Un edificio privo di impianto di riscaldamento non può fruire del superbonus per la realizzazione di un nuovo impianto.

La ris. Agenzia delle Entrate 215/2009, richiamata anche dalle circ. 19/2020 e 13/2019, ha peraltro 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 energetica⁶⁷.

I menzionati documenti di prassi richiamano il punto 14 dell'Allegato A del DLgs. 311/2006, contenente le "Disposizioni correttive ed integrative al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, recante attuazione della direttiva 2002/91/CE, relativa al rendimento energetico nell'edilizia", il quale contiene una definizione di "impianto termico".

A oggi, tuttavia, per "impianto di riscaldamento" (funzionante o non funzionante) sembra si debba fare riferimento alle definizioni rinvenibili nell'art. 2 del DLgs. 192/2005, come da ultimo modificato dal DLgs. 10.6.2020 n. 48 (in tal senso l'ENEA, risposte 19.6.2020). Fino a prima di dette modifiche, la lett. i-*tricies*) dell'art. 2 co. 1 del DLgs. 192/2005 offriva soltanto una definizione di "impianto termico" (non identica peraltro a quella esplicitata al citato punto 14 dell'Allegato A del DLgs. 311/2006) 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 dedi-*

⁶⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 19/2020 e 13/2019.

⁶⁷ Al riguardo si segnala la risposta n. 21 della guida Agenzia delle Entrate di luglio 2020, nella quale si ribadisce che un edificio unifamiliare privo di sistema di riscaldamento – ad esempio una casa rurale – non può beneficiare né dell'ecobonus né tantomeno del "superbonus" del 110%. Cfr. Zanetti E., Zeni A. "Ecobonus e superbonus con impianto di riscaldamento", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.8.2020.

cati 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 però espunto dalla richiamata lett. i-*tricies*) il secondo e terzo periodo e ha aggiunto la lett. i-*tricies quater*) recante la seguente specifica definizione di "impianto di riscaldamento": " *complesso di tutti i componenti necessari a un sistema di trattamento dell'aria, attraverso il quale la temperatura è controllata o può essere aumentata*". Fermo restando che sul punto sarebbe opportuno conoscere l'orientamento di prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, sembrerebbe che, nel passaggio, la definizione di "impianto di riscaldamento" sia stata ampliata alla generalità delle stufe, caminetti e apparecchi di riscaldamento localizzato ad energia radiante, rispetto alla previgente formulazione normativa che riconosceva dignità di impianto di riscaldamento solo se "fissi" e, al contempo, se " *la somma delle potenze nominali (...) è maggiore o uguale a 5 KW*".

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 21/2010 (§ 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.

Interventi di riqualificazione energetica

Gli interventi volti alla riqualificazione energetica, lo si ricorda, sono quelli riportati nella tabella che segue:

Art. 1 della L. 296/2006	Interventi agevolabili
Co. 344	Interventi di riduzione del fabbisogno di energia per il riscaldamento che devono conseguire un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori limite indicati dai decreti ministeriali appositamente approvati.
Co. 345	Interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi, a condizione che siano rispettati i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m ² K, definiti appositamente dalla legge (si tratta degli interventi volti al miglioramento dell'isolamento termico).
Co. 346	Installazione di pannelli 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.
Co. 347	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione.

Nel corso degli anni, inoltre, con delle norme *ad hoc* sono stati previsti ulteriori interventi che possono fruire del *bonus* fiscale in discorso. Tali interventi riguardano:

- l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'Allegato M al DLgs. 29.12.2006 n. 311. La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2020;

- l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili. La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2015 al 31.12.2020;
- la sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia;
- la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria;
- l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative, che garantiscono un funzionamento efficiente degli impianti. La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2016 al 31.12.2020;
- l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti (l'intervento deve poter ottenere un risparmio di energia primaria (PES) pari almeno al 20%). La detrazione si applica alle spese sostenute dall'1.1.2018 al 31.12.2020.

Limite di detrazione per gli altri interventi di riqualificazione energetica

Nel caso in cui sia stato eseguito uno degli interventi "trainanti", come detto, la detrazione con aliquota del 110% spetta anche per gli altri interventi di risparmio energetico previsti dall'art. 14 del DL 63/2013 "nei limiti di spesa previsti, per ciascun intervento di efficienza energetica, dalla legislazione vigente".

A seconda della tipologia di intervento di riqualificazione energetica eseguito sugli edifici è stabilito un importo massimo di detrazione che, a secondo dell'aliquota spettante, si trasforma in un limite massimo di spesa.

Norma istitutiva	Tipologia intervento	Importo massimo della detrazione	Limite di spesa con aliquota del 110%
Art. 1 co. 344 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013	Interventi di riqualificazione globale energetica degli edifici. Abbattimento dell'indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale di almeno il 20% rispetto ai valori tabellari.	100.000,00 euro	90.909,09 euro
Art. 1 co. 345 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013	Riduzione della trasmittanza termica delle pareti opache orizzontali o verticali, compresa la sostituzione di vetri e/o infissi.	60.000,00 euro	54.545,45 euro
Art. 1 co. 346 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013	Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda.	60.000,00 euro	54.545,45 euro
Art. 1 co. 347 della L. 296/2006 e art. 14 del DL 63/2013	Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaia a condensazione o pompa di calore ad alta efficienza energetica.	30.000,00 euro	27.272,72 euro

Norma istitutiva	Tipologia intervento	Importo massimo della detrazione	Limite di spesa con aliquota del 110%
Art. 4 co. 4 del DL 201/2011 (conv. L. 241/2011)	Sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria.	30.000,00 euro	27.272,72 euro
Art. 14 co. 2 lett. b) del DL 63/2013	Acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al DLgs. 311/2006.	60.000,00 euro	54.545,45 euro
Art. 14 co. 2-bis del DL 63/2013	Acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.	30.000,00 euro	27.272,72 euro
Art. 1 co. 88 della L. 208/2015	Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative, che garantiscono un funzionamento efficiente degli impianti, dotati di specifiche caratteristiche.	Nessun limite	65% della spesa sostenuta
Art. 1 co. 286 della L. 244/2007	Interventi di sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia.	30.000,00 euro	27.272,72 euro
Art. 14 co. 2 lett. b-bis) del DL 63/2013	Acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti.	100.000,00 euro	90.909,09 euro
Art. 14 co. 1 del DL 63/2013	Acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.	30.000,00 euro	27.272,72 euro
Art. 14 co. 2-quater del DL 63/2013	Interventi su parti comuni di edifici condominiali per i quali spetta la detrazione del 70% o 75%.	Non è previsto un limite massimo di detrazione, ma un ammontare complessivo delle spese pari a 40.000,00 euro.	
Art. 14 co. 2-quater.1 del DL 63/2013	Interventi su parti comuni di edifici condominiali per i quali spetta la detrazione dell'80% o 85%.	Non è previsto un limite massimo di detrazione, ma un ammontare complessivo delle spese pari a 136.000,00 euro.	

Ripartizione della detrazione per gli interventi "trainati"

Nella circ. 24/2020, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che anche per gli "altri" interventi di riqualificazione energetica ("trainati") la detrazione nella misura del 110% deve essere ripartita in cinque quote annuali di pari importo⁶⁸.

Ad esempio, il contribuente che nella propria villetta unifamiliare provvede al rifacimento del cappotto termico per 25.000,00 euro, sostituisce la caldaia e gli infissi per 10.000,00 euro, potrà beneficiare della detrazione di 38.500,00 euro (110% di 35.000,00 euro) che devono essere ripartiti in 5 quote annuali da 7.700,00 euro.

⁶⁸ Cfr. Zanetti E., Zeni A. "Superbonus sempre ripartito in cinque anni anche per gli interventi «trainati»", // *Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.8.2020.

3.4 IMMOBILI VINCOLATI - SUPERBONUS DEL 110% SENZA INTERVENTI "TRAINANTI"

Ai sensi del co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, anche se non viene congiuntamente eseguito uno degli interventi "trainanti", la detrazione del 110% viene estesa a tutti gli interventi volti alla riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (e quindi ai co. 344 - 349 dell'art. 1 della L. 296/2006) nei casi in cui:

- siano effettuati sugli immobili vincolati ai sensi del DLgs. 22.1.2004 n. 42;
- gli interventi "trainanti" (previsti dal co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020) siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali,

fermi restando i requisiti previsti al co. 3 dello stesso art. 119 riguardanti il miglioramento della classe energetica dell'edificio⁶⁹.

Pertanto, se l'edificio è vincolato o se il rifacimento dell'isolamento termico è vietato da regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali, il superbonus del 110% si applica comunque ai singoli interventi di riqualificazione energetica (come ad esempio la sostituzione degli infissi), purché sia certificato il miglioramento della classe energetica.

Si ricorda al riguardo che il superbonus del 110% non si applica alle unità immobiliari accatastate nelle categorie A/1, A/8 e A/9⁷⁰.

Ove gli interventi di riqualificazione energetica siano eseguiti sulle parti comuni di edifici condominiali vincolati, potrebbe sorgere il dubbio se il superbonus del 110% possa spettare anche ai condòmini che possiedono singole unità immobiliari accatastate in A/1.

