

Roma
24 giugno 2022
Prot. UTR/001040

Ai Presidenti
Agli Amministratori Delegati
Ai Direttori Generali
degli Associati
Loro Sedi

Circolare n. 23/E del 23 giugno 2022, emanata dall'Agenzia delle Entrate, contenente ulteriori chiarimenti in materia di “detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio) convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77”.

Il 23 giugno u.s. è stata diramata dall'Agenzia delle Entrate la circolare n. 23/E, (di seguito anche solo “Circolare”), contenente il riepilogo sistematico dei chiarimenti in materia di Superbonus sinora forniti ed una serie di novità importanti che impattano, per quanto di interesse, sull'operatività quotidiana degli intermediari finanziari che acquistano tali crediti d'imposta da soggetti terzi.

In relazione alle ultime modifiche normative in materia di opzione per lo sconto/cessione del credito d'imposta introdotte, da ultimo, dal decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (cd. “decreto Aiuti”), in corso di conversione, il documento di prassi in commento rinvia ai chiarimenti già forniti con la recente circolare 27 maggio 2022, n. 19/E.

Nella presente Lettera Circolare si dà atto che l'interpretazione della normativa applicabile, avente uno spiccato contenuto interdisciplinare, è stata elaborata sentiti il Ministero dello Sviluppo Economico, l'Ente Nazionale per l'Energia e l'Ambiente (ENEA) e la Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58, e delle linee guida ad esso allegate, costituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici.

La Circolare si compone di sei paragrafi:

1. Soggetti che possono fruire del Superbonus;
2. Edifici interessati;
3. Tipologie di interventi;

4. Spese ammesse alla detrazione;
5. Opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in alternativa alle detrazioni;
6. Adempimenti procedurali.

Nella presente circolare saranno analizzati esclusivamente i profili di responsabilità in tema di utilizzo dei crediti, contenuti nel paragrafo 5 citato, con riserva di tornare in futuro su altre tematiche di interesse.

In base alle disposizioni vigenti, qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del soggetto che ha esercitato l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Il recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario originario della detrazione d'imposta.

In base a quanto previsto dal combinato disposto dei commi 4 e 6 dell'articolo 121 del DL Rilancio, i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto, salvo che non ricorra il c.d. "concorso nella violazione".

Concorso nella violazione

Come ricordato nella Circolare, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, resta ferma anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi.

Una prima serie di nuovi ed importanti chiarimenti contenuti nella Circolare riguarda il tema della responsabilità in solido del fornitore e dei cessionari che, secondo l'Agenzia delle Entrate, va individuata sulla base degli **elementi riscontrabili nella singola istruttoria**.

Il concorso della violazione, nell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate sussisterebbe nelle ipotesi in cui il cessionario abbia (enfasi aggiunta) *"omesso il ricorso alla **specifica diligenza richiesta**, attraverso la quale sarebbe stato possibile evitare la realizzazione della violazione e l'immissione sul mercato di liquidità destinata all'arricchimento dei promotori dell'illecito"*.

In merito al livello di diligenza richiesto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che esso dipenda dalla natura del cessionario, soprattutto con riferimento agli **intermediari finanziari** o ai

soggetti sottoposti a normative regolamentari per i quali è richiesta l'osservanza di una qualificata ed elevata diligenza professionale.

Nei casi di compartecipazione all'operazione illecita, invece, la sussistenza della diligenza è sempre esclusa, indipendentemente dalla natura del cessionario.

Nella circolare in oggetto è stato inoltre affermato che le valutazioni circa la sussistenza o meno del profilo della diligenza, ai fini della configurabilità del concorso nella violazione, vanno condotte anche sulla base **dei seguenti indici**:

1. profili oggettivi e soggettivi dell'operazione di compravendita sintomatici della falsità del credito: (i) assenza di documentazione o palese contraddittorietà rispetto al riscontro documentale prodotto; (ii) incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore e l'oggetto dei lavori asseritamente eseguiti e il profilo dei committenti beneficiari delle agevolazioni in esame; (iii) sproporzione tra l'ammontare dei crediti ceduti ed il valore dell'unità immobiliare; (iv) incoerenza tra il valore del credito ceduto e il profilo finanziario e patrimoniale del soggetto cedente il credito qualora non primo beneficiario della detrazione; (v) anomalie nelle condizioni economiche applicate in sede di cessione dei crediti; (vi) mancata effettuazione dei lavori;
2. profili correlati alla normativa antiriciclaggio, di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231: tali profili sono rilevanti quali indicatori della responsabilità dei soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del medesimo decreto legislativo, anche in ragione delle comunicazioni diramate dall'Unità di informazione finanziaria di Banca d'Italia¹. Secondo l'Agenzia delle Entrate, *“il divieto di acquisto dei crediti, in presenza dei presupposti di cui agli articoli 35 e 42 del citato decreto legislativo n. 231 (rispettivamente “Obbligo di segnalazione delle operazioni sospette” e “Astensione”), introdotto al comma 4 dell’articolo 122-bis del decreto Rilancio, è sintomatico della volontà del legislatore di aggiungere a tale responsabilità un vincolo giuridico connesso ai medesimi requisiti di diligenza già propri dei soggetti individuati con l’art. 3 del decreto legislativo n. 231 del 2007”*.

In conclusione, la verifica circa la responsabilità in solido del singolo cessionario deve essere condotta, **caso per caso**, valutando il **grado di diligenza effettivamente esercitato** che, nel caso di operatori professionali, quali ad esempio i soggetti ricompresi nell'ambito applicativo del decreto legislativo n. 231 del 2007, deve essere particolarmente elevato e qualificato.

Rinviando ai chiarimenti già forniti con la circolare n. 16/E del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la presenza del credito d'imposta sulla Piattaforma dell'Agenzia delle

¹ Cfr. schemi di anomalia pubblicati in data 10 novembre 2020, in particolare lo schema D relativo all'«Operatività connessa con la cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzzi», Comunicazione dell'11 febbraio 2021 in tema di «Prevenzione di fenomeni di criminalità finanziaria connessi con l'emergenza da COVID-19» e Comunicazione UIF dell'11 aprile 2022 in tema di «Prevenzione di fenomeni di criminalità finanziaria connessi con l'emergenza da COVID-19 e al PNRR.

Entrate non implica in alcun caso il riconoscimento della sua esistenza e dell'effettiva spettanza della detrazione da cui lo stesso trae origine.

Crediti d'imposta oggetto di sequestro/dissequestro da parte dell'Autorità Giudiziaria

Alla luce dei nuovi chiarimenti forniti l'Agenzia delle Entrate ritiene che ciascun cessionario deve sempre valutare, al momento dell'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali acquisiti, di aver preventivamente operato con la necessaria diligenza all'atto dell'acquisto del credito, con speciale riguardo *inter alia* a quelli oggetto di sequestro da parte dell'Autorità giudiziaria (ex articolo 28-ter del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2022, n. 25).

Il documento di prassi in commento chiarisce che è esclusa in ogni caso la possibilità di compensare i crediti acquisiti in violazione dei principi sopra espressi.

I crediti illegittimamente compensati sono oggetto di recupero sulla base delle disposizioni previste dall'articolo 121 del DL Rilancio, ferma restando la possibilità di ravvedimento ex articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

L'eventuale dissequestro di crediti, acquistati in violazione dei principi sopra illustrati, da parte dell'Autorità giudiziaria (ad esempio, in ragione dell'assenza di *periculum in mora* in capo al cessionario) non costituisce secondo l'Agenzia delle Entrate *ex se* circostanza idonea a legittimare il loro utilizzo in compensazione. Di conseguenza, in caso di utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti, *"interessati dal provvedimento di dissequestro, gli organi di controllo procederanno parimenti alla contestazione delle violazioni e alle conseguenti comunicazioni all'Autorità giudiziaria per le indebite compensazioni effettuate"*.

Si evidenzia che i chiarimenti diramati dall'Agenzia delle Entrate in merito all'attività di *due diligence* richiesta agli acquirenti dei crediti fiscali forniscono delle cogenti linee guida in merito alle operazioni relative al Superbonus.

L'occasione è gradita per porgere cordiali saluti.

Gianfranco Torriero
Vice Direttore Generale



ALLEGATO



Roma, 23 giugno 2022

OGGETTO: Detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio) convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 - Ulteriori chiarimenti.

INDICE

1	SOGGETTI CHE POSSONO FRUIRE DEL SUPERBONUS.....	8
1.1	Proprietari e detentori persone fisiche (<i>“fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni”</i>) a vario titolo.....	8
1.2	Istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti aventi analoghe finalità sociali	11
1.3	Cooperative di abitazione a proprietà indivisa	15
1.4	ONLUS, Organizzazioni di Volontariato e Associazioni di Promozione Sociale	17
1.5	Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche	22
1.6	<i>«Comunità Energetiche Rinnovabili»</i>	24
1.7	Amministrazioni dello Stato ed enti pubblici territoriali	26
2	EDIFICI INTERESSATI	28
2.1	Unità immobiliari di categoria catastale A/9 aperte al pubblico.....	31
2.2	Immobili vincolati	33
2.3	Immobili iscritti nel Catasto Fabbricati in categoria F/3 (<i>“unità in corso di costruzione”</i>) o in categoria F/4 (<i>“unità in corso di definizione”</i>)	35
2.4	Edifici sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali	38
2.5	Edificio composto da più unità immobiliari possedute da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche	40
2.6	Immobili utilizzati promiscuamente da persone fisiche, fuori dall’esercizio di arte, professione e impresa	42
2.7	Condominio, Supercondominio e condominio minimo.....	44
2.8	<i>«Indipendenza funzionale»</i> e <i>«accesso autonomo dall'esterno»</i>	47
3	TIPOLOGIE DI INTERVENTI.....	50
3.1	Interventi di demolizione e ricostruzione con aumento volumetrico.....	51
3.2	Interventi <i>“trainanti”</i> di riqualificazione energetica.....	55
3.3	Interventi <i>“trainanti”</i> antisismici.....	56
3.3.1	<i>Interventi di riparazione o locali, interventi sulle aree di sedime</i>	58
3.3.2	<i>Interventi nei centri storici.</i>	63
3.4	Interventi <i>“trainati”</i>	64
3.4.1	<i>Eliminazione barriere architettoniche</i>	64
3.4.2	<i>Sostituzione di finestre comprensive di infissi</i>	68
3.4.3	<i>Impianti fotovoltaici</i>	69
3.4.4	<i>Colonnine per ricarica dei veicoli elettrici</i>	73
3.5	Detrazione al 75 per cento per interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti	76
4	SPESE AMMESSE ALLA DETRAZIONE	79
4.1	Cumulabilità <i>Superbonus</i> e contributo per la ricostruzione.....	80
4.2	Proroghe introdotte dalla legge di bilancio 2022.....	86
5	OPZIONE PER LO SCONTO IN FATTURA O PER LA CESSIONE DEL CREDITO IN ALTERNATIVA ALLE DETRAZIONI	87
5.1	Opzione in luogo della detrazione per <i>bonus</i> diversi dal <i>Superbonus</i>	90
5.2	Opzione esercitata in relazione a stati di avanzamento lavori (SAL).....	91
5.3	Attività di controllo e profili di responsabilità in tema di utilizzo dei crediti.....	95
5.4	Opzione per la cessione del credito ad un’impresa di assicurazione	99
5.5	Soggetti che non possiedono redditi imponibili	100
5.6	Modalità di computo dell’IVA indetraibile, anche parzialmente, ai fini del <i>Superbonus</i>	101
5.7	Bonifico bancario	106
6	ADEMPIMENTI PROCEDURALI	107
6.1	GENERAL CONTRACTOR	108
6.2	Visto di conformità e asseverazioni	113
6.2.1	<i>Applicazione dello sconto da parte del professionista che rilascia il visto di conformità</i>	115
6.2.2	<i>Asseverazione interventi antisismici</i>	117

6.2.3 <i>Asseverazione ai fini della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-septies del decreto legge n. 63 del 2013</i>	121
ALLEGATI	122
LEGENDA	122
APPENDICE	123

PREMESSA

Il decreto *Rilancio*¹, nell'ambito delle misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica conseguente il virus SARS COVID-19, ha introdotto una detrazione spettante per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (c.d. *Superbonus*).

L'ambito applicativo del *Superbonus* nonché la vigenza della disciplina sono stati modificati per effetto di successivi interventi normativi.

La misura è stata già oggetto di chiarimenti con le circolari 8 agosto 2020, n. 24/E, e 22 dicembre 2020, n. 30/E, con le risoluzioni 28 settembre 2020, n. 60/E, e 12 marzo 2021, n. 18/E, nonché, da ultimo, con la risoluzione 15 febbraio 2022, n. 8/E.

Inoltre, tenuto conto della complessità delle disposizioni introdotte dal decreto *Rilancio* in materia di *Superbonus*, sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus>), è stata inserita un'apposita area tematica nell'ambito della quale sono disponibili i *link* per l'accesso, oltre che ai citati documenti di prassi, ai vari comunicati stampa, ai Provvedimenti direttoriali, alla Guida operativa, alle FAQ ed ai pareri pubblicati in risposta alle istanze di interpello presentate dai contribuenti.

Con la presente circolare si fornisce un quadro riassuntivo dei chiarimenti resi in tema di *Superbonus*, sentiti il Ministero dello Sviluppo Economico, l'Ente Nazionale per l'Energia e l'Ambiente (ENEA) e la Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58, e delle linee guida ad esso allegate, costituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici (di seguito "*Commissione*"), attraverso le risposte alle numerose istanze di interpello presentate dai contribuenti nonché un commento alle modifiche

¹ Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n.77.

normative che hanno interessato da ultimo agli articoli 119 e 121 del decreto *Rilancio*.

La presente circolare fornisce una illustrazione della disciplina del *Superbonus* applicabile in base alle diverse tipologie dei soggetti beneficiari, degli edifici interessati dagli interventi e delle spese ammesse all'agevolazione e, infine, dei principali aspetti inerenti l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante e i relativi adempimenti previsti.

Non sono oggetto di trattazione, invece, le novità in materia di opzione per lo sconto/cessione introdotte, da ultimo, dal decreto legge 17 maggio 2022, n. 50 (cd. "decreto *Aiuti*"), in corso di conversione, oggetto di primi chiarimenti con la circolare 27 maggio 2022, n. 19/E cui si rinvia.

La disciplina del *Superbonus* è stata oggetto di successive modifiche normative ad opera del decreto Agosto², della legge di bilancio 2021³, del decreto legge 6 maggio 2021, n. 59⁴, del decreto legge 31 maggio 2021, n. 77⁵ e, da ultimo, della legge di bilancio 2022⁶.

Pertanto, per effetto delle modifiche intervenute, il *Superbonus* si applica alle spese sostenute entro il:

- 30 giugno 2022 dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del d.lgs. n. 242 del 1999, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi (non essendo stata prevista una proroga per tali soggetti);
- 30 settembre 2022 per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o

² Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n.126

³ Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁴ Decreto legge 6 maggio 2021, n. 59, recante «Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli investimenti», convertito, con modificazioni, dalla legge 1° luglio 2021, n. 101, in vigore dall'8 maggio 2021».

⁵ Decreto legge 31 maggio 2021, n. 77 («*Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure*»), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, in vigore dal 1° giugno 2021.

⁶ Legge 30 dicembre 2021, n. 234.

professione, ovvero per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*⁷;

- 30 giugno 2023 dagli 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 gli interventi di risparmio energetico e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa ovvero per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo;
- 31 dicembre 2025 dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge n. 266 del 1991 e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri previsti dall'articolo 7 della legge n. 383 del 2000;
- 31 dicembre 2025 dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, con una progressiva diminuzione della percentuale di detrazione (110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023; 70% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2024; 65% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025);
- 31 dicembre 2025 dai condomini, con una progressiva diminuzione della percentuale di detrazione (110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023; 70% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2024; 65% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025).

⁷ Cfr. articolo 14, comma 1, lettera a), del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, in corso di conversione.

Superbonus: Tabella sinottica orizzonte temporale

Beneficiario	Rif. normativo	Aliquota	SAL 30%	SAL 60%	Scadenza finale
Condomini Persone fisiche proprietarie o comproprietarie di edifici plurifamiliari da 2 a 4 u.i. autonomamente accatastate Onlus, ApS, Adv	art. 119, comma 9, lettere a) e d-bis) del D.L. n. 34/2020	110%			31/12/2023
		70%			31/12/2024
		65%			31/12/2025
Persone fisiche	art. 119, comma 9, lettera b), del D.L. n. 34/2020	110%	30/09/2022		31/12/2022
IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa	art. 119, comma 9, lettere c) e d), del D.L. n. 34/2020	110%		30/06/2023	31/12/2023
Associazioni e società sportive dilettantistiche per lavori destinati a immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi	art. 119, comma 9, lettera e), del D.L. n. 34/2020	110%			30/06/2022

1 SOGGETTI CHE POSSONO FRUIRE DEL SUPERBONUS

1.1 Proprietari e detentori persone fisiche (“fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni”) a vario titolo

Nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato chiarito che, ai sensi del comma 9 dell’articolo 119 del decreto *Rilancio*, il *Superbonus* spetta anche per le spese sostenute per gli interventi agevolabili dalle «*persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari*» che possiedono l’immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie) ovvero che detengono l’immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio, e che sono in possesso del consenso all’esecuzione dei lavori da parte del proprietario. Se l’unità immobiliare è in comproprietà fra più soggetti, nel rispetto di tutte le condizioni normativamente previste, gli stessi hanno diritto alla detrazione in relazione alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, a prescindere dalla quota di proprietà.

In applicazione dei principi suesposti, il *Superbonus* spetta, ad esempio, anche al parroco che sostiene le spese per interventi agevolabili realizzati sulla casa canonica di proprietà della Parrocchia, nella quale risiede in virtù del Canone 533, paragrafo 1, del Codice di Diritto Canonico e che detiene l’immobile in base a tale norma.

In applicazione del criterio sopra enunciato in base al quale, come chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2020, la fruizione del *Superbonus* riguarda unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) non riconducibili ai cosiddetti “*beni relativi all’impresa*” o a quelli “*strumentali*” per l’esercizio di arti o professioni, la detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto

interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito “*privatistico*” e, dunque, diversi:

- da quelli strumentali alle predette attività di impresa o arti e professioni;
- dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività;
- dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

Come ulteriormente precisato con la citata circolare n. 30/E del 2020, una diversa lettura avrebbe comportato l'esclusione dal *Superbonus* per i contribuenti intenzionati ad effettuare interventi su immobili appartenenti all'ambito “*privatistico*”, ad esempio sulle proprie abitazioni, per il solo fatto di svolgere una attività di impresa o di lavoro autonomo. Per tali motivi, nella suddetta circolare n. 30/E del 2020 è stato precisato che possono fruire del *Superbonus* i titolari dell'impresa agricola, gli altri soggetti (affittuari, conduttori, ecc.) i soci o gli amministratori di società semplici agricole (persone fisiche) di cui all'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993, nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda.

I predetti soggetti - che possiedono o detengono l'immobile sulla base di un titolo idoneo - possono fruire del *Superbonus* relativamente alle spese sostenute, a condizione che gli interventi siano effettuati su fabbricati rurali ad uso abitativo e, pertanto, diversi dagli immobili rurali “*strumentali*” necessari allo svolgimento dell'attività agricola. Si è inteso, in sostanza, nel caso di specie, limitare il beneficio fiscale alla sola ipotesi in cui oggetto degli interventi fossero fabbricati rurali ad uso abitativo appartenenti alla società semplice in quanto, in tale caso, gli immobili in questione sono diversi dagli immobili rurali “*strumentali*” necessari allo svolgimento dell'attività agricola (né potrebbe trattarsi di immobili patrimonio appartenenti all'impresa alla luce della circostanza che la società semplice è un'impresa che non svolge attività commerciale). Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi di spese sostenute dai soci di società semplici di gestione immobiliare. In generale, infatti, le società semplici non possono svolgere attività commerciale in base al disposto dell'articolo 2249 del codice civile. Tale circostanza condiziona le modalità di imposizione dei redditi prodotti da tale

tipologia di società, differenziandoli rispetto agli altri tipi di società di persone con i quali, tuttavia, condivide il regime di imputazione dei redditi per “trasparenza” di cui all’articolo 5 del TUIR ai sensi del quale il reddito prodotto dalle società semplici in un determinato periodo di imposta è imputato a ciascun socio nello stesso periodo di imposta, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili.

Il *Superbonus* non spetta, invece, ai soci di una società che svolge attività commerciale che sostengono le spese per interventi effettuati su immobili residenziali di proprietà della predetta società che costituiscono beni relativi all’impresa. Tale preclusione sussiste anche nell’ipotesi in cui il socio sia detentore dell’immobile oggetto di interventi agevolabili sulla base, ad esempio, di un contratto di locazione o di comodato. Ciò implica, tra l’altro, che il *Superbonus* non spetta, ad esempio:

- al socio di una società a responsabilità limitata, con riferimento ad interventi realizzati su un immobile di proprietà della società detenuto dal socio stesso - anche sulla base di un titolo idoneo (contratto di locazione o di comodato) - trattandosi di un bene patrimoniale della società;
- al socio di una società commerciale che esercita l’attività di gestione immobiliare, con riferimento ad interventi realizzati su un immobile detenuto dal socio stesso (anche sulla base di un titolo idoneo), rientrando tale immobile tra i beni patrimoniali della società o, comunque, costituendone nel contempo l’oggetto dell’attività imprenditoriale.

In applicazione di un criterio “oggettivo” che valorizza l’utilizzo effettivo dell’immobile, indipendentemente dal rapporto giuridico che lega l’utilizzatore all’immobile (proprietario, possessore o detentore), il *Superbonus* non spetta al proprietario persona fisica di un immobile “residenziale” affittato ad una società che lo utilizza per la propria attività.

In applicazione del medesimo criterio “oggettivo”, il *Superbonus* spetta, invece, al conduttore o al comodatario persona fisica al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti o professioni, detentore di una unità immobiliare

residenziale, di proprietà di un soggetto escluso dalla predetta detrazione quale, ad esempio, una società.

Resta fermo, tuttavia, che la detrazione è, in ogni caso esclusa, qualora l'immobile oggetto degli interventi non rientri nell'ambito applicativo dell'agevolazione. Ciò si verifica, ad esempio, nel caso in cui l'intervento riguardi una unità immobiliare di categoria A/8 o A/9 (escluse ai sensi del comma 15-*bis* dell'articolo 119) oppure che faccia parte di un edificio composto da più unità immobiliari interamente di proprietà o in comproprietà di soggetti diversi da quelli elencati nel comma 9 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio*.

In sostanza, ad esempio, il conduttore di una unità immobiliare di proprietà di una società che, con il consenso del proprietario, sostiene le spese per la realizzazione di interventi di efficienza energetica ammessi al *Superbonus*, ha diritto alla detrazione qualora tale immobile faccia parte di un edificio in condominio ovvero di un edificio interamente di proprietà di tale società ma sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno. Il conduttore è, invece, escluso dall'agevolazione qualora l'unità immobiliare faccia parte di un edificio interamente di proprietà di una società e non possieda i requisiti della «*indipendenza funzionale*» e dell'«*accesso autonomo dall'esterno*» trattandosi, in tale ultimo caso, di una fattispecie non ammessa al *Superbonus*.

1.2 Istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti aventi analoghe finalità sociali

L'ambito soggettivo di applicazione del *Superbonus*, come in precedenza precisato, è delineato al comma 9 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* che, alla lettera c), richiama gli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati, nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*” che hanno diritto alla agevolazione per

interventi realizzati su immobili, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni.

L'applicazione del *Superbonus*, pertanto, nei confronti dei predetti soggetti è subordinata all'esistenza di due requisiti:

- soggettivo, essendo riferita agli istituti autonomi case popolari (IACP), comunque denominati, ovvero agli enti che svolgono le medesime funzioni dei predetti istituti, costituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*”;

- oggettivo, riguardando interventi realizzati su immobili di proprietà dei predetti istituti o enti, ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

La verifica dei profili soggettivi - che deve essere effettuata caso per caso - attiene all'applicazione della legislazione nazionale e regionale in materia di edilizia residenziale sociale nonché, per le società “*in house providing*”, della legislazione europea in materia e presuppone un'indagine di natura extra tributaria; al riguardo, giova ricordare che l'appuramento della sussistenza delle predette condizioni esula dalle competenze esercitabili dall'Agenzia delle entrate in sede di trattazione delle istanze di interpello di cui alla legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 2016, paragrafo 4.3.1, e circolare n. 31/E del 2020).

Ad ogni modo, si evidenzia che le società a partecipazione pubblica che soddisfano i requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*”, qualora realizzino interventi su immobili gestiti per conto dei Comuni, possono fruire del *Superbonus* ancorché, nell'ambito del rapporto tra il Comune che affida in gestione il proprio patrimonio abitativo e le predette società affidatarie, le spese sostenute da queste ultime vengano, di fatto, fisiologicamente riaddebitate all'Amministrazione “affidante”, qualunque sia la tipologia di contratto che ne regoli i rapporti “di gestione” (es. appalto o concessione, ecc.).

Al riguardo, occorre considerare infatti che, nell'ambito del *Superbonus*, le predette società sono individuate espressamente dal legislatore quali destinatarie dell'agevolazione proprio in relazione ad interventi realizzati, tra l'altro, su

immobili gestiti “*per conto*” dei Comuni. Di conseguenza, si ritiene che, dalla espressa indicazione dei soggetti in esame tra i beneficiari della agevolazione, si ricava che il suddetto meccanismo di “*riaddebito*” dei costi nell’ambito del rapporto tra il Comune che affida in gestione il proprio patrimonio abitativo e le società affidatarie non è preclusivo della fruizione del beneficio; e ciò senza contraddire il requisito oggettivo relativo alle spese “*rimaste a carico del contribuente*”, previsto in linea generale per tutti i beneficiari. Dal tenore letterale dell’articolo 119, comma 9, lettera c), del decreto *Rilancio*, peraltro, non pare siano rinvenibili ulteriori limiti o condizioni riguardanti le modalità di esecuzione degli interventi agevolabili.

Alle medesime conclusioni si perviene, infatti, non solo nelle ipotesi in cui, come sopra illustrato, le predette società agiscano, nell'ambito della catena dei contratti d'appalto, in qualità di soggetto appaltatore (nei confronti del Comune appaltante), ma anche nelle ipotesi in cui intervengano in qualità di soggetto appaltante (nei confronti di altri soggetti sub-appaltatori), sempre per conto del soggetto affidatario della gestione degli immobili, nel rispetto delle norme generali che ordinariamente regolano i rapporti con l’ente affidante.

Anche in tale ultimo contesto, in linea di massima, il meccanismo di “*riaddebito dei costi*” nei confronti del soggetto appaltante da parte del soggetto appaltatore porta ad individuare nel committente (i.e. la società *in house providing*) il soggetto che “sostiene” di fatto i costi agevolabili e, di conseguenza, ad identificare nel medesimo committente il beneficiario delle agevolazioni.

Il *Superbonus* spetta, inoltre, anche nel caso in cui gli interventi agevolabili siano effettuati dalle predette società “*in house providing*” “internamente” o “in amministrazione diretta” (ai sensi dell’articolo 192 del d.lgs. n. 50 del 2016), a condizione che i costi delle prestazioni afferenti agli interventi agevolabili svolte con personale interno o in “amministrazione diretta” (cioè senza ricorso al mercato) siano debitamente documentati e rilevati almeno nella contabilità interna.

In ordine alla verifica dei profili oggettivi, il *Superbonus* si applica con riferimento agli interventi realizzati su immobili:

- adibiti ad edilizia residenziale pubblica essendo esclusi, invece, quelli adibiti a finalità diverse;

- di proprietà degli IACP comunque denominati o degli enti che svolgono le medesime funzioni dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “*in house providing*”, ovvero gestiti per conto dei Comuni.

In tale contesto, l’agevolazione spetta anche se gli interventi riguardano immobili, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, di proprietà di un consorzio di Comuni, essendo quest’ultima una particolare forma associativa per la gestione di uno o più servizi nonché per l’esercizio associato di funzioni tra i Comuni costituenti il consorzio.

