

**CM 23/E/22**  
**I principali chiarimenti  
in tema di Superbonus**

**Luglio 2022**

<b>Premessa .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Soggetti che possono fruire del Superbonus .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Edifici interessati.....</b>	<b>11</b>
<b>3. Tipologie di intervento .....</b>	<b>16</b>
<b>4. Spese ammesse alla detrazione .....</b>	<b>21</b>
<b>5. Opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in alternativa alle detrazioni .....</b>	<b>23</b>
<b>6. Adempimenti procedurali.....</b>	<b>30</b>

## Premessa

*Con la Circolare 23/E dello scorso 23 giugno 2022, riguardante “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”, l’Agenzia delle Entrate riepiloga gli orientamenti espressi in questi primi due anni di applicazione del Superbonus 110%, introducendo nuovi chiarimenti innovativi rispetto ad interpretazioni fornite in precedenza.*

*Trattasi di un vademecum su: beneficiari, edifici interessati, interventi, spese ammesse all’agevolazione, opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, oltreché adempimenti procedurali.*

*In relazione ad alcuni punti, la Circolare è emessa in collaborazione con il Ministero dello Sviluppo Economico, l’Ente nazionale per l’energia e l’ambiente (Enea) e la Commissione consultiva costituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici ed è aggiornata con le ultime novità normative introdotte alla disciplina originaria contenuta agli articoli 119-121 del DL 34/2020, convertito in legge 77/2020, con esclusione delle recenti modifiche intervenute in tema di opzione per lo sconto/cessione introdotte, da ultimo, dal decreto legge 17 maggio 2022, n. 50 (cd. “decreto Aiuti”), in corso di conversione, e che sono state oggetto di chiarimento con la circolare 27 maggio 2022, n. 19/E.*

*Per effetto delle modifiche intervenute, il 110% 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;*
- 30 giugno 2022, per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arte o professione (cd unifamiliari, o unità indipendenti), 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% dell’intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati. In merito, in attesa di nuovi pronunciamenti in materia, si ritiene che, nell’ipotesi in cui i lavori siano avviati (es. presentazione CILAS) entro il 30 giugno 2022, si rende in ogni caso applicabile la proroga al 31 dicembre 2022, se al 30 settembre 2022, è stato realizzato il 30% dei lavori. Viceversa, il rilascio del provvedimento urbanistico successivamente al 30 giugno 2022, potrebbe mettere in discussione l’applicabilità del beneficio. Come ANCE, siamo in attesa di chiarimenti su tale fattispecie per evitare rischi di decadenza dai benefici, pur ritenendo che ci sia spazio per sostenere l’applicabilità del 110% anche per lavori abilitati da CILAS depositata dopo il 30 giugno 2022.*

- *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% 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).*

*Di seguito si richiama l'attenzione sulle novità più importanti rispetto alla disciplina generale della misura fiscale, che rimane confermata.*

## 1. Soggetti che possono fruire del Superbonus

**Soggetti ammessi al beneficio** Tra i soggetti beneficiari del 110% rientrano:

- il parroco che sostiene le spese per interventi agevolabili realizzati sulla casa canonica di proprietà della Parrocchia, nella quale lo stesso risiede, a condizione che il fabbricato sia detenuto sulla base del codice di Diritto Canonico;
- i 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.

Nella 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) nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda che possiedono o detengono l'immobile sulla base di un titolo idoneo e a condizione che gli interventi siano effettuati su fabbricati rurali ad uso abitativo. In sostanza il 110% compete per le spese sostenute per interventi su 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;

- i soci di società semplici di gestione immobiliare, che non possono svolgere attività commerciale, in relazione alle spese sostenute per interventi su immobili residenziali detenuti;
- il 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. 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 con 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 110%.

***Soggetti esclusi dal beneficio***

Il Superbonus al 110% non spetta, invece:

- al socio di una società che svolge attività commerciale che sostiene le spese per interventi effettuati su immobili residenziali di proprietà della predetta società che costituiscono beni relativi all'impresa. Ciò vale anche se l'abitazione sia detenuta 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, rientrando tale immobile tra i beni patrimoniali della società;
- al proprietario persona fisica di un immobile "residenziale" affittato ad una società che lo utilizza per la propria attività.

***Istituti autonomi case popolari (IACP)***

Importanti sono i chiarimenti forniti in merito all'applicazione del 110% per gli IACP.

In particolare, viene precisato 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".

In sostanza, il "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. Ciò a prescindere dalle modalità di esecuzione degli interventi agevolabili, cioè sia nelle ipotesi in cui tali 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. Anche in tal caso, il

meccanismo di “riaddebito dei costi” nei confronti del soggetto appaltante da parte del soggetto appaltatore individua nel committente (i.e. la società in house providing) il soggetto che “sostiene” di fatto i costi agevolabili e, di conseguenza, identifica nel medesimo committente il beneficiario delle agevolazioni;

- Il 110% si applica 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;
- il 110% 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. 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, per contro, escluse 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;

- uno IACP, comunque denominato, che possiede immobili all’interno di un edificio in condominio può, 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. Per tali enti non opera la limitazione 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 tale disposizione riguarda solo le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

**Cooperative di  
abitazione a  
proprietà indivisa**

Con riferimento agli interventi eseguiti sugli immobili di cooperative a proprietà indivisa, viene precisato che:

- non opera la limitazione in merito alla possibilità di fruire del Super Ecobonus solo per 2 unità immobiliari (fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio), in quanto tale disposizione riguarda solo le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni;
- nel caso in cui la cooperativa sia proprietaria di un intero edificio ma solo una parte delle unità abitative sia assegnata in godimento ai propri soci, mentre altre unità sono a disposizione di terzi non soci (ad esempio date in locazione), la stessa cooperativa potrà fruire del 110% per gli interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio, solo qualora la superficie complessiva delle predette unità immobiliari assegnate in godimento ai propri soci sia superiore al 50%. 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"<sup>1</sup> possono fruire del 110%, 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. Allo stesso modo possono fruire del 110% con riferimento agli interventi "trainati" realizzati sulle singole unità immobiliari, qualora sostengano le relative spese.

<sup>1</sup> Trattasi di cooperative di abitazione a proprietà indivisa che, 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.

**Onlus,  
organizzazioni di  
volontariato e  
associazioni di  
promozione  
sociale**

Con riferimento agli immobili posseduti da tali enti viene chiarito che:

- Il 110% spetta indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi, fermo restando l'esclusione per le 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 la limitazione in merito alla possibilità di fruire del 110% limitatamente a due unità immobiliari;
- per quanto attiene alla diversa modalità di determinazione del plafond detraibile per gli interventi eseguiti su immobili ad accatastamento unico<sup>2</sup>, con riferimento alla condizione che «*i membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica*», è stato precisato che, analogamente a quanto previsto per la detenzione degli immobili, detta condizione debba sussistere dalla data di entrata in vigore della disposizione in questione, vale a dire dal 1° giugno 2021. Lo stesso requisito deve permanere per tutta la durata del periodo di fruizione dell'agevolazione. Inoltre, ai fini dell'applicazione di tale disposizione, occorre far riferimento alla situazione esistente all'inizio dei lavori e non a quella risultante al termine degli stessi. Ad esempio, nel caso in cui una ONLUS 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 del moltiplicatore a condizione che effettui il predetto cambio di destinazione di uso prima dell'inizio dei lavori.