In considerazione del fatto che il co. 15-*bis* dell'art. 119 in esame esclude dal superbonus le sole "unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9" e non anche i condòmini, seppur composti da unità in A/1, sembrerebbe che il superbonus del 110% possa competere per tutti gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle parti comuni di edifici vincolati⁷¹.

Vincolo su parte dell'immobile

Nella circ. 24/2020 (§ 2.2) è precisato che l'edificio deve essere sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal DLgs. 42/2004.

Ai fini delle imposte sui redditi, ma anche ai fini dell'IMU/ICI, la Corte di Cassazione⁷² ha riconosciuto l'applicazione del regime agevolato dei fabbricati storici o artistici anche quando il vincolo interessa soltanto una parte dell'edificio (ad esempio, la facciata o il portale d'ingresso).

In considerazione del fatto che la norma contenuta nel co. 2 dell'art. 119 in esame non fa distinzione di sorta con riguardo al fatto che l'interesse derivi dall'intero immobile o da una sua porzione ed unitamente alla precisazione dell'Amministrazione finanziaria, il superbonus dovrebbe spettare anche agli immobili vincolati soltanto parzialmente, anche in assenza di interventi "trainanti" ed alle condizioni richieste dalla norma.

⁶⁹ Si veda § 3.8.

⁷⁰ Si veda § 2.2.2.

⁷¹ In tal senso, Zanetti E., Zeni A. "Superbonus per tutti gli interventi su parti comuni di edifici vincolati", // *Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.8.2020.

⁷² Cass. 3.3.2016 n. 4244, Cass. 1.2024/2006 e Cass. 14.5.2010 n. 11794.

Requisito del miglioramento della classe energetica

Ai sensi del co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% sugli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e "trainati" spetta a condizione che gli interventi (oltre a rispettare, ciascuno, i requisiti tecnici di cui al DM "Requisiti" 6.8.2020) determinino, anche nel loro complesso, *"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 verso dall'esterno, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante"* produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata, *"prima e dopo l'intervento"*.

Per gli immobili "vincolati" ex DLgs. 42/2004 o di quelli che non possono essere oggetto degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" perché vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, i vincoli e le restrizioni edilizie potrebbero rendere in molti casi oggettivamente impossibile raggiungere l'obiettivo di un miglioramento di due classi energetiche.

Per questa ragione, l'inciso contenuto nel co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020 *"ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta"*, oltre al caso degli immobili in A3 menzionati dalla circ. 24/E/2020, potrebbe riguardare proprio quegli immobili che non possono oggettivamente migliorare la classe energetica perché soggetti a vincoli e restrizioni.

Dovrebbe quindi spettare il superbonus del 110% ove gli interventi di riqualificazione energetica consentano di ottenere il miglioramento "massimo possibile" di risparmio energetico (in questi casi, potrebbe accadere che venga confermata la classe di efficienza energetica antecedente agli interventi, ma con un avvicinamento alle soglie che determinano il passaggio alla classe superiore). Una diversa interpretazione potrebbe determinare l'inapplicabilità del superbonus alla generalità degli immobili "vincolati" o soggetti a "restrizioni edilizie".

Sul punto è auspicabile conoscere l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate.

3.5 AMBITO SOGGETTIVO DEL SUPERBONUS DEL 110% PER GLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Ai sensi dei co. 9 e 10 dell'art. 119 del DL 34/2020, per i lavori di riqualificazione energetica, l'aliquota del 110% si applica agli interventi effettuati:

- dai condomini;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 (si veda il successivo paragrafo);
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *"in house providing"* per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;

- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97;
- dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91;
- dalle associazioni di promozione sociale (APS) 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;
- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

3.5.1 Interventi effettuati dalle persone fisiche sulle unità immobiliari - Limite delle due unità immobiliari

Con riguardo agli interventi sulle singole unità immobiliari, la super detrazione del 110% spetta soltanto alle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

Ai sensi del co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020, tuttavia, per le persone fisiche e soltanto per gli interventi di riqualificazione energetica il superbonus compete limitatamente ad un numero massimo di 2 unità immobiliari, *"fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio"*.

Ciò vorrebbe dire che:

- gli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, su edifici unifamiliari e unità immobiliari di edifici plurifamiliari o condominiali, possono fruire della detrazione al 110% nel limite di due unità immobiliari;
- gli interventi agevolati effettuati da condòmini 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 riparto⁷³.

Una persona fisica che possiede quattro unità immobiliari in un condominio può beneficiare del superbonus per gli interventi eseguiti su due delle singole unità immobiliari, fermo restando che per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio condominiale la detrazione del 110% spetta per le spese sostenute relativamente a tutte e quattro le unità.

3.5.2 Edifici posseduti da un unico proprietario

Si veda quanto detto al § 2.1.1.

3.5.3 Immobili delle persone fisiche non abitazione principale

Rispetto al testo originario del DL 34/2020 viene eliminata la disposizione secondo cui il superbonus poteva spettare soltanto per gli interventi su edifici unifamiliari adibiti ad abitazione principale⁷⁴.

⁷³ In tal senso la circ. AIDC 31.8.2020 n. 16.

⁷⁴ Nella sua versione originaria il co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabiliva che *"le disposizioni conte-*

Ai sensi del co. 10 in esame, pertanto, da un'interpretazione letterale della norma, confermata dalla circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 1.2), la detrazione del 110% per gli interventi di riqualificazione energetica compete alle persone fisiche:

- per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio;
- per gli interventi effettuati su due singole unità immobiliari, a prescindere dalla loro destinazione ad abitazione principale^{75, 76}.

3.6 MOMENTO DI SOSTENIMENTO DELLE SPESE

Per fruire della detrazione del 110% per gli interventi di riqualificazione energetica le spese devono essere sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, a prescindere dalla data di effettuazione degli interventi⁷⁷.

Il superbonus consiste in una detrazione dall'imposta lorda che può essere fatta valere ai fini sia dell'IRPEF, sia ai fini dell'IRES (seppur limitatamente alle spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni di edifici residenziali in condominio⁷⁸).

3.6.1 Persone fisiche - Principio di cassa

Per imputare il sostenimento della spesa (cui consegue il diritto alla detrazione) ad un determinato periodo d'imposta, per le persone fisiche (compresi gli esercenti arti e professioni) rileva il principio di cassa, con conseguente diritto a detrarre il 110% delle spese il cui bonifico rechi data successiva all'1.7.2020, a prescindere dalla data di avvio dell'intervento cui i pagamenti si riferiscono⁷⁹.

3.6.2 Imprese individuali, società ed enti commerciali

Per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali vale il criterio di competenza, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

3.6.3 Condomini

In relazione agli interventi sulle parti comuni condominiali, rileva il momento di esecuzione del bonifico agevolato da parte dell'amministratore del condominio (nel caso di "condomini minimi" il pagamento può essere effettuato da uno dei condòmini), indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condòmino.

Ad esempio, se il bonifico eseguito dall'amministratore è successivo all'1.7.2020 è possibile beneficiare del superbonus anche se le rate sono state versate dal condòmino nel 2019.

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

⁷⁵ La limitazione delle due unità immobiliari per le persone fisiche non vale per il superbonus del 110% per gli interventi antisismici, l'installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo e gli "interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio". In tal senso, De Stefani L. "Proprietario unico persona fisica ammesso al superbonus", *Il Sole - 24 Ore*, 8.7.2020, p. 24.

⁷⁶ In tal senso, la risposta a interrogazione parlamentare 29.7.2020 n. 5-04432.

⁷⁷ Circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 4.

⁷⁸ In tal senso la circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 4.

⁷⁹ Tra gli altri, circ. Agenzia delle Entrate 29/2013 (§ 1.2), che conferma la validità dei criteri già indicati in passato nella circ. 36/2007 (§ 5) e circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2019 n. 13, p. 298.

3.6.4 Istituti autonomi case popolari (IACP)

Per gli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché per gli enti aventi le stesse finalità sociali il superbonus del 110% spettante per gli interventi di riqualificazione energetica è esteso anche alle spese sostenute dall'1.1.2022 al 30.6.2022⁸⁰.

L'estensione della detrazione al 110% al 30.6.2022 si applica anche ai condomini nei quali i predetti istituti o enti hanno la prevalenza della proprietà dell'immobile (da calcolare in base alla ripartizione millesimale)⁸¹.

Soggetto beneficiario del superbonus del 110% per gli interventi di riqualificazione energetica	Momento di sostenimento delle spese
Condomini Persone fisiche Cooperative di abitazione a proprietà indivisa ONLUS OdV APS Associazioni e società sportive dilettantistiche	Dall'1.7.2020 al 31.12.2021
IACP comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali, Istituiti nella forma di società	Dall'1.7.2020 al 30.6.2022

3.7 RIPARTIZIONE DELLA DETRAZIONE DEL 110%

Il "superbonus" del 110% deve essere ripartito tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo.

Anche per gli "altri" interventi di riqualificazione energetica ("trainati") per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% la detrazione deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo (circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 4).

3.8 MIGLIORAMENTO DELLA CLASSE ENERGETICA DELL'EDIFICIO

Per poter beneficiare dell'agevolazione maggiorata al 110%, gli interventi volti alla riqualificazione energetica dovranno rispettare dei requisiti tecnici minimi previsti dai decreti che devono essere emanati ai sensi del co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013.