Sono escluse, invece, dall’agevolazione le spese sostenute per interventi realizzati su immobili, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, gestiti per conto di soggetti diversi dai Comuni (come, ad esempio, le Province o altri enti locali) o su alloggi di servizio del demanio militare assegnati dallo Stato per assicurare la mobilità del personale militare e civile non sussistendo, in tale ultima ipotesi, né il requisito soggettivo né quello oggettivo.

Sussistendo, invece, sia il requisito soggettivo sia quello oggettivo, nel senso sopra delineato, un IACP, comunque denominato, che possiede immobili all’interno di un edificio in condominio potrà, nel rispetto di ogni altra condizione prevista, fruire del *Superbonus* sia con riferimento alle spese imputate per interventi “*trainanti*” e “*trainati*” sulle parti comuni di tale edificio e sia con riferimento alle spese sostenute per interventi “*trainati*” sulle singole unità immobiliari possedute. Si ricorda che per tali enti non opera la limitazione contenuta nel comma 10 del medesimo articolo 119 del decreto *Rilancio* in merito alla possibilità di fruire del *Superbonus* limitatamente a due unità immobiliari (fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell’edificio) in quanto, come più volte precisato, tale disposizione riguarda solo le persone fisiche al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

1.3 Cooperative di abitazione a proprietà indivisa

Ai sensi del comma 9, lettera d), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, il *Superbonus* spetta alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

L'applicazione delle citate disposizioni normative presuppone, quindi, l'esistenza di due requisiti:

- soggettivo, essendo le stesse riservate, tra l'altro, alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, indipendentemente dalla circostanza che l'edificio sia o meno costituito in condominio;
- oggettivo, riguardando interventi realizzati su immobili di proprietà delle predette cooperative assegnati in godimento ai propri soci.

Si fa presente che, in alternativa alla fruizione del *Superbonus* da parte della cooperativa (sia con riferimento agli interventi “*trainanti*” che con riferimento agli interventi “*trainati*” sulle singole unità immobiliari assegnate ai soci), i soci medesimi possono fruire della predetta detrazione, in qualità di detentori degli immobili oggetto degli interventi, qualora sostengano le spese riferite ai predetti interventi (“*trainanti*” e “*trainati*”) previo consenso scritto della cooperativa, dal momento di accettazione della domanda di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione, anche se il verbale di assegnazione non è sottoposto a registrazione.

Ai sensi dell'articolo 119, comma 10, del decreto *Rilancio*, per le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, il *Superbonus* si applica limitatamente agli interventi di efficienza energetica realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio. La predetta limitazione non opera, invece, nel caso in cui le spese siano sostenute dalla cooperativa.

Nel caso in cui la cooperativa sia proprietaria di un intero edificio ma solo una parte delle unità abitative di tale edificio sia assegnata in godimento ai propri

soci mentre altre unità sono a disposizione di terzi non soci (ad esempio date in locazione), la stessa potrà fruire del *Superbonus* per gli interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio, in presenza di ogni altro requisito, solo qualora la superficie complessiva delle predette unità immobiliari assegnate in godimento ai propri soci sia superiore al 50 per cento. Resta esclusa la possibilità di beneficiare del *Superbonus* per le spese relative ad interventi "*trainati*" realizzati sulle singole unità a disposizione di terzi non soci.

Le cooperative di abitazione a proprietà indivisa e quelle cosiddette "miste" (in quanto, al momento dell'atto notarile di trasferimento del bene a titolo di proprietà al socio, si sono riservate la proprietà delle parti comuni e la proprietà dei locali commerciali) potranno altresì fruire del *Superbonus*, in qualità di condòmino, con riferimento ad interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio in condominio qualora siano proprietarie di una parte delle unità immobiliari che fanno parte di tale edificio, a condizione che tali unità immobiliari siano concesse in godimento ai soci. In tal caso, potranno fruire della detrazione in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e seguenti del codice civile. Potranno altresì fruire del *Superbonus* con riferimento agli interventi "*trainati*" realizzati sulle singole unità immobiliari, qualora sostengano le relative spese.

Da ultimo, si precisa che, nelle ipotesi di cooperative che si sono avvalse della possibilità di gestire gli alloggi e le parti comuni attraverso un condominio di gestione, disciplinato ai sensi degli artt. 201 e seguenti della legge n. 1165 del 1938, a condizione che il condominio costituito abbia caratteristiche tali da essere perfettamente equiparabile a quello previsto dal codice civile si ritiene che si sia in presenza di soggetti, come sopra precisato, inclusi nell'ambito soggettivo di applicazione del *Superbonus*.

1.4 ONLUS, Organizzazioni di Volontariato e Associazioni di Promozione Sociale

Il comma 9, lettera d-bis), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* prevede che il *Superbonus* si applica, tra l'altro, agli interventi effettuati dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

Rientrano, a titolo esemplificativo, tra i soggetti sopra elencati anche le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381, richiamate al comma 8 del predetto articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997 (c.d. ONLUS di diritto). Tali soggetti, tuttavia, godono, in presenza di taluni requisiti e condizioni, di specifiche agevolazioni fiscali. In particolare, ai sensi dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977, n. 904, *«non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento»*. Tale disposizione, ai sensi dell'articolo 6 del decreto legge 15 aprile 2002, n. 63, non si applica alla quota del 10 per cento degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria. L'articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973 dispone, inoltre, che *«I redditi conseguiti dalle società cooperative di produzione e lavoro e loro consorzi sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dall'imposta locale sui redditi se l'ammontare delle retribuzioni effettivamente corrisposte ai soci che prestano la loro opera con carattere di continuità, comprese le somme di cui all'ultimo comma [le somme erogate ai soci lavoratori a titolo di integrazione delle retribuzioni fino al limite dei salari correnti aumentati del venti per cento], non è inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e*

sussidiarie. Se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al cinquanta per cento ma non al venticinque per cento dell'ammontare complessivo degli altri costi l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi sono ridotte alla metà». In sostanza, una cooperativa sociale di produzione e lavoro, che in base all'articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973 corrisponde retribuzioni per un importo non inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, è esente dalle imposte sui redditi ovvero fruisce di una esenzione parziale se l'ammontare delle retribuzioni è inferiore al 50 per cento. Pertanto, in applicazione dei criteri forniti con le citate circolari n. 24/E del 2020 e n. 30/E del 2020, qualora la cooperativa:

- corrisponda retribuzioni per un importo non inferiore al cinquanta per cento dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, rientrando tra le ipotesi di esenzione dalle imposte sui redditi di cui al citato articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, non potrà beneficiare del *Superbonus*, né potrà esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante;

- usufruisca della esenzione parziale dalle imposte sui redditi, ai sensi del medesimo articolo 11 del d.P.R. n. 601 del 1973, potrà accedere al *Superbonus*, nel rispetto delle condizioni e degli adempimenti a tal fine previsti, con la possibilità di optare per la fruizione del predetto *Superbonus* in una delle modalità alternative previste dall'articolo 121 del decreto *Rilancio*.

Come chiarito dalla citata circolare n. 30/E del 2020, a detti soggetti, non essendo prevista alcuna limitazione espressa, il beneficio spetta indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, fermo restando l'esclusione di cui al citato comma 15-*bis* dell'articolo 119 in base al quale il *Superbonus* non si applica alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1 (Abitazioni di tipo signorile), A/8 (Abitazioni in ville) e A/9 (Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici), per le unità immobiliari non aperte al pubblico. Non opera neanche la limitazione contenuta nel comma 10 del medesimo articolo 119 in

merito alla possibilità di fruire del *Superbonus* limitatamente a due unità immobiliari in quanto, come più volte precisato, tale disposizione riguarda solo le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

Per le ONLUS, le OdV e le APS, pertanto, il *Superbonus* spetta indipendentemente dalla circostanza che l'edificio oggetto degli interventi agevolabili sia o meno costituito in condominio e, dunque, anche con riferimento ad interventi realizzati su edifici composti anche da più unità immobiliari di proprietà dei sopra richiamati soggetti.

L'individuazione del tetto massimo di spesa agevolabile va effettuata, tuttavia, anche per tali soggetti, al pari di ogni altro destinatario dell'agevolazione, applicando le regole contenute nell'articolo 119, ovvero tenendo conto della “*natura*” degli immobili e del “*tipo di intervento*” da realizzare.

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui una ONLUS intenda realizzare interventi di riqualificazione energetica (sostituzione dell'impianto di riscaldamento, cappotto termico, installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici) su un edificio composto da 3 unità immobiliari interamente di sua proprietà si applicano i medesimi limiti di spesa previsti per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici; il limite di spesa agevolabile sarà, dunque, pari a 181.500 euro dato dalla somma di 60.000 euro (20.000×3) + 120.000 euro (40.000×3) + 1.500 euro (essendo a servizio dell'intero edificio).

Come anticipato in premessa, l'articolo 33 del decreto legge n. 77 del 2021, al fine di rendere più eque per taluni enti del terzo settore le modalità applicative del *Superbonus*, ha introdotto nell'articolo 119 del decreto *Rilancio* il comma 10-bis il quale stabilisce, in determinati casi, particolari modalità di determinazione delle spese agevolabili. La norma, nello specifico, tiene conto della circostanza che tali enti in generale (e, in particolare, quelli che si occupano dei servizi socio-sanitari-assistenziali) esercitano la propria attività in edifici di grandi dimensioni anche in considerazione del fatto che, per taluni servizi che vengono erogati alla collettività (Centro Diurno Integrato, Residenza Sanitaria Assistenziale, Poliambulatori, Servizi Sanitari e assistenziali, ecc.), le norme e gli *standard*

funzionali impongono la disponibilità di notevoli superfici appositamente attrezzate. Tali soggetti, pertanto, risulterebbero penalizzati qualora le spese agevolabili fossero determinate in funzione del numero delle unità immobiliari oggetto di interventi atteso che interi immobili o interi complessi edilizi sono catastalmente individuati quale singola unità immobiliare.

Il citato comma 10-bis stabilisce, pertanto, che *«Il limite di spesa ammesso alle detrazioni di cui al presente articolo, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di efficientamento energetico, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell' articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, per i soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis)[organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383] che siano in possesso dei seguenti requisiti:*

a) svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;

b) siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito».

La norma stabilisce, inoltre, che, ai fini dell'applicazione del comma 10-bis in commento, costituisce titolo idoneo un contratto di comodato d'uso gratuito regolarmente registrato in data certa anteriore al 1° giugno 2021, data di entrata in vigore della disposizione.

L'applicazione della disposizione sopra riportata è, pertanto, subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

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

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

Con riferimento alla condizione che «*i membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica*» prevista dalla lettera a) del citato comma 10-bis, analogamente a quanto previsto per la detenzione degli immobili, si ritiene che detta condizione debba sussistere dalla data di entrata in vigore della disposizione in questione, vale a dire dal 1° giugno 2021 e debba permanere per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione.

Ai fini dell'applicazione delle disposizioni sopra citate, inoltre, occorre far riferimento alla situazione esistente all'inizio dei lavori e non a quella risultante al termine degli stessi in applicazione del principio confermato, da ultimo, con la citata circolare n. 30/E del 2020 (cfr. risposta 4.4.6).

Pertanto, ad esempio, nel caso in cui una ONLUS - che svolge attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali - proprietaria di un immobile accatastato nella categoria D/8 intenda effettuare interventi ammessi al *Superbonus*, cambiandone la destinazione d'uso in Casa di Cura (categoria B/2 o D/4), potrà avvalersi dei limiti indicati nel citato comma 10-bis a condizione che effettui il predetto cambio di destinazione di uso prima dell'inizio dei lavori.

Come chiarito con la citata circolare n. 24/E del 2020, il *Superbonus* spetta anche ai detentori dell'immobile oggetto degli interventi agevolabili in virtù di un titolo idoneo (contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato), al momento di avvio dei lavori o al momento del

sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. Il detentore, inoltre, deve essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Al riguardo, si ritiene che possa costituire titolo idoneo a consentire ad una OdV di fruire del *Superbonus*, con riferimento alle spese sostenute per interventi realizzati su di un immobile di proprietà comunale, una convenzione stipulata nella forma della scrittura privata in base alla quale l'OdV detiene l'immobile al fine di svolgere la propria attività relativa all'aiuto alle persone fragili o bisognose di assistenza e supporto, sia economico che operativo. Ciò in quanto il sistema di protocollazione adottato dall'ente proprietario consente di verificare se la predetta OdV abbia la disponibilità giuridica dell'immobile prima del sostenimento delle spese relative agli interventi ammessi all'agevolazione.

Da ultimo, si osserva che soggetti indicati nel citato comma 9, lettera d-bis), (ONLUS, OdV e APS), possono avvalersi del *Superbonus* anche qualora abbiano acquisito la qualifica di «enti del terzo settore» ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore).

1.5 Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche

Il comma 9, lettera e), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilisce che il *Superbonus* spetta anche «agli interventi effettuati» dalle «associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi».

Con riferimento ai predetti soggetti è necessario che gli interventi agevolabili siano realizzati esclusivamente su immobili o parti di immobili adibiti «a spogliatoio».

Anche per tali soggetti la detrazione spetta per interventi realizzati sui predetti immobili o parte di immobili posseduti - in qualità di proprietari o titolari di un diritto reale di godimento - o detenuti sulla base di un titolo idoneo - contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato - al

momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

Può considerarsi titolo idoneo, ai fini della detrazione, anche una convenzione stipulata dalle predette associazioni e società sportive dilettantistiche con un ente pubblico concedente quale, ad esempio, un Comune, proprietario dell'immobile oggetto degli interventi agevolabili; ciò a condizione che sia possibile verificare che l'associazione o la società sportiva abbia la disponibilità giuridica e materiale dell'impianto sportivo prima dell'inizio dei lavori o del sostenimento delle spese relative agli interventi ammessi all'agevolazione (ad esempio, mediante il sistema di protocollazione adottato dal Comune), nonché il consenso del concedente all'esecuzione dei lavori da parte del concessionario. Non si ritiene rilevante, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, che gli impianti sportivi oggetto degli interventi non siano utilizzati in maniera esclusiva dalla associazione o società sportiva dilettantistica in quanto utilizzati anche dal Comune proprietario, ad esempio, per l'attività scolastica.

Qualora l'intervento sia effettuato su un immobile che solo parzialmente è adibito a spogliatoi, il *Superbonus* si applica - nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla normativa agevolativa (tra cui anche il raggiungimento degli obiettivi energetici sull'edificio risultante dall'intervento) e ferma restando l'effettuazione di ogni adempimento previsto - solo relativamente alle spese riferibili all'intervento realizzato sulla parte dell'edificio adibita a spogliatoi. Pertanto, ad esempio, qualora venga sostituito l'impianto di climatizzazione invernale esistente a servizio non solo degli spogliatoi ma anche del resto dell'immobile, il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferite all'intervento realizzato sulla parte dell'edificio adibita a spogliatoi da quelle riferite all'intervento realizzato sulla restante parte dell'edificio medesimo. In alternativa, dovrà essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi le predette spese rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

Inoltre, qualora la parte dell'edificio adibita a spogliatoi non costituisca una autonoma unità immobiliare, l'A.P.E. “ante” e “post” intervento prevista dal comma 3 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* deve riguardare l'intero immobile e non solamente la parte adibita a spogliatoi.

1.6 «Comunità Energetiche Rinnovabili»

L'articolo 42-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162 (c.d. Milleproroghe), convertito dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, ha introdotto - nelle more del completo recepimento della direttiva (UE) 2018/2001 del Parlamento e del Consiglio europeo dell'11 dicembre 2018 sulla promozione dell'uso dell'energia da fonti rinnovabili (c.d. Red II)⁸, in attuazione delle disposizioni degli articoli 21 e 22 della medesima direttiva - una disciplina transitoria che prevede, in particolare, la possibilità di attivare “*configurazioni*” sperimentali di “*autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili*” e di “*comunità energetiche rinnovabili*” nei limiti e alle condizioni previste nel medesimo articolo.

La norma stabilisce che le predette “*configurazioni*” sono costituite nel rispetto delle modalità e alle condizioni indicate nella norma stessa. È previsto inoltre che, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA), adotti i provvedimenti necessari a garantire l'immediata attuazione delle disposizioni del citato articolo 42-*bis* e che, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, con decreto del Ministro dello sviluppo economico è individuata una «*tariffa incentivante per la remunerazione degli impianti a fonti rinnovabili inseriti [nelle citate] configurazioni sperimentali*».

In attuazione del comma 9 dell'articolo 42-*bis*, con la delibera ARERA n. 318/2020/R/eel del 4 agosto 2020 sono disciplinate le modalità e la regolazione economica relative all'energia elettrica oggetto di condivisione in edifici o

⁸In attuazione della Direttiva (UE) 2018/2001 del Parlamento e del Consiglio, dell'11 dicembre 2018, è stato emanato il decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199 entrato in vigore il 15 dicembre 2021.

condomìni da parte di un gruppo di autoconsumatori di energia rinnovabile che agiscono collettivamente oppure nell'ambito di comunità di energia rinnovabile e con il decreto del Ministero dello sviluppo economico 16 settembre 2020 è stata individuata la citata “tariffa incentivante” per la remunerazione degli impianti a fonti rinnovabili inseriti in tali configurazioni sperimentali.

Ai fini fiscali, specifiche disposizioni in materia di “*autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili*” e di “*comunità energetiche rinnovabili*” sono contenute nell'articolo 119 del decreto *Rilancio*. In particolare:

- il comma 16-bis dispone che «*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 condomìni che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-bis del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale*». La norma prevede inoltre che, per gli impianti a fonte rinnovabile gestiti da soggetti che aderiscono alle “configurazioni” in esame, la detrazione di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), del TUIR si applica fino alla soglia di 200 kW e per un ammontare complessivo di spesa non superiore a euro 96.000;

- il comma 16-ter stabilisce inoltre che, per la quota di spesa corrispondente alla potenza massima di 20 kW per l'installazione dei predetti impianti, si applica il *Superbonus* a condizione che l'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo sia ceduta in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE), con le modalità di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387.

Con la risoluzione n. 18/E del 12 marzo 2021, sono stati forniti chiarimenti sul trattamento fiscale applicabile alle somme erogate dal GSE a condomìni, composti solo da persone fisiche (non esercenti attività d'impresa, arti e professioni), che aderiscono alle configurazioni di cui al citato articolo 42-bis. In particolare, la risoluzione chiarisce, tra l'altro, che il corrispettivo per la vendita dell'energia erogato dal GSE, nella misura in cui l'energia prodotta e immessa in

rete resta nella disponibilità del referente della configurazione, con facoltà di cessione al GSE medesimo, è fiscalmente rilevante, configurando un reddito diverso di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), del TUIR.

Al riguardo, va rilevato che il predetto corrispettivo viene erogato con riferimento sia alla energia auto-consumata collettivamente e sia all'energia in eccedenza in quanto non oggetto di autoconsumo collettivo.

Pertanto, per quanto concerne i soggetti diversi da quelli che producono reddito d'impresa, quanto affermato nella citata risoluzione relativamente alla rilevanza fiscale del corrispettivo per la vendita di energia attiene necessariamente alla energia eccedente l'autoconsumo istantaneo.

1.7 Amministrazioni dello Stato ed enti pubblici territoriali

Come chiarito con la circolare n. 24/E del 2020, *«trattandosi di una detrazione dall'imposta lorda, il Superbonus non può essere utilizzato dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva ovvero che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (come nel caso dei soggetti che rientrano nella c.d. no tax area)»*. Tali soggetti, tuttavia, possono optare, ai sensi del citato articolo 121 del decreto *Rilancio*, in luogo dell'utilizzo diretto del *Superbonus*, per le modalità alternative di utilizzo ivi previste.

I soggetti che non possiedono redditi imponibili, invece, non solo non possono fruire del *Superbonus* ma non possono neanche esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

È il caso, ad esempio, di un ente pubblico territoriale proprietario di immobili ubicati in un edificio in condominio al quale sono imputate le spese per interventi realizzati sulle parti comuni del predetto edificio. Tale soggetto - che potrebbe astrattamente beneficiare del *Superbonus* solo in qualità di condomino, non essendo compreso tra i soggetti beneficiari di cui al comma 9 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* - è invece escluso da tale beneficio in quanto esente dal

pagamento dell'IRES ai sensi dell'articolo 74 del TUIR. Inoltre, per effetto della predetta esenzione, non può neanche esercitare l'opzione prevista dal citato articolo 121 del decreto *Rilancio*.

I chiarimenti sopra forniti, in merito alla esclusione dalla possibilità di optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, si applicano anche con riferimento alle altre detrazioni spettanti per gli interventi richiamati nel comma 2 del medesimo articolo 121 spettanti anche ai soggetti IRES.

Tali preclusioni, tuttavia, non si riflettono anche sui conduttori, persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, di immobili di proprietà dell'ente pubblico territoriale. In particolare, i conduttori degli immobili di proprietà dell'ente che fanno parte di un edificio in condominio, possono beneficiare, in qualità di detentori, del *Superbonus* se sostengono le spese per gli interventi agevolabili “*trainanti*” e “*trainati*” sulle parti comuni o sulle singole unità immobiliari.

Si ricorda, infatti, che, come ribadito al paragrafo 1.1 della presente circolare, il *Superbonus* spetta anche ai detentori dell'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio, e che sono in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Qualora, invece, gli immobili di proprietà dell'ente pubblico territoriale facciano parte di un edificio non in condominio, in quanto interamente di proprietà di tale ente, non possono beneficiare del *Superbonus* neanche i detentori dei predetti immobili atteso che, come sopra precisato, gli enti in questione rientrano tra i soggetti beneficiari della detrazione, ancorché astrattamente, solo in qualità di condòmini.

2 EDIFICI INTERESSATI

Con la citata circolare n. 30/E del 2020, è stato precisato che - in linea con la prassi in materia di detrazioni per interventi di riqualificazione energetica e di riduzione del rischio sismico disciplinate, rispettivamente, nei citati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, espressamente richiamati dall'articolo 119 del decreto *Rilancio* - sono ammesse al *Superbonus* anche le spese sostenute per interventi realizzati su immobili che “solo” al termine degli stessi saranno destinati ad abitazione. In continuità con la precedente prassi, tale possibilità, tuttavia, è subordinata alla condizione che nel provvedimento amministrativo che autorizza i lavori risulti il cambio di destinazione d'uso del fabbricato - in origine non abitativo - e che sussistano tutte le altre condizioni e siano effettuati tutti gli adempimenti previsti dalla norma agevolativa. Ciò implica, tra l'altro, che, ai fini del *Superbonus*, al termine dei lavori l'immobile, in origine non abitativo, deve rientrare in una delle categorie catastali ammesse a tale detrazione ovvero immobili residenziali diversi da A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze.

Con riferimento, inoltre, agli interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, con la citata circolare n. 24/E del 2020, è stato precisato che, utilizzando un principio di “prevalenza” della funzione residenziale rispetto all'intero edificio, qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio in condominio sia superiore al 50 per cento, è possibile ammettere al *Superbonus* anche il proprietario o detentore di unità immobiliari non residenziali che sostengono le spese per le parti comuni.

Tuttavia, se tale percentuale risulta inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari che sono destinate ad abitazione comprese nello stesso edificio.

Al riguardo, si precisa che, ai fini della predetta verifica, occorre fare riferimento alla superficie catastale delle unità immobiliari determinata secondo quanto previsto nell'allegato C del decreto del Presidente della Repubblica 23

marzo 1998, n. 138, denominato “*Norme tecniche per la determinazione della superficie catastale delle unità immobiliari a destinazione ordinaria*”.

Nel caso di interventi che comportino il cambio di destinazione di uso di una o più unità immobiliari all'interno di un edificio, la verifica che tale edificio abbia prevalentemente funzione residenziale va effettuata considerando la situazione esistente al termine dei lavori.

Ai fini della verifica della natura “residenziale” dell'edificio non va conteggiata la superficie catastale delle pertinenze delle unità immobiliari di cui lo stesso si compone. Pertanto, ad esempio, nel caso di un *box* o di una cantina pertinenziale di una abitazione ovvero nel caso di un magazzino pertinenziale di una unità immobiliare a destinazione commerciale, la superficie catastale di tali pertinenze non va considerata.

In tal caso, utilizzando l'esempio precedente, nell'ipotesi di un edificio composto da due abitazioni e da un negozio nonché da due *box* pertinenziali delle abitazioni e da un magazzino pertinenziale al negozio, al fine del calcolo della superficie residenziale rispetto alla superficie complessiva dell'edificio occorre sommare la superficie delle due abitazioni (essendo irrilevante la superficie dei *box*) e rapportare tale superficie a quella totale dell'intero edificio, escludendo la superficie del magazzino.

Nella medesima circolare n. 30/E del 2020, sia pure con riferimento ad interventi effettuati su un immobile accatastato nella categoria F/2, è stato precisato che, nel caso di interventi che comportino la modifica della destinazione di uso dell'immobile oggetto degli interventi stessi, il *Superbonus* spetta a condizione che al termine dei lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze). Tale principio si applica in tutti i casi in cui l'immobile, che all'inizio dei lavori non è destinato ad abitazione, lo diventi al termine dei lavori stessi. Pertanto, la detrazione spetta anche nell'ipotesi in cui gli interventi agevolabili siano realizzati su un immobile appartenente alle categorie A/1, A/8, A/9 escluse dalla detrazione ma che al termine dei lavori sia, invece, classificato

in una categoria ammessa alla detrazione medesima come nel caso, ad esempio, di interventi realizzati su un immobile A/8 che al termine dei lavori viene frazionato in più unità immobiliari di categoria A/3.

Inoltre, in assenza di una specifica preclusione normativa, si ritiene che non osti alla fruizione dell'agevolazione la circostanza che l'immobile classificato - anche al termine dei lavori agevolabili - in una categoria ammessa alla detrazione possa cambiare, in futuro, destinazione d'uso. Ciò in quanto la norma non subordina la fruizione delle cinque (o quattro, per le spese sostenute nel 2022) quote annuali in cui la detrazione è suddivisa al mantenimento dei presupposti dell'agevolazione. Pertanto, ad esempio, la circostanza che una unità immobiliare residenziale classificata A/4, di proprietà di una persona fisica oggetto di interventi agevolabili due anni dopo il termine dei lavori diventi “*strumentale*” di una attività di impresa o di arti o professioni, non comporta l'automatica decadenza dal *Superbonus*, salvo l'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo, accerti l'utilizzo dell'agevolazione non in conformità agli articoli 119 e 121 del decreto *Rilancio*, anche sotto il profilo dell'abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 2000.

Nella medesima circolare n. 30/E del 2020 (cfr. risposta 4.4.6) è stato chiarito che per l'individuazione del limite di spesa, anche ai fini del *Superbonus*, si applica il criterio previsto per le detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per interventi finalizzati al risparmio energetico nel caso in cui i predetti interventi comportino l'accorpamento di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, ovvero che rilevano “*le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori*”. Pertanto, anche ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, occorre fare riferimento al numero degli immobili esistenti all'inizio dei lavori. In assenza di una espressa previsione normativa al riguardo, è possibile fruire del *Superbonus* anche nell'ipotesi in cui, prima dell'inizio dei lavori, il contribuente suddivida in più immobili un'unica unità abitativa. Ad esempio, l'unico proprietario di un edificio

può, prima dell'inizio dei lavori, frazionarlo in più unità immobiliari distintamente accatastate al fine di beneficiare di un limite di spesa più elevato. Resta fermo l'eventuale accertamento, in concreto, di un utilizzo distorto della agevolazione in esame.

2.1 Unità immobiliari di categoria catastale A/9 aperte al pubblico

Ai sensi del comma 15-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, le disposizioni in materia di *Superbonus* non si applicano «alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico». Si tratta, in particolare, delle “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”; “Abitazioni in ville - Per ville devono intendersi quegli immobili caratterizzati 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”; “Castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici”. Tali ultime unità immobiliari, accatastate in categoria A/9 tuttavia, rientrano nell'ambito applicativo del *Superbonus* se sono «aperte al pubblico».