**Associazioni e  
società sportive  
dilettantistiche**

In merito viene precisato che:

- qualora l'intervento sia effettuato su un immobile che solo parzialmente è adibito a spogliatoi, il Superbonus compete solo relativamente alle spese riferibili all'intervento realizzato sulla parte dell'edificio adibita a spogliatoi. 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

<sup>2</sup> Cfr. Art.119, co.10- bis, DL 34/2020, convertito con modifiche nella legge 77/2020.

all'intervento realizzato sulla restante parte dell'edificio medesimo. In alternativa, può essere rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione, ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, un'apposita attestazione che indichi le predette spese 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, deve riguardare l'intero immobile e non solamente la parte adibita a spogliatoi.

**Amministrazioni  
dello Stato ed  
enti pubblici  
territoriali**

Sul punto, viene affermato che i soggetti che non possiedono redditi imponibili non solo non possono fruire del 110%, 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 110% solo in qualità di condomino, 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 per lo sconto in fattura o la cessione del credito.

I chiarimenti 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 i medesimi interventi. 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 110% se sostengono le spese per gli interventi agevolabili "trainanti" e "trainati" sulle parti comuni o sulle singole unità immobiliari. Infatti, il 110%, 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 110% neanche i detentori dei predetti immobili, atteso che gli enti in questione rientrano tra i soggetti beneficiari della detrazione, ancorché astrattamente, solo in qualità di condòmini

## 2. Edifici interessati

### **Prevalenza residenziale**

Per quanto riguarda il principio di prevalenza della funzione residenziale dell'immobile (riscontrabile laddove la superficie catastata complessiva delle u.i. residenziali è maggiore del 50%), che consente, anche ai proprietari di unità non residenziali di accedere al Superbonus per i lavori condominiali, viene confermato che sono agevolate anche le spese sostenute per interventi realizzati su immobili che "solo" al termine degli stessi saranno destinati ad abitazione.

Pertanto, se gli interventi comportano il cambio di destinazione d'uso di alcune unità poste all'interno dell'edificio, la verifica che l'immobile abbia prevalente funzione residenziale va effettuata considerando la situazione esistente al termine dei lavori.

Ciò vale anche se gli interventi agevolabili siano realizzati su un edificio appartenente alle categorie escluse dalla detrazione in quanto A/1, A/8, A/9<sup>3</sup> che, al termine dei lavori, sia classificato in una categoria ammessa. Non impedisce la fruizione dell'agevolazione il fatto che l'immobile classificato, al termine dei lavori, in una categoria catastale agevolata possa, in futuro, cambiare destinazione d'uso.

### **A/9 aperte al pubblico**

In merito alle unità immobiliari accatastate in categoria A/9<sup>4</sup> che rientrano nell'ambito applicativo del Superbonus, solo nel caso in cui siano «aperte al pubblico», la Circolare 23/E riporta quanto chiarito dal Ministero della Cultura, con nota prot. 18276 del 21 giugno 2021.

Per definire il concetto di "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 Dlgs. 42/2004 (Codice dei beni culturali e del paesaggio).

A questo proposito, la nota precisa che le dimore storiche devono rispettare la condizione minima dell'apertura al pubblico per almeno 12 giorni l'anno, e indica le modalità di distribuzione delle stesse giornate nel corso dell'anno. Per provare la sussistenza dei requisiti richiesti, le dimore storiche che hanno stipulato la convenzione con il Ministero, potranno avvalersi di quest'ultima. In assenza di convenzione, 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

<sup>3</sup> Cfr. il co.15-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, convertito nella legge 77/2020 che prevede l'esclusione dalla detrazione degli immobili accatastati nelle categorie A/1, A/8 e A/9 per le unità non aperte al pubblico.

<sup>4</sup> La modifica che ammette all'agevolazione le unità A/9 aperte al pubblico è stata introdotta dall'art. 80, co. 6, DL 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge 126/2020.

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 Superbonus o di eventuali altre esigenze. L'atto di impegno indicherà le 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.

**Immobili  
vincolati**

Se gli interventi "trainanti" di efficientamento energetico sono vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali o da vincoli previsti dal Codice dei beni, viene confermata la possibilità, per i cd. "vincolati", di fruire del Super Ecobonus anche solo per le spese relative agli interventi "trainati" di efficientamento energetico. Condizione è che gli interventi assicurino il miglioramento di almeno 2 classi energetiche dell'edificio oggetto di intervento oppure, se l'edificio è già nella penultima classe, il conseguimento della classe energetica più alta da dimostrarsi tramite APE.

Viene, inoltre, confermato che l'intervento trainato è effettuato sull'unità in condominio, la verifica del miglioramento di 2 classi va fatta con riferimento alla singola unità immobiliare utilizzando la procedura prevista per le unità funzionalmente indipendenti<sup>5</sup>.

La possibilità di accedere al Superbonus solo per gli interventi "trainati" riguarda esclusivamente gli interventi di cui all'art. 14 del DL 63/2013, pertanto è esclusa per l'installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati, e per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici.

**F/2 F/3 F/4**

**F/2 – le "unità collabenti"**: possono essere considerate come edifici esistenti, trattandosi di manufatti già costruiti e individuati catastalmente, pertanto gli interventi effettuati di essi possono fruire del Superbonus. Al termine dei lavori l'immobile deve rientrare comunque in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8, A/9 e relative pertinenze).

**F/3 – le "unità in corso di costruzione"**: possono fruire del Superbonus solo se gli interventi riguardano un immobile in precedenza accatastato e provvisto dei requisiti per accedere all'agevolazione, come la presenza di un impianto di climatizzazione, e solo successivamente ri-classificato in F/3. Resta fermo che al termine dei lavori l'immobile dovrà essere accatastato in una delle categorie ammesse al beneficio e che gli interventi dovranno garantire il doppio passaggio di classe

<sup>5</sup> Cfr. la CM 30/E/2020 risposta 3.1.6.

rispetto alla situazione pre-intervento. Diversamente, le unità accatastate sin dal principio in categoria F/3 e non precedentemente accatastate in altra categoria, non accedono al 110% in quanto unità immobiliari in costruzione e non “esistenti”.

Tuttavia, se queste ultime si trovano in un edificio in cui ci sono anche unità accatastate in categorie diverse da quelle cd. “fittizie”, potranno comunque fruire del 110% per le spese relative agli interventi effettuati sulle parti comuni. In tale ultimo caso le unità accatastate in F/3 non rileveranno per il calcolo dei limiti di spesa.

**F/4 – “unità in corso di definizione”** possono fruire del Superbonus in presenza dei requisiti richiesti dalla norma (es. la presenza di un impianto di climatizzazione invernale per gli interventi di efficienza energetica e la necessità del doppio passaggio di classe). Resta fermo che una volta definita la destinazione d’uso e la consistenza dell’unità, ai fini del Superbonus sarà necessario che l’unità rientri in una delle categorie ammesse al beneficio.