Detti requisiti minimi devono consentire, nel loro complesso ed anche congiuntamente all'installazione di impianti solari fotovoltaici o all'installazione di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici⁸²:

- il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio condominiale, unifamiliare o della singola unità immobiliare funzionalmente indipendente con uno o più accessi autonomi situate all'interno di edifici plurifamiliari⁸³;

⁸⁰ Art. 119 co. 3-bis del DL 34/2020 inserito dalla legge di conversione (L. 77/2020).

⁸¹ In tal senso la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1).

⁸² Si tratta degli interventi di cui ai co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020. Si veda § 5.

⁸³ Sono edifici plurifamiliari quelli che "siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno" (es. le villette a schiera).

- ovvero (ove non sia possibile il miglioramento di due classi energetiche) il conseguimento della classe energetica più alta.

Il conseguimento della classe energetica richiesta per beneficiare del superbonus deve essere dimostrata mediante l'attestato di prestazione energetica (APE) di cui all'art. 6 del DLgs. 192/2005, prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Nella circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, l'inciso "ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta" è stato affrontato con riguardo al caso dell'immobile già nella penultima classe A3 che può evidentemente salire al massimo di una classe (A4).

Questo inciso è però da considerarsi assai più pregnante e dovrebbe riferirsi ai casi in cui sussistano delle impossibilità oggettive, dal punto di vista edilizio, a effettuare sull'immobile un insieme di interventi che siano idonei a consentire il raggiungimento del significativo miglioramento di ben due classi energetiche.

È il caso ad esempio degli immobili "vincolati" ex DLgs. 42/2004, o di quelli che non possono essere oggetto degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" perché vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali⁸⁴.

3.9 ASSEVERAZIONE PER GLI INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA CON SUPERBONUS DEL 110%

Ai fini della fruizione diretta in dichiarazione della detrazione del 110%⁸⁵ e per poter optare per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi di riqualificazione energetica è necessario ottenere l'asseverazione da parte dei tecnici abilitati ai sensi del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, così come modificato in sede di conversione⁸⁶.

3.10 ESERCIZIO DI IMPIANTI DA PARTE DI COMUNITÀ ENERGETICHE RINNOVABILI COSTITUITE IN FORMA DI ENTI NON COMMERCIALI O DA PARTE DI CONDOMINI

Ai sensi del co. 16-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, introdotto in sede di conversione, l'esercizio di impianti fino a 200 kW da parte di comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomini che aderiscono alle configurazioni di cui all'art. 42-*bis* del DL 162/2019 non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale.

Per gli impianti a fonte rinnovabile gestiti da soggetti che aderiscono alle configurazioni di cui all'art. 42-*bis* del DL 162/2019, la detrazione prevista dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR si applica:

- fino alla soglia di 200 kW;
- per un ammontare complessivo di spesa non superiore a 96.000,00 euro.

⁸⁴ Si veda quanto detto al § 3.4.

⁸⁵ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 8.2.

⁸⁶ Si veda § 7.2.3.

3.11 COMUNICAZIONE ALL'ENEA

Con riguardo agli interventi di riqualificazione energetica, deve essere trasmessa comunicazione all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori⁸⁷.

All'ENEA dovrà essere trasmessa anche l'asseverazione prevista dai co. 13 e 13-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020⁸⁸.

4 INTERVENTI ANTISISMICI - ALIQUOTA DEL 110%

Per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021, è elevata al 110% l'aliquota delle detrazioni spettanti per gli interventi di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies*⁸⁹ dell'art. 16 del DL 63/2013 (art. 119 co. 4 del DL 34/2020).

Si tratta degli interventi che permettono di beneficiare del c.d. "sismabonus"⁹⁰.

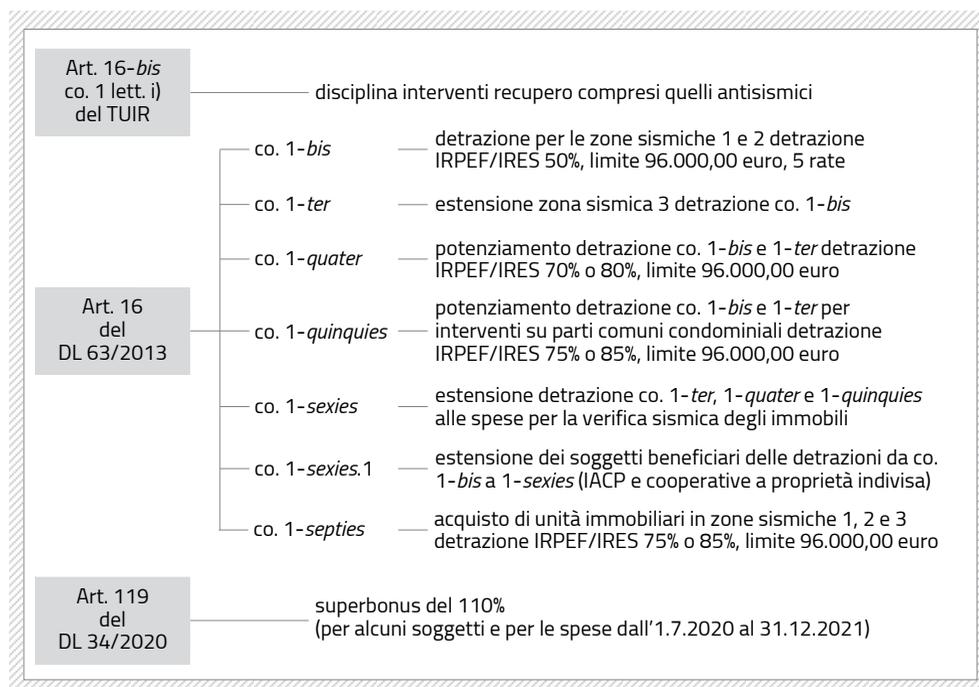


Fig. 4 - Quadro normativo per gli interventi antisismici

Tipologie di interventi con detrazione del 110%

Per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021 è elevata al 110%, quindi, la detrazione per:

⁸⁷ Cfr. anche DM 6.8.2020 (decreto "Requisiti").

⁸⁸ Si veda § 7.2.

⁸⁹ Per un approfondimento si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Interventi antisismici e c.d. «Sismabonus»", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

⁹⁰ Per un approfondimento si veda l'analisi a cura di Zeni A. "Interventi antisismici e c.d. «Sismabonus»", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it.

- gli interventi di adozione di misure antisismiche⁹¹ 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 (art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR):
 - su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) e nella zona sismica 3, di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274;
 - le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo l'1.1.2017;
 - che riguardano costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive (co. 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 16 del DL 63/2013).

Per questi interventi e per le spese sostenute fino al 30.6.2020, la detrazione era del 50%, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000,00 euro per unità immobiliare e doveva essere ripartita in 5 quote annuali;

- gli interventi di cui sopra dai quali derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore. Ai sensi dei co. 1-*quater* e 1-*quinquies* dell'art. 16 del DL 63/2013, per le spese sostenute fino al 30.6.2020, l'aliquota della detrazione era del:
 - 70% nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore (la detrazione aumenta al 75% se i lavori sono realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali);
 - 80% nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori (la detrazione aumenta all'85% se i lavori sono realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali).

Anche per questi interventi le detrazioni spettano su un ammontare massimo di spesa pari a 96.000,00 euro per ogni unità immobiliare e devono essere obbligatoriamente ripartite in 5 quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi⁹²;

- gli acquisti di unità immobiliari ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'OPCM 28.4.2006 n. 3519 che consentono di beneficiare del c.d. "sismabonus acquisti" di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013. Questa particolare fattispecie prevede che qualora gli interventi di cui al co. 1-*quater* dello stesso art. 16 del DL 63/2013 siano realizzati nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3 da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente (ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento) e che provvedano entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori alla successiva alienazione dell'immobile, all'acquirente delle unità immobiliari spetti la detrazione IRPEF/IRES nella misura del:
 - 75% nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;

⁹¹ Comprese le spese effettuate per la classificazione e la verifica sismica degli immobili ex art. 16 co. 1-*sexies* del DL 63/2013.

⁹² Ris. Agenzia delle Entrate 29.11.2017 n. 147.