Ai fini della verifica di tale condizione, il cui accertamento non può, comunque, essere richiesto dai contribuenti con la presentazione di un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, dello Statuto dei diritti del contribuente, il Ministero della Cultura, con nota del 21 giugno 2021, prot. 18276, ha chiarito che, per definire cosa si intende per “apertura al pubblico”, occorre far “riferimento, per analogia, alla nozione di “accessibilità al pubblico” dei beni culturali oggetto di interventi conservativi realizzati con il contributo dello Stato, ai sensi dell'art. 38 del Codice dei beni culturali e del paesaggio (d.lgs. n. 42 del 2004). Tale disposizione richiede che i beni de quibus siano resi accessibili al pubblico secondo modalità fissate, caso per caso, da appositi accordi o convenzioni da stipularsi con il Ministero. Per ragioni di uniformità, il Ministero ha predisposto

una convenzione standard, in cui si prevede che l'accesso al pubblico sia garantito "almeno un giorno al mese durante l'arco dell'intero anno", nonché durante la settimana dei beni culturali e le giornate europee del patrimonio."

Il citato Ministero ritiene, pertanto, che possono considerarsi «aperte al pubblico», ai sensi del citato articolo 119, comma 15-bis, del decreto Rilancio, *"le dimore storiche che rispettino la condizione minima dell'apertura al pubblico per almeno dodici giorni l'anno, computando a tal fine anche le eventuali aperture durante la settimana dei beni culturali e le giornate europee del patrimonio. Non è richiesto che le aperture siano distribuite necessariamente nel numero di una al mese. Si precisa che nei giorni prefissati di apertura, il pubblico non dovrà essere preselezionato tramite invito, pur essendo ovviamente ammesse eventuali prenotazioni o prevendite degli ingressi, anche in numero contingentato in relazione alla capienza degli spazi o ad esigenze sanitarie o di sicurezza. A tal fine, possono essere computate quali giornate di apertura anche le aperture al pubblico in occasioni di eventi particolari, quali ad esempio, visite didattiche, culturali, etc. Gli immobili ordinariamente fruibili da parte di un novero ristretto di persone (ad esempio da parte dei soci di un'associazione), per godere del beneficio dovranno comunque assicurare l'apertura al pubblico, senza selezione, per almeno dodici giorni l'anno. Quanto ai profili probatori del requisito, le dimore storiche che, avendo già precedentemente fruito del contributo pubblico per il restauro, abbiano stipulato la prevista convenzione con il Ministero ai fini dell'apertura, potranno avvalersi della convenzione al fine di dare atto della sussistenza delle condizioni per la detrazione. Nel caso in cui il beneficio fiscale di cui all'art. 119 sia richiesto in favore di unità immobiliari che, non avendo beneficiato dei contributi di cui all'art. 38 del Codice di settore, non abbiano stipulato alcuna convenzione ai fini dell'apertura al pubblico, il possesso del requisito potrà essere comprovato mediante un atto di impegno, (...), da trasmettere alla Soprintendenza Archeologia, belle arti e paesaggio territorialmente competente, con il quale si assume l'obbligo di aprire al pubblico per almeno cinque anni (in correlazione con la durata quinquennale della*

detrazione fiscale), che decorreranno dalla data della prima apertura, da stabilirsi da parte del soggetto interessato tenendo conto dell'esecuzione dei lavori che fruiscono del c.d. "superbonus" e/o di eventuali altre esigenze. L'atto di impegno recherà l'indicazione delle date di apertura al pubblico per il primo anno e dovrà essere seguito, entro il 31 dicembre di ciascun anno, dalla comunicazione alla Soprintendenza delle date di apertura al pubblico relative all'annualità successiva. In ogni caso, dovrà essere assicurata idonea pubblicità su internet alle giornate di apertura al pubblico, mediante pubblicazione delle relative date sul sito della stessa dimora storica oppure su altri siti, eventualmente anche avvalendosi del sito dell'Associazione Dimore Storiche, che ha rappresentato informalmente la propria disponibilità al riguardo, e che già offre il suddetto servizio in favore dei propri associati. Gli interessati autorizzeranno anche il Ministero a pubblicare le giornate di apertura sui propri siti istituzionali".

2.2 Immobili vincolati

Il comma 2 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilisce che, qualora l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal Codice dei beni culturali e del paesaggio⁹ o gli interventi "trainanti" di efficientamento energetico siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, il *Superbonus* si applica alle spese sostenute per gli interventi "trainati" di efficientamento energetico indicati nel medesimo comma 2, a condizione che tali interventi assicurino il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari oggetto di intervento oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta. In sostanza, come chiarito nelle circolari n. 24/E del 2020 e n. 30/E del 2020, se - per effetto dei vincoli ai quali l'edificio è sottoposto o dei regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali - non è possibile effettuare neanche uno degli interventi "trainanti", il *Superbonus* si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi "trainati" quali, ad

⁹ Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

esempio, la sostituzione degli infissi o la realizzazione del cappotto interno nelle singole unità immobiliari, a condizione che tali interventi assicurino il miglioramento di due classi energetiche dell'intero edificio oppure, ove non possibile, in quanto l'edificio è già nella penultima classe, il conseguimento della classe energetica più alta, dimostrato dall'A.P.E. di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, *ante* e *post* intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Come precisato con la citata circolare n. 30/E del 2020, qualora in un edificio in condominio, sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal Codice dei beni culturali e del paesaggio, siano effettuati interventi “*trainati*” di efficientamento energetico sulle singole unità immobiliari non funzionalmente indipendenti, la verifica del conseguimento del miglioramento di due classi energetiche va effettuata con riferimento a ciascuna unità immobiliare e l'asseverazione va predisposta dal tecnico abilitato utilizzando la procedura prevista per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti (cfr. risposta 3.1.6). Resta fermo, tuttavia, che il termine ultimo per fruire del *Superbonus* è quello previsto per gli interventi «*effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio*» di cui al primo periodo del comma 8-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

Infine, per effetto del richiamo espresso ai soli interventi “*trainati*” di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, la possibilità di accedere al *Superbonus* in mancanza di interventi “*trainanti*” nei casi sopra rappresentati è, invece, esclusa relativamente alle spese sostenute per gli interventi “*trainati*” di cui ai commi 5 e 6 (installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati) nonché 8 (installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici) del medesimo articolo 119 del decreto *Rilancio*.

2.3 Immobili iscritti nel Catasto Fabbricati in categoria F/3 (“unità in corso di costruzione”) o in categoria F/4 (“unità in corso di definizione”)

In ordine agli edifici oggetto degli interventi agevolabili, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che, ai fini del *Superbonus*, l'intervento deve riguardare edifici o unità immobiliari “esistenti”, non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione.

Nella circolare n. 30/E del 2020 è stato, inoltre, precisato che è possibile fruire del *Superbonus*, nel rispetto di tutte le condizioni previste, anche relativamente alle spese sostenute per gli interventi realizzati su edifici classificati nella categoria catastale F/2 “*unità collabenti*” a condizione, tuttavia, che al termine dei lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze) in quanto, pur trattandosi di una categoria riferita a fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, gli stessi possono essere considerati come edifici esistenti, trattandosi di manufatti già costruiti e individuati catastalmente.

Ad analoghe conclusioni si perviene, sia pure a determinate condizioni, anche qualora l'immobile sia iscritto nella categoria catastale provvisoria F/3 “*unità in corso di costruzione*” nella quale, su richiesta di parte e senza attribuzione di alcuna rendita catastale, vengono inseriti gli immobili in attesa della definitiva destinazione.

In particolare, in relazione all'attribuzione della predetta categoria catastale F/3, con la circolare n. 9/T del 26 novembre 2001, l'Agenzia del territorio ha precisato che tale identificazione catastale è da ascrivere esclusivamente a categorie fittizie, ossia “*quelle che, pur non previste nel quadro generale delle categorie (in quanto ad esse non è associabile una rendita catastale), sono state necessariamente introdotte per poter permettere la presentazione in Catasto di unità particolari (lastrici solari, corti urbane, unità in via di costruzione ecc..) con la procedura informatica di aggiornamento Docfa*” (cfr. anche circolare n.4/T del 29 ottobre 2009).

Si precisa, al riguardo, che il *Superbonus* spetta solo se gli interventi agevolabili riguardino un immobile già precedentemente accatastato e in possesso dei requisiti richiesti - quale, in particolare, la presenza di un impianto di climatizzazione invernale necessario nel caso di interventi di efficienza energetica - successivamente riclassificato in categoria F/3 a seguito, ad esempio, di interventi edilizi mai terminati. Resta fermo che, al termine dei lavori, tali unità immobiliari devono rientrare in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze).

Permane, inoltre, l'obbligo di garantire il doppio passaggio di classe energetica rispetto alla situazione ante intervento, quest'ultima definita sulla base dell'ultimo titolo autorizzativo depositato ovvero dello stato di fatto dell'immobile, per gli elementi edilizi presenti, e dai requisiti previsti dal decreto 26 giugno 2015 (c.d. decreto "*Requisiti Minimi*") per gli elementi edilizi mancanti.

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

L'eventuale presenza in un edificio di unità immobiliari accatastate nella categoria F/3, in precedenza non accatastate in altra categoria, non preclude, comunque, la possibilità di accedere al *Superbonus* in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di tale edificio a condizione, tuttavia, che nello stesso vi siano anche unità immobiliari accatastate in categorie diverse da quelle fittizie o provvisorie. È possibile, ad esempio, fruire del *Superbonus* nel caso in cui siano realizzati interventi agevolabili sulle parti comuni di un edificio composto da 2 unità classificate in categoria F/3 - in precedenza non accatastate in altra categoria - e una unità immobiliare classificata in categoria A/3.

Le predette unità immobiliari accatastate in categoria F/3 - in precedenza non accatastate in altra categoria - non rilevano, tuttavia, ai fini della determinazione del limite massimo di spesa ammissibile previsto per gli interventi realizzati sulle parti comuni poiché occorre tener conto, a tal fine, del numero di unità immobiliari esistenti all'inizio dei lavori. Ritornando all'esempio, il limite di

spesa va calcolato tenendo conto solo dell'unità immobiliare classificata in categoria A/3.

Diversamente, ai fini della determinazione del predetto limite massimo di spesa, rilevano anche le unità immobiliari accatastate in categoria F/3 - in precedenza accatastate in altra categoria - nonché quelle classificate nella categoria catastale F/2 *“unità collabenti”*.

Il *Superbonus* spetta, altresì, nel rispetto di tutti i requisiti richiesti ai fini della predetta agevolazione - quale, in particolare, la presenza di un impianto di climatizzazione invernale necessario nel caso di interventi di efficienza energetica - in caso di interventi ammessi al beneficio eseguiti su immobili accatastati in categoria F/4 *“unità in corso di definizione”*. Si tratta di una categoria *“fittizia”* nella quale sono iscritti immobili simili alla categoria F/3 con la differenza che il fabbricato è per lo più completato ma la destinazione d'uso e la consistenza non sono ancora stati definiti. In relazione alla categoria F/4, con la citata circolare dell'Agenzia del Territorio n. 4/T/2009 (par. 3.3) è stato chiarito che *“la scelta di istituire tali categorie fittizie (...), trova ragione nella esigenza dei soggetti titolari di immobili di identificare porzioni immobiliari, che di per se stesse non costituiscono unità immobiliari, per le finalità più disparate (compravendita, iscrizione di ipoteche su porzioni di unità immobiliari urbane, donazioni di parti di immobili non costituenti unità immobiliari urbane)”*.

Agli immobili ascritti ad una categoria fittizia, infatti, non è attribuita alcuna rendita catastale.

Resta fermo che, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, è necessario che, a seguito della definizione della destinazione d'uso e della consistenza di tale unità immobiliare, quest'ultima rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze) e, nell'ipotesi in cui faccia parte di un edificio, quest'ultimo possa considerarsi residenziale nella sua interezza. Inoltre, in analogia con tutti gli altri casi, resta ferma la necessità che l'immobile sia dotato di impianto di riscaldamento e che sia garantito il doppio passaggio di classe energetica rispetto alla situazione ante

intervento, con le medesime modalità sopra descritte per gli immobili accatastati in categoria F/3.

Le predette unità immobiliari accatastate in categoria F/4 rilevano, per le ragioni suesposte, ai fini della determinazione del limite massimo di spesa ammissibile previsto per gli interventi realizzati sulle parti comuni.

2.4 Edifici sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali

Ai sensi del comma 1-*quater*¹⁰ del citato articolo 119 del decreto *Rilancio*, rientrano nell'ambito applicativo del *Superbonus* «*anche gli edifici privi di attestato di prestazione energetica perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi, che devono comprendere anche quelli di cui alla lettera a) del comma 1* [interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio], *anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, raggiungano una classe energetica in fascia A*».

La detrazione si applica alle spese sostenute dal 1° gennaio 2021 per tutti gli interventi effettuati su immobili che presentano le caratteristiche sopra richiamate (assenza di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi) indicati nel citato articolo 119, nei limiti e alle condizioni ivi previste, ed è subordinata alla duplice condizione che:

- siano realizzati anche interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio stesso;
- al termine degli interventi, l'edificio raggiunga una classe energetica in fascia A.

¹⁰ Comma inserito dall'art. 1, comma 66, lettera c), della legge 30 dicembre 2020, n. 178, a decorrere dal 1° gennaio 2021.

Poiché la norma esonera solo dal produrre l'A.P.E. iniziale, è necessario, in particolare, che per gli interventi di efficienza energetica sia comunque dimostrato, sulla base di una relazione tecnica, che nello stato iniziale l'edificio era dotato di un impianto di riscaldamento rispondente alle caratteristiche tecniche previste dal decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311, e che tale impianto è situato negli ambienti nei quali sono effettuati gli interventi di riqualificazione energetica funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, anche straordinaria.

In assenza di ulteriori condizioni indicate nel citato comma 1-*quater* e in considerazione delle finalità sottese all'introduzione di tale disposizione, in linea di principio, è possibile ammettere al *Superbonus* anche interventi effettuati su “ruderi”, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano accatastati nel Catasto Terreni con l'indicazione dello specifico codice qualità per i “diruti” ovvero che siano iscritti al Catasto Fabbricati, a condizione che l'intervento non si qualifichi come una “nuova costruzione”.

Si fa presente, al riguardo che, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, «*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*». In sostanza gli interventi riguardanti tali edifici sono ricompresi nella “*ristrutturazione edilizia*” e non sono considerati come “*nuove costruzioni*” qualora sia stata accertata, dall'ufficio preposto, la consistenza preesistente alla demolizione o al crollo (trattandosi di un intervento di recupero del patrimonio esistente) sulla base di prove documentali certe che dimostrino l'esistenza dell'edificio e la sua la “*consistenza*”. In altri termini, il rilascio del titolo edilizio per “*intervento di ristrutturazione edilizia*”, di cui al citato articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, presuppone che sia stata accertata la preesistenza dell'edificio sulla base di documenti certi che consentano di stabilire in modo incontrovertibile la giacitura, le dimensioni planimetriche e volumetriche e le caratteristiche dell'edificio da ripristinare.

2.5 Edificio composto da più unità immobiliari possedute da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche

La legge di bilancio 2021 ha modificato il comma 9, lettera a), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* inserendo tra i soggetti beneficiari del *Superbonus* anche le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professione, con riferimento agli interventi di cui ai commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* finalizzati al risparmio energetico o antisismici realizzati su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate e posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche. In sostanza, a seguito della modifica sopra indicata, l'agevolazione spetta anche se gli interventi agevolabili sono realizzati sulle parti comuni di edifici non in condominio in quanto composti da più unità immobiliari (fino a 4) di un unico proprietario o in comproprietà.

La modifica in questione riguarda, in ogni caso, gli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti interamente (o in comproprietà) «*da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione*». Pertanto, non riguarda gli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti interamente da soggetti diversi dalle persone fisiche quali, ad esempio, gli esercenti attività di impresa, arti o professioni o gli enti pubblici (ad esempio, un comune) che restano esclusi dall'agevolazione.

La detrazione nella misura del 110 per cento si applica alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2021.

In assenza di specifiche indicazioni nella norma, ai fini del computo delle unità immobiliari, le pertinenze non vanno considerate autonomamente anche se distintamente accatastate. Pertanto, ad esempio, può fruire del *Superbonus* anche l'unico proprietario di un edificio composto da 4 unità immobiliari e 4 pertinenze che sostiene spese per interventi finalizzati alla riqualificazione energetica o antisismici sulle parti comuni del predetto edificio.

Le pertinenze rilevano, invece, ai fini della determinazione del limite di spesa ammesso al *Superbonus* nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni

qualora tale limite sia determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto di interventi. In sostanza, riprendendo l'esempio, in un edificio composto da 4 unità abitative e 4 pertinenze, occorre moltiplicare per 8 il limite di spesa previsto per ciascun intervento.

Tenuto conto che la previsione di cui trattasi è inserita nel comma 9, lettera a), dell'articolo 119, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, agli edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche si applicano, in generale, i chiarimenti di prassi forniti relativamente agli edifici in "condominio".

In particolare, va verificato che l'edificio oggetto degli interventi sia residenziale nella sua interezza; pertanto, è possibile fruire del *Superbonus*, in presenza di ogni altro requisito, solo qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento.

Inoltre, analogamente a quanto precisato con riferimento agli edifici in condominio, anche nella fattispecie in esame, ai fini della verifica della natura "residenziale" dell'edificio non va conteggiata la superficie catastale delle pertinenze delle unità immobiliari di cui si compone l'edificio. Pertanto, ad esempio, nel caso di un box o di una cantina pertinenziale di una abitazione ovvero nel caso di un magazzino pertinenziale di una unità immobiliare a destinazione commerciale, la superficie catastale di tali pertinenze non va considerata.

Resta esclusa la possibilità di beneficiare del *Superbonus* per le spese relative ad interventi "*trainati*" realizzati sulle singole unità non residenziali.

Inoltre, il contribuente unico proprietario o comproprietario, può beneficiare del *Superbonus* limitatamente agli interventi di efficienza energetica realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari residenziali, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio¹¹; il predetto limite non si applica, invece, per gli interventi antisismici realizzati sulle singole unità immobiliari.

¹¹ Cfr. articolo 119, comma 10 del decreto Rilancio.

2.6 Immobili utilizzati promiscuamente da persone fisiche, fuori dall'esercizio di arte, professione e impresa

Ai sensi del comma 9, lettera b), del citato articolo 119 del decreto *Rilancio*, sono agevolabili gli 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*» in base al quale, come precisato, tali soggetti possono beneficiare delle detrazioni riferite agli interventi di efficientamento energetico su un numero massimo di due unità immobiliari.

Con riguardo all'ambito soggettivo di applicazione del *Superbonus*, la citata circolare n. 24/E del 2020 ha chiarito che, con la locuzione «*al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni*», il legislatore ha inteso precisare che la fruizione del *Superbonus* riguarda unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) non riconducibili ai cosiddetti “*beni relativi all'impresa*” (articolo 65 del TUIR) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (articolo 54, comma 2, del TUIR).

La strumentalità, in quanto attributo dell'immobile, deve essere necessariamente verificata in considerazione della destinazione e della effettiva utilizzazione dell'immobile stesso, indipendentemente dal rapporto giuridico che lega l'utilizzatore all'immobile (proprietario, possessore o detentore). Pertanto, sono in ogni caso esclusi dal *Superbonus* gli interventi realizzati su immobili strumentali “*per natura*”, in quanto classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E (tranne nell'ipotesi di cambio di destinazione di uso), nonché quelli strumentali “*per destinazione*” per i quali invece rileva l'effettivo utilizzo. Ciò implica, ad esempio, che non rientrano nel *Superbonus* gli interventi realizzati su un immobile che, seppur classificato in categoria A/2, viene effettivamente utilizzato come studio professionale, come immobile strumentale ovvero come sede dell'impresa dal proprietario, dal possessore o dal detentore dell'immobile medesimo.

Relativamente agli interventi realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'esercizio dell'arte o della professione ovvero di

attività commerciale (occasionale o abituale), con la circolare n. 7/E del 25 giugno 2021, sia pure con riferimento alle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 16-bis del TUIR, è stato ribadito che, in base a quanto previsto dal comma 5 di tale articolo, se gli interventi sono realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50 per cento. Tale principio si applica anche ai fini del *sismabonus* di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del decreto legge n. 63 del 2013 - per il quale l'articolo 16-bis del TUIR deve intendersi quale norma di riferimento generale - nonché ai fini del *Superbonus* spettante ai sensi del comma 4 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* per interventi antisismici.

Analoga previsione non sussiste per gli interventi di riqualificazione energetica che danno diritto al c.d. *ecobonus* di cui all'articolo 14 del medesimo decreto legge n. 63 del 2013 - trattandosi di una detrazione spettante a tutti i contribuenti indipendentemente dalla tipologia di reddito posseduta - o ammessi al *Superbonus* ai sensi dei commi 1 e 2 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio*. Considerato, tuttavia, che danno diritto al *Superbonus* le spese per interventi realizzati su edifici "residenziali", e stante la sostanziale simmetria tra le agevolazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica e di recupero del patrimonio edilizio (ivi inclusi gli interventi antisismici), si ritiene che, anche ai fini del *Superbonus*, per gli interventi agevolabili realizzati su immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale (abituale o occasionale) la detrazione è ridotta al 50 per cento.

Ne consegue che nel caso, ad esempio, di interventi agevolabili realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'attività di *bed and breakfast* (occasionale o abituale) il *Superbonus* è ridotto al 50 per cento.

L'abitazione nella quale è stabilita la sede amministrativa dell'imprenditore individuale che svolge un'attività tipicamente "*in cantieri*" (impiantisti,

imbianchini, etc.) non può definirsi “*strumentale per l’esercizio dell’attività*” e neppure utilizzata promiscuamente ai sensi dell’articolo 64, comma 2, del TUIR nell’esercizio dell’attività di impresa o di arti e professione. Di conseguenza, nel caso di interventi agevolabili, non opera la predetta riduzione del 50 per cento.

2.7 Condominio, Supercondominio e condominio minimo

Come anticipato nella Premessa, il decreto Agosto ha inserito nell’articolo 119 del decreto *Rilancio* il comma 9-bis, successivamente modificato dalla legge di bilancio 2021. Il citato comma stabilisce che «*Le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo e degli eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi, nonché l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio*»¹².

La disposizione contenuta nel citato comma 9-bis consente, in sostanza, al condomino o ai condomini che abbiano particolare interesse alla realizzazione di determinati interventi condominiali la possibilità di manifestare in sede assembleare l’intenzione di accollarsi l’intera spesa riferita a tali interventi, avendo certezza di poter fruire anche delle agevolazioni fiscali. In tale ipotesi, ne risponderà eventualmente, in caso di non corretta fruizione del *Superbonus*, esclusivamente il condomino o i condòmini che ne hanno fruito, secondo le regole proprie del soggetto che accollandosi le spese matura il diritto alla detrazione.

Sul punto, si ricorda infatti che, con la citata circolare n. 24/E del 2020, è stato chiarito che “*nel caso di interventi realizzati su parti comuni di edifici in condominio, per i quali 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 compongono. Ciascun*

¹² Articolo 63, comma 1, del decreto legge n.104 del 2020.

condomino potrà calcolare 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 e seguenti del Codice civile ed effettivamente rimborsata al condominio anche in misura superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare". Nel caso, ad esempio, in cui in un edificio in condominio, composto da 5 unità immobiliari, siano realizzati interventi di isolamento termico delle superfici opache, per i quali il limite di spesa è pari a 40.000 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari (200.000 euro), ciascun condòmino potrà calcolare la detrazione anche su un importo di spesa a lui imputata superiore a 40.000 euro.

Le indicazioni sopra riportate sono valide anche nell'ipotesi del c.d. "*condominio minimo*" ovvero di un edificio composto da un numero non superiore a otto condomini per il quale risultano comunque applicabili le norme civilistiche sul condominio, fatta eccezione degli articoli 1129 e 1138 del c.c. che disciplinano, rispettivamente, la nomina dell'amministratore (nonché l'obbligo da parte di quest'ultimo di apertura di un apposito conto corrente intestato al condominio) e il regolamento di condominio (necessario in caso di più di dieci condomini). Al fine di beneficiare del *Superbonus* per i lavori realizzati sulle parti comuni, i condòmini che, non avendone l'obbligo, non abbiano nominato un amministratore non sono tenuti a richiedere il codice fiscale. In tali casi, ai fini della fruizione del beneficio, può essere utilizzato il codice fiscale del condòmino che ha effettuato i connessi adempimenti. Il contribuente è comunque tenuto a dimostrare che gli interventi sono stati effettuati sulle parti comuni dell'edificio.

Nella successiva circolare n. 30/E del 2020¹³ è stato, inoltre, precisato che, qualora in un condominio costituito da più edifici la realizzazione di un intervento di efficienza energetica (ad esempio, la sostituzione dell'impianto termico centralizzato a servizio di tutti gli edifici) non consenta il miglioramento di due classi energetiche, ma tale risultato è raggiunto solo per alcuni edifici oggetto di ulteriori interventi "*trainanti*" o "*trainati*", possono accedere al *Superbonus* solo i

¹³ Cfr. risposta 5.2.4.

condòmini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici oggetto dei predetti ulteriori interventi.

In tal caso, la verifica del rispetto dei requisiti necessari per accedere al *Superbonus* va effettuata con riferimento a ciascun edificio e, in particolare, il doppio passaggio di classe è attestato mediante gli appositi A.P.E. convenzionali *ante* e *post* intervento, redatti per i singoli edifici oggetto degli interventi stessi.

Gli altri condòmini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici che - con il solo intervento di efficienza energetica - non raggiungono il miglioramento di due classi energetiche possono, invece, accedere eventualmente, per tale intervento, e nel rispetto delle condizioni previste, al c.d. *ecobonus* di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013.

Ad analoghe conclusioni si perviene anche nell'ipotesi del c.d. “*supercondominio*” al quale si applicano, ai sensi dell'articolo 1117-*bis* del codice civile, le medesime regole, comprese quelle relative alla imputazione ai singoli condòmini delle spese riferite alle parti comuni, nonché i medesimi obblighi previsti in materia di condominio negli edifici.

Per “*supercondominio*” si intende la fattispecie legale che si riferisce ad una pluralità di edifici, costituiti o meno in distinti condomìni, ma compresi in una più ampia organizzazione condominiale, legati tra loro dall'esistenza di talune cose, impianti e servizi comuni (quali il viale d'accesso, le zone verdi, l'impianto di illuminazione, la guardiola del portiere, il servizio di portierato, etc.) in rapporto di accessorietà con i fabbricati.

Anche in tal caso, la verifica del rispetto dei requisiti necessari per accedere al *Superbonus* va effettuata con riferimento a ciascun edificio in condominio e, in particolare, il doppio passaggio di classe è attestato mediante gli appositi A.P.E. convenzionali *ante* e *post* intervento, redatti per i singoli edifici.

Risulta irrilevante, ai fini di cui sopra, la circostanza che ogni condominio e il “*supercondominio*” abbia un proprio codice fiscale nonché la circostanza che la possibilità di fruire del *Superbonus* sia subordinata alla effettuazione

dell'intervento sulle parti comuni del “supercondominio” (ad esempio, sostituzione della centrale termica o coibentazione del tetto).

2.8 «Indipendenza funzionale» e «accesso autonomo dall'esterno»

Nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato chiarito che, ai fini del *Superbonus*, le «unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari», alle quali la norma fa riferimento, vanno individuate verificando la contestuale sussistenza del requisito della «indipendenza funzionale» e dell'«accesso autonomo dall'esterno», a nulla rilevando, a tal fine, che l'edificio plurifamiliare di cui tali unità immobiliari fanno parte sia costituito o meno in condominio.

Pertanto, 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). Con tale precisazione si è inteso agevolare l'applicazione del beneficio fiscale anche nei casi in cui lo stesso sarebbe stato precluso esclusivamente per questioni diverse da quelle tecniche, ad esempio perché nell'ambito del condominio è interessato agli interventi il solo condomino titolare dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente e con accesso autonomo dall'esterno.