**Edifici sprovvisti di copertura**

Dal 1° gennaio 2021<sup>6</sup>, il Superbonus si applica alle spese sostenute per tutti gli interventi effettuati su edifici privi di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, a 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 % della superficie disperdente lorda dell’edificio;
- al termine degli interventi, l’edificio raggiunga una classe energetica in fascia A.

In tale ipotesi, non è richiesto l’APE iniziale, ma occorre una relazione tecnica che attesti che l’edificio era dotato di un impianto di riscaldamento situato negli ambienti oggetto di intervento di riqualificazione energetica funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, anche straordinaria.

Gli interventi riguardanti tali edifici rientrano nella “*ristrutturazione edilizia*” e non sono considerati come “nuove costruzioni” purché sia 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. A tal proposito non rileva che questi edifici siano accatastati nel Catasto Terreni come “diruti” o siano iscritti al Catasto Fabbricati.

<sup>6</sup> cfr. il co. 1-quater dell’art. 119 del DL 34/2020, convertito nella legge 77/2020, comma inserito dall’art. 1, comma 66, lett. c) della legge 178/2020 (legge di Bilancio 2021).

**Condominio da 2  
a 4 unità in  
"monoproprietà"**

Dal 1° gennaio 2021<sup>7</sup> sono agevolati anche gli interventi realizzati sulle parti comuni di edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà (solo persone fisiche). La Circolare conferma quanto già chiarito in merito al fatto che le pertinenze non rilevano nel calcolo del numero delle unità, né per la determinazione della prevalenza della funzione residenziale, mentre rilevano nel calcolo dei limiti di spesa ammessi al Superbonus per gli interventi condominiali. Valgono, in sostanza, per questi edifici le regole generalmente ammesse per l'accesso al 110% per gli edifici condominiali.

**Immobili ad uso  
promiscuo**

La CM 23/E/2022 ricorda l'esclusione dal Superbonus delle spese sostenute per interventi effettuati su unità immobiliari ascrivibili ai "beni relativi all'impresa" o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni per "natura" (categorie catastali A/10, B, C, D ed E) o per "destinazione". E a tal riguardo precisa che in caso di interventi agevolati realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'esercizio dell'arte o della professione o di attività commerciale (occasionale o abituale), ai fini del Superbonus, gli la detrazione è ridotta al 50%.

Viene, inoltre, precisato che questa riduzione non opera nel caso in cui nell'abitazione sia stabilita la sede amministrativa dell'imprenditore individuale che svolge un'attività tipicamente "in cantiere" (impiantisti, imbianchini, etc.). Questa abitazione non può definirsi "strumentale per l'esercizio dell'attività" e né utilizzata promiscuamente per l'esercizio dell'attività di impresa. Di conseguenza non opera la predetta riduzione del 50%.

**Condominio,  
supercondominio  
e condominio  
minimo**

La CM 23/E/22 ricorda che gli interventi agevolati al 110%, i relativi finanziamenti e l'adesione alle opzioni per cessione o sconto possono essere approvati dall'assemblea condominiale con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio<sup>8</sup>.

Questa disposizione consente, in sostanza, al condomino (o ai condomini) che intenda accollarsi l'intera spesa riferita agli interventi agevolati di poterlo fare, per poi fruire dell'agevolazione, restando, però, responsabile per l'ipotesi della non corretta fruizione del beneficio.

<sup>7</sup> Cfr. il co. 9, lett. b dell'art. 119 del DL 34/2020, convertito nella legge 77/2020, lettera inserita dall'art. 1, comma 66, lett. n) della legge 178/2020 (legge di Bilancio 2021).

<sup>8</sup> Cfr. il co. 9-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, convertito nella legge 77/2020.

Ciò vale anche per il condominio minimo (meno di 8 condomini); in questo caso in assenza di amministratore e di codice fiscale del condominio, può essere utilizzato il codice fiscale del condòmino che si è occupato di tutti gli adempimenti.

La Circolare ricorda, inoltre, che in caso di condominio composto da più edifici, qualora l'intervento riguardi uno solo di essi, il Super Ecobonus compete solo ai condòmini che si trovano nell'edificio oggetto di intervento. Allo stesso modo, tra interventi "trainanti" e "trainati", il miglioramento delle due classi energetiche, da attestare con APE convenzionali ante e post intervento, si calcola sul singolo edificio.

La valutazione dei requisiti di accesso al Super Ecobonus per singolo edificio vale anche nel caso del "Supercondominio" che si determina quando più edifici, costituiti o meno in distinti condòmini, sono compresi in una più ampia organizzazione condominiale, e sono 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.

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

La Circolare ricorda che ai fini del Super Ecobonus l'unità abitativa indipendente funzionalmente (che possieda almeno tre impianti, tra quello per l'approvvigionamento idrico, per il gas, per l'energia elettrica, per la climatizzazione invernale) e dotata di accesso autonomo, che si trovi all'interno di un edificio plurifamiliare 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).

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.

Pertanto, l'unità indipendente accede al Super Ecobonus anche se sita in un edificio composto da più di 4 unità immobiliari possedute da un unico proprietario o da soggetti esclusi dal beneficio (es. Soggetti Ires).

Il concetto di unità funzionalmente indipendente non rileva ai fini del Super Sismabonus, a tal riguardo, infatti la Commissione consultiva per il monitoraggio dell'applicazione del D.M. 28 febbraio 2017, n. 58 ha chiarito che in caso di interventi di messa in sicurezza agevolati, anche al 110%, occorre fare riferimento, più che all'unità funzionalmente indipendente, al concetto di "unità strutturale". A questo proposito ha, inoltre, precisato con il parere n. 4/2021 del 13 luglio 2021 che tra gli

interventi agevolati realizzati sulle cd. “villetta a schiera” rientrano anche alcuni “interventi di riparazione o locali”.

### 3. Tipologie di intervento

L’Agenzia delle Entrate si sofferma sulle tipologie di intervento ammesse al Superbonus, sia riepilogando propri precedenti chiarimenti, sia fornendo ulteriori indicazioni, anche alla luce delle novità normative intervenute sul tema.

#### ***Demolizione e ricostruzione***

Sotto tale profilo, l’Amministrazione finanziaria ricorda le modifiche intervenute con il D.L. 76/2020, convertito nella legge 120/2020 che ha apportato (con efficacia dal 17 luglio 2020) modifiche alla categoria della “ristrutturazione edilizia”, ricomprendendo in essa anche gli interventi di aumento di volumetria, ove previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, al fine di promuovere la rigenerazione urbana.

Circa i rilessi di tale novità sull’applicabilità del Superbonus, la C.M. 23/E/2022 chiarisce che, nel caso di interventi qualificati dal titolo edilizio come “nuova costruzione” in base alla normativa previgente, ma con le caratteristiche per essere, invece, considerati “ristrutturazione edilizia” secondo le nuove disposizioni, è possibile richiedere al Comune la modifica del titolo abilitativo già rilasciato, ricomprendendo l’intervento nell’ambito di una “ristrutturazione edilizia”.