- 85% nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

La detrazione, inoltre, è calcolata sul prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita, spetta entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000,00 euro per ciascuna unità immobiliare ed è ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

Norma di riferimento	Tipologia di intervento	Momento di sostenimento delle spese e misura della detrazione	Necessaria riduzione della classe di rischio
Co. 1- <i>bis</i> e 1- <i>ter</i> dell'art. 16 del DL 63/2013	Interventi di adozione di misure antisismiche: <ul style="list-style-type: none"> • in zone sismiche 1, 2 e 3, • con procedure autorizzatorie iniziate dopo l'1.1.2017, • su abitazioni e immobili produttivi. 	Fino al 30.6.2020 → 50% Dall'1.7.2020 al 31.12.2021 → 110%	No
Co. 1- <i>quater</i> dell'art. 16 del DL 63/2013	Interventi di cui sopra (co. 1- <i>bis</i> e 1- <i>ter</i> dell'art. 16 del DL 63/2013) con riduzione di una classe di rischio.	Fino al 30.6.2020 → 70% (riduzione di una classe di rischio) o 80% (riduzione di due classi di rischio) Dall'1.7.2020 al 31.12.2021 → 110%	Sì (almeno di una)
Co. 1- <i>quinqies</i> dell'art. 16 del DL 63/2013	Interventi di cui sopra (co. 1- <i>bis</i> e 1- <i>ter</i> dell'art. 16 del DL 63/2013) realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, con riduzione di una classe di rischio.	Fino al 30.6.2020 → 75% (riduzione di una classe di rischio) o 85% (riduzione di due classi di rischio) Dall'1.7.2020 al 31.12.2021 → 110%	Sì (almeno di una)
Co. 1- <i>septies</i> dell'art. 16 del DL 63/2013 (c.d. "sismabonus acquisti")	Interventi di cui al co. 1- <i>quater</i> dello stesso art. 16 del DL 63/2013 realizzati: <ul style="list-style-type: none"> • nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3, • da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, che provvedano entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori alla successiva alienazione dell'immobile. Detrazione IRPEF/IRES all'acquirente delle unità immobiliari.	Fino al 30.6.2020 → 75% (riduzione di una classe di rischio) o 85% (riduzione di due classi di rischio) Dall'1.7.2020 al 31.12.2021 → 110%	Sì (almeno di una)

Si osservi che, ove siano realizzati interventi antisismici di cui ai co. 1-*bis* e 1-*ter* dell'art. 16 del DL 63/2013 la norma non prevede un miglioramento della classe di rischio sismico, motivo per cui, per le spese sostenute dall'1.7.2020 la misura della detrazione è elevata al 110% a prescindere che dall'esecuzione dei lavori si determini o meno un miglioramento della classe di rischio⁹³.

Se fino al 30 giugno le detrazioni spettanti per gli interventi antisismici erano parametrate alla riduzione della classe di rischio degli edifici, dal 1° luglio tutti gli interventi contemplati dai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 sono premiati indifferentemente con l'aliquota di detrazione del 110%, a prescindere dalla classe di rischio sismico che si è ottenuta a seguito dei lavori⁹⁴.

Sistemi di monitoraggio strutturale continuo

Il co. 4-*bis* dell'art. 119 in esame, introdotto in sede di conversione, stabilisce che la detrazione del 110% spetta anche per:

- la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici,
- a condizione che sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013,
- nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla legislazione vigente per i medesimi interventi.

4.1 SOGGETTI BENEFICIARI DEL SISMABONUS DEL 110%

Anche con riguardo agli interventi antisismici, l'aliquota del 110% spetta per gli interventi effettuati:

- dai condomini⁹⁵;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa⁹⁶;
- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97;
- dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91;
- dalle associazioni di promozione sociale (APS) 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;

⁹³ Come osservato da Latour G. "Sismabonus sugli interventi anche senza migliorare la classe", *Il Sole - 24 Ore*, 10.7.2020, p. 28, infatti, "la classificazione sismica diventa irrilevante ai fini fiscali" ed "il 110% archivia, infatti, il modello degli incentivi parametrati ai salti di classe nella sicurezza complessiva dell'edificio (introdotto dal vecchio sismabonus), per preferire un modello piatto, che premia allo stesso modo tutte le operazioni di messa in sicurezza antisismica". Cfr. Poggiani F.G. "I 110% anche alle Onlus", *Italia Oggi*, 16.7.2020, p. 31.

⁹⁴ Si veda Zeni A. "Sismabonus al 110% anche senza miglioramento della classe di rischio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.7.2020.

⁹⁵ Si veda § 2.2.1.

⁹⁶ Si veda § 2.1.

- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Assenza del limite delle due unità immobiliari per gli interventi sulle singole unità immobiliari

Per gli interventi antisismici non si applica il limite delle due unità immobiliari previsto dal co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 (il limite riguarda infatti soltanto gli interventi di riqualificazione energetica⁹⁷).

Di conseguenza, gli interventi antisismici possono essere effettuati su tutte le unità abitative, anche in numero superiore alle due unità; l'unico requisito richiesto per poter fruire dell'agevolazione (anche nella versione superbonus) è che le unità si trovino nelle zone sismiche 1, 2 e 3.

Superbonus del 110% per gli acquirenti delle unità immobiliari (c.d. "sismabonus acquisti")

La disposizione contenuta nel co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 che definisce l'ambito soggettivo della detrazione nella misura del 110% (c.d. "superbonus") impatta inevitabilmente anche sui soggetti beneficiari del c.d. "sismabonus acquisti" previsto dal co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Detta norma stabilisce che qualora gli interventi antisismici di cui al co. 1-*quater* dello stesso art. 16 siano realizzati nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'OPCM 28.4.2006 n. 3519, da parte di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente (ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento), agli acquirenti delle unità immobiliari spetta la detrazione fiscale del 75% o dell'85% a seconda che dagli interventi il rischio sismico sia stato ridotto di una o di due classi.

Per le spese sostenute dall'1.7.2020, invece, spetta la detrazione con aliquota del 110% ove gli acquirenti delle unità immobiliari siano quelli delineati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020.

In altre parole, il superbonus del 110% dovrebbe spettare soltanto agli acquirenti che siano persone fisiche (al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari), IACP comunque denominati nonché enti con le stesse finalità sociali, cooperative di abitazione a proprietà indivisa, enti del Terzo settore (ONLUS, OdV e APS) e associazioni e società sportive dilettantistiche (per i soli casi in cui gli immobili siano adibiti a spogliatoi).

Nel caso in cui gli acquirenti delle unità immobiliari siano titolari di reddito d'impresa, invece, anche con riguardo alle spese sostenute dall'1.7.2020 dovrebbero spettare le detrazioni nella misura "ordinaria" del 75% o dell'85%. In questo caso, si ricorda, al fine della spettanza dell'agevolazione per le imprese acquirenti le unità immobiliari acquistate possono indifferentemente essere destinate ad immobili strumentali, immobili merce o immobili patrimonio (ris. Agenzia delle Entrate 25.6.2020 n. 34 e 12.3.2018 n. 22 e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 14.7.2020 n. 213).

⁹⁷ Si veda § 3.5.1.

In relazione a questa particolare fattispecie agevolata prevista dal co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, i vantaggi fiscali sono molteplici:

- da un lato, in capo all'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, in generale, le imprese che sostengono spese per interventi agevolati (ecobonus ai sensi dell'art. 1 co. 344 - 347 della L. 296/2006 e dell'art. 14 del DL 63/2013 o sismabonus di cui all'art. 16 del DL 63/2013) cumulano i vantaggi fiscali legati alla detrazione d'imposta (IRPEF o IRES che può variare dal 50% al 65% o potenzialmente per gli interventi sulle parti comuni condominiali fino all'85%) con quelli legati alla deduzione dei costi sostenuti in sede di determinazione del reddito d'impresa (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13.5.2011 n. 20, § 3.4^{98,99});
- da altro lato, in capo al soggetto acquirente dell'unità immobiliare.

4.2 TIPOLOGIE DI IMMOBILI AGEVOLATI AL 110%

Il co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 in esame stabilisce testualmente che *"Per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, l'aliquota delle detrazioni spettanti è elevata al 110 per cento per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021"*.

Dall'interpretazione letterale della norma, quindi, si evince che se le spese sono sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021 le detrazioni previste dai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (sismabonus) sono elevate al 110%, mantenendo invariate tutte le altre disposizioni.

Requisito della residenzialità - Posizione dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, nella circ. 24/2020 (§ 2) restringe l'ambito oggettivo del superbonus del 110% ai soli immobili residenziali (siano essi condomini, edifici unifamiliari o plurifamiliari, o singole unità immobiliari)¹⁰⁰.

La posizione restrittiva assunta dall'Amministrazione finanziaria non può essere condivisa in considerazione del fatto che la norma contenuta nell'art. 119 non pone alcuna limitazione al riguardo¹⁰¹.

4.3 CESSIONE DELLA DETRAZIONE ALL'IMPRESA DI ASSICURAZIONE - DETRAZIONE DEL 90% PER LA POLIZZA STIPULATA

Nel caso in cui siano stati eseguiti gli interventi antisismici di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 e la detrazione nella misura del 110% sia stata ceduta ad un'impresa di assicurazione con la quale viene contestualmente stipulata una polizza

⁹⁸ Si veda anche Zeni A. "Duplice beneficio per imprese e professionisti per il bonus facciate", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.3.2020.

⁹⁹ Per gli immobili in proprietà, ad esempio, sotto forma delle quote di ammortamento calcolate sul costo dell'immobilizzazione. Si veda anche Zeni A. "Risparmio energetico, duplice vantaggio fiscale per le imprese", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.10.2013.

¹⁰⁰ Si veda § 2.2.1.

¹⁰¹ Zanetti E. "Superbonus, distinzione senza fondamento tra condomini residenziali e non", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.8.2020.

che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione IRPEF prevista nell'art. 15 co. 1 lett. f-*bis*) del TUIR, spetta nella misura del 90%.

La citata lett. f-*bis*), inserita dall'art. 1 co. 768, L. 27.12.2017 n. 205, consente di beneficiare della detrazione IRPEF del 19% per le polizze stipulate a decorrere dall'1.1.2018¹⁰², aventi come oggetto il rischio di eventi calamitosi relativamente a unità immobiliari a uso abitativo.

La detrazione per i premi assicurativi non può essere "ceduta" in quanto l'art. 121 del DL 34/2020 non lo prevede.