Ciò anche nell'ipotesi in cui, valorizzando i predetti requisiti della «indipendenza funzionale» e dell'«accesso autonomo dall'esterno», un edificio unifamiliare (ad esempio una villetta) faccia parte di un condominio, sebbene non disponga di parti comuni con le altre unità immobiliari che lo compongono.

Ad analoghe conclusioni si perviene, peraltro, anche nel caso in cui l'unità abitativa “funzionalmente indipendente e con uno o più accessi autonomi dall'esterno” faccia parte di un edificio composto da più unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà tra più soggetti. Anche in tale caso, pertanto, la predetta unità abitativa all'interno di un edificio di un unico proprietario o in comproprietà tra più soggetti dotata di accesso autonomo e funzionalmente

indipendente fruisce del *Superbonus* autonomamente, indipendentemente dalla circostanza che disponga di parti comuni con le altre unità abitative.

Inoltre, gli interventi effettuati su una unità abitativa “*funzionalmente indipendente e con uno o più accessi autonomi dall'esterno*” possono essere ammessi al *Superbonus*, nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalla norma, indipendentemente dalla circostanza che tale unità sia ubicata in un edificio escluso dall'agevolazione in quanto composto da più di 4 unità immobiliari possedute da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professioni ovvero composto da più unità immobiliari interamente di proprietà o in comproprietà di soggetti diversi da quelli elencati nel comma 9 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* (ad esempio, soggetti IRES).

Nella citata circolare n. 30/E del 2020 sono stati forniti specifici chiarimenti in ordine alle nozioni di “*indipendenza funzionale*” e di “*accesso autonomo dall'esterno*” con particolare riguardo alle modifiche apportate dal decreto Agosto che, nello specifico, ha introdotto il comma 1-bis nell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

Ulteriori modifiche sono state apportate dall'articolo 1, comma 66, lettera b), della legge di bilancio 2021. A seguito di tali modifiche, il citato comma 1-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilisce che «*Un'unità immobiliare può ritenersi “funzionalmente indipendente” qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale*».

Pertanto, ad esempio, può ritenersi “*funzionalmente indipendente*” un'abitazione all'interno di un edificio, dotata in via esclusiva di un serbatoio di gas, di un impianto di riscaldamento e di un impianto elettrico, non rilevando che la stessa sia altresì dotata di ulteriori impianti in via non esclusiva quale l'impianto idrico appartenente ad una utenza comune, con contatore esclusivo di ripartizione

e contabilizzazione, e gli impianti di deiezione e depurazione dei reflui civili esclusivi solo finché non sono convogliati verso un depuratore comune.

La verifica dei predetti requisiti, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, assume rilievo con esclusivo riferimento agli interventi “*trainanti*” di risparmio energetico di cui al comma 1 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*; ciò in quanto, in ordine agli immobili oggetto degli interventi ammessi al *Superbonus*, il comma 4 del medesimo articolo 119 - riferito agli interventi antisismici - non fa alcun riferimento alle «*unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno*».

Va inoltre rilevato che, con il parere prot. 1156 del 2 febbraio 2021, la *Commissione* ha chiarito che - ai fini della realizzazione degli interventi antisismici (compresi quelli ammessi al *Superbonus*) - più che all'unità funzionalmente indipendente bisogna fare riferimento all'unità strutturale (US) di cui al punto 8.7.1 del decreto ministeriale 17 gennaio 2018, concernente l'aggiornamento delle «*Norme tecniche per le costruzioni*» (NTC). Nella circolare del 21 gennaio 2019, n. 7, del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti - con la quale sono state fornite istruzioni per l'applicazione dell'«*Aggiornamento delle “Norme tecniche per le costruzioni”*» di cui al citato decreto ministeriale 17 gennaio 2018 - è stato precisato, al riguardo, che “*L'US è caratterizzata da comportamento strutturale unitario nei confronti dei carichi orizzontali e verticali per cui, nell'individuarela, si terrà conto della tipologia costruttiva e del permanere di elementi caratterizzanti, anche al fine di definire interventi coerenti con la configurazione strutturale. L'US deve comunque garantire con continuità il trasferimento dei carichi in fondazione e, generalmente, è delimitata o da spazi aperti, o da giunti strutturali, o da edifici contigui costruiti, ad esempio, con tipologie costruttive e strutturali diverse, o con materiali diversi, oppure in epoche diverse*”.

Con il successivo parere n. 4/2021 del 13 luglio 2021 (prot. 7035), la citata *Commissione* ha precisato che rientrano tra gli interventi agevolabili anche taluni “*interventi di riparazione o locali*” realizzati su una “*villetta a schiera*” (cfr.

paragrafo 3.2.1 “*Interventi di riparazione o locali*”). In tale ambito, gli interventi di miglioramento (punto 8.4.2 delle NTC 2018) e adeguamento (punto 8.4.3 delle NTC 2018) e, conseguentemente, le verifiche di sicurezza da effettuare dovranno essere riferiti alla singola unità strutturale, individuata con le modalità indicate dalle citate NTC 2018, anche nel caso in cui le parti soggette ad interventi non riguardassero l’intera unità strutturale.

3 TIPOLOGIE DI INTERVENTI

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

Come precisato nella citata circolare n. 24/E del 2020, gli interventi “*trainati*” sono ammessi al *Superbonus* a condizione che siano effettuati congiuntamente ad uno degli interventi “*trainanti*” di cui ai commi 1 e 4 dell’articolo 119 e che, nel caso di interventi di efficienza energetica, determinino la riduzione di almeno due classi energetiche dell’edificio o dell’unità immobiliare ovvero, nel caso in cui non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta da dimostrare mediante l’attestato di prestazione energetica.

Non rileva, invece, che le spese per gli interventi “*trainati*” siano state sostenute da un soggetto diverso da quello che ha sostenuto le spese per gli interventi “*trainanti*”.

Pertanto, ad esempio, a fronte di spese per interventi “*trainanti*” realizzati sulle parti comuni di un edificio in condominio sostenute da un contribuente e di spese sostenute dal coniuge per interventi “*trainati*” realizzati sulla singola unità immobiliare, entrambi i soggetti possono fruire del *Superbonus* con riferimento alle spese da ciascuno sostenute. Inoltre, possono fruire del *Superbonus* per gli interventi “*trainati*” realizzati sulla singola unità immobiliare anche i condòmini

ai quali, in base alla delibera assembleare, non sono state imputate le spese per gli interventi “*trainanti*” realizzati sulle parti comuni dell’edificio in condominio.

3.1 Interventi di demolizione e ricostruzione con aumento volumetrico

Il decreto legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120 (*«Misure urgenti per la semplificazione e l’innovazione digitale»*), ha introdotto, fra le misure finalizzate alla semplificazione e all’accelerazione delle procedure amministrative in vista del *Rilancio* delle attività economiche e produttive, numerose modifiche al Testo Unico dell’Edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (Testo Unico dell’Edilizia), anche con riferimento alla qualificazione degli interventi edilizi di cui all’articolo 3 del medesimo testo unico. Chiarimenti in ordine a tali modifiche normative sono stati forniti con la circolare emanata congiuntamente dal Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti e dal Ministro per la Pubblica Amministrazione del 2 dicembre 2020, alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti.

In particolare, con riferimento alle modifiche apportate all’articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, all’epoca vigente, la citata circolare chiarisce che la definizione di “*ristrutturazione edilizia*”, contenuta in tale disposizione modificata dal citato decreto legge n. 76 del 2020 e dalla legge di conversione, fa riferimento a «*gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell’edificio, l’eliminazione, la modifica e l’inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell’ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica, per l’applicazione della normativa sull’accessibilità, per l’istallazione 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, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, 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».

Le innovazioni significative apportate alla disposizione previgente sono quindi:

- la sostituzione del riferimento ai semplici interventi di “*demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica*” con la più articolata previsione per cui rientrano nella ristrutturazione edilizia “*gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico*”. In sostanza, le modifiche determinano il superamento delle preesistenti limitazioni, potendo ormai rientrare nella nozione

di ristrutturazione - salvo quanto previsto per gli edifici vincolati - qualsiasi intervento di demolizione e ricostruzione anche con caratteristiche molto differenti rispetto al preesistente;

- l'aggiunta di un ulteriore periodo per cui i medesimi interventi di demolizione e ricostruzione possono prevedere *“nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana”*;

- un maggior rigore della previsione relativa agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo n. 42 del 2004; mentre in precedenza la demolizione e ricostruzione di detti immobili poteva qualificarsi come *“ristrutturazione edilizia”* solo ove ne fosse rispettata la sagoma originaria, oggi si richiede il mantenimento di *“sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche”* e si precisa che non devono essere previsti incrementi di volumetria;

- l'equiparazione agli edifici vincolati ai sensi del citato decreto legislativo n. 42 del 2004 di quelli ubicati nelle zone omogenee A e in quelle ad esse assimilabili in base ai piani urbanistici comunali nonché *“nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico”*, fatte salve *“le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici”*.

Sulle conseguenze derivanti dalle modifiche apportate al citato Testo Unico dell'Edilizia si è espressa anche la *Commissione* costituita presso il Consiglio Superiore per i Lavori Pubblici che, con il citato parere prot. n. 1156 del 2 febbraio 2021, ha ribadito che la qualificazione dell'intervento edilizio deve essere effettuata dall'Ente locale in sede di rilascio del titolo abilitativo se ai sensi della normativa regionale vigente gli interventi sono soggetti ad un titolo abilitativo costituito dal Permesso di Costruire.

Diversamente, la qualificazione dell'intervento è asseverata dal progettista tramite la Segnalazione Certificata di Inizio Attività (SCIA); l'asseverazione sarà

poi sottoposta, dall'Ente territoriale competente, a controllo di verifica, anche a campione.

In ogni caso, si ribadisce che l'Agenzia delle entrate non interpreta la normativa edilizia, sicché alla stessa non può essere richiesta nessuna valutazione in merito alla qualificazione dell'intervento edilizio nonché alle conseguenze derivanti da un eventuale “disallineamento” in materia di inquadramento urbanistico degli interventi edilizi derivante dalla applicazione delle leggi regionali rispetto al Testo Unico dell'Edilizia di cui al d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, ai fini della fruizione del *Superbonus*.

La *Commissione* ha chiarito, infine, che le spese relative all'incremento di volume, a seguito di interventi di demolizione e ricostruzione riconducibili alla “*ristrutturazione edilizia*”, per effetto delle modifiche apportate al citato articolo 3, comma 1, lettera d), del Testo Unico dell'Edilizia, sono ammesse al *Superbonus* solo a partire dal 17 luglio 2020, data di entrata in vigore della norma modificata.

Considerato, inoltre, che le modifiche normative sopra descritte non hanno effetto retroattivo, nel caso di interventi qualificati dal titolo edilizio “*nuova costruzione*” in base alla normativa previgente ma che presentano le caratteristiche per essere invece considerati “*ristrutturazione edilizia*” alla luce delle nuove disposizioni, è possibile richiedere all'Ente territoriale competente la modifica del titolo abilitativo già rilasciato allineando l'intervento alla “*ristrutturazione edilizia*”.

Resta ferma, ovviamente, la possibilità di fruire del *Superbonus* per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 a fronte di interventi di demolizione e ricostruzione già inquadrabili nella “*ristrutturazione edilizia*” in base alla previgente normativa.

La *Commissione* ha inoltre rilevato che, in caso di interventi di demolizione e ricostruzione, sia pure inquadrabili come “*ristrutturazione edilizia*”, il *Superbonus* per interventi “*trainanti*” e “*trainati*” di efficienza energetica non si applica alle spese riferite alla parte eccedente il volume *ante-operam*. In tal caso, il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferite agli interventi sul volume *ante-operam* da quelle riferite agli interventi sul

volume ampliato o, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascun intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

Tale limitazione non riguarda, invece, gli interventi antisismici ammessi al *Superbonus*.

In relazione agli interventi di ristrutturazione con demolizione che prevedono anche l'ampliamento, *“l'APE convenzionale post operam deve essere redatto considerando l'edificio nella sua configurazione finale”* (cfr. ENEA, FAQ *Superbonus* n. 7, <https://www.energiaenergetica.enea.it/detrazioni-fiscali/superbonus/superbonus-2.html>).

3.2 Interventi “*trainanti*” di riqualificazione energetica

Per effetto della modifica apportata al comma 1 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* dalla legge di bilancio 2021, nell'ambito degli interventi “*trainanti*” - finalizzati all'efficienza energetica ammessi al *Superbonus* - rientrano anche quelli per la coibentazione del tetto «*senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente*».

Pertanto, sono ammesse al *Superbonus*, nell'ambito di un intervento di coibentazione dell'involucro, anche le spese sostenute dal 1° gennaio 2021 riferite all'isolamento termico del tetto di un locale sottotetto non riscaldato (quando non si esegue contemporaneamente la coibentazione del solaio sottostante). Resta fermo che va verificata la condizione che l'intervento, nel suo complesso, interessi l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio stesso mediante la coibentazione delle superfici che, nella situazione ante intervento, delimitano il volume riscaldato verso l'esterno, vani freddi o terreno.

In sostanza, la superficie del tetto di un locale non riscaldato non rileva ai fini della determinazione del 25 per cento della superficie disperdente lorda

dell'edificio ma, in applicazione della disposizione sopra citata, sono ammesse al *Superbonus* le spese riferite all'intervento di coibentazione dello stesso.

Ne consegue, pertanto, che tale intervento non rappresenta di per sé un intervento “*trainante*” e che quindi, ai fini dell'accesso al *Superbonus*, permane l'obbligo di effettuare un intervento di sostituzione degli impianti, di cui alle lettere b) o c) del comma 1 dell'articolo 119, o un intervento di isolamento termico su più del 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio.

3.3 Interventi “*trainanti*” antisismici

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, il *Superbonus* spetta per le spese sostenute per gli interventi di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del decreto legge n. 63 del 2013.

Si tratta, come chiarito nei precedenti documenti di prassi, degli interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all'art. 16-*bis*, comma 1, lettera i), del TUIR, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio (commi da 1-*bis* a 1-*sexies*).

L'aliquota più elevata si applica, infine, anche alle spese sostenute dagli acquirenti delle cosiddette case antisismiche, vale a dire delle unità immobiliari facenti parte di edifici ubicati in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 (individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006) oggetto di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che, entro 18 mesi dal termine dei lavori, provvedano alla successiva rivendita (comma 1-*septies*). Il predetto termine di 18 mesi è stato ampliato a 30 mesi dall'art. 33-*bis* del decreto legge n. 77 del 2021, inserito in sede di conversione dalla legge n. 108 del 2021, con decorrenza dal 31 luglio 2021.

Dal tenore letterale della disposizione contenuta nel comma 4 in commento, in base al quale «*l'aliquota delle detrazioni spettanti [per gli interventi di cui ai citati commi da 1-bis a 1-septies dell' articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013] è elevata al 110 per cento per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 (...)»*, si ricava che, se le spese per gli interventi antisismici sono sostenute, nel lasso temporale di vigenza del *Superbonus*, dai soggetti elencati nel comma 9 dell'articolo 119 e riguardano interventi realizzati su immobili ammessi a tale agevolazione, tali soggetti non possono scegliere di applicare le aliquote di detrazione previste nei predetti commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013. Resta fermo, invece, che la disciplina “ordinaria” del *sismabonus*, di cui al citato articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, si applica in tutti gli altri casi esclusi dal *Superbonus*. Si tratta, nello specifico, delle spese sostenute dai soggetti che esercitano attività di impresa, arti e professioni per interventi realizzati su “*unità immobiliari*” riconducibili ai cosiddetti “*beni relativi all'impresa*” (cfr. articolo 65 del TUIR) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (cfr. articolo 54, comma 2, del TUIR) e, più in generale, per interventi realizzati su immobili che non hanno destinazione residenziale nonché, infine, per interventi realizzati su parti comuni di edifici composti da più di 4 unità immobiliari di proprietà o in comproprietà tra persone fisiche. Il comma 1-bis dell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013 è stato, da ultimo, modificato dalla legge di bilancio 2021 che ha aggiunto nel predetto comma - riferito alla condizione che il *sismabonus* si applica agli interventi antisismici le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017 - le parole «*ovvero per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio*». Per effetto di tali modifiche, in sostanza, la norma attualmente vigente prevede, tra l'altro, che il *sismabonus* si applica in caso di interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate a partire dal 1° gennaio 2017, ovvero per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio. Al riguardo, si ritiene che, con tale locuzione, il legislatore abbia inteso consentire l'accesso al beneficio anche ai contribuenti che - a partire dal 1° gennaio 2021 - sostengono le spese a fronte di interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dal 1° gennaio 2017 ovvero per interventi

per i quali a partire da tale ultima data sia stato rilasciato il titolo edilizio. Pertanto, è possibile accedere alle detrazioni per le spese sostenute dal 1° gennaio 2021 anche qualora il titolo abilitativo sia stato rilasciato a partire dal 1° gennaio 2017 indipendentemente dalla data di inizio della procedura autorizzatoria, ipotesi esclusa prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2021.

3.3.1 Interventi di riparazione o locali, interventi sulle aree di sedime

Come più volte precisato, gli interventi antisismici ammessi al *sismabonus* e, per le spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 a particolari condizioni, al *Superbonus* sono quelli indicati nell'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR.

In merito all'ambito applicativo dell'articolo da ultimo citato e, in particolare, al significato da attribuire alle parole «*interventi (...) relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali*», la Commissione (cfr. parere n. 3/2021 del 7 aprile 2021, prot. n. 3600) ha precisato che, a determinate condizioni, rientrano in tale ambito applicativo gli “*interventi di riparazione o locali*”, di cui al p.to 8.4 del decreto ministeriale 17 gennaio 2018, concernente l'aggiornamento delle «*Norme tecniche per le costruzioni*» (NTC).

In particolare, al p.to 8.4.1 del citato decreto ministeriale viene specificato che sono interventi di “*riparazione o locali*” quelli che interessano singoli elementi strutturali e che, comunque, non riducono le condizioni di sicurezza preesistenti. In sostanza, tali interventi non devono cambiare significativamente il comportamento globale della costruzione e sono volti a conseguire una o più delle seguenti finalità:

- ripristinare, rispetto alla configurazione precedente al danno, le caratteristiche iniziali di elementi o parti danneggiate;
- migliorare le caratteristiche di resistenza e/o di duttilità di elementi o parti, anche non danneggiati;
- impedire meccanismi di collasso locale;
- modificare un elemento o una porzione limitata della struttura.

La Commissione precisa che le prime tre finalità “sono sicuramente volte a ridurre le condizioni di rischio, e quindi perseguono l’obiettivo del sismabonus, la quarta non persegue la riduzione del rischio, ed è da ritenersi perciò non ricompresa tra gli interventi indicati alla lettera i) dell’articolo 16 bis del TUIR” e, quindi, non beneficia delle corrispondenti detrazioni. Sono, pertanto, agevolabili gli interventi indicati nel “paragrafo C 8.4.1 della Circolare del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici 21 gennaio 2019, n. 7, vale a dire: “gli interventi che non alterano significativamente il comportamento globale della costruzione; l’obiettivo sulla base del quale è valutata l’ammissibilità dell’intervento è un aumento della sicurezza di almeno una porzione della costruzione, ovvero, nel caso di danni subiti, quello del mantenimento o dell’incremento dell’originaria efficacia strutturale della porzione danneggiata. In tale categoria rientrano gli interventi di ripristino, rinforzo o sostituzione di elementi strutturali o di parti di essi non adeguati alla funzione che devono svolgere (ad esempio travi, architravi, coperture, impalcati o porzioni di impalcato, pilastri, pannelli murari). In particolare gli interventi di rinforzo devono privilegiare lo sviluppo di meccanismi duttili o comunque migliorare la duttilità locale, così da favorire lo sviluppo della duttilità di insieme della struttura. Il ripristino o rinforzo dei collegamenti esistenti tra i singoli componenti o tra parti di essi o la realizzazione di nuovi collegamenti (ad esempio tra pareti murarie, tra pareti e travi o solai, anche attraverso l’introduzione di catene/tiranti, chiodature tra elementi lignei di una copertura o di un solaio, tra componenti prefabbricati) ricadono in questa categoria”.

Sulla base delle indicazioni contenute nella citata circolare, la Commissione chiarisce dunque che, a titolo esemplificativo e non esaustivo, sono da ritenersi ammissibili ai benefici fiscali gli:

- “interventi sulle coperture, e più in generale sugli orizzontamenti, o su loro porzioni finalizzati all’aumento della capacità portante, alla riduzione dei pesi, alla eliminazione delle spinte applicate alle strutture verticali, al miglioramento dell’azione di ritegno delle murature, alla riparazione-integrazione-sostituzione di elementi della copertura, ecc.;

- *interventi di riparazione e ripristino della resistenza originaria di elementi strutturali in muratura e/o calcestruzzo armato e/o acciaio, ammalorati per forme di degrado provenienti da vari fattori (esposizione, umidità, invecchiamenti, disgregazione dei componenti ecc.);*
- *interventi volti a ridurre la possibilità di innesco di meccanismi locali, quali, ad esempio, l'inserimento di catene e tiranti contro il ribaltamento delle pareti negli edifici in muratura, il rafforzamento dei nodi trave-colonna negli edifici in c.a. contro la loro rottura prematura, prima dello sviluppo di meccanismi duttili nelle travi, la cerchiatura, con qualunque tecnologia, di travi e colonne o loro porzioni, volta a migliorarne la duttilità, il collegamento degli elementi di tamponatura alla struttura di c.a. contro il loro ribaltamento, il rafforzamento di elementi non strutturali pesanti, come camini, parapetti, controsoffitti, etc., o dei loro vincoli e ancoraggi alla struttura principale”.*

Nel caso di interventi di demolizione e ricostruzione di una porzione di un aggregato edilizio che prevedano l'introduzione di distacchi con la restante parte del medesimo, oltre al rispetto delle NTC 2018 e della relativa circolare applicativa, occorre tener conto di quanto riportato al paragrafo C 8.7.4.1, punto 6, della medesima circolare (cfr. parere della *Commissione* n. 4/2021 del 13 luglio 2021, illustrato al paragrafo 2.9).

La *Commissione* ritiene, inoltre, che sono agevolabili, al pari degli altri interventi, anche locali, finalizzati ad accrescere le prestazioni strutturali delle fondazioni nei confronti dell'azione sismica, anche gli interventi finalizzati a ridurre il rischio sismico derivante da condizioni di instabilità di un'area più estesa del perimetro della costruzione, ma comunque limitrofa, inclusi i manufatti e le opere d'arte eventualmente interferenti con l'impianto fondale della costruzione medesima.

In tal senso, è però necessario stabilire l'eventuale contributo alle condizioni di rischio sismico fornito dalle condizioni di instabilità fondazionale sopra richiamate. Conseguentemente, nel corpo delle attestazioni previste dal DM n. 329 del 2020, il progettista, il direttore dei lavori e, ove previsto, il collaudatore

statico, ciascuno per quanto di competenza, dovranno esplicitare il nesso di causalità tra la stabilità dell'edificio nei confronti dell'azione sismica e l'eventuale carenza da sanare in elementi posti nelle vicinanze delle costruzioni.

In altri termini, le figure tecniche, responsabili del processo, dovranno attestare il rapporto causa-effetto, *ex ante* ed *ex post*, che, nel processo di riduzione del rischio sismico, si instaura tra la costruzione e gli interventi progettati per le situazioni al contorno.

Altro elemento da attestare, a cura dei professionisti incaricati, è quello relativo all'appartenenza dell'intervento ad una singola unità immobiliare, ad un condominio, ovvero al carattere sovra condominiale.

Con riferimento, inoltre, alle asseverazioni che devono essere predisposte dai tecnici abilitati, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali, anche nel caso di interventi che non producano alcuna riduzione di classe di rischio sismico, la *Commissione*, nel citato parere n. 3/2021 (prot. 3600) del 7 aprile 2021, rileva che *“I moduli allegati al Decreto del Ministero delle Infrastrutture n. 329 dell'agosto 2020, riprendendo i contenuti di quelli allegati all'originario decreto sulla classificazione del rischio sismico, decreto Ministero infrastrutture n. 58/2017, riportano l'obbligo dei professionisti incaricati di asseverare tanto la classe di rischio nello stato di fatto (ante operam), quanto nello stato di progetto dopo gli interventi previsti (post operam), con riferimento alla generalità dei casi in cui è richiesta la loro compilazione. L'allegato “A” al DM 329/2020 individua con chiarezza i casi in cui l'attribuzione della classe di rischio (ex ante ed ex post), che richiede generalmente una attività diagnostica più o meno estesa in relazione al livello di conoscenza che si intende raggiungere, possa essere fatta in modo semplificato, ovvero essere addirittura omessa; i casi, rispettivamente, sono:*

- a. edifici di muratura classificabili in una delle sette tipologie previste dall'allegato A al DM 58/2017;*
- b. edifici con struttura in c.a. e costituita da telai nelle due direzioni.*

In questo ultimo caso, la norma consente di non attribuire né la classe di rischio “ex ante” né quella “ex post”, quando si eseguano specifici interventi confortativi,

indicati all'interno dell'allegato "A", assicurando comunque, eseguiti detti interventi, la riduzione di una classe di rischio. Nella norma vigente esiste, quindi, già un caso (il b. che precede) che conduce, di fatto, ad una deroga nella composizione dei moduli contenuti negli allegati al decreto 329/2020. La Commissione ritiene che, inoltre, tenuto conto delle modifiche al DPR 380/2001, che hanno ricondotto le attività di demolizione e ricostruzione nella categoria della "ristrutturazione edilizia", e del decreto legge 34/2020 che, all'art. 119 comma 4, ammette alle agevolazioni fiscali del "supersismabonus 110%" interventi strutturali senza obbligo di raggiungere i traguardi prestazionali previsti dalle previgenti leggi in materia, si presentino alcuni casi in cui non sia necessaria l'attribuzione di classe di rischio, in particolare:

- quando viene scelta l'opzione "nessuna classe" non è necessario asseverare né la classe di rischio "ex ante", né quella "ex post", e quindi, pur dovendosi compilare l'Allegato B, non è necessario compilare le sezioni relative agli aspetti suddetti;*
- quando si utilizzano le prescrizioni dell'Allegato A al decreto 58/2017 relative ad edifici in calcestruzzo armato con telai in due direzioni, le sezioni dei moduli relative all'attribuzione della Classe di rischio "ex ante" ed "ex post" possono non essere compilate essendo automaticamente assegnata la riduzione di una classe di rischio;*
- quando si utilizzano le prescrizioni dell'Allegato A al decreto 58/2017 relative all'utilizzo del metodo semplificato per edifici in muratura, le sezioni dei moduli relative all'attribuzione della Classe di rischio "ex ante" ed "ex post" vengono compilate solo per le parti relative alla Classe di Rischio della costruzione nonché per l'indicazione dell'adozione del metodo semplificato;*
- nel caso di demolizione e ricostruzione di interi edifici o loro porzioni, per il nuovo organismo ricostruito sarà comunque obbligatorio il rispetto del cap. 7 del DM 17 gennaio 2018 che quindi condurrà ad una costruzione antisismica, si considera quindi conseguita la riduzione di due classi di*

rischio e non sarà necessario compilare la sezione dei moduli relativa all'attribuzione della Classe di rischio "ex ante".”.

3.3.2 Interventi nei centri storici.

Con riferimento agli interventi antisismici ammessi al *sismabonus* nonché, a determinate condizioni, al *Superbonus*, si ricorda che, come più volte precisato, gli interventi in questione sono quelli indicati nell'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del TUIR. La norma da ultimo citata stabilisce, in particolare, che «*Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari*».