Resta confermata l’applicabilità del Superbonus per gli interventi di demolizione e ricostruzione già riconducibili alla “ristrutturazione edilizia” in base alla previgente normativa.

Inoltre, viene richiamato, ancora una volta il parere ricevuto dal Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici 2 febbraio 2021, nel quale è stato affermato che nell’ipotesi di interventi di demolizione e ricostruzione con aumento di volumetria, il Sismabonus al 110% spetta per l’intero intervento di demolizione e ricostruzione con aumento volumetrico, mentre l’Ecobonus al 110% è riconosciuto solo per le spese riferite alla porzione preesistente dell’edificio, e non si applica alla parte ampliata dello stesso.

A tal fine, sotto il profilo della corretta documentazione delle spese sostenute, agevolabili con l’Ecobonus al 110%, viene ribadito che l’interessato deve:

- distinguere, sul piano della fatturazione, le due

tipologie di intervento (ristrutturazione ed ampliamento);

ovvero

- ottenere un'apposita attestazione con l'indicazione «*degli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento (ristrutturazione ed ampliamento), rilasciata dall'impresa di costruzione/ristrutturazione ovvero dal direttore dei lavori sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi*».

***Interventi trainanti di riqualificazione energetica***

La C.M. 23/E/2022 conferma che, dal 1° gennaio 2021, sono ammesse al Superbonus anche le spese per l'isolamento termico del tetto a chiusura di un locale sottotetto non riscaldato (senza isolamento del solaio sottostante).

Tale superficie non rileva ai fini del calcolo della determinazione del 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio. Per tale ragione, chiarisce la C.M. 23/E/2022, non si tratta di un intervento "trainante" e per accedere al "110%" occorre eseguire altri lavori "trainanti" (ad es. sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale/isolamento su più del 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio)<sup>9</sup>.

***Interventi trainanti antisismici***

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ribadisce che, in vigore del Superbonus, i beneficiari non possono scegliere di applicare le aliquote ordinarie del Sismabonus (70%-75%-80%-85%), ma devono utilizzare l'aliquota potenziata del 110%. Le aliquote ordinarie del Sismabonus si applicano invece in tutte le ipotesi in cui il Superbonus è escluso (ad es. interventi su immobili non residenziali, su condomini in monoproprietà/comproprietà composti da più di 4 unità immobiliari, o eseguiti da soggetti esercenti attività d'impresa su propri fabbricati strumentali/merce/patrimonio).

***Procedure autorizzatorie***

A partire dal 1° gennaio 2021, sono agevolabili con il Sismabonus al 110% gli interventi le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dal 1° gennaio 2017, ovvero gli interventi per i quali, a partire da tale data, sia stato rilasciato il titolo edilizio<sup>10</sup>. Quindi, chiarisce la C.M. 23/E/2022, il "110%" spetta anche qualora il titolo abilitativo sia stato rilasciato a partire dal 1° gennaio 2017 indipendentemente dalla data di inizio della procedura autorizzatoria.

<sup>9</sup> Cfr. l'art.119, co.1, lett.b e c, del D.L. 34/2020, convertito nella legge 77/2020.

<sup>10</sup> Cfr. l'art. 1, co.68, della legge 178/2020 – legge di Bilancio 2021.

*Interventi locali e centri storici*

Al riguardo, richiamando le *norme tecniche per le costruzioni*<sup>11</sup>, l’Agenzia conferma che sono agevolabili con il Sismabonus gli interventi di “riparazione o locali”: quelli su singoli elementi strutturali, che non riducono le condizioni di sicurezza preesistenti e sono volti a raggiungere 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.

Viene, altresì, confermato che l’espressione “progetti unitari” riferita, nella disciplina del Sismabonus (art.16-bis, co.1, lett.i, D.P.R. 917/1986 - TUIR) all’esecuzione degli interventi nei centri storici, deve essere correlata alla nozione di “singola unità strutturale”.

Gli interventi, quindi, possono anche non riguardare un intero aggregato edilizio, che tipicamente caratterizza i centri storici. Gli interventi sulla “singola unità strutturale” possono ridurre il rischio sismico senza che sia necessario procedere alla verifica sismica complessiva dell’intero aggregato edilizio a questa adiacente.

*Area di sedime*

Sotto tale profilo, l’Agenzia delle Entrate conferma che il Sismabonus spetta anche per gli interventi antisismici su un’area più estesa del perimetro della costruzione, a questa limitrofa (area di sedime), che incida sulle fondamenta dell’edificio. L’estensione dell’intervento alle vicinanze dell’edificio deve essere giustificata dal professionista, ai fini della riduzione del rischio sismico, da un rapporto di causa effetto, prima e dopo l’intervento.

*Asseverazione di rischio sismico*

Al riguardo, viene precisato che il professionista attesta se l’intervento è relativo ad una singola unità immobiliare, ad un condominio, ovvero se lo stesso ha carattere sovra condominiale. L’asseverazione va prodotta anche nel caso di interventi che non determinano alcuna riduzione del rischio sismico.

*Interventi trainanti/trainati*

Sul tema, la C.M. 23/E/2022 chiarisce che le spese per gli interventi “trainati” possono essere sostenute da un soggetto

---

<sup>11</sup> D.M. 17 gennaio 2018.

diverso da quello che ha sostenuto le spese per gli interventi “trainanti”. Quindi, in caso di spese per interventi “trainanti” su parti comuni condominiali sostenute da un coniuge, e di spese per lavori “trainati” sostenute dall’altro coniuge, entrambi i soggetti beneficiano del Superbonus.

Può usufruire del “110%”, per interventi “trainati” sulla sua unità immobiliare, anche il condòmino che, in base alla delibera assembleare, è stato escluso dal pagamento delle spese per gli interventi “trainanti”.

***Interventi trainati: le barriere architettoniche***

Tra gli interventi “trainati” rientrano, dal 1° giugno 2021, anche quelli relativi all’eliminazione delle barriere architettoniche. In merito, l’Agenzia delle Entrate conferma che questi possono essere eseguiti sia sulle parti comuni di edifici in condominio, sia sulle singole unità immobiliari, anche in assenza di disabili e di persone di età superiore a 65 anni. In caso di interventi sia sulle parti comuni, sia sulla singola unità immobiliare, il limite di spesa di 96.000 euro opera in modo autonomo per ciascuno di essi (96.000 euro per parti comuni+96.000 euro per singola unità).

Per quel che riguarda, invece, gli interventi sulla singola unità immobiliare, limite di 96.000 euro è unico, e va riferito sia all’abitazione, sia alle pertinenze, anche se accatastate separatamente.

Circa i limiti di spesa, l’Agenzia delle Entrate conferma che, nell’ipotesi in cui l’intervento sia “trainato” da lavori di efficientamento energetico, il limite di spesa dei lavori per eliminare le barriere si somma a quello relativo ai lavori “trainanti”. Diversamente, se i lavori si affiancano ad interventi “trainanti” antisismici, il limite di spesa di 96.000 euro è unico per entrambe le tipologie di lavori.