L'impresa di assicurazione, quindi:

- può acquisire il credito corrispondente al sismabonus;
- non può acquisire il credito corrispondente alla detrazione spettante per il premio assicurativo.

4.4 IMMOBILI IN ZONA SISMICA 4 - ESCLUSIONE

La detrazione nella misura del 110% prevista per il c.d. "sismabonus" e la disposizione che prevedere l'agevolazione elevata al 90% sulle polizze stipulate con assicurazioni alle quali è ceduto il "superbonus" non si applicano agli edifici ubicati in zona sismica 4 di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274.

4.5 ASSEVERAZIONE PER GLI INTERVENTI ANTISISMICI CON SUPERBONUS DEL 110%

Ai fini della detrazione del 110% e per poter optare per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo per gli interventi antisismici è necessario ottenere l'asseverazione da parte dei tecnici abilitati ai sensi del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, così come modificato in sede di conversione¹⁰³.

5 IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI - ALIQUOTA DEL 110%

Ai sensi del co. 5 dell'art. 119 del DL 34/2020, la detrazione prevista dall'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR per gli interventi di recupero edilizio spetta nella misura del 110% per:

- l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ai sensi dell'art. 1 co. 1 lett. a), b), c) e d) del DPR 412/93;
- le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021,

se è stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica o antisismici che consentono di beneficiare della detrazione al 110% (in altre parole uno degli interventi di cui ai co. 1 o 4 dell'art. 119 del DL 34/2020) e se l'energia non auto-consumata è ceduta al GSE.

5.1 SOGGETTI BENEFICIARI DELLA DETRAZIONE DEL 110%

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, l'aliquota nella misura del 110% spetta per i suddetti interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici effettuati:

¹⁰² Art. 1 co. 770 della L. 27.12.2017 n. 205, pubblicata sulla G.U. 29.12.2017 n. 302, S.O. n. 62.

¹⁰³ Si veda § 7.2.1.

- dai condomini;
- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa¹⁰⁴;
- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97;
- dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91;
- dalle associazioni di promozione sociale (APS) 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;
- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Considerato che la detrazione prevista dall'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR per gli interventi di recupero edilizio riguarda soltanto i soggetti IRPEF, potrebbe sorgere il dubbio se il superbonus previsto per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici quali interventi "trainati" possa applicarsi anche ai soggetti IRES.

Al riguardo, si dovrebbe applicare il disposto contenuto nel co. 9 citato unitamente ai chiarimenti contenuti nella circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 1.2) secondo cui, per gli interventi che riguardano le parti comuni degli edifici condominiali il superbonus del 110% spetta a tutti i condòmini che partecipano alla ripartizione delle spese, compresi i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, a prescindere dalla circostanza che gli immobili posseduti o detenuti siano immobili strumentali alle attività di impresa o arti e professioni ovvero unità immobiliari che costituiscono l'oggetto delle attività stesse ovvero beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

Sulla questione, tuttavia, sarebbe opportuna una precisazione ufficiale.

5.2 LIMITE DI SPESA DETRAIBILE

In questi casi il superbonus del 110%:

- spetta fino ad un ammontare complessivo delle spese non superiore a 48.000,00 euro e comunque nel limite di spesa di 2.400,00 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico (il limite è ridotto ad 1.600,00 euro per ogni kW di potenza nominale se sono eseguiti interventi di cui alle lett. d), e) ed f) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001 che consistono, rispettivamente, in interventi di ristrutturazione edilizia, interventi di nuova costruzione e interventi di ristrutturazione edilizia);
- deve essere ripartito tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo.

Il co. 16-*ter* dell'art. 119 del DL 34/2020, introdotto in sede di conversione, inoltre, stabilisce che l'aliquota del 110% si applica alla quota di spesa corrispondente alla potenza massima di 20 kW e per la quota di spesa corrispondente alla potenza eccedente 20 kW

¹⁰⁴ Si veda § 2.1.

spetta la detrazione del 50% stabilita dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR, nel limite massimo di spesa complessivo di 96.000,00 euro riferito all'intero impianto.

Limite sulla singola unità immobiliare

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.2) ha precisato che il limite di 48.000,00 euro è riferito:

- cumulativamente per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti;
- alla singola unità immobiliare.

5.3 INSTALLAZIONE DI SISTEMI DI ACCUMULO INTEGRATI NEGLI IMPIANTI SOLARI FOTOVOLTAICI

La detrazione del 110% è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati ai sensi dell'art. 119 co. 5 del DL 34/2020, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo e comunque nel limite di spesa di 1.000,00 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo.

5.4 CESSIONE DELL'ENERGIA AL GSE ED INCUMULABILITÀ DELLA DETRAZIONE

Ai sensi del co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, la fruizione della maggiore aliquota è subordinata alla cessione in favore del GSE¹⁰⁵ dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'art. 42-*bis* del DL 30.12.2019 n. 162.

I limiti e le modalità relativi all'utilizzo e alla valorizzazione dell'energia prodotta da impianti incentivati ai sensi sono definiti dal co. 9 del menzionato art. 42-*bis*.

La detrazione del 110%, inoltre, non è cumulabile con 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.

6 COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI - ALIQUOTA DEL 110%

Nel caso in cui sia stato eseguito congiuntamente uno degli interventi di riqualificazione energetica¹⁰⁶ che consente di beneficiare del "superbonus" del 110%, per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, la detrazione di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013, spetta nella misura del 110% (art. 119 co. 8 del DL 34/2020).

L'agevolazione deve essere in questo caso ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

¹⁰⁵ Con le modalità di cui all'art. 13 co. 3 del DLgs. 387/2003.

¹⁰⁶ Si veda § 3.

Norma di riferimento	Intervento	Detrazione spettante
Art. 16-ter ¹⁰⁷ del DL 63/2013	<p>Spese per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica</p> <p>Spetta una detrazione IRPEF/IRES¹⁰⁸ del 50% per:</p> <ul style="list-style-type: none"> le spese documentate sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021; relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza aggiuntiva fino ad un massimo di 7 kW. <p>La detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo.</p>	<p>50% per le spese sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021</p> <p>Importo massimo detraibile 3.000 euro</p>
Art. 119 co. 8 del DL 34/2020	<p>Installazione di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici, congiuntamente ad un intervento di riqualificazione energetica "trainante" che beneficia del c.d. "superbonus"</p> <p>La detrazione deve essere ripartita tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo.</p>	<p>110% per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021</p> <p>Importo massimo detraibile 3.000 euro</p>

Anche in questo caso, l'aliquota maggiorata del 110% compete per le spese sostenute dall'1.7.2020 al 31.12.2021 e per i soli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari, dagli IACP comunque denominati, dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, dagli enti del Terzo settore e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche¹⁰⁹.

Limite di spesa detraibile

Il limite massimo delle spese detraibili pari a 3.000,00 euro previsto dall'art. 16-ter del DL 63/2013, si estende anche nel caso in cui spetti il superbonus del 110%¹¹⁰ ed è:

- annuale;
- riferito a ciascun intervento di acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica.

Se la spesa è sostenuta da più contribuenti, nel limite massimo di spesa di 3.000,00 euro, la stessa deve essere ripartita tra gli aventi diritto in base al costo sostenuto da ciascuno.

Il predetto limite, inoltre, è riferito a ciascun contribuente e costituisce, pertanto, l'ammontare massimo di spesa ammesso alla detrazione anche 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.

Esecuzione congiunta degli interventi

La circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§2.2) definisce anche questa tipologia di interventi come "trainati" in considerazione del fatto che la detrazione del 110% spetta sol-

¹⁰⁷ Articolo inserito dall'art. 1 co. 1039 della L. 30.12.2018 n. 145.

¹⁰⁸ Ris. Agenzia delle Entrate 28.2.2019 n. 32 e circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 8.

¹⁰⁹ Si veda § 2.1.

¹¹⁰ In tal senso, la circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 2.2.3).

tanto se è stato congiuntamente¹¹¹ eseguito uno degli interventi “trainanti” di riqualificazione energetica (isolamento termico o sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti).

Nel loro complesso, l’esecuzione di detti interventi deve consentire:

- il miglioramento di due classi energetiche dell’edificio,
- oppure il conseguimento della classe energetica più alta.

Oltre al miglioramento della classe energetica dell’edificio, l’Agenzia aggiunge che la maggiore aliquota si applica “a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi”.

7 CESSIONE DELLA DETRAZIONE E SCONTO SUL CORRISPETTIVO

L’art. 121 del DL 34/2020 prevede che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per determinati interventi¹¹² possono optare, in luogo dell’utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

- per il c.d. “sconto sul corrispettivo”. Si tratta di 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, d’intesa con i fornitori stessi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d’imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- per la cessione della detrazione. In questo caso, l’importo corrispondente alla detrazione spettante si trasforma in un credito d’imposta in capo al cessionario (che può essere anche un istituto di credito o altri intermediari finanziari¹¹³). Quest’ultimo può, a sua volta, cedere il credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. Questa tipologia di cessione può essere esercitata anche per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021. L’opzione si riferisce a tutte le rate residue ed è irrevocabile¹¹⁴.

Provvedimento attuativo

Le modalità attuative delle disposizioni contenute nell’art. 121 del DL 34/2020, comprese quelle relative all’esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dall’art. 3 co. 3 del DPR 2.7.98 n. 322, sono state definite dal provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847.