Con particolare riferimento agli interventi realizzati nei “centri storici”, la *Commissione*, con il citato parere n. 4/2021 del 13 luglio 2021 (prot. 7035), ha precisato che, in base alle definizioni contenute nelle Norme Tecniche per le Costruzioni (NTC) 2018 punto 8.7.1 e punto C8.7.1.3.2 della circolare del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici del 21 gennaio 2019, n. 7, la locuzione «*progetti unitari*» deve essere correlata alla nozione di singola unità strutturale; pertanto, ai fini delle agevolazioni fiscali, gli interventi in questione non devono necessariamente riguardare un intero aggregato edilizio, che tipicamente caratterizza i centri storici. Possono, dunque, essere ammessi alle detrazioni anche gli “*interventi di riparazione o locali*” di cui al punto 8.4.1 delle suddette NTC. Ciò in quanto, come già precisato dalla stessa *Commissione* nei precedenti pareri già menzionati, la messa in atto di interventi locali, se ben realizzati, consente la riduzione del rischio sismico degli immobili, senza che sia necessario, a tal fine, espletare la verifica sismica complessiva di un intero aggregato o delle singole unità strutturali in cui occorrerebbe, invece, tener conto anche delle interazioni con le unità strutturali adiacenti (cfr. paragrafo 3.2.1). Si mette in evidenza che la

portata “innovativa” dei chiarimenti e delle interpretazioni sopra riportate fa salvi i comportamenti adottati in buona fede dai contribuenti.

3.4 Interventi “*trainati*”

3.4.1 Eliminazione barriere architettoniche

Ai sensi del comma 2 dell’articolo 119 del decreto *Rilancio*, tra gli interventi “*trainati*” dagli interventi di efficienza energetica di cui al comma 1 rientrano anche quelli finalizzati «*alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104*», indicati nell'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del TUIR.

Successivamente, il citato decreto legge n. 77 del 2021 ha inserito una analoga disposizione anche nel comma 4 del medesimo articolo 119 stabilendo che i predetti interventi sono ammessi al *Superbonus* anche nell’ipotesi in cui siano effettuati congiuntamente agli interventi antisismici di cui al medesimo comma 4. Tale disposizione si applica alle spese sostenute a partire dal 1° giugno 2021, data di entrata in vigore del decreto legge n. 77 del 2021.

Per effetto del richiamo al citato articolo 16-bis del TUIR, contenuto nei predetti commi 2 e 4 dell’articolo 119 del decreto *Rilancio*, restano validi i chiarimenti di prassi già forniti e confermati, da ultimo, con la circolare n. 7/E del 2021. Pertanto, anche ai fini del *Superbonus*, gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche possono essere realizzati sia sulle parti comuni degli edifici che sulle singole unità immobiliari residenziali e si riferiscono a diverse categorie di lavori quali, ad esempio, la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifacimento o l’adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), il

refacimento di scale ed ascensori, l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici, di servoscala, montascale o piattaforme elevatrici.

Tali opere sono ammesse al *Superbonus* a condizione che rispettino le caratteristiche tecniche previste dal decreto ministeriale 14 giugno 1989, n. 236¹⁴ e, dunque, possano essere qualificate come interventi di abbattimento delle barriere architettoniche.

In linea con le indicazioni già fornite con la Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 e, da ultimo, ribadite con la Circolare n. 4/E del 7 maggio 2021, si fa presente che le richieste di chiarimenti riguardanti l'interpretazione del richiamato decreto ministeriale non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente poiché si tratta di una disposizione di natura non fiscale che non rientra nella competenza dell'Agenzia delle entrate.

La norma stabilisce, peraltro, che il *Superbonus* spetta anche se i predetti interventi siano effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque anni. Al riguardo, si ritiene che, ai fini del *Superbonus*, la presenza, nell'edificio oggetto degli interventi, di «*persone di età superiore a sessantacinque anni*» sia, in ogni caso, irrilevante atteso che, come sopra precisato, la detrazione di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del TUIR, richiamato nell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, spetta per le spese sostenute per gli interventi che presentano le caratteristiche previste dalla specifica normativa di settore applicabile ai fini dell'eliminazione delle barriere architettoniche, anche in assenza di disabili nell'unità immobiliare o nell'edificio oggetto degli interventi (cfr., da ultimo, circolare n. 7/E del 2021) e a prescindere dalla sussistenza di ulteriori requisiti quali, tra gli altri, la presenza nell'immobile o nell'edificio di persone di età superiore a sessantacinque anni.

Ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, è necessario che, qualora l'intervento per l'abbattimento delle barriere architettoniche sia “*trainato*” da uno

¹⁴ Con il quale è stato approvato il “Regolamento di attuazione dell'art. 1 della legge 9 gennaio 1989, n. 13 - Prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata”.

degli interventi di efficienza energetica “*trainanti*” di cui al citato comma 1 del medesimo articolo 119, sia realizzato “congiuntamente” a tali interventi e che venga assicurato il miglioramento di almeno due classi energetiche dell’edificio o delle unità immobiliari ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta. Anche in tal caso, il predetto miglioramento va dimostrato mediante l’attestato di prestazione energetica (APE) prima e dopo l’intervento rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Con riferimento al limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus*, si ricorda che, ai sensi dell’articolo 16, comma 1, del citato decreto legge n. 63 del 2013, per gli interventi di cui all’articolo 16-bis del TUIR è previsto che la detrazione si applichi nel limite di spesa di 96.000 euro riferito all’unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente. Nel caso di interventi sulle parti comuni dell’edificio, le relative spese, essendo oggetto di un’autonoma previsione agevolativa, devono essere considerate, dal condomino o dall’unico proprietario dell’intero edificio (fino a 4), in modo autonomo ai fini dell’individuazione del limite di spesa ammesso alla detrazione. Pertanto, nel caso in cui vengano effettuati sia interventi sulle parti comuni dell’edificio che sulla singola unità immobiliare all’interno di tale edificio, il *Superbonus* spetta nei limiti di spesa sopra riportati, applicabili disgiuntamente per ciascun intervento. In sostanza, qualora sia installato nel condominio un ascensore e un condòmino effettui interventi di eliminazione delle barriere architettoniche nel suo appartamento, il medesimo condòmino potrà fruire del *Superbonus* per l’intervento sulla propria abitazione nel limite di spesa di 96.000 euro e per l’intervento sulle parti comuni del condominio per la quota a lui imputata nell’ulteriore limite di 96.000 euro. Nel caso di titolarità di più appartamenti, il limite massimo di spesa relativo ai lavori sulle parti comuni va considerato autonomamente per ciascuna abitazione e, in caso di più contitolari dell’unità abitativa, deve essere suddiviso tra gli stessi.

Nel predetto limite occorre tener conto anche delle eventuali ulteriori spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, ivi inclusi gli interventi antisismici, di cui all'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, realizzati sul medesimo immobile anche in anni precedenti. In tal caso, si ha diritto all'agevolazione solo se la spesa per la quale si è già fruito della relativa detrazione nell'anno di sostenimento non ha superato il predetto limite complessivo. Tale vincolo non opera in caso di interventi autonomi, ossia non di mera prosecuzione, fermo restando che, per gli interventi autonomi effettuati nel medesimo anno sullo stesso immobile, deve essere comunque rispettato il limite annuale di spesa ammissibile. L'intervento, per essere considerato autonomamente detraibile, rispetto a quelli eseguiti in anni precedenti sulla medesima unità immobiliare, deve essere anche autonomamente certificato dalla documentazione richiesta dalla normativa edilizia vigente (cfr., da ultimo, circolare n. 7/E del 2021).

In applicazione dei criteri sopra illustrati, dunque, qualora l'intervento di abbattimento delle barriere architettoniche sia “*trainato*”:

- da un intervento “*trainante*” finalizzato all'efficientamento energetico, sono ammesse al *Superbonus* le spese nel limite di 96.000 euro come sopra precisato. Il predetto limite di spesa si somma a quello previsto per ciascuno degli interventi “*trainanti*” di cui al comma 1 dell'articolo 119;
- da un intervento “*trainante*” antisismico, il limite di 96.000 euro va complessivamente considerato tenendo conto anche delle spese sostenute per tale intervento antisismico.

Anche per tali interventi, in alternativa alla fruizione diretta del *Superbonus*, può essere esercitata l'opzione di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dai fornitori (c.d. sconto in fattura) o per la cessione del credito corrispondente alla predetta detrazione.

3.4.2 Sostituzione di finestre comprensive di infissi

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, tra gli interventi “*trainati*” rientrano quelli di efficientamento energetico indicati nell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 (*ecobonus*), se eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale elencati nel comma 1, e sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi. Tra gli interventi in questione rientra anche la sostituzione di finestre comprensive di infissi.

Qualora la sostituzione sia effettuata nell'ambito di interventi di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del Testo Unico dell'Edilizia - considerato che i predetti interventi possono comportare il cambiamento del numero, delle dimensioni, della posizione e dell'orientamento degli infissi stessi e tenuto conto che in questi casi il principio di risparmio energetico tra la situazione *ante* e *post* intervento è garantita dal rispetto delle prescrizioni previsti dal decreto interministeriale “*Requisiti Minimi*”, il quale assimila gli edifici sottoposti a demolizione e ricostruzione a “nuove costruzioni” (cfr. punto 1.3 dell'Allegato 1) - è possibile avvalersi del *Superbonus* valorizzando la sola situazione finale. Pertanto, nei limiti di spesa previsti dalla norma, la detrazione spetta anche qualora nell'ambito dell'intervento di demolizione e ricostruzione siano modificati il numero, le dimensioni, la posizione e l'orientamento degli infissi. Ciò comporta, tra l'altro, che, ai fini della asseverazione di cui al comma 13 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, nella scheda descrittiva - predisposta secondo il modello allegato al decreto del Ministro dello sviluppo economico 6 agosto 2020 (c.d. “decreto Asseverazioni”) - devono essere indicate le informazioni relative alla situazione *post* intervento.

Nel caso di interventi diversi da quelli di demolizione e ricostruzione, considerando che, anche ai fini del *Superbonus* (così come ai fini dell'*ecobonus*),

l'agevolazione spetta solo nel caso di sostituzione di componenti già esistenti o di loro parti, e non anche nei casi di nuova installazione, è possibile fruire della detrazione anche nell'ipotesi di sostituzione degli infissi esistenti, anche con spostamento e variazione di dimensioni, per un numero finale di infissi la cui superficie complessiva sia minore o uguale a quella inizialmente esistente.

Per le spese sostenute per l'eventuale installazione di ulteriori infissi - che nella situazione finale comportano un aumento della superficie complessiva iniziale - sarà possibile fruire della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16-*bis* del TUIR attualmente disciplinata dall'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, nella misura del 50 per cento delle spese sostenute.

3.4.3 Impianti fotovoltaici

Ai sensi del comma 5 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, il *Superbonus* spetta anche per le spese sostenute per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica nell'ambito di interventi di “*nuova costruzione*” di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e), del d.P.R. n. 380 del 2001 che restano invece, ordinariamente, esclusi dalle agevolazioni fiscali.

Va tuttavia rilevato che, anche nel caso di “*nuova costruzione*”, l'installazione dell'impianto fotovoltaico è agevolabile ai fini del *Superbonus* solo a condizione che sia effettuata congiuntamente alla realizzazione di almeno uno degli interventi “*trainanti*” indicati al comma 1 del citato articolo 119 (interventi di efficienza energetica) o di cui al successivo comma 4 (interventi antisismici), nel rispetto di tutti i requisiti richiesti dalla normativa.

Resta fermo, tuttavia, che il *Superbonus* spetta solo per le spese relative all'installazione dell'impianto fotovoltaico e non anche per le spese riferite agli interventi di efficienza energetica o antisismici esclusi, invece, dal *Superbonus* in quanto realizzati nell'ambito di un intervento di “*nuova costruzione*”.

Trattandosi di un intervento “*trainato*”, anche nell'ipotesi dell'installazione dell'impianto fotovoltaico nell'ambito di un intervento di “*nuova costruzione*”, vanno rispettate le ulteriori condizioni richieste dalla norma, vale a dire, in

particolare, che la predetta installazione sia effettuata “*congiuntamente*” alla realizzazione di uno degli interventi di efficienza energetica o antisismici di cui ai citati commi 1 e 4 dell’articolo 119. Ciò implica, ad esempio, che se l'impianto fotovoltaico è installato successivamente all'accatastamento dell'edificio e, quindi, successivamente alla realizzazione di un intervento di coibentazione esterna, non possono essere ammesse al *Superbonus* neanche le spese relative all’installazione del predetto impianto non essendo stato realizzato “*congiuntamente*” all’intervento di coibentazione.

Diversamente, qualora l'installazione dell'impianto fotovoltaico sia eseguita congiuntamente al predetto intervento di coibentazione esterna, prima dell'accatastamento dell'edificio, e le date delle spese sostenute per l'installazione dell'impianto siano ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori di coibentazione, è possibile accedere al *Superbonus* esclusivamente, tuttavia, con riferimento alle spese per l'installazione dell'impianto fotovoltaico.

Resta fermo, inoltre, che è necessario garantire il doppio passaggio di classe energetica, di cui al comma 3 del richiamato articolo 119, in conformità ai requisiti definiti dal decreto interministeriale *Requisiti Minimi*, dal decreto 6 agosto 2020 (c.d. decreto “*Requisiti*”) e agli obblighi di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28.

Nel caso in cui la classe energetica dell'edificio così determinato sia pari alla classe energetica A/3 o A/4, è sufficiente - nella situazione *post* intervento - il raggiungimento della classe energetica A/4.

Per quanto sopra illustrato, devono essere sempre redatti gli A.P.E. convenzionali sia nella situazione *ante* intervento, ovvero considerando l'edificio alle condizioni sopra indicate, e sia in quella *post* intervento. Si precisa, infine, che la detrazione riguarda l'intera quota di potenza dell'impianto fotovoltaico a prescindere dagli obblighi di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28, nel rispetto dei vincoli di spesa di cui al citato comma 5 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*.

Con la citata circolare n. 30/E del 2020 è stato chiarito che l'installazione di impianti solari fotovoltaici di cui al comma 5 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* - effettuata sulle parti comuni di un edificio, sulle singole unità immobiliari che fanno parte dell'edificio medesimo, su edifici unifamiliari e su unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo dall'esterno - è ammessa al *Superbonus* anche se l'installazione è effettuata in un'area pertinenziale dell'edificio in condominio come, ad esempio, sulle pensiline di un parcheggio aperto.

Successivamente, la citata legge di bilancio 2021 ha modificato il predetto comma 5 prevedendo che l'installazione di impianti solari fotovoltaici possa avvenire anche «*su strutture pertinenziali agli edifici*», con ciò confermando la volontà del legislatore di estendere il più possibile la fruizione dell'agevolazione in argomento.

Si ritiene, inoltre, che il *Superbonus* spetti anche se l'installazione di impianti solari fotovoltaici è realizzata:

- sul terreno di pertinenza dell'abitazione oggetto di interventi di riqualificazione energetica;
- su un edificio diverso da quello oggetto degli interventi agevolati purché quest'ultimo fruisca dell'energia prodotta dall'impianto medesimo.

Il citato comma 5 dell'articolo 119, stabilendo che il limite di spesa ammesso al *Superbonus* è pari a 48.000 euro, e comunque nel limite di 2.400 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico agevola, di fatto, gli impianti di potenza fino a 20 kW. Nella circolare n. 24/E del 2020 è stato, al riguardo, precisato che il predetto limite è riferito alla singola unità immobiliare e, come successivamente chiarito con la risoluzione n. 60/E del 2020, va distintamente riferito agli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti, agevolati ai sensi del successivo comma 6 del medesimo articolo 119. Nella circolare n. 30/E del 2020 (cfr. risposta 4.3.3) è stato, altresì, chiarito che, se l'impianto è al servizio del condominio, il limite di potenza degli impianti agevolabili, pari a 20 kW, è

riferito all'edificio condominiale oggetto di intervento. Se, invece, l'impianto è al servizio delle singole unità abitative, tale limite va riferito a ciascuna unità abitativa.

Pertanto, ad esempio, in un condominio costituito da 4 edifici è possibile agevolare 4 impianti fotovoltaici di potenza ciascuno fino a 20 kW.

Si ricorda che, in base a quanto ribadito nella citata risoluzione n. 60/E del 2020 nonché nella circolare n. 30/E del 2020 (cfr. risposta 4.4.3), nel caso in cui sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili, il limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Ciò implica, ad esempio, che - qualora sia installato su un edificio unifamiliare un impianto solare fotovoltaico di 20 kW di potenza nominale, contestualmente ad un intervento “*trainante*” antisismico - il limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* sarà pari a 144.000 euro, costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno di tali interventi (48.000 + 96.000).

Resta inteso che, qualora l'intervento antisismico rientri tra gli interventi di “*ristrutturazione edilizia*” di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, opera la riduzione prevista dal medesimo comma 5 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*; pertanto, il limite di spesa sarà pari, nell'esempio prospettato, a 128.000 euro, costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno di tali interventi (32.000 + 96.000). Resta fermo, altresì, che è possibile fruire della detrazione a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai diversi interventi - non essendo possibile fruire per le medesime spese di più agevolazioni - e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

Il comma 7 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilisce che il *Superbonus* spetta, nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla norma, a condizione che sia ceduta in favore del Gestore dei Servizi Energetici (GSE), con le modalità di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, l'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per

l'autoconsumo ai sensi dell'articolo 42-bis del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162.

Al riguardo, si fa presente che, a seguito dell'istanza presentata dal contribuente, il GSE effettua un'istruttoria in merito ai profili di propria competenza al fine di verificare se l'impianto di produzione può essere ammesso al servizio di ritiro dedicato per la remunerazione dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo. Al termine della predetta istruttoria, il GSE comunica al contribuente l'accettazione dell'istanza, a mezzo mail, propedeutica alla successiva attivazione della convenzione. A seguito dell'invio dell'accettazione dell'istanza, il contribuente è tenuto a sottoscrivere e inviare una copia della convenzione al GSE il quale provvederà a perfezionare il contratto.

In considerazione dell'iter procedimentale sopra descritto, si ritiene che sia possibile fruire del *Superbonus* anche nelle more del perfezionamento del contratto col Gestore dei servizi energetici a condizione, tuttavia, che il contribuente sia in possesso della comunicazione di accettazione dell'invio dell'istanza del GSE.

3.4.4 Colonnine per ricarica dei veicoli elettrici

Il comma 8 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* prevede che il *Superbonus* si applica *«per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui al comma 1 del presente articolo, la detrazione spetta nella misura riconosciuta per gli interventi previsti dallo stesso comma 1 in relazione all'anno di sostenimento della spesa, da ripartire tra gli aventi diritto in quattro quote annuali di pari importo, e comunque nel rispetto dei seguenti limiti di spesa, fatti salvi gli interventi in corso di esecuzione: euro 2.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno più*

accessi autonomi dall'esterno secondo la definizione di cui al comma 1-bis del presente articolo; euro 1.500 per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero massimo di 8 colonnine; euro 1.200 per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero superiore a 8 colonnine. L'agevolazione si intende riferita a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare».

Al riguardo, si fa presente che, a partire dal 1° gennaio 2021, per le spese sostenute per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, i limiti di spesa ammessi alla detrazione sono rimodulati come segue:

- euro 2.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno secondo la definizione di cui al comma 1-bis dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*;
- euro 1.500 per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero massimo di otto colonnine;
- euro 1.200 per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero superiore a otto colonnine.

La norma stabilisce espressamente che il *Superbonus* si applica a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare. Si ritiene che, ai fini della determinazione del numero delle infrastrutture agevolabili, attualmente indicato nel citato comma 8 dell'articolo 119, le pertinenze vadano conteggiate unitamente alle unità immobiliari cui sono asservite. Pertanto, ad esempio, in un edificio in condominio composto da 30 unità immobiliari e 30 pertinenze è possibile agevolare l'installazione di non più di 30 infrastrutture di ricarica.

Anche a seguito delle modifiche normative riferite, come già precisato, all'individuazione di nuovi limiti di spesa, l'intervento “*trainato*” di installazione di infrastrutture di ricarica in ambito condominiale è ammesso al *Superbonus* sia nell'ipotesi in cui tali infrastrutture siano al servizio dell'intero condominio, e dunque collegate all'utenza condominiale (POD), e sia nell'ipotesi in cui siano a

servizio del singolo condòmino (collegate dunque al rispettivo POD, ad esempio, in garage).

Le spese relative ai lavori sulle parti comuni dell'edificio devono essere considerate, dal condòmino, in modo autonomo ai fini dell'individuazione del limite di spesa detraibile. Pertanto, nel caso in cui vengano effettuati sia interventi sulle parti comuni che interventi sulla singola unità immobiliare dello stesso edificio, il contribuente potrà fruire del *Superbonus* sia relativamente alle spese a lui imputate per l'intervento condominiale sia per quelle per l'installazione di una colonnina di ricarica ad uso privato, relativa alla propria unità immobiliare.

Infine, considerati i limiti di spesa previsti dalla norma per gli interventi realizzati su edifici composti da più unità immobiliari, ipotizzando un condominio composto da 10 unità immobiliari che installa 10 infrastrutture di ricarica, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione è pari a 14.400 euro, ossia euro 1.500 x le prime 8 infrastrutture di ricarica (12.000 euro) + euro 1.200 x le successive 2 infrastrutture di ricarica (2.400 euro).

I richiamati limiti di spesa non si applicano per gli interventi in corso di esecuzione di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici delle colonnine già iniziati nel periodo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2020, per i quali restano validi i precedenti limiti di spesa, pari a 3.000 euro annui (cfr. circolare n. 24/E del 2020). Ciò implica, in sostanza, che per gli interventi iniziati prima della data di entrata in vigore della nuova disposizione (1° gennaio 2021) restano fermi i limiti di spesa stabiliti dal citato comma 16-ter del decreto legge n. 63 del 2013, indipendentemente dalla circostanza che le spese siano sostenute successivamente alla predetta data di entrata in vigore della nuova disposizione. In particolare, per gli interventi iniziati prima del 1° gennaio 2021, il *Superbonus* si applica su un ammontare massimo delle spese stesse pari a euro 3.000. Il limite è annuale ed è riferito a ciascun intervento di acquisto e posa in opera delle infrastrutture di ricarica ed è ripartito tra gli aventi diritto in base al costo sostenuto da ciascuno. Il predetto limite è, inoltre, 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.

3.5 Detrazione al 75 per cento per interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti

L'articolo 119-ter del decreto *Rilancio*, introdotto articolo 1, comma 42, della legge di bilancio 2022, riconosce ai contribuenti, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti.

La nuova agevolazione si aggiunge alla detrazione già prevista - nella misura del 50 per cento - per gli interventi per l'abbattimento e l'eliminazione delle barriere architettoniche di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del TUIR ed al *Superbonus* di cui all'articolo 119, commi 2 e 4, del decreto *Rilancio* e, a differenza di quest'ultima, non è vincolata all'effettuazione degli interventi "trainanti" e spetta alle condizioni previste dal citato articolo 119-ter.

In assenza del predetto vincolo, in particolare, la detrazione può essere fruita, ad esempio, nel caso in cui gli interventi di efficienza energetica realizzati sulle parti comuni di un edificio non assicurino il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

Inoltre, in applicazione dei principi generali, per le spese sostenute nel 2022 è possibile fruire della detrazione di cui al citato articolo 119-ter anche in presenza di un intervento iniziato nel 2021 per le cui spese, sostenute in tale anno, si è fruito della detrazione del 50 per cento prevista dall'articolo 16-bis del TUIR oppure del *Superbonus* (in quanto intervento "trainato" effettuato congiuntamente ad interventi "trainanti" di efficienza energetica o antisismici).

Ciò implica, ad esempio, che, con riferimento alle spese sostenute nel 2022, per interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere

architettoniche, già avviati in anni precedenti (in vigore del *Superbonus*) congiuntamente ad interventi “*trainanti*” di efficientamento energetico, è possibile, alternativamente:

- continuare a fruire del *Superbonus* nel limite di spesa di euro 96.000 (per effetto del richiamo all’articolo 16-bis, comma 1, lettera *e*), del TUIR), comprensivo anche delle spese sostenute negli anni precedenti per il medesimo intervento “*trainato*”;

- fruire della detrazione di cui all’articolo 119-ter del medesimo decreto *Rilancio* prevista nella misura del 75 per cento delle spese sostenute e, comunque, nel limite di euro 50.000.

In particolare, rientrano nel campo soggettivo di applicazione della nuova disposizione le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d’impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali).

Trattandosi di una detrazione dall’imposta lorda, la stessa non può essere utilizzata dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 75 per cento delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

- 50.000 euro per gli edifici unifamiliari o 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 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;

- 30.000 a euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Ciò implica che, ad esempio, nel caso in cui l’edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione è pari a 530.000

euro, calcolato moltiplicando 40.000 euro x 8 (320.000 euro) e 30.000 euro x 7 (210.000 euro).

Inoltre, nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, considerato che 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 compongono.

Pertanto, ad esempio, qualora l'intervento riguardi un edificio in condominio, ciascun condomino potrà calcolare 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 e seguenti del Codice civile ed effettivamente rimborsata al condominio anche in misura superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare che possiede.

La detrazione spetta anche per gli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche, nonché in caso di sostituzione dell'impianto, per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito.

Ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal decreto ministeriale 14 giugno 1989, n. 236, in materia di prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche.

In linea con le indicazioni già fornite con la Circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 e, da ultimo, ribadite con la Circolare n. 4/E del 7 maggio 2021, si fa presente che le richieste di chiarimenti riguardanti l'interpretazione del richiamato decreto ministeriale non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente poiché si tratta di una disposizione di natura non fiscale che non rientra nella competenza dell'Agenzia delle entrate.

La norma prevede espressamente che la detrazione spetta per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici “già esistenti”. L'agevolazione, pertanto, non spetta per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile né per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della “ristrutturazione edilizia”.

Anche per tale agevolazione è prevista la possibilità di optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione in dichiarazione, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante o per il c.d. “sconto in fattura” di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio*.

4 SPESE AMMESSE ALLA DETRAZIONE

Come chiarito con la circolare n. 24/E del 2020 e ribadito con la successiva circolare n. 30/E del 2020, il *Superbonus* spetta anche per gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi agevolabili a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato.

Ad esempio, possono essere ammessi al *Superbonus* anche gli “ulteriori” costi per l'indizione e l'espletamento della gara di appalto, i costi delle commissioni e dei seggi di gara, e quelli di pubblicazione di bandi ed avvisi, ecc., correlati alle prestazioni a carico di un IACP che - nell'ambito delle funzioni svolte di Stazione appaltante - gestisce per conto dei Comuni immobili di loro proprietà adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Ciò in coerenza con quanto affermato nella richiamata prassi con riferimento alle “altre” spese professionali connesse al tipo di lavori da eseguire; tali costi concorrono al limite di spesa ammessi alla detrazione essendo caratterizzati da un'immediata e necessaria correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione in quanto obbligatori e prodromici alla realizzazione degli interventi stessi.

Inoltre, nella citata circolare n. 30/E del 2020 è stato precisato che la spesa per il compenso straordinario dell'amministratore non può essere considerata fra quelle ammesse al *Superbonus* atteso che tale compenso non è caratterizzato da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione, in quanto gli adempimenti amministrativi effettuati dall'amministratore del condominio rientrano tra gli ordinari obblighi posti a suo carico da imputare alle spese generali di condominio.

Diverso è il caso, invece, in cui l'amministratore del condominio sia nominato, ad esempio, responsabile dei lavori di cui all'articolo 89, comma 1, lettera c), del d.lgs. 9 aprile 2008, n. 81. In tal caso, il compenso che gli viene riconosciuto per lo svolgimento di tale ruolo rientra tra le spese ammesse alla detrazione in quanto strettamente correlate all'esecuzione degli interventi agevolabili.

4.1 Cumulabilità *Superbonus* e contributo per la ricostruzione

L'articolo 119 del decreto *Rilancio* prevede specifiche disposizioni relative ad interventi su edifici ubicati in Comuni ricadenti in zone colpite da eventi sismici. In particolare, tale articolo stabilisce al:

1. comma 1-ter, che «*Nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici, l'incentivo di cui al comma 1 [interventi di efficienza energetica ammessi al *Superbonus*] spetta per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione*»;
2. comma 4-ter, che i limiti delle spese ammesse al *Superbonus* sono aumentati del 50 per cento per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma; in tal caso, tuttavia, il *Superbonus* è alternativo al contributo per la ricostruzione. La norma, in origine limitata ai soli Comuni di cui agli elenchi allegati al decreto legge n. 189 del 2016 e di cui al decreto legge n. 39 del 2009 (vale a dire i Comuni del Centro Italia colpiti dal sisma del 2016/2017 e quelli dell'Abruzzo colpiti dal sisma 2009), attualmente riguarda tutti i Comuni interessati da eventi sismici avvenuti dopo il 2008 dove sia stato dichiarato lo stato d'emergenza. La maggiorazione del 50 per cento va sempre

parametrata al limite di spesa anche quando la norma prevede un ammontare massimo di detrazione, come nel caso di alcuni interventi “*trainati*” di efficienza energetica di cui all’articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013. In tal caso, pertanto, ai fini del calcolo della maggiorazione del 50 per cento del limite di spesa ammesso al *Superbonus*, è necessario, preliminarmente, dividere l’ammontare massimo di detrazione spettante per 1.1;

3. comma 4-*quater*, che nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato d'emergenza, il *Superbonus* per interventi antisismici spetta per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione.