***Interventi trainati: sostituzione di finestre ed infissi***

L’Agenzia delle Entrate si sofferma sull’applicabilità del beneficio in caso di interventi di sostituzione di infissi che comportino, o meno, la demolizione e ricostruzione dell’edificio.

In assenza di demolizione e ricostruzione, è agevolabile con il Superbonus solo la sostituzione degli infissi e non la nuova installazione degli stessi.

La sostituzione può comportare lo spostamento e la variazione delle dimensioni degli stessi, a condizione che la superficie complessiva coperta dagli infissi sia minore/uguale a quella preesistente.

In caso di installazione di ulteriori infissi, è possibile accedere alla diversa detrazione del 50% per le ristrutturazioni edilizie, nel limite di 96.000 euro (art.16, co.1, D.L. 63/2013 convertito in legge 90/2013).

In caso di demolizione e ricostruzione, il “110” spetta anche se vengono modificati il numero, la posizione, la dimensione, l’orientamento delle finestre: conta solo la situazione finale. A tale fine, nella scheda descrittiva dell’intervento per l’asseverazione devono essere indicate le informazioni relative alla situazione post intervento.

***Interventi trainati:  
impianti fotovoltaici***

L’Agenzia delle Entrate conferma che, in base alla normativa, l’installazione di impianti fotovoltaici è agevolata con il Superbonus anche se effettuata su edifici di nuova costruzione. Sul punto, viene chiarito che il beneficio spetta a condizione che:

- sia realizzato insieme ad un intervento “trainante” di tipo energetico o antisismico. Tuttavia per il “trainante” il “110%” non si applica, trattandosi di una nuova costruzione;
- siano rispettate tutte le ulteriori condizioni richieste dalla disciplina (ivi compreso il doppio passaggio di classe energetica).

Il beneficio spetta anche in caso di installazione su un’area pertinenziale o su un immobile diverso da quello oggetto degli interventi agevolati, a condizione che l’edificio interessato dai lavori fruisca dell’energia prodotta dall’impianto.

Il limite di spesa è pari a 48.000 euro, entro l’importo di 2.400 euro per ogni kw di potenza nominale dell’impianto.

In caso di installazione dei sistemi di accumulo opera un autonomo limite di spesa di 48.000 euro.

Se l’installazione viene eseguita nell’ambito di un intervento qualificabile come “ristrutturazione edilizia”, il limite di 48.000 euro spetta con il tetto di 1.600 euro per ogni kw.

Il limite di potenza (20kw) va riferito o al condominio, o alla singola unità abitativa, a seconda della tipologia di immobile su cui si interviene.

***Interventi trainati:  
colonnine di ricarica***

La C.M. 23/E/2022 ricorda che dal 1° gennaio 2021 i limiti di spesa sono differenziati a seconda della tipologia di immobile (2.000 euro per le unifamiliari o unità in plurifamiliari – 1.500 euro per condomini/unità in plurifamiliari con installazione fino

a 8 colonnine – 1.200 per condomini/unità in plurifamiliari con installazione di oltre 8 colonnine).

### **Novità 2022: Bonus al 75% per l'eliminazione delle barriere architettoniche**

Nella C.M. 23/E/2022 l'Agenzia delle Entrate ricorda che, solo per le spese sostenute nel 2022, è riconosciuta una specifica detrazione, pari al 75%, per l'eliminazione delle barriere architettoniche (cd. bonus Barriere), entro limiti di spesa differenziati a seconda della tipologia di immobile (50.000 euro per le unifamiliari; 40.000 euro x n. unità, per edifici fino a 8 unità; 30.000 euro x n. unità, per edifici oltre le 8 unità)<sup>12</sup>.

Beneficiari sono 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).

Occorre rispettare i requisiti del D.M. 236/1989.

Il beneficio è escluso in caso di interventi di nuova costruzione, ovvero di demolizione e ricostruzione.

Anche per tale agevolazione è consentita l'opzione, in luogo dell'utilizzo della detrazione in dichiarazione, per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che il bonus Barriere si aggiunge all'analogia detrazione del 50% ai sensi dell'art.16-bis, co.1, lett.e, del TUIR ed è, altresì, autonoma rispetto al beneficio spettante come intervento "trainato" ai fini del Superbonus.

Tenuto conto della coesistenza di tali agevolazioni, la C.M. 23/E/2022 chiarisce che per le spese sostenute nel 2022 (anche se i lavori sono stati avviati nel 2021) si potrà usufruire in alternativa:

- del bonus Barriere nei limiti previsti dalla norma;
- del Superbonus nel limite di spesa previsto di euro 96.000 (comprensivo anche delle spese sostenute nel 2021 in caso di intervento già avviato) e a condizione che gli interventi agevolati siano qualificabili come "trainati".

<sup>12</sup> Cfr. art.119-ter del D.L. 34/23020, convertito in legge 77/2020.

## 4. Spese ammesse alla detrazione

Affrontando ipotesi specifiche relative al sostenimento delle spese agevolabili con il Superbonus, l'Agenzia delle Entrate ricorda che il beneficio spetta anche per le altre eventuali spese strettamente collegate ai lavori, a condizione che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato.

In particolare, viene confermato che sono agevolabili i costi sostenuti da uno IACP, che svolge funzioni di Stazione appaltante per conto dei Comuni, in relazione ad immobili adibiti ad edilizia residenziale pubblica (ad es. costi per l'indizione e l'espletamento della gara di appalto, costi delle commissioni/seggi di gara/pubblicazione di bandi ed avvisi, ecc.).

Inoltre, viene ribadito che il compenso dell'amministratore non costituisce una spesa detraibile, a meno che questi non sia stato nominato, ad esempio, direttore dei lavori e svolga, quindi, una mansione specifica correlata all'esecuzione dell'intervento.

### **Cumulabilità superbonus e contributi per la ricostruzione post sisma**

Per gli interventi eseguiti su edifici a prevalente destinazione residenziale nei territori interessati da eventi sismici a partire dal 1° gennaio 2009, il Superbonus spetta fino al 31 dicembre 2025.

Il beneficio viene riconosciuto in via alternativa:

1. per l'importo eccedente il contributo ricevuto per la ricostruzione<sup>13</sup>;
2. con un aumento del 50% dei limiti delle spese agevolabili con il "110%", in presenza di specifiche condizioni. In primo luogo, occorre che il beneficiario rinunci espressamente al contributo di ricostruzione<sup>14</sup>. A tal fine, occorre produrre una dichiarazione mediante atto di notorietà (art.47 D.P.R. 445/2000). Inoltre, con la scheda AEDES deve essere accertato il danno dell'edificio (con esito B,C,E, di inagibilità dell'immobile). In tal caso, infatti, il beneficio, è alternativo al contributo.

L'agevolazione spetta, altresì, per le opere di ulteriore consolidamento dei medesimi edifici, che abbiamo già usufruito in passato di contributi per la ricostruzione.