Opzione in relazione allo stato di avanzamento dei lavori

Il co. 1-*bis* dell’art. 121 introdotto in sede di conversione prevede che l’opzione di cui so-

¹¹¹ Si veda § 3.3.1.

¹¹² Si veda § 7.1.

¹¹³ Provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847.

¹¹⁴ Provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847.

pra (cessione o sconto) possa essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori¹¹⁵.

Testualmente, il co. 1-bis in argomento prevede che *“L’opzione di cui al comma 1 può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori.”*, mentre il co. 1 stabilisce che *“I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare (...)”*. Di conseguenza, la possibilità di esercitare l’opzione per ciascun SAL riguarda tutti gli interventi elencati al successivo § 7.1.

Per gli interventi di cui all’art. 119 del DL 34/2020, ovverosia per gli interventi che consentono di beneficiare del superbonus del 110%, tuttavia, ai fini dell’opzione per la cessione della detrazione o lo sconto in fattura:

- gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo¹¹⁶;
- ciascun SAL deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

In generale, dalla lettura della norma sembrerebbe quindi che nel caso si intenda optare per la cessione/sconto in fattura della detrazione relativa agli interventi di recupero edilizio, riqualificazione energetica e rifacimento della facciata degli edifici in misure diverse dal 110% (es. 50% per il recupero, 50% o 65% per l’ecobonus e 90% per il *bonus* facciate) non vi siano limiti al numero di SAL, né vi siano percentuali di avanzamento cui riferirsi.

Opzione per lo “sconto sul corrispettivo” - Cronistoria normativa

Si ricorda che, in assenza delle disposizioni introdotte dall’art. 121 del DL 34/2020, in relazione all’opzione per lo “sconto sul corrispettivo”:

- con riguardo agli interventi di riqualificazione energetica l’opzione avrebbe potuto essere esercitata, per le spese sostenute dall’1.1.2020 (si tratterebbe, quindi, della disciplina “a regime”), limitatamente a quegli interventi rientranti tra quelli *“di ristrutturazione importante di primo livello di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 15 luglio 2015, recante adeguamento del decreto del Ministro dello sviluppo economico, 26 giugno 2009 - Linee guida nazionali per la certificazione energetica, per le parti comuni di edifici condominiali, con un importo dei lavori pari o superiore a 200.000 euro”* (art. 14 co. 3.1 del DL 63/2013, come modificato dall’art. 1 co. 70 della L. 160/2019);
- con riguardo agli interventi antisismici, dall’1.1.2020 non si sarebbe più potuto optare per lo sconto in fattura (l’art. 10 co. 2 del DL 34/2019 e di conseguenza il co. 1-octies dell’art. 16 del DL 63/2013 è stato soppresso dall’art. 1 co. 176 della legge di bilancio 2020).

Relativamente alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021, invece, l’art. 121 del DL 34/2020 attribuisce, ai soggetti beneficiari, la possibilità di optare per l’applicazione da

¹¹⁵ Prima quindi della fine dei lavori come evidenziato da Latour G. *“Cessione del credito a stato di avanzamento lavori”*, *Il Sole - 24 Ore*, 7.7.2020, p. 26.

¹¹⁶ Nella pratica, il credito fiscale diventerà cedibile in tre blocchi: due stati di avanzamento lavori e un saldo, alla chiusura dell’intervento. Latour G. *“Cessione del credito a stato di avanzamento lavori”*, *Il Sole - 24 Ore*, 7.7.2020, p. 26.

parte del fornitore di uno “sconto sul corrispettivo” in fattura, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, con riguardo alla generalità delle detrazioni “edilizie” IRPEF e IRPEF/IRES.

In caso di opzione per lo “sconto sul corrispettivo” si evidenzia che, a differenza della previgente disciplina¹¹⁷, è significativamente ampliato il novero dei soggetti cui il fornitore può successivamente cedere il credito d’imposta a qualsiasi soggetto terzo, ivi compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari.

Interventi sulle parti comuni condominiali - Scelta del singolo condòmino

La circ. Agenzia delle Entrate 24/2020 (§ 7) ha precisato che i soggetti che sostengono le spese per interventi realizzati sul medesimo immobile possono decidere se fruire della detrazione direttamente oppure esercitare le opzioni, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri¹¹⁸.

Per gli interventi sulle parti comuni condominiali, quindi, anche per il superbonus ogni singolo condòmino potrà scegliere autonomamente¹¹⁹.

Sconto sul corrispettivo d’intesa con il fornitore

L’opzione per lo sconto in fattura è esercitata dal contribuente che sostiene le spese “di intesa con il fornitore”.

Tale intesa rientra nelle ordinarie dinamiche dei rapporti contrattuali e delle pratiche commerciali. Il fornitore, peraltro, può applicare anche uno sconto “parziale” (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 325).

In questo caso, per la spesa rimasta a carico del contribuente è possibile:

- fruire della detrazione in dichiarazione;
- oppure optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari.

7.1 TIPOLOGIE DI INTERVENTI AGEVOLATI “CEDIBILI”

In deroga alle disposizioni contenute negli artt. 14 e 16 del DL 63/2013¹²⁰, la possibilità di cedere la detrazione fiscale o di optare per lo sconto sul corrispettivo riguarda gli interventi¹²¹ di:

¹¹⁷ In precedenza era possibile cedere il credito relativo alla detrazione spettante soltanto ai propri fornitori (anche indiretti) di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi e ferma restando, in ogni caso, il divieto di cederlo ad istituti di credito e ad altri intermediari finanziari.

¹¹⁸ In tal senso si è espressa l’Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 1.9.2020 n. 294 con riguardo al c.d. “bonus facciate” previsto dai co. 219 - 223 dell’art. 1 della L. 160/2019. Cfr. Zeni A. “La scelta tra bonus facciate o ecobonus è del singolo condòmino”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.9.2020.

¹¹⁹ Cfr. Zanetti E. “Tocca al condominio comunicare l’opzione per lo sconto o la cessione del credito”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.9.2020 e Zanetti E. “Sconto o cessione del bonus su base individuale anche per i lavori condominiali”, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 31.8.2020.

¹²⁰ Più precisamente “in deroga all’articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all’articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63”.

¹²¹ Cfr. Poggiani F.G. “Detrazioni, la cessione è ampia”, *Italia Oggi*, 14.5.2020.

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. a) e b) del TUIR. Si tratta degli interventi:
 - di cui alle lett. a), b), c) e d) dell'art. 3 del DPR 380/2001 (Testo unico edilizia), effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'art. 1117 c.c., ossia degli interventi effettuati su tutte le parti comuni degli edifici residenziali di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
 - di cui alle lett. b), c) e d) dell'art. 3 del DPR 380/2001, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze. Si tratta delle spese sostenute per interventi effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia;
- efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 1 e 2 del DL 34/2020;
- adozione di misure antisismiche di cui all'art. 16 co. 1-*bis* - 1-*septies* del DL 63/2013, compresi quelli per i quali compete la detrazione del 110% di cui all'art. 119 co. 4 del DL 34/2020;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'art. 1 co. 219 e 220 della L. 160/2019 (c.d. "bonus facciate")¹²²;
- installazione di impianti solari fotovoltaici di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione nella misura del 110% ai sensi dell'art. 119 co. 8 del DL 34/2020.

Le disposizioni contenute nell'art. 121 del decreto "Rilancio" in commento e nel provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 non contengono limitazioni alla possibilità di cedere le detrazioni fiscali derivanti dai sopraelencati interventi.

Di conseguenza, la possibilità di optare per la cessione della relativa detrazione o per lo sconto sul corrispettivo riguarda la generalità dei i soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali previste dalla norma contenuta nel co. 2 dell'art. 121 del DL 34/2020 (quindi, anche i soggetti IRES beneficiari del c.d. "ecobonus" o i soggetti IRES beneficiari del c.d. "bonus facciate", siano essi società di persone o società di capitali).

7.2 REQUISITI PER L'ESERCIZIO DELL'OPZIONE PER IL SUPERBONUS DEL 110%

Ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto in alternativa alla fruizione diretta della detrazione del 110% è richiesta:

- l'asseverazione da parte dei tecnici abilitati per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici;
- il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione.

¹²² Si veda la voce "Bonus facciate", *Guide Eutekne*.

7.2.1 Asseverazione per gli interventi di riqualificazione energetica e antisismici

Ai sensi del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, ai fini della detrazione del 110% e per poter optare per la cessione della detrazione o per lo sconto sul corrispettivo ai sensi del successivo art. 121:

- per gli interventi di riqualificazione energetica di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, i tecnici abilitati devono asseverare:
 - il rispetto dei requisiti previsti dai decreti attuativi emanati ai sensi del co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013;
 - la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.
Una copia dell'asseverazione viene trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'ENEA secondo le modalità stabilite con il DM 3.8.2020 (c.d. decreto "Asseverazioni");
- per gli interventi antisismici di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, l'efficacia degli stessi deve essere asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, e iscritti agli Ordini o ai Collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni di cui al DM 28.2.2017 n. 58. I professionisti incaricati attestano, altresì, la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Ai sensi della lett. b) dell'art. 119 co. 13 del DL 34/2020 è stabilito che *"Il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11 verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati"*.