La norma, pertanto, sancisce il principio, già affermato in via interpretativa (cfr., in particolare, la circolare n. 24/E del 2020), che è possibile fruire della detrazione sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico. Ne consegue che la detrazione non spetta 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. Pertanto, ad esempio, qualora il contribuente persona fisica a fronte delle spese agevolabili riceve i contributi in periodi di imposta successivi a quelli in cui ha beneficiato della detrazione, tali contributi devono essere assoggettati a tassazione separata ai sensi dell’articolo 17, comma 1, lettera n-*bis*), del TUIR. Si considerano, invece, rimaste a carico le spese rimborsate per effetto di contributi che hanno concorso a formare il reddito in capo al contribuente.

Pertanto, nel caso di erogazione di contributi commissariali per la ricostruzione degli immobili danneggiati dagli eventi sismici, il *Superbonus* spetta per la parte delle spese eccedente il predetto contributo. Ciò risulta coerente con quanto generalmente previsto in materia di oneri deducibili o che danno diritto alla detrazione dall'imposta lorda, laddove la deduzione o la detrazione spetta per le spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico.

Tale principio è stato ribadito anche con la risoluzione n. 28/E del 23 aprile 2021 con la quale sono stati forniti ulteriori chiarimenti in ordine alla compatibilità

tra i contributi pubblici erogati a seguito di eventi sismici e le agevolazioni fiscali, quali il *sismabonus* di cui all'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013 e il *Superbonus* di cui all'articolo 119 del decreto *Rilancio*. Nella risoluzione, in particolare, viene generalizzato il principio suesposto in base al quale, in presenza di contributi concessi ai sensi delle ordinanze commissariali a seguito di eventi sismici, è possibile fruire anche delle detrazioni sia pure limitatamente alle spese eccedenti i contributi stessi e viene precisato che il *Superbonus* spetta:

- a fronte dello stesso intervento, solo con riferimento alle eventuali spese agevolabili eccedenti il contributo concesso;
- nel caso di interventi di riparazione o ricostruzione degli edifici danneggiati da eventi sismici già effettuati e finanziati con contributi pubblici, con riferimento alle spese agevolabili sostenute per le opere di ulteriore consolidamento dei medesimi edifici (anche a seguito di interventi di demolizione e ricostruzione degli stessi, riconducibili ad interventi di “*ristrutturazione edilizia*” di cui all’articolo 3, comma 1, lettera d), del Testo Unico dell’Edilizia).

Ulteriori indicazioni - con specifico riguardo agli aspetti applicativi e operativi connessi all’accesso al contributo post sisma e alla contestuale fruizione del *Superbonus* - sono state fornite con la Guida “*Ricostruzione post sisma Italia centrale e Superbonus 110%*” alla quale si rinvia per ulteriori approfondimenti. Nella Guida viene, in particolare, precisato che, ai fini dell’attestazione prevista dal comma 13 dell’articolo 119 del decreto *Rilancio*, della corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati ammesse al *Superbonus*, occorre far riferimento al prezzario del cratere adottato per la verifica sui costi per la riparazione e ricostruzione degli edifici danneggiati dal sisma. Se alcune delle tipologie di interventi o di impianti o infrastrutture previsti dal progetto (sia che rientrino tra quelli ammessi al *Superbonus* e sia che riguardino il contributo per la ricostruzione *post sisma*) non sono indicati nel prezzario del cratere, è possibile fare ricorso ai prezzari predisposti dalle regioni territorialmente competenti o dalle altre regioni del cratere. Nel caso in cui i prezzari non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico

abilitato attesta la congruità delle spese in maniera analitica, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella determinazione delle spese stesse, anche avvalendosi dei prezzi di riferimento indicati nell'Allegato I del decreto ministeriale 6 agosto 2020 (decreto “*Requisiti*”). La relazione, firmata dal tecnico abilitato circa la congruità delle spese, è allegata all'asseverazione di cui all'articolo 8 del predetto decreto ministeriale.

In merito alla possibilità di accedere al *Superbonus* anche con riferimento alle spese sostenute per interventi di completamento dell'intervento agevolato, nella Guida è stato precisato che, a tal fine, si ritiene irrilevante l'eventuale circostanza che il contributo sia erogato con riferimento alle spese sostenute per l'intervento “principale” in quanto sono ammesse al *Superbonus* le spese di completamento rimaste effettivamente a carico del contribuente. Pertanto, a titolo esemplificativo, se l'Ufficio speciale per la ricostruzione provvede, ai sensi delle ordinanze commissariali, a erogare contributi per interventi ammessi al *Superbonus*, sia “*trainanti*” che “*trainati*”, è possibile fruire del *Superbonus* con riferimento alle spese eccedenti il contributo (“in acollo”) anche se le stesse si riferiscono a lavorazioni o beni (finiture, materiale di completamento, eccetera) che autonomamente non godrebbero del beneficio fiscale.

Ai fini delle successive verifiche e controlli sulla corretta fruizione del *Superbonus* è, tuttavia, necessario che il contribuente sia in possesso di idonea documentazione che attesti la riconducibilità delle spese sostenute agli interventi agevolabili. Tale circostanza può essere attestata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale e della direzione dei lavori delle strutture, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza tenuti ad asseverare, ai sensi dell'articolo 119, comma 13, del decreto *Rilancio*, l'efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico nonché la congruità delle relative spese, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti n. 58 del 2017. Tale asseverazione deve essere rilasciata ai fini del *Superbonus* sia in caso di utilizzo diretto della detrazione

in dichiarazione che in caso di opzione per la cessione o per lo sconto in fattura (cfr. articolo 119, comma 13, del decreto *Rilancio*).

Inoltre, con riferimento ai lavori in corso d'opera al 1° luglio 2020, rispetto ai quali è possibile fruire del *Superbonus* per le spese sostenute da tale data, è stato precisato che, anche con riferimento a interventi già avviati prima del 1° luglio 2020, il *Superbonus* spetta per i costi sostenuti in eccedenza rispetto al contributo rientranti nel progetto approvato dal Comune ai fini del decreto di concessione dello stesso contributo.

Qualora per i lavori in corso al 1° luglio 2020 sia stata presentata la richiesta di contributi per la riparazione o ricostruzione degli edifici danneggiati dal sisma ma non anche l'asseverazione prevista dal decreto ministeriale n. 58 del 2017, ai fini del *sismabonus* o del *Superbonus* il deposito della stessa asseverazione deve essere effettuato tempestivamente. Il deposito dell'asseverazione può avvenire, quindi, contestualmente alla presentazione di eventuali varianti o, comunque, come documentazione integrativa nel corso dei lavori (in tal senso, parere del Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici n. U. 0003315 del 30 marzo 2021).

La Guida, infine, fornisce chiarimenti anche in merito all'applicazione del comma 4-ter dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* che prevede, come già precisato, l'aumento del 50 per cento del limite di spesa ammesso al *Superbonus* spettante per interventi di efficienza energetica o antisismici nel caso di interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma nei Comuni indicati nel medesimo comma 4-ter. La Guida specifica, in particolare, che - essendo la detrazione maggiorata alternativa al contributo previsto per la ricostruzione o riparazione degli edifici danneggiati dal sisma - qualora il contribuente intendesse avvalersi della previsione del citato comma 4-ter è necessario che il professionista trasmetta via Pec - contestualmente, alla struttura commissariale, all'Ufficio speciale ricostruzione (Usr) e al Comune territorialmente competente - la dichiarazione del proprietario dell'edificio resa ai sensi dell'art. 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, di rinunciare ai contributi per la ricostruzione. Questa

dichiarazione costituisce condizione essenziale per usufruire delle agevolazioni fiscali.

Ulteriori indicazioni sono state fornite dal Dipartimento “Casa Italia” della Presidenza del Consiglio dei ministri e dall’Agenzia delle entrate con la Guida *“Incentivi fiscali ecobonus e sismabonus nei territori colpiti da eventi sismici-quesiti e soluzioni”* nella quale sono stati, tra l’altro, generalizzati i principi e i chiarimenti già espressi nella Guida riferita alla ricostruzione post sisma dell’Italia centrale, sopra richiamata, rendendoli applicabili anche alle attività delle strutture impegnate nei processi di ricostruzione post sisma nel resto dell’Italia.

Particolari indicazioni sono state fornite in merito proprio all’applicazione del citato comma 4-ter dell’articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilendo, così come fatto per gli eventi sismici che hanno interessato i Comuni dell’Italia centrale, che il professionista è obbligato a trasmettere con le modalità stabilite da ciascuna struttura impegnata nei processi di ricostruzione la dichiarazione del proprietario dell’edificio resa ai sensi dell’art. 47 del d.P.R. n. 445 del 2000 di rinuncia al contributo per la ricostruzione. Questa dichiarazione costituisce condizione essenziale per usufruire delle agevolazioni fiscali.

Nella Guida viene inoltre precisato che *“la ratio della disposizione di cui al comma 4-ter consiste nell’offrire una compensazione in favore del contribuente che rinunci al contributo per la ricostruzione; pertanto, è necessario che sussista e che sia attestato il diritto soggettivo del contribuente al contributo medesimo, affinché questi possa disporne”*. Ciò implica che, ai fini dell’applicazione del citato comma 4-ter dell’articolo 119 del decreto *Rilancio*, non è sufficiente il rispetto del solo criterio dell’appartenenza territoriale e che la natura compensativa dell’incremento del 50 per cento delle spese ammissibili non trova giustificazione qualora l’immobile non risulti danneggiato. Pertanto, è necessario che sia stata accertata la sussistenza del nesso di causalità danno-evento e che il contribuente produca l’attestazione del danno e del nesso di causalità danno-evento.

Ciò comporta che è esclusa l’applicazione del citato comma 4-ter qualora:

- il danno sia preesistente all'evento sismico in seguito al quale è stato dichiarato lo stato di emergenza, per cui non sussiste il nesso di causalità diretta;
- il livello del danno non sia tale da determinare l'inagibilità del fabbricato (scheda AeDES con esito di agibilità corrispondente ad A, D, F).

4.2 Proroghe introdotte dalla legge di bilancio 2022

Come anticipato in Premessa, la citata legge di bilancio 2022 [cfr. articolo 1, comma 28, lettera f)] ha introdotto, nell'articolo 119, il comma 8-ter ai sensi del quale *«Per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione per gli incentivi fiscali di cui ai commi 1-ter, 4-ter e 4-quater spetta, in tutti i casi disciplinati dal comma 8-bis, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento»*.

In sostanza, la disposizione stabilisce che, a determinate condizioni, la detrazione di cui al citato articolo 119 del decreto *Rilancio (Superbonus)* spetta nella misura del 110 per cento delle spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, senza, dunque, alcuna riduzione dell'aliquota.

Chiarimenti in merito all'ambito applicativo del comma 8-ter in commento sono stati forniti con la risoluzione n. 8/E del 15 febbraio 2022 alla quale si rinvia per ogni approfondimento.

Con il citato documento di prassi è stato rilevato, in particolare, che il predetto comma 8-ter richiamando espressamente i commi 1-ter, 4-ter e 4-quater del medesimo articolo 119 - che disciplinano i rapporti tra il *Superbonus* e i contributi previsti per la riparazione e ricostruzione degli edifici danneggiati da eventi sismici - si riferisce, in sostanza, alle spese sostenute per gli interventi ammessi al *Superbonus* e per i quali sia prevista anche l'erogazione di contributi per la riparazione o ricostruzione a seguito di eventi sismici

Ciò comporta che la disposizione non si applica, tra l'altro, nel caso di interventi effettuati su edifici, siti nei Comuni dei territori sopra richiamati che non hanno subito danni derivanti dagli eventi sismici.

La proroga, attualmente prevista, al 31 dicembre 2025 della detrazione nella misura “piena” del 110 per cento delle spese sostenute, riguarda, peraltro, gli interventi ammessi al *Superbonus* effettuati dai soggetti elencati nel citato comma 8-bis e realizzati su edifici residenziali o a prevalente destinazione residenziale, ivi compresi gli edifici unifamiliari.

Nella citata risoluzione n. 8/E del 2022 viene, infine, ribadito che l’attestazione del livello di danno è resa tramite il rilascio della scheda AeDES o “*documento analogo*”, con esito di inagibilità B, C ed E, che certifichi la diretta consequenzialità del danno rispetto all’evento sismico, nonché la consistenza del danno tale da determinare l’inagibilità del fabbricato.

Tale scheda o “*documento analogo*” (da intendersi come qualunque documentazione richiesta ai fini dell’attribuzione dei contributi commissariali, idonea ad accertare inequivocabilmente la sussistenza del predetto nesso di causalità danno-evento) va inoltre esibita in sede di controllo da parte degli Uffici dell’Agenzia delle entrate al fine di avvalersi delle disposizioni di cui al comma 4-ter.

5 OPZIONE PER LO SCONTO IN FATTURA O PER LA CESSIONE DEL CREDITO IN ALTERNATIVA ALLE DETRAZIONI

Ai sensi dell’articolo 121 del decreto *Rilancio* [come modificato, da ultimo, dal decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, in corso di conversione¹⁵], i soggetti che sostengono, negli anni di vigenza della misura, spese per gli interventi indicati nel comma 2 del predetto articolo 121 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in dichiarazione, alternativamente:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (c.d. “*sconto in fattura*”), di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dai «*fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e*

¹⁵ Cfr. articolo 14, comma 1, lettera b), del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, in corso di conversione.

gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, del presente decreto, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima; alle banche, ovvero alle società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, è sempre consentita la cessione a favore dei clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-quinquies, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione»;

- per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare «ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, del presente decreto, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima; alle banche, ovvero alle società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui

all'articolo 64 del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, è sempre consentita la cessione a favore dei clienti professionali privati di cui all'articolo 6, comma 2-quinquies, del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione».

Ai sensi del comma 7-bis del citato articolo 121, l'opzione può essere esercitata anche con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025 per gli interventi, di cui all'articolo 119 del decreto *Rilancio*, ammessi al *Superbonus*.

Le modalità attuative delle disposizioni relative all'esercizio dell'opzione per lo sconto o la cessione, da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono state definite con i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, prot. n. 283847, 12 ottobre 2020, prot. n. 326047, 22 febbraio 2021, prot. n. 51374, 30 marzo 2021, prot. n. 83933, 20 luglio 2021, prot. 196548, 12 novembre 2021, prot. n. 312528, 1° dicembre 2021, prot. n. 340450, 3 febbraio 2022, prot. n. 35873, e 10 giugno 2022, prot. 202205.

Con riferimento alle modifiche apportate alla disciplina della cessione dei crediti di cui all'articolo 121, si rinvia ai chiarimenti forniti, da ultimo, con la circolare n. 19/E del 2022.

Si precisa che, nel caso in cui le spese per gli interventi del citato comma 2 dell'articolo 121 siano sostenute in periodi di imposta diversi, l'opzione esercitata con riferimento alle spese sostenute in un determinato periodo d'imposta non condiziona la modalità di fruizione delle agevolazioni con riferimento alle spese sostenute nei successivi periodi d'imposta. Ciò implica, ad esempio, che in relazione a spese sostenute:

- nel 2020, il contribuente può fruire direttamente della detrazione indicando la spesa in questione nella dichiarazione dei redditi;

- nel 2021, sempre per il medesimo intervento agevolabile e nel rispetto dei massimali di spesa o di detrazione previsti, può optare per lo sconto in fattura e/o per la cessione del credito.

Qualora, inoltre, sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili (ad esempio, un intervento “*trainante*” di isolamento termico delle superfici disperdenti nonché interventi “*trainati*” quali l’installazione di pannelli solari fotovoltaici e colonnine di ricarica veicoli elettrici), è possibile decidere se fruire direttamente della detrazione o esercitare le opzioni previste, con riferimento alle spese sostenute per ciascun intervento indipendentemente dalla scelta operata con riferimento agli altri.

Va, peraltro, considerato che il fornitore può negare il riconoscimento dello sconto in fattura; come stabilito, infatti, al punto 1 del citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, l’opzione in questione è esercitata dal contribuente che sostiene le spese «*di intesa con il fornitore*», rientrando tale intesa nelle ordinarie dinamiche dei rapporti contrattuali e delle pratiche commerciali.

5.1 Opzione in luogo della detrazione per *bonus* diversi dal *Superbonus*

Ai sensi del comma 2 del citato articolo 121, l’opzione può essere esercitata anche per le spese sostenute negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024 per gli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio nonché di installazione di impianti fotovoltaici di cui all' articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a), b), e h), del TUIR. L’opzione può essere esercitata anche con riferimento alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali di cui alla lettera d) del medesimo comma 1 dell’articolo 16-*bis* ma con riferimento alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2022;
- efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013;
- adozione di misure antisismiche di cui all' articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del medesimo decreto legge n. 63 del 2013;

- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all' articolo 1, commi 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto legge n. 63 del 2013;
- superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui all'articolo 119-ter del decreto *Rilancio*.

Tra gli interventi in questione rientrano anche quelli finalizzati all'utilizzo di fonti rinnovabili di energia quale l'installazione di una stufa a pellet o di impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, l'installazione o l'integrazione di un impianto di climatizzazione invernale e estiva a pompa di calore, in quanto interventi assimilati agli interventi di manutenzione straordinaria ai sensi dell'articolo 123 del Testo Unico dell'Edilizia, nonché la sostituzione della caldaia, anch'essa riconducibile alla manutenzione straordinaria in quanto intervento diretto a sostituire un componente essenziale dell'impianto di riscaldamento (cfr., da ultimo, circolare n. 7/E del 2021).

Pertanto, con riferimento agli interventi sopra elencati, è possibile optare, in alternativa alla fruizione diretta della detrazione, per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa.

5.2 Opzione esercitata in relazione a stati di avanzamento lavori (SAL)

Ai sensi del comma 1-bis del citato articolo 121 del decreto *Rilancio*, l'opzione per lo sconto in fattura può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL).

Come previsto dall'articolo 14, comma 1, lettera d), del decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 7 marzo 2018, n. 49 (con il quale è stato adottato il Regolamento recante: «*Approvazione delle linee guida sulle modalità di svolgimento delle funzioni del direttore dei lavori e del direttore dell'esecuzione*»), lo «*Stato Avanzamento Lavori*» «riassume tutte le lavorazioni e

tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora. Tale documento, ricavato dal registro di contabilità, è rilasciato nei termini e modalità indicati nella documentazione di gara e nel contratto di appalto, ai fini del pagamento di una rata di acconto; a tal fine il documento deve precisare il corrispettivo maturato, gli acconti già corrisposti e, di conseguenza, l'ammontare dell'acconto da corrispondere, sulla base della differenza tra le prime due voci».

In base al citato comma 1-bis, per gli interventi ammessi al *Superbonus*, i SAL non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

Si precisa che ai fini dell'esercizio dell'opzione relativamente all'importo indicato nella fattura a fronte di un SAL pari ad almeno il 30 per cento degli interventi, non rileva l'eventuale circostanza che gli interventi siano realizzati in periodi d'imposta diversi.

Ciò implica, ad esempio, che nel caso di interventi iniziati nell'anno 2020, può essere esercitata l'opzione per lo sconto di una fattura emessa a SAL nel 2021 qualora riferito ad almeno il 30 per cento degli interventi realizzati fino a quel momento (in parte nel 2020 e in parte nel 2021).

Qualora il SAL emesso non si riferisca ad almeno il 30 per cento degli interventi realizzati fino a quel momento, è possibile fruire, per i corrispondenti importi fatturati, solo della detrazione nella dichiarazione dei redditi. In tale caso, inoltre, sarà possibile indicare in dichiarazione la prima rata di detrazione spettante e, eventualmente, optare per la cessione del credito corrispondente alle successive rate di detrazione non fruite.

Pertanto, nel caso di interventi iniziati nell'anno 2020 per i quali viene emesso un primo SAL in tale anno corrispondente al 20 per cento degli interventi, non è possibile esercitare le opzioni per una delle modalità alternative di fruizione del *Superbonus*. Per le spese sostenute a fronte del predetto SAL, infatti, sarà possibile solo fruire della detrazione nella dichiarazione dei redditi. Resta fermo che, qualora nel 2021 sia emesso un secondo SAL pari al 40 per cento dei lavori,

sarà possibile esercitare l'opzione per la cessione o sconto in fattura con riferimento all'importo fatturato in tale anno.

Nel caso, ad esempio, di lavori il cui importo complessivo è pari a 100.000 euro, qualora:

- il primo SAL sia emesso nel 2020 a fronte di un corrispettivo maturato pari al 20% dell'importo complessivamente dovuto per i lavori, l'importo indicato in fattura di 20.000 euro, pari al corrispettivo maturato fino a quel momento, potrà solo essere portato in detrazione;

- il secondo SAL sia emesso nel 2021 a fronte di un corrispettivo maturato pari al 40% dell'importo complessivamente dovuto per i lavori, per l'importo fatturato pari a 20.000 euro, corrispondente alla differenza tra il corrispettivo maturato fino a quel momento (40.000 euro) e l'acconto corrisposto a fronte del 1° SAL emesso (20.000 euro), è possibile optare per una delle modalità alternative alla fruizione diretta del *Superbonus*.

Considerato che, come sopra precisato, per gli interventi ammessi al *Superbonus*, ai fini dell'esercizio dell'opzione, i SAL non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo, gli importi fatturati a seguito dell'emissione di successivi SAL possono essere portati in detrazione nel limite massimo di spesa previsto per ciascun intervento.

Qualora, inoltre, sul medesimo immobile siano effettuati più interventi ammessi al *Superbonus* la verifica dello stato di avanzamento dei lavori è effettuata separatamente per ciascuno degli interventi agevolabili. Si ipotizzi, ad esempio, che sul medesimo edificio debbano essere realizzati interventi antisismici per un importo complessivo delle spese pari a 50.000 euro e la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale per un importo pari a 20.000 euro e che il 1° SAL emesso contabilizzi un importo dovuto per l'intervento antisismico pari a 15.000 euro e per la sostituzione della caldaia pari a 2.000 euro. In tal caso, è possibile esercitare l'opzione per lo sconto della fattura solo con riferimento all'importo corrispondente all'intervento antisismico. Per l'importo dovuto per la sostituzione

dell'impianto di climatizzazione invernale sarà, invece, possibile fruire della detrazione nella dichiarazione dei redditi.

Con la citata circolare n. 30/E del 2020 (cfr. risposta quesito 5.1.6) è stato chiarito che la possibilità di esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione, anche per stati di avanzamento lavori, riguarda, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, anche gli interventi ivi elencati che danno diritto a detrazioni diverse dal *Superbonus*. In merito, si ricorda che le opzioni previste dall'articolo 121 del decreto *Rilancio* costituiscono unicamente una modalità alternativa di fruizione della detrazione ed il loro esercizio presuppone la sussistenza dei medesimi presupposti oggettivi e soggettivi richiesti, in linea generale, ai fini dell'utilizzo in dichiarazione della predetta detrazione.

Al riguardo, si precisa che la formulazione del comma 1-bis secondo cui «*L'opzione (...) può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori*», implica la facoltà e non l'obbligo del contribuente di esercitare l'opzione “anche” in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Dunque, il SAL è una mera eventualità, disciplinata dalla norma, che non preclude la possibilità di esercitare la suddetta opzione anche qualora non siano previsti, contrattualmente, stati di avanzamento dei lavori ferma restando, comunque, la necessità che gli interventi agevolabili siano effettivamente realizzati. Tale condizione sarà oggetto verificata dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Si ribadisce, infine, che per gli interventi eseguiti dai soggetti titolari di reddito d'impresa, il diritto alla detrazione e la conseguente possibilità di esercitare le opzioni previste dall'articolo 121 del decreto *Rilancio* sorgono al momento in cui la spesa si considera sostenuta secondo i criteri della competenza economica, come già sostenuto nella circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020.

5.3 Attività di controllo e profili di responsabilità in tema di utilizzo dei crediti

L'assenza dei requisiti richiesti dalle discipline agevolative in argomento, nonché la mancata effettuazione degli interventi, determina il recupero della detrazione in quanto indebitamente fruita - sia pure nella modalità alternativa dello sconto in fattura o della cessione del credito - maggiorato degli interessi e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. In proposito, si fa presente che, in base a quanto disposto ai commi 4, 5 e 6 dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*, ai fini del controllo, si applicano - nei confronti dei soggetti che sostengono spese per gli interventi elencati al comma 2 e che possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente, dello sconto in fattura o della cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa - le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

L'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, procede, in base ad analisi di rischio, alla verifica della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione nei termini di cui all'articolo 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2. Qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del soggetto che ha esercitato l'opzione, maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del d.P.R. n. 602 del 1973, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997. Il recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario. In base al comma 4 dell'articolo 121, i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto.

In presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, resta ferma anche la

responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante e dei relativi interessi.

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

Occorre rilevare che il livello di diligenza richiesto dipende dalla natura del cessionario, soprattutto con riferimento agli intermediari finanziari o ai soggetti sottoposti a normative regolamentari per i quali è richiesta l'osservanza di una qualificata ed elevata diligenza professionale. La sussistenza della diligenza è sempre esclusa nei casi di compartecipazione all'operazione illecita. Inoltre, la valutazione circa la sussistenza o meno del profilo della diligenza, in punto di configurabilità del concorso nella violazione, va condotta anche sulla base dei seguenti indici:

1. profili oggettivi e soggettivi dell'operazione di compravendita sintomatici della falsità del credito: (i) assenza di documentazione o palese contraddittorietà rispetto al riscontro documentale prodotto; (ii) incoerenza reddituale e patrimoniale tra il valore e l'oggetto dei lavori asseritamente eseguiti e il profilo dei committenti beneficiari delle agevolazioni in esame; (iii) sproporzione tra l'ammontare dei crediti ceduti ed il valore dell'unità immobiliare; (iv) incoerenza tra il valore del credito ceduto e il profilo finanziario e patrimoniale del soggetto cedente il credito qualora non primo beneficiario della detrazione; (v) anomalie nelle condizioni economiche applicate in sede di cessione dei crediti; (vi) mancata effettuazione dei lavori;
2. profili correlati alla normativa antiriciclaggio, di cui al decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231: tali profili sono rilevanti quali indicatori della

responsabilità dei soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del medesimo decreto legislativo, anche in ragione delle comunicazioni diramate dall'Unità di informazione finanziaria di Banca d'Italia (schemi di anomalia pubblicati in data 10 novembre 2020, in particolare lo schema D relativo all'«Operatività connessa con la cessione di crediti fiscali fittizi e altri indebiti utilizzi», Comunicazione dell'11 febbraio 2021 in tema di «Prevenzione di fenomeni di criminalità finanziaria connessi con l'emergenza da COVID-19» e Comunicazione UIF dell'11 aprile 2022 in tema di «Prevenzione di fenomeni di criminalità finanziaria connessi con l'emergenza da COVID-19 e al PNRR»). Il divieto di acquisto dei crediti, in presenza dei presupposti di cui agli articoli 35 e 42 del citato decreto legislativo n. 231 (rispettivamente «Obbligo di segnalazione delle operazioni sospette» e «Astensione»), introdotto al comma 4 dell'articolo 122-bis del decreto Rilancio, è sintomatico della volontà del legislatore di aggiungere a tale responsabilità un vincolo giuridico connesso ai medesimi requisiti di diligenza già propri dei soggetti individuati con l'art. 3 del decreto legislativo n. 231 del 2007.