<sup>13</sup> Art.119, co.1-ter e 4-quater, del D.L. 34/2020.

<sup>14</sup> Art.119, co. 4-ter, del D.L. 34/2020.

È possibile accedere al Superbonus anche per le spese di completamento dell'intervento, rimaste a carico, anche se queste si riferiscono a lavori che in via autonoma non usufruirebbero del beneficio. I professionisti devono attestare, nelle varie fasi dei lavori, la riconducibilità delle spese sostenute agli interventi agevolabili.

Ai fini della congruità delle spese sostenute, si può far riferimento al cd. "prezzario del cratere", ai prezzari regionali, ovvero ad un'attestazione di tipo analitico (cfr. l'All.1 al D.M. 6 agosto 2020).

Per i lavori in corso al 1° luglio 2020 per i quali, insieme alla richiesta di contributo, non sia stata presentata l'asseverazione di rischio sismico, il deposito della stessa deve essere effettuato tempestivamente (ad es. con la presentazione di eventuali varianti o come documentazione integrativa nel corso dei lavori)<sup>15</sup>.

## 5. Opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in alternativa alle detrazioni

Il chiarimento amministrativo in commento, partendo dalla lettera normativa dell'art.121 del DL 34/2020, di cui ricorda i contenuti principali e le modalità attuative, pone innanzitutto l'accento su alcuni specifici casi che riguardano l'esercizio dell'opzione con riferimento sia ad interventi da Superbonus sia ad interventi agevolati dai bonus di cui al co.2 del citato art.121 ma diversi da questo (*Bonus ristrutturazioni, Ecobonus, Sismabonus, Bonus Facciate, Installazione colonnine per ricarica veicoli elettrici, Superamento barriere architettoniche*<sup>16</sup>).

### **Spese sostenute in periodi d'imposta diversi**

Nel caso di interventi agevolabili, per i quali è altresì riconosciuta la facoltà d'esercizio dell'opzione per lo "sconto in fattura" o per la "cessione del credito" e siano state **sostenute spese in periodi**

<sup>15</sup> Cfr. al riguardo anche la C.M. 28/E/2021 e le Guide "Ricostruzione post-sisma Italia centrale e Superbonus 110%" e "Incentivi fiscali Ecobonus e Sismabonus nei territori colpiti da eventi sismici- quesiti e soluzioni", del Dipartimento "Casa Italia" della Presidenza del Consiglio.

<sup>16</sup> A questi si aggiungono, inoltre, quelli finalizzati all'utilizzo di fonti rinnovabili di energia quali:

- 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, nonché la sostituzione della caldaia, anch'essa riconducibile alla manutenzione straordinaria in quanto intervento diretto a sostituire un componente essenziale dell'impianto di riscaldamento

**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.

**Spese sostenute per interventi diversi**

Qualora sul medesimo immobile, inoltre, siano **effettuati più interventi agevolabili**, 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.

La CM 23/E/2022 ricorda che l'opzione per lo "sconto in fattura" può essere esercitata anche in relazione a ciascun "Stato Avanzamento Lavori" (di seguito SAL), che, per gli interventi ammessi al Superbonus, non possono normativamente essere più di 2 e riferirsi ciascuno almeno al 30% dell'intervento eseguito (art.121, co. 1-bis del DL 34/2020).

**Superbonus: SAL ≥ 30% dell'intervento**

Sul tema viene chiarito che, a fronte di un **SAL pari ad almeno il 30%** dell'intervento, è ammesso lo "sconto in fattura", non rilevando in alcun modo l'eventuale circostanza che l'intervento sia realizzato in periodi d'imposta diversi.

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

**Superbonus: SAL <30% dell'intervento**

Diversamente, se il **SAL emesso non si riferisce al 30%** degli interventi realizzati, per tali importi è possibile fruire dell'agevolazione solo in detrazione nella dichiarazione dei redditi, indicando la prima rata di detrazione spettante ed, eventualmente optando per la cessione del credito corrispondente alle successive rate di detrazione non fruite.

Esempio:

SAL	Anno emissione	Importo fatturato	% importo lavori complessivi	Modalità fruizione bonus
1°	2020	20% dei lavori	20%	Detrazione in dichiarazione dei redditi
2°	2021	20% dei lavori	40% (20% 1° SAL +20% 2° SAL)	Sconto in fattura/Cessione e del credito

**Superbonus: SAL per interventi diversi**

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.

Ad esempio, nel caso di interventi di messa in sicurezza e di riqualificazione energetica realizzati sul medesimo immobile, per i quali il 1° SAL emesso contabilizzi il 30% dei lavori antisismici e il 10% di quelli energetici, sarà possibile esercitare l'opzione per lo sconto della fattura solo con riferimento all'importo corrispondente all'intervento antisismico.

***Bonus diversi dal Superbonus: opzione per i SAL***

La CM 23/E/2022 ribadisce, inoltre, che la possibilità di esercitare l'opzione per lo "sconto in fattura" o la "cessione del credito" (anche con riferimento ai SAL) riguarda altresì gli interventi che danno diritto a detrazioni diverse dal Superbonus.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, trattandosi di una facoltà e non di obbligo del contribuente, l'esercizio dell'opzione in relazione a ciascuno SAL, anche qualora questi non siano previsti contrattualmente, non è precluso, ferma restando la necessità che gli interventi agevolabili siano effettivamente realizzati.

L'Agenzia delle Entrate prosegue i suoi chiarimenti, affrontando poi il tema dei controlli e delle responsabilità dell'utilizzo e della circolazione dei crediti d'imposta.

***Responsabilità esclusiva del "beneficiario originario"***

Fermi restando, ai fini del controllo, le attribuzioni e i poteri previsti dall'art.31 e ssgg del DPR 600/1973 e s.m.i., l'Amministrazione ribadisce innanzitutto che essa stessa procede, in base ad analisi di rischio, alla verifica della **sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione in capo ai soggetti "beneficiari originari"**, recuperando in capo a questi, laddove sia accertata la mancata sussistenza -anche parziale- di tutti i requisiti, l'importo corrispondente alla detrazione non spettante, maggiorato degli interessi (art.20, DPR 602/1973) e delle sanzioni (art.13, D. Lvo. 471/1997).

***Responsabilità esclusiva del fornitore/cessionario***

Ai sensi del citato art.121, co.4 del DL 34/2020, 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

***Responsabilità in solido***

Tuttavia, ai sensi del co.6 dello stesso art.121, è comunque prevista l'ipotesi di **"responsabilità solidale"** del fornitore che pratica lo sconto e del cessionario che paga l'importo corrispondente alla detrazione, in caso di "concorso in violazione".

Su tale aspetto, l’Agenzia delle Entrate chiarisce innanzitutto che la predetta responsabilità va individuata sulla base degli elementi riscontrabili caso per caso, rilevando in particolare 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.”**

Il **livello di diligenza** richiesto, prosegue l’Amministrazione finanziaria, **dipende dalla natura del cessionario, in particolare per gli intermediari finanziari o i soggetti sottoposti a normative regolamentari** ai quali è richiesta l’osservanza di una qualificata ed elevata diligenza professionale.