Il co. 13-bis dell'art. 119 del DL 34/2020¹²³, inserito in sede di conversione, inoltre, stabilisce che l'asseverazione di cui sopra:

- è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti di cui all'art. 121¹²⁴;
- rilasciata dal tecnico abilitato, deve attestare i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione (l'asseverazione può essere sostituita da un'analoga dichiarazione resa dal direttore dei lavori nell'ambito della dichiarazione di conformità al progetto delle opere realizzate DM 6.8.2020).

Per l'asseverazione della congruità delle spese si deve far riferimento alle disposizioni del DM 6.8.2020 (c.d. decreto "Requisiti"), emanato ai sensi del co. 13 lett. a) dell'art. 119 del DL 34/2020¹²⁵ per gli interventi di riqualificazione energetica.

Asseverazioni infedeli - Sanzione applicabile e obblighi assicurativi

Ai sensi del co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020, ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato¹²⁶, i soggetti che rilasciano le attestazioni e le asseverazioni, inoltre:

¹²³ Cfr. provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 2.2).

¹²⁴ Si veda § 7.

¹²⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.2) e provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847.

¹²⁶ Si applicano le disposizioni della L. 24.11.81 n. 689 e l'organo addetto al controllo sull'osservanza della

- incorrono in una sanzione amministrativa da 2.000,00 a 15.000,00 euro per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa¹²⁷;
- devono stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a di 500.000,00 euro.

La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio.

Spese per le asseverazioni detraibili

Le spese sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni richieste e per il rilascio del visto di conformità sono detraibili nella misura del 110% ove riguardino gli interventi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020.

7.2.2 Visto di conformità per gli interventi con detrazione del 110%

Nel caso siano stati effettuati gli interventi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020 che consentono di fruire della detrazione del 110%, ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura, il contribuente deve richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Dall'interpretazione letterale della norma contenuta nel solo co. 11¹²⁸ dell'art. 119 in esame il visto di conformità è necessario soltanto per poter optare per la cessione/sconto sul corrispettivo, mentre non deve essere richiesto per fruire del superbonus del 110% (in tal senso la circ. Agenzia delle Entrate 24/2020, § 8.1 e la guida Agenzia delle Entrate luglio 2020)¹²⁹.

Soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità

Il visto di conformità è rilasciato:

- ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97 (c.d. "visto leggero")¹³⁰;
- dai soggetti indicati dall'art. 3 co. 3 lett. a) e b) del DPR 322/98. Si tratta degli iscritti:
 - negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali;
 - negli albi dei consulenti del lavoro;
 - alla data del 30.9.93 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la *sub* categoria tributi, in pos-

disposizione ai sensi dell'art. 14 della L. 689/81 è il Ministero dello sviluppo economico. Cfr. Iorio A. "Lavori in casa gonfiati o fittizi, quando il superbonus fa reato", *Il Sole - 24 Ore*, 13.7.2020, p. 15.

¹²⁷ Si rendono applicabili anche le sanzioni penali ove il fatto costituisca reato (art. 119 co. 14 del DL 34/2020).

¹²⁸ Il co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020 recita testualmente "Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo".

¹²⁹ Zeni A. "Visto di conformità anche per il superbonus", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.8.2020.

¹³⁰ Si veda la voce "Visto di conformità", *Guide Eutekne*.

sesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;

- dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32 del DLgs. 241/97.

Ai sensi della lett. b) dell'art. 119 co. 13 del DL 34/2020 il soggetto che rilascia il visto di conformità deve verificare che i professionisti incaricati abbiano:

- rilasciato le asseverazioni e le attestazioni necessarie;
- stipulato una polizza di assicurazione della responsabilità civile, come previsto dall'art. 119 co. 14 del DL 34/2020¹³¹.

7.3 MODALITÀ DI COMUNICAZIONE DELL'OPZIONE

Sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, l'esercizio dell'opzione:

- deve essere comunicato all'Agenzia delle Entrate,
- utilizzando il modello approvato ed allegato al provv. 8.8.2020 n. 283847 denominato "Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica".

La comunicazione è inviata:

- esclusivamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate, anche avvalendosi dei soggetti che rilasciano il suddetto visto di conformità;
- a decorrere dal 15.10.2020;
- entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione.

Il mancato invio della comunicazione nei termini e con le modalità previste dal provv. Agenzia delle Entrate 283847/2020 rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Agenzia delle Entrate¹³².

7.3.1 Cessione delle rate residue non fruite

Il § 1.4 del provv. Agenzia delle Entrate 283847/2020 ha stabilito che la cessione della detrazione "ordinaria" (non si tratta dello sconto sul corrispettivo) può essere esercitata anche per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021. L'opzione si riferisce a tutte le rate residue ed è irrevocabile.

In questi casi, la comunicazione dell'opzione deve essere inviata 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.

In questi casi, ove gli interventi siano eseguiti sulle parti comuni degli edifici, la comunicazione deve essere inviata:

- dal condòmino, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'art. 3 co. 3 del DPR 322/98;

¹³¹ Si veda provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 2.1).

¹³² Provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 4.9).

- esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità se gli interventi consentono di fruire del superbonus del 110% ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020.

7.3.2 Soggetto tenuto all'invio della comunicazione

Interventi sulle unità immobiliari

Per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari la comunicazione è inviata:

- dal beneficiario della detrazione, direttamente o tramite intermediario¹³³, mediante il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate oppure mediante i canali telematici dell'Agenzia;
- esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità se gli interventi danno diritto al superbonus del 110% ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020.

Interventi sulle parti comuni degli edifici

Per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici la comunicazione è inviata:

- dall'amministratore di condominio, direttamente o tramite intermediario, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- da uno dei condòmini se non stato nominato un amministratore in quanto non obbligatorio (ai sensi dell'art. 1129 c.c. la nomina dell'amministratore di condominio è obbligatoria quando i condòmini sono più di otto).

Interventi sulle parti comuni degli edifici con superbonus del 110%

Se la comunicazione riguarda interventi sulle parti comuni degli edifici che fruiscono del superbonus del 110% ai sensi dell'art. 119 del DL 34/2020, la comunicazione può essere inviata, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate:

- dal soggetto che rilascia il visto di conformità;
- dall'amministratore del condominio, direttamente o mediante intermediari;
- da uno dei condòmini se non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio ed i condòmini non vi hanno provveduto ai sensi dell'art. 1129 c.c. In questi casi, il soggetto che rilascia il visto¹³⁴ è tenuto a verificare e validare i dati relativi al visto di conformità e alle asseverazioni e attestazioni.

Per gli interventi di riqualificazione energetica di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119 del DL 34/2020 che consentono di beneficiare del superbonus del 110%, inoltre, la comunicazione è inviata a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo al rilascio da parte dell'ENEA della ricevuta di avvenuta trasmissione dell'asseverazione dei tecnici abilitati.

Sulla base dei dati sintetici delle asseverazioni inviati dall'ENEA all'Agenzia delle Entrate è verificata l'esistenza dell'asseverazione indicata nella comunicazione, pena lo scarto della comunicazione stessa.

Ricevuta del corretto invio e annullamento della comunicazione

Entro 5 giorni dall'invio della comunicazione viene rilasciata una ricevuta che attesta la presa in carico, ovvero lo scarto (la ricevuta è visibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate del soggetto che ha eseguito la trasmissione).

¹³³ Gli intermediari sono definiti dall'art. 3 co. 3 del DPR 322/98.

¹³⁴ Mediante apposito servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate.

Entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio della comunicazione, pena il rifiuto della richiesta:

- la comunicazione può essere annullata;
- può essere inviata una comunicazione interamente sostitutiva della precedente (se i termini non vengono rispettati, ogni comunicazione successiva si va ad aggiungere alle precedenti).

7.4 ADEMPIMENTI ULTERIORI PER GLI INTERVENTI SULLE PARTI COMUNI DEGLI EDIFICI

Per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, il condòmino beneficiario della detrazione che cede il credito deve comunicare all'amministratore del condominio:

- l'avvenuta cessione del credito e la relativa accettazione da parte del cessionario (se i dati della cessione non sono già indicati nella delibera condominiale);
- il proprio codice fiscale;
- l'ammontare del credito ceduto;
- il codice fiscale del cessionario.

Per i condòmini con un numero di condòmini inferiore a otto¹³⁵ i dati suddetti devono essere comunicati al condòmino incaricato di inviare la comunicazione per l'opzione.

Sempre per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, l'amministratore di condominio (o il condominio che ha inviato la comunicazione se non vi è l'obbligo di nominare l'amministratore) deve comunicare ai condòmini che hanno effettuato l'opzione il protocollo telematico della comunicazione.

7.5 MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA DA PARTE DEL CESSIONARIO

Il cessionario utilizza il credito d'imposta ricevuto:

- in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97¹³⁶;
- sulla base delle rate residue di detrazione non fruite dal beneficiario originario;
- con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione;
- 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

Per poter utilizzare i crediti ricevuti è necessario che:

- i cessionari e i fornitori confermino preventivamente l'esercizio dell'opzione, esclusivamente con le funzionalità disponibili nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate;
- il modello F24 sia presentato esclusivamente tramite i servizi telematici del-

¹³⁵ Art. 1129 c.c.