In conclusione, la verifica circa la responsabilità in solido del singolo cessionario deve essere condotta, caso per caso, valutando il grado di diligenza effettivamente esercitato che, nel caso di operatori professionali, quali ad esempio i soggetti ricompresi nell'ambito applicativo del decreto legislativo n. 231 del 2007, deve essere particolarmente elevato e qualificato.

Si evidenzia, infine, che le comunicazioni inviate alla Piattaforma per le cessioni dei crediti dell'Agenzia delle entrate non rappresentano, né sostituiscono, gli atti contrattuali di cessione del credito intervenuti tra le parti, che restano disciplinati dalle pertinenti disposizioni civilistiche. In particolare:

- la comunicazione rappresenta lo strumento con cui un soggetto rende noto all'Agenzia delle entrate di aver ceduto un credito di imposta, derivante da una detrazione fiscale, ad altro soggetto (anche il fornitore), al fine di consentirne l'utilizzo da parte di quest'ultimo (in qualità di cessionario):

- i. mediante la compensazione attraverso il modello F24; oppure
 - ii. mediante una successiva cessione ad altro soggetto terzo (ulteriore cessionario).
- la predetta comunicazione consente, altresì, all'amministrazione finanziaria di verificare la correttezza delle operazioni di compensazione;
 - la presenza del credito sulla Piattaforma non implica in alcun caso il riconoscimento della sua esistenza e dell'effettiva spettanza della detrazione da cui lo stesso trae origine¹⁶.

Per quanto *supra* descritto, ciascun cessionario deve sempre valutare, al momento dell'utilizzo in compensazione dei crediti fiscali acquisiti, di aver preventivamente operato con la necessaria diligenza all'atto dell'acquisto del credito, con speciale riguardo *inter alia* a quelli oggetto di sequestro da parte dell'Autorità giudiziaria (*ex* articolo 28-ter del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2022, n. 25).

Pertanto, è esclusa in ogni caso la possibilità di compensare i crediti acquisiti in violazione dei principi sopra espressi. Coerentemente, i crediti illegittimamente compensati sono oggetto di recupero¹⁷ sulla base delle disposizioni previste dall'articolo 121 del decreto *Rilancio*, ferma restando la possibilità di ravvedimento *ex* articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997¹⁸.

In ultimo, si precisa che l'eventuale dissequestro di crediti, acquistati in violazione dei principi sopra illustrati, da parte dell'Autorità giudiziaria (ad esempio, in ragione dell'assenza di *periculum in mora* in capo al cessionario) non costituisce *ex se* circostanza idonea a legittimare il loro utilizzo in compensazione. Di conseguenza, in caso di utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti, interessati dal provvedimento di dissequestro, gli organi di controllo procederanno parimenti alla contestazione delle violazioni e alle conseguenti comunicazioni all'Autorità giudiziaria per le indebite compensazioni effettuate.

¹⁶ Cfr. in tal senso Circolare n. 16/e del 29 novembre 2021.

¹⁷ Parametrando le sanzioni previste sulla base delle disposizioni di cui agli artt. 5 e 7 del d.lgs. n. 472 del 1997.

¹⁸ Cfr. altresì le recenti indicazioni fornite con la circolare 11/E del 12 maggio 2022.

5.4 Opzione per la cessione del credito ad un'impresa di assicurazione

Il comma 4 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* prevede che, in caso di cessione ad un'impresa di assicurazione del credito corrispondente alla detrazione a fronte del sostenimento delle spese per gli interventi di efficientamento energetico di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 nonché delle spese per gli interventi di antisismici di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* del successivo articolo 16 e di contestuale stipula di una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione ai fini dell'Irpef del relativo premio - ordinariamente prevista nella misura del 19 per cento in relazione alle predette spese dall'articolo 15, comma 1, lettera f-*bis*), del TUIR - spetta nella misura del 90 per cento. La condizione richiesta dalla norma della “*contestualità*” della stipula della polizza alla cessione del credito corrispondente alla detrazione si ritiene soddisfatta anche nel caso di polizze per eventi calamitosi già stipulate in anni precedenti in relazione alle unità immobiliari oggetto degli interventi ammessi al *Superbonus*.

Ciò al fine di non escludere dal beneficio i contribuenti maggiormente previdenti che hanno già provveduto ad assicurare le proprie abitazioni dal rischio sismico e di altri eventi calamitosi. La detrazione in misura pari al 90 per cento del premio spetta, dunque, anche relativamente ai premi versati in occasione del rinnovo di polizze precedentemente stipulate. Il requisito della «*contestuale*» stipula della polizza alla cessione del credito corrispondente alla detrazione si ritiene sussistente anche qualora le polizze che coprono il rischio di eventi calamitosi dovessero essere stipulate, per mere esigenze amministrative, solo in data successiva a quella del perfezionamento della procedura di cessione del credito corrispondente al *Superbonus*. In considerazione della *ratio* della previsione normativa in parola di incentivare, sotto forma di una maggiore detrazione del premio, la stipula di polizze assicurative contro le calamità naturali, si ritiene che la detrazione nella misura del 90 per cento spetti anche nel caso in cui la polizza venga stipulata con un'impresa di assicurazione diversa rispetto a quella cessionaria del credito d'imposta corrispondente all'originaria detrazione.

5.5 Soggetti che non possiedono redditi imponibili

Come chiarito nella circolare n. 24/E del 2020, trattandosi di una detrazione dall'imposta lorda, il *Superbonus* non può essere utilizzato dai soggetti che non possiedono redditi imponibili i quali non possono neanche esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito ai sensi dell'articolo 121.

Restano, pertanto, esclusi dal *Superbonus*, tra gli altri, gli organismi di investimento collettivo del risparmio (mobiliari e immobiliari) che, pur rientrando nel novero dei soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES) ai sensi dell'articolo 73 comma 1, lettera c), del TUIR, non sono soggetti alle imposte sui redditi e all'imposta regionale sulle attività produttive.

Ciò vale anche con riferimento alle altre detrazioni elencate nel comma 2 del medesimo articolo 121; pertanto, ad esempio, un fondo pensione c.d. preesistente, di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, che ha investito una parte del proprio patrimonio in immobili di proprietà in applicazione di quanto previsto dall'articolo 5, comma 2, lettera a), del decreto ministeriale n. 62 del 2007 sui quali intende realizzare interventi di riqualificazione energetica e antisismici, agevolabili ai sensi degli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, nonché interventi per il recupero delle facciate degli immobili (c.d. "*bonus facciate*" di cui all'articolo 1, commi da 219 a 224, della legge di bilancio 2020), può fruire, per le spese sostenute entro il termine di vigenza delle predette agevolazioni, in qualità di soggetto IRES ai sensi dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, delle corrispondenti detrazioni.

Considerato, tuttavia, che la tassazione del patrimonio immobiliare direttamente detenuto dai fondi pensione preesistenti prevede un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura dello 0,50 per cento calcolata annualmente sulle porzioni immobiliari di proprietà, il fondo non potrà utilizzare direttamente le predette detrazioni in diminuzione dell'imposta lorda.

Potrà, invece, optare, per le spese sostenute entro il termine di vigenza delle predette agevolazioni, per una delle modalità alternative alla fruizione diretta di tali detrazioni previste dal citato articolo 121 del decreto *Rilancio*.

In merito alla possibilità di utilizzare i crediti d'imposta di cui al medesimo articolo 121 in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite, si osserva che il richiamato articolo 17 consente di compensare tra loro le somme a debito e a credito relative ad imposte e contributi, riferendo tale facoltà, in via generale, ai contribuenti che *«eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali»*.

Relativamente alle imposte, ai contributi e alle altre somme dovute a favore dello Stato per le quali è ammessa la compensazione, il successivo comma 2 del medesimo articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 contiene un'elencazione tassativa degli stessi, tra cui, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 3, del decreto legge 25 febbraio 2022, n. 13, rientra a decorrere dal 26 febbraio 2022, anche l'imposta sulle transazioni finanziarie (ITF).

Il contenuto del citato articolo 1, comma 3, è stato successivamente trasfuso nell'articolo 28, comma 3-bis, del decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, la quale, contemporaneamente, ha abrogato il citato decreto legge n. 13 del 2022 prevedendo che *«restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e vengono fatti salvi gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base del medesimo decreto-legge n. 13 del 2022»*.

Pertanto, a partire dal 26 febbraio 2022, deve ritenersi che l'ITF sia compensabile, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, con i crediti d'imposta acquisiti ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*.

5.6 Modalità di computo dell'IVA indetraibile, anche parzialmente, ai fini del Superbonus

L'articolo 6-bis del decreto legge 22 marzo 2021, n. 41 (c.d. "decreto Sostegni"), rubricato *«Calcolo dell'IVA ai fini degli incentivi per l'efficienza energetica»*, introdotto dalla legge di conversione 21 maggio 2021, n. 69, ha

inserito all'articolo 119 del decreto *Rilancio*, il comma 9-ter che dispone «*L'imposta sul valore aggiunto non detraibile, anche parzialmente, ai sensi degli articoli 19, 19-bis, 19-bis.1 e 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dovuta sulle spese rilevanti ai fini degli incentivi previsti dal presente articolo, si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al beneficio, indipendentemente dalla modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente.*».

Come si evince dalla lettera della norma, il nuovo comma 9-ter dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* trova applicazione limitatamente agli specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di misure antisismiche, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici previsti dallo stesso articolo 119 e non è estensibile ad interventi diversi da quelli che danno diritto al *Superbonus*.

Inoltre, si applica alle operazioni ammesse a beneficiare del *Superbonus* effettuate a partire dall'entrata in vigore di tale misura (22 maggio 2021).

Al riguardo, si ritiene che il momento di effettuazione delle operazioni deve essere individuato in base alle disposizioni che contengono la relativa disciplina, recate, per quanto concerne le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, dall'articolo 6 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Con la richiamata disposizione di cui al comma 9-ter, l'IVA non detraibile, anche parzialmente, relativa agli interventi ammessi al *Superbonus*, è stata ricompresa tra le spese agevolabili. La stessa costituisce, quindi, una componente di costo degli interventi e si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al *Superbonus*.

Ai fini di tale agevolazione, in linea generale, il presupposto per computare la quota di IVA indetraibile tra le spese ammesse a beneficiare del *Superbonus* è che tale importo sia determinato secondo criteri oggettivi e l'ammontare sia puntualmente quantificato, coerentemente con la natura dei beni e dei servizi agevolabili.

A tale proposito, si rappresenta che, se al momento dell'emissione della fattura relativa ai lavori agevolati, il soggetto passivo ammesso a beneficiare del *Superbonus* non è in grado di determinare secondo parametri oggettivi la quota di IVA indetraibile, effettivamente a suo carico, lo stesso non potrà computarla nell'ammontare della spesa "agevolabile" e, pertanto, in relazione a tale "quota" non potrà optare per lo "sconto in fattura" di cui all'articolo 121.

In base a tale impostazione, il contribuente potrà computare l'IVA indetraibile nel calcolo della detrazione *Superbonus* spettante, direttamente in sede di dichiarazione dei redditi o, in alternativa, optare per la cessione del credito a condizione che sia oggettivamente definito il relativo ammontare.

Tra le diverse norme del d.P.R. n. 633 del 1972 espressamente richiamate dal citato comma 9-ter vi è anche quella che disciplina il c.d. "pro-rata" di cui all'articolo 19, quinto comma, del medesimo d.P.R.

Al riguardo, si fa presente che, con la circolare n. 30/E del 2020, risposta 5.3.2, è stato precisato, in via generale, che - ai fini della determinazione del *Superbonus* - costituisce una componente di costo solo l'IVA totalmente indetraibile, quale "onere accessorio di diretta imputazione" ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), mentre non rientra nel calcolo di tale valore l'IVA indetraibile per effetto del "pro-rata", qualificandosi come "costo generale" e non come costo afferente la singola operazione d'acquisto.

Tali indicazioni devono considerarsi superate a seguito della introduzione del predetto comma 9-ter in base al quale anche l'IVA parzialmente indetraibile per effetto del "pro-rata" si considera nel calcolo dell'ammontare complessivo ammesso al *Superbonus*.

Ai sensi del citato quinto comma dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, nei confronti dei soggetti che effettuano sia operazioni imponibili e sia operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10 del d.P.R. n. 633 del 1972, il diritto alla detrazione dell'IVA spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui al

successivo articolo 19-bis, ossia in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo (c.d. “*pro-rata*”).

Il medesimo quinto comma dispone altresì che, nel corso dell'anno, la detrazione è «*provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno*».

Pertanto, in corso d'anno, il soggetto passivo opera la detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi mediante l'applicazione della percentuale dell'anno precedente, effettuando il conguaglio in sede di dichiarazione annuale dalla quale risulta la percentuale di “*pro rata*” definitivamente calcolata (cfr. circolare 17 maggio 2000, n. 98, paragrafo 8.2.2, “*Computo del pro-rata nelle liquidazioni e dichiarazioni periodiche*”).

Per effetto di tale meccanismo, al momento dell'emissione della fattura, essendo l'IVA indetraibile determinabile solo “*provvisoriamente*” (perché calcolata in base alla percentuale di detrazione relativa all'anno precedente), non è possibile stabilire con certezza l'ammontare dell'importo dell'IVA che, rimanendo a carico del committente, costituisce costo da considerare ai fini del *Superbonus*.

In tale ipotesi, tenuto conto di quanto statuito dal predetto comma 9-ter, a fronte delle spese ammesse al *Superbonus*, l'opzione per lo sconto in fattura di cui all'articolo 121, potrà essere esercitata solo fino all'importo del corrispettivo dovuto al netto dell'IVA (come sconto “*parziale*”, cfr. circolare n. 24/E del 2020).

Per la quota di IVA determinata sulla base del “*pro rata*” definitivo dell'anno, si potrà fruire del *Superbonus* direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui tale “costo” risulta sostenuto, facendo valere in dichiarazione una detrazione pari al 110 per cento della quota di IVA indetraibile ed effettivamente rimasta a carico.

In alternativa, si potrà optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione ai fini del *Superbonus* spettante riferita all'IVA "*indetraibile*" definitivamente determinata e rimasta a carico, operando la relativa comunicazione all'Agenzia delle entrate entro i termini previsti per la trasmissione telematica.

Con riferimento all'effettuazione degli adempimenti previsti per gli interventi rientranti nel *Superbonus*, sono stati forniti chiarimenti, con le circolari 8 agosto 2020, n. 24/E e 22 dicembre 2020, n. 30/E, a cui si rinvia per i necessari approfondimenti.

A tal fine, si ritiene che siano valide le asseverazioni tecniche previste dal comma 13 dell'articolo 119 citato, rilasciate con riferimento alle spese sostenute ed oggetto in precedenza di "*sconto in fattura*" ai sensi dell'articolo 121, a cui si riferisce l'importo dell'IVA indetraibile rimasta a carico dell'ente.

Con riferimento, invece, al "*visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta*" di cui al comma 11 dell'articolo 119 citato, si ritiene che lo stesso deve riferirsi, oltre che al riscontro della correttezza dei dati contenuti nella fattura che attesta i presupposti per l'applicazione del *Superbonus*, anche:

- al calcolo, in base alla percentuale di "*pro rata*", dell'ammontare dell'IVA indetraibile da considerare ai fini del *Superbonus*;
- alla verifica della presentazione della dichiarazione IVA, da cui risulti la predetta percentuale.

Non costituisce, invece, oggetto di visto la verifica dei dati contenuti nella dichiarazione IVA, fermo restando quanto previsto per la compensazione del credito IVA annuale, ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

Quanto sopra delineato trova applicazione anche nel caso di interventi *Superbonus* con IVA parzialmente indetraibile per effetto del "*pro-rata*", per i quali trova applicazione il meccanismo del *reverse charge* ai sensi dell'articolo 17, comma 6, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Resta fermo che l'IVA oggettivamente indetraibile per espressa previsione di legge, nonché quella indetraibile per effetto dell'opzione per la dispensa dagli

obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni esenti (*ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 633 del 1972) costituisce una componente di costo dei beni/servizi ammessi a beneficiare del *Superbonus*, in quanto direttamente riconducibili alle singole operazioni di acquisto per le quali non è previsto il diritto di detrazione ai fini IVA.

5.7 Bonifico bancario

Nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che, ai fini del *Superbonus*, il pagamento delle spese per l'esecuzione degli interventi deve essere effettuato mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Possono essere utilizzati i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'*ecobonus* ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

L'obbligo di effettuare il pagamento mediante bonifico non riguarda i soggetti esercenti attività d'impresa (cfr. articolo 6, comma 1, lettera e), del decreto “*Requisiti*”).

Nel caso in cui il contribuente eserciti l'opzione per lo “sconto in fattura” non è ovviamente necessario effettuare alcun pagamento tranne nell'ipotesi in cui il fornitore applichi uno sconto “parziale”. In tale ultimo caso, la parte di corrispettivo non oggetto di sconto, deve essere pagata utilizzando un bonifico bancario o postale dal quale risultino le informazioni sopra elencate.

Non è necessario effettuare alcun pagamento anche nell'ipotesi in cui il fornitore acquisisca dal contribuente il credito corrispondente alla detrazione spettante a quest'ultimo in quanto, in tal caso, si attua una sorta di “compensazione finanziaria” tra il corrispettivo dovuto dal contribuente ed il credito corrispondente alla detrazione spettante “ceduto” al fornitore in luogo del predetto corrispettivo.

Resta fermo, tuttavia, che - in tutti i casi in cui (rientrando tale scelta nell'ambito dell'autonomia negoziale delle parti) non ci si dovesse accordare per

la cessione totale del credito - la fruizione del *Superbonus* è comunque subordinata al pagamento del corrispettivo eccedente l'importo del credito "ceduto" utilizzando il predetto bonifico bancario o postale.

Come noto, anche ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*, è necessario richiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta. A tal fine, il professionista che rilascia il visto di conformità è tenuto, tra l'altro, a verificare l'avvenuto pagamento delle spese agevolate che danno diritto alla detrazione.

Pertanto, nell'ipotesi di assenza di pagamento a fronte dell'opzione per lo sconto in fattura non è, ovviamente, necessaria tale verifica.

6 ADEMPIMENTI PROCEDURALI

Il comma 13 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* stabilisce che ai fini del *Superbonus* e dell'opzione prevista dal successivo articolo 121:

- i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti degli interventi di risparmio energetico e della corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;
- per gli interventi antisismici, i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 28 febbraio 2017, n. 58, asseverano l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico e attestano, altresì, la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Relativamente agli interventi di risparmio energetico, l'articolo 1, comma 3, lettera h), del decreto interministeriale 6 agosto 2020 (decreto "*Requisiti*") definisce il tecnico abilitato quale «*soggetto abilitato alla progettazione di edifici*

e impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente iscritto agli specifici ordini e collegi professionali».

Il rilascio delle predette asseverazioni costituisce una delle condizioni alle quali è subordinata la fruizione del *Superbonus*. Pertanto, il rilascio di tale asseverazione da parte di un soggetto non abilitato a farlo non consente di accedere alla predetta agevolazione.

Per espressa previsione normativa (cfr. comma 15 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*), sono detraibili nella misura del 110 per cento, nei limiti previsti per ciascun intervento, le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità nonché delle attestazioni e delle asseverazioni. Ne consegue che, nell'ipotesi di realizzazione di diversi interventi (miglioramento sismico, cappotto, finestre, caldaia, ecc.), il costo sostenuto per le prestazioni professionali e per altre spese funzionali all'esecuzione dell'intervento dovrà essere imputato ad ogni singolo intervento (la cui riconducibilità deve essere attestata dal competente tecnico) in relazione alla prestazione svolta e, soltanto laddove non sia specificamente individuabile (come, ad esempio, il visto di conformità del commercialista), si potrà fare riferimento a un criterio di imputazione proporzionale.

6.1 GENERAL CONTRACTOR

Nell'ambito degli interventi ammessi al *Superbonus*, talune attività possono essere svolte da un soggetto in qualità di contraente generale (c.d. *general contractor*). Si tratta, nella generalità dei casi, di imprese o professionisti che su incarico dei committenti (persone fisiche, condomini) gestiscono i rapporti con le imprese nonché, in taluni casi, con i professionisti e i tecnici, che rilasciano le prescritte asseverazioni, e con i Caf o i professionisti che rilasciano il visto di conformità ai fini dell'opzione per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante al committente.

Molto frequentemente il *general contractor* è un'impresa già operante nei settori della riqualificazione energetica ed edilizia che, in taluni casi, subappalta la

gestione di una parte o dell'intero intervento gestendo, comunque, anche i rapporti con i professionisti e i tecnici.

Nello svolgere tale attività di coordinamento generale, oltre che eseguire direttamente le prestazioni che non subappalta a terzi (ad esempio, provvedendo alla progettazione e alla realizzazione delle opere), in alcuni casi il *general contractor* addebita al committente un corrispettivo che remunera sia le attività svolte direttamente e sia quelle effettuate dai diversi fornitori di beni e servizi necessari alla realizzazione delle opere agevolabili rapportandosi, ai fini dell'esecuzione dell'intero intervento, da un lato, con il committente e, dall'altro, con tutti i soggetti coinvolti nello svolgimento degli adempimenti necessari per il completamento dell'intervento stesso.

Al fine di stabilire a quali condizioni sono agevolabili gli interventi realizzati avvalendosi dell'attività di un *general contractor*, si osserva che l'articolo 194 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (c.d. "*Codice dei contratti pubblici*"), individua nel contraente generale il soggetto che, in qualità di unico referente nei confronti del committente dei lavori, si impegna a realizzare l'intervento oggetto dell'incarico in tutti i suoi aspetti, essendo dotato delle competenze necessarie per garantire l'obbligazione di risultato, ovvero il corretto completamento dell'opera commissionata. Tale figura è stata, dunque, normativamente individuata solo dalla disciplina dei contratti pubblici mentre, con riferimento agli interventi edilizi commissionati da soggetti privati, l'attività di "contraente generale" è ordinariamente disciplinata nell'ambito dell'autonomia contrattuale che regola i rapporti privatistici che intercorrono tra il committente/beneficiario delle agevolazioni e le imprese e/o i professionisti.

Pertanto, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali, compreso il *Superbonus*, non rilevano gli schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e *general contractor* - che attengono esclusivamente a profili civilistici - essendo, invece, necessario che siano debitamente documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell'agevolazione. Va, inoltre, precisato che l'eventuale corrispettivo corrisposto

al *general contractor* per l'attività di "mero" coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato, non rientra tra le spese ammesse al *Superbonus* trattandosi di costi non "direttamente" imputabili alla realizzazione dell'intervento agevolato.

In sostanza, il committente può fruire del *Superbonus* in relazione ai costi che gli vengono addebitati da un'impresa (o anche da una associazione temporanea di imprese, o da un consorzio di imprese) o da un professionista, in qualità di *general contractor*, per l'esecuzione degli interventi nonché per il rilascio delle asseverazioni, delle attestazioni e del visto di conformità, a condizione che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del predetto committente/beneficiario dell'agevolazione, mentre non è ammesso alla detrazione alcun margine funzionale alla remunerazione dell'attività posta in essere dal *general contractor*, in quanto esso costituisce un costo non incluso tra quelli detraibili. Al riguardo, si rileva che con la circolare n. 30/E del 2020 è stato confermato che sono agevolabili tutte le spese caratterizzate da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione, specificando che tra le predette spese non rientrano i compensi specificatamente riconosciuti all'amministratore per lo svolgimento degli adempimenti dei condomini connessi all'esecuzione dei lavori e all'accesso al *Superbonus*. Tale chiarimento risulta estendibile anche all'eventuale corrispettivo corrisposto al *general contractor* per l'attività di "mero" coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato trattandosi, anche in questo caso, di costi non "direttamente" imputabili alla realizzazione dell'intervento. Pertanto, tale corrispettivo è, in ogni caso, escluso dall'agevolazione.

Le considerazioni sopra riportate, valide ai fini dell'applicazione delle detrazioni, prescindono dallo schema contrattuale che regola i rapporti tra il committente/beneficiario della detrazione, il *general contractor* e i professionisti e le imprese che intervengono per la realizzazione degli interventi agevolabili che, tuttavia, si riflette sulla modalità di fatturazione delle prestazioni.

Pertanto, ad esempio, nell'ipotesi in cui il *general contractor* di cui si avvale il committente/beneficiario della detrazione, agisce sulla base di un mandato senza

rappresentanza, in forza del quale i fornitori e i professionisti - anche nell'ipotesi in cui siano individuati dal committente medesimo - effettuano la propria prestazione ed emettono la relativa fattura nei confronti del *general contractor* che, a sua volta, riaddebita i costi al committente/beneficiario della detrazione, trova applicazione, ai fini IVA, l'articolo 3, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Ai sensi di tale disposizione, «*le prestazioni di servizi rese o ricevute dai mandatarî senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra mandante e mandatario*», nel senso che hanno la stessa natura. In sostanza, il trattamento fiscale oggettivo dell'operazione, resa o ricevuta dal mandatario si estende anche al successivo passaggio mandatario-mandante, fermo restando il rispetto dei requisiti soggettivi degli operatori. Il mandatario, comunque, pur agendo per conto di un terzo opera a nome proprio (cfr. risoluzioni n. 6/E del 1998 e n. 250/E del 30 luglio 2002).

Si ritiene che questi importi riaddebitati costituiscano parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal *general contractor* al committente.

Resta fermo che nella fattura emessa dal *general contractor* per riaddebitare i costi al committente/beneficiario della detrazione, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili.

La detrazione spetta anche nella diversa ipotesi in cui il beneficiario della detrazione affidi direttamente l'incarico per la realizzazione degli interventi agevolabili ai tecnici e alle imprese e deleghi il *general contractor* al pagamento del compenso dovuto in suo nome e per suo conto, in forza di un mandato con rappresentanza. I tecnici e le imprese coinvolte nell'intervento emetteranno fattura a nome del committente/beneficiario della detrazione e il *general contractor*, che ha pagato la fattura, riaddebiterà le relative somme al committente/beneficiario della detrazione stesso senza applicazione dell'IVA. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, n. 3), del d.P.R. n. 633 del 1972, infatti, sono escluse dal computo della base imponibile, ai fini IVA, «*le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purchè regolarmente*

documentate», ossia quelle somme, anticipate per conto del mandante, che risultino da idonea fattura emessa da un terzo e intestata direttamente al mandante (cfr. risoluzione n. 164/E del 31 luglio 2003).

Anche in tale caso resta fermo che nella fattura emessa dal *general contractor* per riaddebitare al committente le spese relative ai servizi professionali, o in altra idonea documentazione, deve essere descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili.

La detrazione spetta anche quando il *general contractor* sia una ESCO (*Energy Service Company*) che realizzerà presso vari clienti, privati cittadini o condomini, interventi di riqualificazione energetica finalizzati alla fruizione del *Superbonus*. Al riguardo si precisa che, in merito alle prestazioni degli altri professionisti si determina il medesimo fenomeno che caratterizza l'affidamento in subappalto della realizzazione degli interventi, seppur senza la previsione di alcun margine attribuito al contraente generale in relazione alle prestazioni professionali. Anche in tale caso, tuttavia, restano escluse dalle valutazioni dell'Agenzia delle entrate la legittimità e tipologia dei contratti che regolano i rapporti tra i soggetti beneficiari delle agevolazioni e il *general contractor*.

A prescindere dallo schema contrattuale sottostante, il *general contractor* può operare lo sconto in fattura ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*. Si rammenta che, ai sensi del comma 1-bis del citato articolo 121, l'opzione per lo sconto in fattura può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL), che per gli interventi ammessi al *Superbonus* gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento.

Ciò anche nella ipotesi di spese sostenute in nome e per conto del committente/beneficiario della detrazione. Resta fermo che, in ogni caso, il riconoscimento dello sconto in fattura da parte del *general contractor* è consentita a condizione che gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili

nell'ipotesi in cui i professionisti, i tecnici o le imprese che realizzano gli interventi agevolabili avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell'agevolazione.