***Diligenza del cessionario nel caso di “concorso in violazione”***

In caso di compartecipazione all’operazione illecita, l’Agenzia delle Entrate precisa che la diligenza è sempre esclusa e la valutazione della sua sussistenza 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**, (D. Lvo. 231/2007), rilevanti quali indicatori della responsabilità degli intermediari bancari e finanziari soggetti alla suddetta disciplina.

**Comunicazioni in  
Piattaforma AdE**

Sul tema anche l'ABI ha diramato proprie istruzioni al sistema bancario, con **Nota del 24 giugno 2022, prot. UTR/001040**, sottolineando che le istruzioni dell'Agenzia debbono intendersi come «*cogenti linee guida*» dell'operato di verifica e controllo demandato agli istituti bancari in tema di cessione dei crediti derivanti da Superbonus.

L'Amministrazione finanziaria precisa, inoltre, che le comunicazioni inviate attraverso la Piattaforma per le cessioni dei crediti non rappresentano, né sostituiscono, gli atti contrattuali di cessione del credito intervenuti tra le parti, che restano disciplinati dalle pertinenti disposizioni civilistiche.

La comunicazione, pertanto:

- 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) mediante compensazione attraverso il modello F24 o successiva cessione ad altro soggetto terzo (ulteriore cessionario);
- consente, altresì, di verificare la correttezza delle operazioni di compensazione;

Da ciò deriva che **la presenza del credito sulla Piattaforma non implica in alcun caso il riconoscimento della sua esistenza e dell'effettiva spettanza della detrazione**

**Crediti d'imposta  
oggetto di sequestro/  
dissequestro**

Il documento di prassi chiarisce 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, soprattutto in caso si tratti di crediti oggetto di sequestro da parte dell'Autorità giudiziaria. In merito si ricorda, infatti, che è esclusa in ogni caso la possibilità di compensare i crediti acquisiti in violazione dei suddetti principi.

In ultimo, si precisa che l'eventuale dissequestro da parte dell'Autorità giudiziaria di crediti acquistati in violazione dei principi sopra illustrati non costituisce di per sé circostanza idonea a legittimare il loro utilizzo in compensazione.

**Crediti d'imposta  
ceduti ad  
assicurazioni**

In tema di stipula di polizze che coprono il rischio di eventi calamitosi, per le quali è riconosciuta, secondo quanto stabilito dal co.4 dell'art.119 del DL 34/2020, una detrazione ai

fini Irpef pari al 90% del relativo premio, l’Agenzia precisa che questa spetta anche con riferimento a premi relativi a:

- polizze già stipulate in anni precedenti in relazione alle unità immobiliari oggetto degli interventi ammessi al Superbonus;
- polizze oggetto di rinnovo;
- polizze stipulate per mere esigenze amministrative in data successiva a quella di perfezionamento della cessione del credito da superbonus;
- polizze stipulate con un’impresa di assicurazione diversa rispetto a quella cessionaria del credito d’imposta corrispondente all’originaria detrazione.

***Soggetti senza redditi imponibili***

In ordine all’esclusione dall’utilizzo dei bonus per i soggetti che non possiedono redditi imponibili, l’Amministrazione finanziaria precisa che:

- restano esclusi dal Superbonus, tra gli altri, gli organismi di investimento collettivo del risparmio (mobiliari e immobiliari), poiché non soggetti alle imposte sui redditi e all'Irap;
- i fondi pensione accedono, invece, ai bonus edilizi a loro applicabili (es. bonus facciate), ma solo mediante l’esercizio di una delle modalità alternative alla fruizione come detrazione in dichiarazione (quindi solo sconto in fattura o cessione credito).

***Utilizzo del credito d’imposta in compensazione***

Si precisa che, a decorrere dal 26 febbraio 2022, anche l’imposta sulle transazioni finanziarie (cd. ITF) è importo compensabile, ai sensi dell’art.17 del D. Lvo. 241/1997, con i crediti d’imposta derivanti dai bonus.

***Computo IVA indetraibile***

L’Agenzia è poi tornata sulle disposizioni di cui al co.9-ter del citato art.119, in tema di IVA indetraibile, anche parzialmente, dovuta sulle spese rilevanti ai fini degli incentivi. Questa si considera nel calcolo dell’ammontare complessivo ammesso al beneficio, indipendentemente dalle modalità di rilevazione contabile adottata dal contribuente.”

In sostanza, la norma ammette, per i soggetti IVA che fruiscono del Superbonus (quali, ad esempio, gli IACP o Enti assimilati), la possibilità di computare, tra le spese agevolate, anche l’IVA parzialmente indetraibile per effetto del cd. “*pro-rata*”, che rimane a loro carico.

Sul tema, l’Agenzia delle Entrate ha ribadito che è esclusa la possibilità di fruire dello “sconto in fattura” per la quota di IVA indetraibile derivante dal suddetto meccanismo del “*pro-rata*”, in considerazione del fatto che la percentuale definitiva viene determinata solo in sede di dichiarazione IVA, a chiusura dell’annualità di riferimento. Pertanto, tale quota potrà essere utilizzata solo come detrazione in dichiarazione dei redditi o, in alternativa, come credito d’imposta ceduto, a condizione che ne sia oggettivamente definito l’ammontare.

Con riferimento all’effettuazione degli adempimenti previsti, viene precisato che

- sono valide le asseverazioni tecniche relative alle spese sostenute ed oggetto in precedenza di “sconto in fattura”, a cui si riferisce l’importo dell’IVA indetraibile rimasta a carico dell’ente;
- il visto di conformità deve riferirsi, oltre che al riscontro della correttezza dei dati contenuti nella fattura, anche:
  1. al calcolo, in base alla percentuale di “pro rata”, dell’ammontare dell’IVA indetraibile da considerare ai fini del Superbonus;
  2. alla verifica della presentazione della dichiarazione IVA, da cui risulti la predetta percentuale

I suddetti chiarimenti trovano applicazione anche nel caso di interventi Superbonus con IVA parzialmente indetraibile per effetto del “*pro-rata*”, per i quali si applica il “*reverse charge*” (art.17, co.6, DPR 633/1972).

#### **Pagamento con bonifico**

In ordine alle modalità di pagamento, l’Agenzia precisa che:

- **in caso di opzione per lo “sconto in fattura”**, non è 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;
- **in caso di opzione per la cessione del credito d’imposta**, allo stesso modo 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 “ceduto” al fornitore in luogo del predetto corrispettivo.

## 6. Adempimenti procedurali

Affrontando il tema degli adempimenti previsti per l’accesso al Superbonus, nonché per la possibilità di esercizio delle opzioni di cui all’art.121 del DL 34/2020, l’Agenzia delle Entrate ricorda, innanzitutto, che, ai fini del Superbonus, sono detraibili le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità nonché delle attestazioni e delle asseverazioni, nei limiti previsti per ciascun intervento.