¹³⁶ Non si applicano i limiti annui dei crediti compensabili (art. 34 della L. 388/2000 e art. 1 co. 53 della L. 244/2007), né il divieto di compensazione in presenza di somme iscritte a ruolo non pagate (art. 31 co. 1 del DL 78/2010).

l'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Il modello F24 è scartato¹³⁷ se l'importo del credito utilizzato in compensazione è superiore all'ammontare disponibile.

La quota di credito d'imposta non utilizzata entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento, inoltre:

- non può essere fruita negli anni successivi;
- non può essere richiesta a rimborso ovvero ulteriormente ceduta¹³⁸.

Si osserva che in relazione alla disciplina "ordinaria" in materia di "sconto sul corrispettivo"¹³⁹, il punto 3.4 del provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 660057 dispone invece che *"la quota di credito che non è utilizzata nell'anno può essere utilizzata negli anni successivi, ma non può essere chiesta a rimborso"*.

Si tratta di un aspetto, questo, che merita di essere attentamente valutato in sede di pianificazione finanziaria.

7.6 CESSIONI ULTERIORI DEI CREDITI D'IMPOSTA

I fornitori che ha effettuato gli interventi e gli altri cessionari possono, a loro volta, cedere il credito d'imposta ad altri soggetti.

L'ulteriore cessione è possibile:

- a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione;
- a favore di altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari¹⁴⁰, con facoltà di successiva cessione.

Modalità di comunicazione dell'ulteriore cessione

La comunicazione della ulteriore cessione da parte dei cessionari e dei fornitori, inoltre, deve essere effettuata:

- esclusivamente, a pena d'inefficacia, a cura del soggetto cedente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate;
- dopo aver confermato l'esercizio dell'opzione con le stesse modalità.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta

I cessionari utilizzano i crediti d'imposta secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente¹⁴¹.

¹³⁷ Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

¹³⁸ Provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 5.3).

¹³⁹ Si veda *sub* "Opzione per lo "sconto sul corrispettivo".

¹⁴⁰ Si segnala al riguardo che l'Audizione Agenzia delle Entrate 22.7.2020 evidenzia che non ci sarebbero limiti al numero delle cessioni del credito. Testualmente viene precisato che *"il fornitore che ha effettuato gli interventi e gli altri cessionari possono, a loro volta, cedere il credito d'imposta ad altri soggetti, con possibilità di ulteriori cessioni"*. La questione sembra essere confermata dal provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 6.1).

¹⁴¹ Si veda § 7.5.

Indebito utilizzo del credito in compensazione - Responsabilità dei fornitori e dei cessionari

I fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto¹⁴².

7.7 AMMONTARE DELLA DETRAZIONE, DELLO SCONTO E DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 3) ha precisato quanto segue.

L'importo della detrazione spettante è calcolato tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato. In presenza di diversi fornitori per il medesimo intervento, la detrazione spettante è commisurata all'importo complessivo delle spese sostenute nel periodo d'imposta nei confronti di ciascuno di essi.

In generale, il contributo sotto forma di sconto:

- è pari alla detrazione spettante, determinata tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato;
- non può in ogni caso essere superiore al corrispettivo dovuto¹⁴³.

A fronte dello sconto praticato, al fornitore è riconosciuto un credito d'imposta pari alla detrazione spettante.

L'importo dello sconto praticato non riduce l'imponibile ai fini dell'IVA ed è espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi effettuati, quale sconto praticato in applicazione delle previsioni dell'art. 121 del DL 34/2020.

Ad esempio, per dei lavori di riqualificazione energetica pari a 50.000,00 euro con IVA del 10% (in quanto eseguiti nell'ambito di un intervento di ristrutturazione edilizia) che consentono di fruire della detrazione del 65%, la fattura deve indicare:

- imponibile di 50.000,00 euro;
- l'IVA del 10% pari a 5.000,00 euro;
- lo sconto praticato ai sensi dell'art. 10 del DL 34/2019 pari a 35.750,00 euro (determinato calcolando la detrazione del 65% su 55.000,00 euro);
- totale fattura di 19.250,00 euro.

Nel caso di opzione per la cessione "ordinaria" della detrazione, invece, il credito d'imposta ceduto è pari alla detrazione spettante.

L'importo della detrazione cedibile sotto forma di credito d'imposta è calcolato tenendo conto anche delle spese sostenute nel periodo d'imposta mediante cessione del medesimo credito ai fornitori.

7.8 CONTROLLO DELLA DOCUMENTAZIONE

Nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'Agenzia delle Entrate procede alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alle detrazioni d'im-

¹⁴² Cfr. provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847 (§ 7.2).

¹⁴³ In tal senso la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 325.

posta che sono state cedute, nei termini di cui all'art. 43 del DPR 600/73 e all'art. 27 co. 16 - 20 del DL 185/2008¹⁴⁴.

Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti beneficiari¹⁴⁵ della stessa. L'importo dovuto sarà maggiorato degli interessi di cui all'art. 20 del DPR 602/73 e delle sanzioni di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97.

In presenza di concorso alla violazione, rimane ferma anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo e dei relativi interessi (provv. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 283847, § 7.1).

I fornitori ed i cessionari, inoltre, rispondono per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto.

Normativa

Prov. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 prot. n. 283847

DM 6.8.2020 (decreto "Requisiti")

DM 3.8.2020 (decreto "Asseverazioni")

DL 19.5.2020 n. 34, conv. L. 17.7.2020 n. 77

Prassi

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 10.9.2020 n. 329

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 328

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 327

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 326

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 9.9.2020 n. 325

Circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24

Guida Agenzia delle Entrate luglio 2020

Risposta a interrogazione parlamentare 28.7.2020 n. 5-04433

Chiarimenti di categoria

Circ. AIDC 31.8.2020 n. 16

¹⁴⁴ Nell'Audizione dell'Agenzia delle Entrate 22.7.2020 viene precisato, inoltre, che ai fini del controllo, si applicano, nei confronti dei soggetti beneficiari (ad esempio, i proprietari dell'edificio) che esercitano l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, le attribuzioni e i poteri previsti dagli artt. 31 ss. del DPR 600/73.

¹⁴⁵ Il recupero dell'importo è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario, "ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi".

Dottrina

- Aquaro D., Dell'Oste C. "Demolire e costruire è la nuova chance del 110%", *Il Sole - 24 Ore*, 20.7.2020, p. 9
- Latour G. "Sismabonus sugli interventi anche senza migliorare la classe", *Il Sole - 24 Ore*, 10.7.2020, p. 28
- Latour G. "Cessione del credito a stato di avanzamento lavori", *Il Sole - 24 Ore*, 7.7.2020, p. 26
- Poggiani F.G. "I 110% anche alle Onlus", *Italia Oggi*, 16.7.2020, p. 31
- Poggiani F.G. "Detrazioni, la cessione è ampia", *Italia Oggi*, 14.5.2020
- Sepio G. "Terzo settore, chance per gli immobili dismessi", *Il Sole - 24 Ore*, 21.7.2020, p. 27
- Zanetti E. "Tocca al condominio comunicare l'opzione per lo sconto o la cessione del credito", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.9.2020
- Zanetti E. "Sconto o cessione del bonus su base individuale anche per i lavori condominiali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 31.8.2020
- Zanetti E. "Superbonus per immobili promiscui con applicabilità e convenienza dubbie", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 29.8.2020
- Zanetti E. "Semplificazione delle deliberazioni condominiali per il superbonus", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.8.2020
- Zanetti E. "Superbonus, distinzione senza fondamento tra condomini residenziali e non", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.8.2020
- Zanetti E. "Singolo condominio con spese detraibili anche oltre il tetto massimo per singola unità", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 12.8.2020
- Zanetti E. "Sul superbonus chiarimenti dell'Agenzia che alimentano dubbi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.8.2020
- Zanetti E., Zeni A. "Superbonus per gli interventi sulle unità immobiliari delle persone fisiche", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 9.9.2020
- 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
- Zanetti E., Zeni A. "Superbonus sempre ripartito in cinque anni anche per gli interventi «trainati»", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.8.2020
- Zanetti E., Zeni A. "Ecobonus e superbonus con impianto di riscaldamento", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.8.2020
- Zanetti E., Zeni A. "Superbonus del 110% solo ai condomini per gli interventi sulle parti comuni", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.7.2020
- Zeni A. "Detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica", in "Riqualificazione energetica degli edifici (detrazione 50-65%)", *Monografie on line*, www.eutekne.it
- Zeni A. "Detrazioni per le spese di recupero del patrimonio edilizio", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it
- Zeni A. "Interventi antisismici e c.d. «Sismabonus»", in "Ristrutturazione edilizia (detrazione 36-50%) e bonus mobili", *Monografie on line*, www.eutekne.it
- Zeni A. "La scelta tra bonus facciate o ecobonus è del singolo condòmino", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.9.2020
- Zeni A. "Visto di conformità anche per il superbonus", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.8.2020
- Zeni A. "Sismabonus al 110% anche senza miglioramento della classe di rischio", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.7.2020
- Zeni A. "Duplice beneficio per imprese e professionisti per il bonus facciate", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.3.2020
- Zeni A. "Il forfetario non è causa di decadenza dalle detrazioni per gli immobili", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.2.2020
- Zeni A. "Risparmio energetico, duplice vantaggio fiscale per le imprese", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.10.2013