6.2 Visto di conformità e asseverazioni

Sotto il profilo procedurale, ai fini dell'opzione per la cessione del credito corrispondente al *Superbonus* o per lo sconto in fattura di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio*, nonché in caso di utilizzo della detrazione nella dichiarazione dei redditi, l'articolo 119, comma 11, specifica che *«il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 [trattasi degli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili e in quello dei consulenti del lavoro e dei soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria] e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997».*

Inoltre, *«in caso di dichiarazione presentata direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, il contribuente, il quale intenda utilizzare la detrazione nella dichiarazione dei redditi, non è tenuto a richiedere il predetto visto di conformità».*

I predetti soggetti sono tenuti, inoltre, nell'ambito dei controlli finalizzati al rilascio del visto di conformità, a verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti ai sensi dell'articolo 119, comma 13, del decreto *Rilancio* (cfr. circolare n. 24/E 2020, par. 8.1). Con riferimento al citato comma 3 dell'articolo 3 del d.P.R. n. 322 del 1998, con la risoluzione n. 82/E del 2 settembre 2014 è stato precisato che i professionisti, in possesso dei requisiti previsti dalla suddetta norma, che intendono utilizzare in compensazione

orizzontale i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, all'IRAP e alle ritenute alla fonte, emergenti dalla propria dichiarazione, possono autonomamente apporre il visto di conformità sulla stessa, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi. Ciò anche in conformità ai chiarimenti forniti con la circolare n. 54/E del 2001 con riferimento all'asseverazione degli elementi contabili ed extra contabili rilevanti ai fini degli studi di settore.

Il richiamo all'articolo 35 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997 comporta l'applicazione di tale disciplina e della relativa prassi adottata in materia anche ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto di cui all'articolo 121, come stabilito dal comma 11 dell'articolo 119.

Pertanto, il professionista abilitato, ai sensi del comma 3 dell'articolo 3 del d.P.R. n. 322 del 1998, può apporre autonomamente il visto di conformità ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto dallo stesso esercitata in qualità di beneficiario della detrazione.

Per quanto concerne, inoltre, la redazione degli attestati di prestazione energetica nonché della asseverazione degli interventi di risparmio energetico ai fini del *Superbonus*, l'ENEA ha chiarito sul proprio sito istituzionale che i predetti documenti possono essere redatti da un qualsiasi tecnico abilitato alla progettazione di edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente (cfr. d.P.R. n. 75 del 2013) e iscritto allo specifico Ordine o Collegio professionale. L'obbligo di assicurare l'estraneità ai lavori sussiste solo per la redazione dell'A.P.E., ai sensi del d.P.R. 16 aprile 2013, n. 75 (cfr. FAQ n. 2.A").

In particolare, il decreto interministeriale 6 agosto 2020 (decreto "*Requisiti*"), non preclude al direttore dei lavori o al progettista la possibilità di predisporre gli attestati di prestazione energetica convenzionali ai fini del *Superbonus*, finalizzati soltanto a dimostrare che l'edificio considerato nella sua interezza consegua - dopo gli interventi - il miglioramento di due classi energetiche.

Per la redazione degli A.P.E. di cui all'articolo 6 del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 192, trovano, invece, applicazione i requisiti di indipendenza e imparzialità dei soggetti abilitati alla certificazione energetica degli edifici, di cui all'articolo 3 del d.P.R. n. 75 del 2013.

Pertanto, ad esempio, un ingegnere o un architetto regolarmente iscritto al relativo Albo professionale può sottoscrivere in proprio la progettazione esecutiva e la direzione dei lavori, le certificazioni e le attestazioni connesse con l'esecuzione dei lavori ai fini del *Superbonus*.

6.2.1 Applicazione dello sconto da parte del professionista che rilascia il visto di conformità

Ai sensi del comma 15 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio*, tra le spese detraibili rientrano anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni e del visto di conformità. Il professionista (ad esempio, il dottore commercialista) che appone il predetto visto, nonché i tecnici abilitati e i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico possono considerarsi “fornitori di servizi”.

Pertanto, possono applicare lo sconto in fattura di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* con riferimento ai compensi per le prestazioni professionali sopra citate. A seguito dell'opzione esercitata dal committente, il professionista o il tecnico recupera il contributo anticipato sotto forma di sconto acquisendo un credito d'imposta pari al 110 per cento dell'importo oggetto di sconto. Si ritiene che l'intero importo del credito ottenuto a fronte dello sconto, pari al 110 per cento dello stesso, costituisca un provento percepito nell'esercizio dell'attività professionale e, pertanto, assoggettato a tassazione ai sensi dell'articolo 54 del TUIR.

Qualora il professionista che appone il visto di conformità relativo ad interventi che danno diritto a detrazioni diverse dal *Superbonus* (ad esempio del 65 per cento o 50 per cento delle spese sostenute) richieda al cliente un compenso aggiuntivo in quanto non può utilizzare l'intero credito acquisito immediatamente

ovvero sostiene un costo per la successiva cessione del predetto credito, si ritiene che tale compenso rientri tra quelli connessi alla prestazione professionale, e come tale vada assoggettato a tassazione ai sensi del medesimo articolo 54 del TUIR.

Ai fini IVA, anche tale corrispettivo concorrerà a formare la base imponibile e, come tale, assoggettato ad imposta con aliquota ordinaria.

Si precisa che nella citata circolare n. 30/E del 2020 (risposta 5.1.1) sia pure con riferimento all'applicazione dei criteri di imputazione delle spese è stato chiarito che in caso di sconto in fattura, si può fare riferimento - in luogo della data dell'effettivo pagamento - alla data di emissione della fattura da parte del fornitore.

Ciò comporta, pertanto, che alla data di emissione della fattura (che implica l'esercizio dell'opzione) deve ritenersi incassato il provento.

Resta inteso che lo sconto praticato dal professionista includerà anche l'IVA da quest'ultimo addebitata al contribuente e andrà espressamente indicato, nella fattura emessa a fronte della prestazione resa, la normativa di riferimento in forza della quale si effettua lo sconto in fattura.

Sempre con riferimento ai professionisti, l'articolo 25, primo comma, primo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che *«I soggetti indicati nel primo comma dell'art. 23, che corrispondono a soggetti residenti nel territorio dello Stato compensi comunque denominati, anche sotto forma di partecipazione agli utili, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente ovvero siano rese a terzi o nell'interesse di terzi o per l'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere devono operare all'atto del pagamento una ritenuta del 20 per cento a titolo di acconto dell'Irpef dovuta dai percipienti, con l'obbligo di rivalsa»*.

Detta ritenuta non trova applicazione nell'ipotesi di corrispettivi oggetto di sconto in fattura per effetto dell'opzione di cui all'articolo 121, comma 1, del decreto *Rilancio* da parte dei professionisti che acquisiranno il credito d'imposta in quanto, in tale ipotesi, non viene eseguito alcun pagamento.

Infine, nell'ipotesi in cui un professionista, che ha effettuato il c.d. sconto in fattura, successivamente, in luogo della fruizione del credito acquisito, ceda, a

fronte di un corrispettivo, il predetto credito d'imposta, il medesimo professionista realizza un'operazione di natura finanziaria.

Qualora la suddetta cessione avvenga ad un prezzo inferiore rispetto al valore nominale del credito ceduto - per "l'attualizzazione" del credito acquisito da parte del cessionario - tale differenza costituisce per il professionista un "onere finanziario" (assimilabile ad una "monetizzazione" dei propri crediti) che, in quanto tale, potrà essere dedotta dal proprio reddito professionale.

6.2.2 Asseverazione interventi antisismici

Con specifico riferimento agli interventi antisismici, il comma 13, lettera b), dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* dispone che, ai fini del *Superbonus* e della opzione per la cessione del credito o per il c.d. "sconto in fattura", l'efficacia di tali interventi *«al fine della riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017. I professionisti incaricati attestano altresì la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. 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 successivo comma 13-bis prevede che l'asseverazione *«è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 121. L'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione»*.

Al fine di tener conto di tali disposizioni, l'articolo 2 del decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 6 agosto 2020, n. 329, entrato in vigore il 7 agosto 2020, ha modificato l'Allegato B del decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 28 febbraio 2017, n. 58 - contenente il modello

che deve essere utilizzato dal progettista dell'intervento strutturale per asseverare la classe di rischio dell'edificio prima dei lavori e quella conseguibile dopo l'esecuzione dell'intervento progettato - al fine di consentire anche la dichiarazione relativa alla congruità delle spese.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 3, del medesimo decreto ministeriale n. 58 del 2017, *«il progetto degli interventi per la riduzione del rischio sismico e l'asseverazione di cui al comma 2, devono essere allegati alla segnalazione certificata di inizio attività o alla richiesta di permesso di costruire, al momento della presentazione allo sportello unico competente di cui all'articolo 5 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, per i successivi adempimenti, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori»*.

Al riguardo, la *Commissione*, con il citato parere del 2 febbraio 2021 (prot. n. 1156), ha precisato che, poiché i professionisti incaricati della progettazione strutturale e della direzione dei lavori delle strutture devono, ai fini del *Superbonus*, non solo asseverare la riduzione del rischio sismico ma anche attestare la corrispondente congruità delle spese, per evitare la proliferazione di adempimenti e modelli, con il citato decreto ministeriale n. 329 del 2020 è stata aggiornata la modulistica, utilizzabile sia ai fini del *sismabonus* che del *Superbonus* per interventi antisismici. In particolare, il modello relativo all'asseverazione del progettista di cui al citato Allegato B, consente anche di *attestare* la congruità delle spese cosicché, quando è utilizzato ai fini del *Superbonus*, tale dichiarazione è già presente. Analoga operazione è stata effettuata per l'asseverazione del direttore dei lavori (Allegato B1) dove nel modello, anche in questo caso, si è proceduto ad aggiungere la dichiarazione relativa alla congruità delle spese.

In sostanza, dunque, poiché in base a quanto affermato dalla *Commissione* l'attestazione della congruità delle spese, inserita nell'Allegato B, risponde ad una semplificazione degli adempimenti, l'eventuale mancanza di tale attestazione nell'ambito della asseverazione presentata contestualmente alla richiesta del titolo edilizio o entro l'inizio dei lavori, non pregiudica, in linea di principio, l'accesso

al *Superbonus* essendo sufficiente che tale attestazione sia effettuata al termine dei lavori. Ciò vale anche se l'asseverazione è stata presentata dopo il 7 agosto 2020, data di entrata in vigore del decreto che ha aggiornato la modulistica.

Va, inoltre, ricordato che il citato articolo 3, comma 3, del decreto ministeriale n. 58 del 2017 era già stato modificato dal decreto ministeriale 9 gennaio 2020, n. 24. Prima delle modifiche apportate da tale decreto ministeriale la disposizione prevedeva che per l'accesso alle detrazioni occorresse che l'asseverazione dell'efficacia degli interventi di riduzione del rischio sismico fosse allegata alla segnalazione certificata di inizio attività, al momento della presentazione allo sportello unico competente, per i successivi adempimenti.

In vigenza di tale disposizione, era stato chiarito che un'asseverazione tardiva, in quanto non conforme alla disposizione medesima, non consentiva l'accesso alla detrazione di cui all'articolo 16, commi 1-*bis* e ss., del decreto legge n. 63 del 2013 (*sismabonus*). Successivamente, tenuto conto delle modifiche normative intervenute, nella citata circolare n. 7/E del 2021 è stato precisato che le agevolazioni spettano a condizione che l'asseverazione sia presentata contestualmente al titolo abilitativo urbanistico, tempestivamente e comunque prima dell'inizio dei lavori. Ciò vale, tuttavia, con riferimento ai titoli abilitativi richiesti a decorrere dal 16 gennaio 2020, data di entrata in vigore della modifica normativa, in assenza di una specifica e diversa efficacia temporale della modifica stessa.

Nella medesima circolare n. 7/E del 2021 è stato, inoltre, chiarito che, ai fini dell'applicazione della detrazione di cui al comma 1-*septies* dell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, spettante agli acquirenti delle cosiddette case antisismiche, le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che realizzano gli interventi antisismici possono presentare l'asseverazione e consegnarne copia all'acquirente entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico, anche in relazione agli immobili siti nei Comuni che, alla data di presentazione della richiesta del titolo abilitativo originario, erano esclusi dall'ambito applicativo del citato articolo 16 in

quanto ricompresi in zona sismica 4 che solo successivamente, a seguito dell'emanazione di disposizioni regionali, è stata riclassificata in zona 2 o 3.

Resta fermo che, in tali casi, le detrazioni, compreso il *Superbonus*, spettano limitatamente alle spese sostenute a partire dalla data in cui ha effetto il passaggio in una delle predette zone sismiche.

Le predette modalità riguardano anche il *Superbonus* atteso che, come più volte precisato, nell'ambito degli interventi ammessi alla predetta detrazione, il comma 4 del citato articolo 119 del decreto *Rilancio* espressamente richiama gli interventi di cui al predetto articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del decreto legge n. 63 del 2013.

Va, infine, rilevato che la *Commissione*, con il parere prot. n. 7876 del 9 agosto 2021, ha precisato che qualora le Regioni dispongano il passaggio di un Comune dalla zona sismica 4 (esclusa dalle agevolazioni fiscali) alla zona sismica 3, possono accedere alle detrazioni, compreso il *Superbonus*, anche i soggetti, in possesso di un titolo abilitativo, che non hanno allegato l'asseverazione alla richiesta del predetto titolo abilitativo ovvero non la hanno presentata prima dell'inizio dei lavori in quanto, a tali date, il Comune risultava in zona sismica 4. Ciò a condizione, tuttavia, che l'adempimento sia effettuato prima della fruizione del beneficio fiscale e, pertanto, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale va riportata la detrazione, nel caso di fruizione diretta. In caso di opzione per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla predetta detrazione ai sensi dell'articolo 121 del decreto *Rilancio*, l'adempimento va effettuato prima dell'esercizio di tale opzione. Anche in tale ipotesi, resta fermo che le detrazioni, compreso il *Superbonus*, spettano limitatamente alle spese sostenute a partire dalla data in cui ha effetto il passaggio in una delle predette zone sismiche.

6.2.3 *Asseverazione ai fini della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-septies del decreto legge n. 63 del 2013*

La *Commissione* si è pronunciata anche relativamente agli adempimenti da porre in essere ai fini del *Superbonus* spettante - ai sensi del comma 4 dell'articolo 119 del decreto *Rilancio* per le spese sostenute dal 1° gennaio 2020 - agli acquirenti, indicati nel comma 9 del citato articolo 119, di unità immobiliari che fanno parte di edifici demoliti e ricostruiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano alla successiva alienazione dell'immobile (cfr. comma 1-septies dell'art. 16 del decreto legge n. 63 del 2013). Come noto, anche ai fini della predetta detrazione è necessario che il progettista dell'intervento strutturale asseveri, in base al citato decreto ministeriale n. 58 del 2017, la classe di rischio dell'edificio prima dei lavori e quella conseguibile dopo l'esecuzione dell'intervento progettato. In proposito, con il citato parere n. 3/2021, la *Commissione* ha precisato che non è necessario redigere il computo metrico estimativo dei lavori e non deve essere compilata la sezione dell'asseverazione di cui all'allegato B al citato decreto n. 58 del 2017 ai fini della attestazione della congruità dei costi. Ciò in quanto la detrazione in questione è commisurata al prezzo di acquisto della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita, e non ha, quindi, relazione col “costo complessivo dell'intervento”, richiesto nel modulo di asseverazione, da indicare negli altri casi di interventi strutturali eseguiti su edifici esistenti.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)

Allegati

1. Parere del 2 febbraio 2021, prot. 1156, della Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58, e delle linee guida ad esso allegate
2. Parere n. 3/2021 del 7 aprile 2021, prot. 3600, della Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58, e delle linee guida ad esso allegate
3. Parere n. 4/2021 del 13 luglio 2021, prot. 7035, della Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58, e delle linee guida ad esso allegate

Legenda

Decreto “Requisiti Minimi”, decreto del 26 giugno 2015 del Ministro dello Sviluppo economico di concerto con i Ministri dell’Ambiente e della tutela del territorio e del mare, delle Infrastrutture e dei trasporti, della Salute e della Difesa

Decreto “Requisiti”, decreto del 6 agosto 2020 del Ministro dello Sviluppo economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle finanze il Ministro dell’Ambiente e della tutela del territorio e del mare ed il Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti

Decreto “Asseverazioni”, decreto del 6 agosto 2020 del Ministro dello Sviluppo economico

Testo Unico dell’Edilizia, decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380

Appendice

Excursus modifiche normative

Il decreto Agosto¹⁹ ha modificato l'articolo 119 del decreto Rilancio:

- inserendo il comma 1-bis, ai sensi del quale, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, *«per "accesso autonomo dall'esterno" si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva»*²⁰;
- inserendo il comma 1-ter, ai sensi del quale nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici, il *Superbonus* per interventi di efficienza energetica spetta per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione;
- inserendo il comma 4-ter, ai sensi del quale i limiti delle spese ammesse al *Superbonus*, per interventi di efficienza energetica o antisismici di cui ai commi precedenti, sostenute entro il 30 giugno 2022, sono aumentati del 50 per cento per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma nei Comuni di cui agli elenchi allegati al decreto legge n. 189 del 2016, e di cui al decreto legge n. 39 del 2009. L'incremento dei limiti di spesa non riguarda gli interventi *“trainati”* indicati ai commi 5, 6 e 8 dell'articolo 119 (installazione di impianti solari fotovoltaici, di sistemi di accumulo e di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici). Il *Superbonus* è alternativo al contributo per la ricostruzione e si applica a tutte le spese necessarie al ripristino dei fabbricati danneggiati, comprese le case diverse dalla prima abitazione, con esclusione degli immobili destinati alle attività produttive;
- prevedendo che, con riferimento agli interventi realizzati su unità immobiliari appartenenti alla categoria A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici), il *Superbonus* non spetta solo se i predetti interventi riguardino unità immobiliari non aperte al pubblico²¹;
- introducendo il comma 9-bis, ai sensi del quale *«Le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo e degli eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi, nonché l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, sono valide se approvate con un numero*

¹⁹ Decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n.126.

²⁰ Articolo 51, comma 3-*quater*, del decreto Agosto.

²¹ Articolo 80, comma 6, del decreto Agosto.

di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio».

Ulteriori modifiche sono state apportate dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021). In particolare:

- è stata introdotta, tra l'altro, la proroga delle disposizioni prevedendo che il *Superbonus* si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022²² (rispetto al previgente termine del 31 dicembre 2021) e che, per le spese sostenute nel 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo (in luogo delle cinque quote previste). Per le spese sostenute 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 gli interventi “*trainanti*” e “*trainati*” di efficienza energetica realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, il *Superbonus* spetta fino al 31 dicembre 2022. È stata prevista una ulteriore proroga qualora gli interventi effettuati dai condomìni nonché dagli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati per i quali alla data, rispettivamente, del 30 giugno 2022 o del 31 dicembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo. In tali casi, infatti, il *Superbonus* spetta anche per le spese sostenute, rispettivamente, entro il 31 dicembre 2022 ed entro il 30 giugno 2023;
- viene previsto che rientrano nella disciplina agevolativa gli interventi per la coibentazione del tetto, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente [comma 1, lettera a)], nonché quelli finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche (indicati nell'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917) anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni, realizzati congiuntamente con gli interventi “*trainanti*” di efficienza energetica;
- vengono inseriti tra gli interventi agevolabili ai fini del *Superbonus* anche quelli realizzati su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche. Anche in tale ultima ipotesi, i predetti soggetti possono beneficiare del *Superbonus* per gli interventi

²² Articolo 1, comma 66, legge 30 dicembre 2020, n. 178.

realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio;

- viene previsto che, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, una unità immobiliare può essere considerata “*funzionalmente indipendente*” qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale;

- è stato stabilito che sono ricompresi fra gli edifici che accedono alle detrazioni anche quelli privi di attestato di prestazione energetica (A.P.E.) perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi - che devono comprendere anche quelli di isolamento termico di cui all'articolo 119, comma 1, lettera a), anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente - raggiungano la classe energetica “A”;

- viene modificato il comma 4-ter, al fine di estendere la disposizione ivi recata - prima limitata ai soli Comuni del Centro Italia colpiti dal sisma del 2016/2017 e a quelli dell'Abruzzo colpiti dal sisma 2009 - a tutti i Comuni interessati da eventi sismici avvenuti dopo il 2008 dove sia stato dichiarato lo stato d'emergenza e viene altresì stabilito che l'aumento del 50 per cento del limite di spesa ammesso al *Superbonus* per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati da eventi sismici è applicabile per le spese sostenute entro il 30 giugno 2022 (non più entro il 31 dicembre 2020);

- viene inserito il comma 4-quater, ai sensi del quale, nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato d'emergenza, il *Superbonus* per interventi antisismici spetta per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione;

- viene previsto, confermando quanto già affermato in via interpretativa²³, che la detrazione delle spese per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici (da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la spesa sostenuta nel 2022) spetta anche qualora tali impianti siano realizzati su strutture pertinenziali agli edifici (terreni, pensilina, etc.);

²³ Circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, risposta 4.3.2.

- viene modificato il comma 8, relativo alla detrazione riconosciuta per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, al fine di stabilire che, fatti salvi gli interventi in corso di esecuzione, il *Superbonus* spetta, con riferimento a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare, nei seguenti limiti: 2.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno; 1.500 euro per edifici plurifamiliari o condomìni che installino un numero massimo di otto colonnine; 1.200 euro per edifici plurifamiliari o condomìni che installino un numero superiore ad otto colonnine;
- viene stabilito che le deliberazioni dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condòmini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità di approvazione degli interventi (comma 9-bis dell'articolo 119) a condizione che i condòmini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole;
- viene previsto, confermando quanto chiarito in via interpretativa, che l'obbligo di sottoscrizione della polizza si considera rispettato qualora i soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni abbiano già sottoscritto una polizza assicurativa per danni derivanti da attività professionale (articolo 5 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 7 agosto 2012, n.137) che rispetti determinati requisiti (comma 14);
- viene stabilito che per gli interventi ammessi al *Superbonus*, nel cartello esposto presso il cantiere, in un luogo ben visibile e accessibile, deve essere indicata anche la seguente dicitura: “*Accesso agli incentivi statali previsti dalla legge 17 luglio 2020, n.77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici*”;
- viene previsto che le disposizioni in materia di opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni (articolo 121 del decreto Rilancio) si applicano anche ai soggetti che sostengono nell'anno 2022 le spese per gli interventi ammessi al *Superbonus* elencati all'articolo 119.

Ulteriori modifiche alla disciplina del *Superbonus* sono state apportate nel 2021 dai seguenti decreti legge:

- decreto legge 6 maggio 2021, n. 59, recante «*Misure urgenti relative al Fondo complementare al Piano nazionale di ripresa e resilienza e altre misure urgenti per gli*

investimenti», convertito, con modificazioni, dalla legge 1° luglio 2021, n. 101, in vigore dall'8 maggio 2021;

- decreto legge 31 maggio 2021, n. 77 («*Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure*»), convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2021, n. 108, in vigore dal 1° giugno 2021.

In particolare, l'articolo 1, comma 3, del citato decreto legge n. 59 del 2021 ha:

- prorogato di sei mesi (al 30 giugno 2023) il termine per avvalersi del *Superbonus* per le spese sostenute dagli IACP comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali. Qualora a tale data siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023;

- stabilito che il *Superbonus* spetta relativamente agli interventi effettuati dai condomini anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori.

Inoltre, l'articolo 33, comma 1, lettere a), b) e c), del citato decreto legge n. 77 del 2021, tra l'altro, ha:

- stabilito che il *Superbonus* si applica anche alle spese sostenute per gli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del TUIR, che vengono realizzati congiuntamente a quelli antisismici. Tale possibilità era già prevista, a partire dal 1° gennaio 2021, nel caso in cui tali interventi fossero realizzati congiuntamente ad interventi “*trainanti*” di efficienza energetica;

- aggiunto il comma 10-bis, che disciplina la modalità di calcolo delle spese ammesse al *Superbonus* sostenute dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, che svolgono attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica e che siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito. L'accesso al *Superbonus* è subordinato alla condizione che il contratto di comodato d'uso gratuito sia regolarmente registrato in data certa anteriore al 1° giugno 2021, data di entrata in vigore della disposizione. La norma prevede, in particolare, che il limite di spesa ammesso al

Superbonus, «previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di efficientamento energetico, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385».

La legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022), ha prorogato le disposizioni agevolative non in maniera generalizzata ma in funzione dei soggetti beneficiari della detrazione. In particolare, tra l'altro, ha sostituito il comma 8-bis dell'articolo 119 (come modificato peraltro, da ultimo, dall'articolo 14, comma 1, lettera a), del decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, in corso di conversione) stabilendo che *«Per gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e dai soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento per quelle sostenute entro il 31 dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025. Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo. Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera c), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio, e dalle cooperative di cui al comma 9, lettera d), per i quali alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023».*

In sostanza, per effetto di tale sostituzione, l'agevolazione spetta fino al 31 dicembre 2025 per le spese sostenute dai soggetti indicati e alle condizioni previste nel predetto comma 8-bis, con una progressiva diminuzione dell'aliquota di detrazione.

Viene, inoltre, inserito il comma 8-ter ai sensi del quale *«Per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione per gli incentivi fiscali di cui ai commi 1-ter, 4-ter e 4-quater spetta, in tutti i casi disciplinati dal comma 8-bis, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento»*.

In altri termini:

- con riferimento agli interventi ammessi al *Superbonus*, effettuati nei Comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione spetta nella misura del 110 per cento (senza, dunque, la riduzione dell'aliquota) per le spese sostenute dai soggetti indicati nel citato comma 8-bis dell'articolo 119, per la parte eccedente i contributi commissariali per la ricostruzione.

Analoga proroga, alle medesime condizioni, è previsto anche per la disposizione che aumenta del 50 per cento il limite delle spese ammesse al *Superbonus* nel caso di rinuncia ai contributi per la ricostruzione.

La legge di bilancio 2022 ha, inoltre, inserito nell'articolo 119 del decreto Rilancio il comma 8-quater ai sensi del quale *«La detrazione spetta nella misura riconosciuta nel comma 8-bis anche per le spese sostenute entro i termini previsti nello stesso comma 8-bis in relazione agli interventi di cui ai commi 2, 4, secondo periodo, 4-bis, 5, 6 e 8 del presente articolo eseguiti congiuntamente agli interventi indicati nel citato comma 8-bis»*. Con tale previsione si è inteso estendere agli interventi “trainati” l'applicazione delle medesime regole previste per gli interventi “trainanti”.

Nella medesima legge di bilancio 2022, inoltre, sono state trasfuse le norme del decreto legge 11 novembre 2021, n. 157, recante *«Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche»* (c.d. decreto Anti-frodi), abrogato dall'articolo 1, comma 41 della medesima legge di bilancio 2022²⁴, che:

- estendono l'obbligo del visto di conformità anche al caso in cui il *Superbonus* sia utilizzato in detrazione nella dichiarazione dei redditi, fatta eccezione per il caso in cui la dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della

²⁴ A norma di tale articolo. Restano validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi li effetti prodottisi ed i rapporti giuridici sorti sulla base del predetto decreto legge n. 157 del 2021.

dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale;

- dispongono che, per stabilire la congruità dei prezzi, che deve essere attestata da un tecnico abilitato, occorre fare riferimento anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica²⁵.

In vigore del citato decreto Anti-frodi, è stata emanata la circolare n. 16/E del 29 novembre 2021.

Ulteriori modifiche alla disciplina in commento sono state apportate, dal decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4, convertito dalla legge 28 marzo 2022, n. 25, nel quale sono state trasfuse le norme del decreto legge 25 febbraio 2022, n. 13, abrogato dall'articolo 1, comma 2, della citata legge di conversione e, da ultimo, dal decreto legge 17 maggio 2022, n. 50, in corso di conversione.

²⁵ Con il decreto del Ministero della Transizione Ecologica 14 febbraio 2022, n. 75 sono stati stabiliti i «Costi massimi specifici agevolabili ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese di cui all'articolo 119, comma 13, lettera a) e all'articolo 121, comma 1-ter, lettera b), del decreto-legge n. 34 del 2020».