Pertanto, nell’ipotesi di realizzazione contestuale di diversi interventi, il costo sostenuto per le prestazioni professionali dovrà essere imputato ad ogni singolo intervento in relazione alla prestazione svolta e, soltanto laddove non sia specificamente individuabile (ad esempio, visto di conformità), si potrà fare riferimento a un criterio di imputazione proporzionale.

### **General Contractor**

Proprio al fine di svolgere l’attività di coordinamento generale, soprattutto nell’ipotesi di interventi complessi da Superbonus, talune attività possono essere svolte da un soggetto in qualità di contraente generale (cd. *General contractor*, di seguito GC).

Tale figura, precisa l’Agenzia, è normativamente individuata solo dalla disciplina dei contratti pubblici (art.194 del D. Lvo. 50/2016- Codice Appalti) mentre, nel comparto privato, l’attività del GC 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 in commento, si precisa che:

1. **non hanno alcuna rilevanza gli schemi contrattuali utilizzati nei rapporti tra committente e GC.**

L’Agenzia delle Entrate, su tale aspetto, ribadisce quanto affermato nel passato (cfr. Resp. 480 del 15 luglio 2021) ai fini della corretta applicazione dell’IVA, in accordo al quale:

- a. **in caso di “mandato senza rappresentanza”:** il GC affida in nome proprio e per conto del committente le prestazioni al professionista; il professionista fattura al GC che ribalta a sua volta

il costo al committente con applicazione dell'IVA (art. 3, co.3, DPR 633/72);

- b. **in caso di “mandato con rappresentanza”**: il committente stipula il contratto con il professionista che emette fattura nei suoi confronti. Il GC paga la prestazione in nome e per conto del committente e ribalta i costi a quest'ultimo senza IVA (art. 15, co.1, n.3, DPR 633/72).

In entrambi i casi, l'Amministrazione finanziaria raccomanda, comunque, che nella fattura emessa dal GC per il riaddebito dei costi al committente sia descritto in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso, al fine di documentare le spese detraibili;

2. **l'eventuale corrispettivo corrisposto al GC per l'attività di “mero” coordinamento svolta e per lo sconto in fattura applicato, non rientra tra le spese ammesse al Superbonus;**
3. **il GC può operare lo sconto in fattura, anche in relazione a singoli SAL, a prescindere dallo schema contrattuale adottato.**

Più nello specifico con riferimento agli aspetti procedurali (visto di conformità ed asseverazioni), l'Amministrazione finanziaria fornisce alcuni chiarimenti.

***Visto di conformità***

Sul tema viene chiarito che i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità (ai sensi dell'art.3, co.3, lett. a e b, DPR 322/1998) possono apporre autonomamente il visto di conformità ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto dagli stessi esercitata in qualità di beneficiari della detrazione, senza essere obbligati a rivolgersi a terzi.

***APE***

In merito alla redazione degli attestati di prestazione energetica, nonché della asseverazione degli interventi di risparmio energetico ai fini del Superbonus, l'Agenzia si allinea all'ENEA, la quale ha chiarito sul proprio sito istituzionale che i predetti documenti possono essere redatti da un qualsiasi tecnico abilitato alla progettazione di edifici e impianti ed iscritto allo specifico Ordine o Collegio professionale.

***Asseverazione interventi antisismici***

In relazione agli interventi antisismici, in tema di asseverazione della riduzione del rischio sismico e della congruità delle spese da parte dei professionisti incaricati della progettazione strutturale e della direzione dei lavori

delle strutture, l’Agenzia delle Entrate si conforma alle conclusioni del **Parere 2 febbraio 2021 della Commissione consultiva per il monitoraggio dell’applicazione del Decreto MIT 28 febbraio 2017, n.58.**

In particolare, viene chiarito che l’eventuale mancanza dell’**attestazione della congruità delle spese**, 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**.

Tale chiarimento vale per le asseverazioni presentate dal 7 agosto 2020 e si affianca a quanto affermato sul tema delle asseverazioni nella CM7/E/2021 e che viene di seguito sintetizzato nelle seguenti tabelle:

**TABELLA 1: SISMABONUS INTEVENTI-PRESENTAZIONE ASSEVERAZIONE**

ZONA SISMICA	RICHIESTA DEL TITOLO	TERMINE PRESENTAZIONE ASSEVERAZIONE
1/2/3	DA 01.01.2017 A 15.01.2020	CONTESTUALMENTE AL TITOLO
	DA 16.01.2020	ENTRO L’AVVIO DEI LAVORI

**TABELLA 2: SISMABONUS ACQUISTI-PRESENTAZIONE ASSEVERAZIONE**

ZONA SISMICA	RICHIESTA DEL TITOLO	TERMINE PRESENTAZIONE ASSEVERAZIONE
1	DA 01.01.2017 A 15.01.2020	CONTESTUALMENTE AL TITOLO
2/3	DA 01.01.2017 A 01.05.2019	ENTRO IL ROGITO
	DA 01.05.2019 A 15.01.2020	CONTESTUALMENTE AL TITOLO
1/2/3	DA 16.01.2020	ENTRO L’AVVIO DEI LAVORI

Su quest'ultima fattispecie (Sismabonus acquisti, di cui all'art. 16, co.1-septies del DL 63/2013, convertito con modificazioni nella legge 90/2013), l'Agenzia ha ribadito, inoltre, che non è necessario redigere il computo metrico estimativo dei lavori, quindi non deve essere compilata la sezione dell'asseverazione ai fini della attestazione della congruità dei costi.

***Sconto in fattura per le prestazioni professionali***

Ammettendo normativamente tra le spese detraibili quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni e del visto di conformità, i professionisti che rendono tali prestazioni, qualificandosi legittimamente come "fornitori" del committente, possono applicare lo sconto in fattura di cui all'art. 121, recuperando quindi il contributo anticipato sotto forma di sconto con l'acquisto di un credito d'imposta pari al 110% dell'importo oggetto di sconto.

Su tali premesse, in relazione al tema dello sconto praticato dai professionisti, l'Agenzia precisa, tra le altre, che:

- l'intero importo del credito, ottenuto a fronte dello sconto, costituisce un provento percepito nell'esercizio dell'attività professionale e, pertanto, assoggettato a tassazione ai sensi dell'art. 54 del DPR 917/1986 TUIR;
- per interventi che danno diritto ad agevolazioni diverse dal Superbonus, laddove il professionista richieda al cliente un compenso aggiuntivo, tale compenso rientra tra quelli connessi alla prestazione professionale, e come tale va assoggettato a tassazione ai sensi dell'art. 54 del DPR 917/1986 TUIR;
- ai fini IVA, anche tale corrispettivo concorrerà a formare la base imponibile e, come tale, assoggettato ad imposta con aliquota ordinaria;
- la ritenuta del 20% a titolo d'acconto dell'Irpef, operata ai sensi dell'art.25, co.1, primo periodo, del DPR 600/1973, per prestazioni di lavoro autonomo, ancorché non esercitate abitualmente, non trova applicazione nell'ipotesi di corrispettivi oggetto di sconto in fattura in quanto, in tale ipotesi, non viene eseguito alcun pagamento.