



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Decreto Rilancio
Super ecosismabonus al 110%

(Circolare n. 11 del 28 maggio 2020)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti che possono beneficiare del super-bonus al 110%	3
3. Interventi agevolati al 110%	5
4. Interventi su edifici condominiali e unifamiliari	10
5. Spese agevolate	11
6. Utilizzo del super-bonus al 110%	12
7. Opzione "generalizzata" per la cessione della detrazione o lo sconto in fattura	14

1. Premessa

L'art. 119 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio") introduce una versione potenziata delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti a fronte del sostenimento di spese per interventi di efficientamento energetico degli edifici (c.d. "ecobonus") e/o per interventi di miglioramento della qualità antisismica degli edifici (c.d. "sismabonus").

La versione "super" del bonus si applica limitatamente alle spese sostenute nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021.

Il potenziamento si risolve anzitutto in un incremento della percentuale di detrazione spettante, che sale fino al 110% dell'ammontare riconosciuto delle spese sostenute, ma concerne anche le modalità di fruizione del beneficio, essendo possibile optare per la sua trasformazione in credito di imposta cedibile a terzi, oppure per l'applicazione di uno sconto sul corrispettivo da parte del fornitore che effettua le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agevolati, il quale può poi a sua volta utilizzare o cedere a terzi il credito di imposta corrispondente allo sconto praticato sul corrispettivo.

Peraltro, la possibilità di fruire del beneficio mediante opzione per la sua "trasformazione diretta o indiretta" in credito di imposta cedibile a terzi, ivi compresi banche e altri intermediari finanziari, viene consentita dall'art. 121 del DL 34/2020 non solo con riguardo al super-bonus al 110%, ma anche con riguardo alla generalità delle detrazioni IRPEF/IRES di "matrice edile" che sono attualmente vigenti, per la parte di esse che derivano da spese sostenute nel 2020 o nel 2021.

2. Soggetti che possono beneficiare del super-bonus al 110%

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il super-bonus al 110%, sugli interventi di cui al successivo § 3, si applica solo agli interventi effettuati dai seguenti soggetti:

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

Condomini

Gli interventi effettuati dai condomini riguardano chiaramente quelli effettuati sulle parti comuni degli edifici condominiali, posto che gli interventi che riguardano singole unità immobiliari sono effettuati dai possessori o detentori delle unità medesime.

La lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 non pone distinguo di sorta circa la natura e composizione dell'edificio condominiale, dovendosi dunque ritenere che il super-bonus al 110% possa

competere **anche nel caso in cui il condominio non sia a prevalente destinazione residenziale** e finanche nell'ipotesi di edificio suddiviso in una pluralità di unità immobiliari nessuna delle quali sia a destinazione residenziale (si pensi al caso di un edificio composto esclusivamente, al primo piano, da unità immobiliari a destinazione commerciale e, ai piani superiori, da unità immobiliari a uso ufficio).

Pare del pari pacifico che, sugli interventi effettuati dal condominio **sulle parti comuni dell'edificio**, il super-bonus al 110% **compete ai singoli condomini**, per la parte di cui ciascuno resta effettivamente inciso, **a prescindere dalla loro natura giuridica**.

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

Giova ricordare che, per potersi parlare di "condominio" su un edificio, non è sufficiente che lo stesso sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari autonome, essendo altresì necessaria la riconducibilità delle unità medesime a due o più possessori distinti.

Persone fisiche "private"

Le persone fisiche **non esercenti attività di impresa, arte o professione** possono beneficiare del super-bonus al 110%, oltre che per gli interventi agevolati effettuati dal condominio sulle parti comuni dell'edificio in cui possiedono o detengono una unità immobiliare, anche per gli interventi agevolati che esse effettuano direttamente sulle singole unità immobiliari che possiedono o detengono (lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Se però, anziché possedere o detenere "mere" unità immobiliari, possiedono o detengono "edifici unifamiliari" (ossia ville e villette), gli interventi di efficientamento energetico effettuati su tali ultimi edifici rientrano nell'ambito di applicazione del super-bonus al 110% soltanto con i distinguo operati dal co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 (si veda il successivo § 4).

IACP ed enti equivalenti

La lett. c) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del super-bonus al 110% anche gli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP), comunque denominati, nonché gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*house providing*", per gli interventi agevolati realizzati su immobili di loro proprietà, ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

Cooperative edilizie a proprietà indivisa

La lett. c) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che possono beneficiare del super-bonus al

110% anche le cooperative edilizie a proprietà indivisa, per gli interventi agevolati realizzati su immobili da esse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

3. Interventi agevolati al 110%

Gli interventi agevolati con il super-bonus al 110% sono:

- gli **interventi di efficientamento energetico** espressamente descritti nelle lett. a), b) e c) del co. 1 dell'art. 119, nonché, in presenza di almeno uno dei predetti, gli altri interventi di efficientamento energetico di cui all'art. 14 del DL 63/2013, purché nel loro insieme consentano di assicurare il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio (art. 119 co. 1, 2 e 3 del DL 34/2020);
- gli **interventi di natura antisismica** di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (art. 119 co. 4 del DL 34/2020);
- gli **interventi connessi all'installazione di impianti solari fotovoltaici** e di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, purché venga prevista la cessione in favore del GSE dell'energia non auto-consumata in sito (art. 119 co. 5, 6 e 7 del DL 34/2020);
- gli **interventi connessi all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici** negli edifici, a condizione che l'installazione sia eseguita congiuntamente ad uno degli interventi "principali" di efficientamento energetico, di cui al co. 1 (art. 119 co. 8 del DL 34/2020).

Interventi "principali" e "subordinati" di efficientamento energetico

Gli interventi "**principali**" di efficientamento energetico che possono dare diritto a beneficiare del super-bonus al 110% sono (co. 1 dell'art. 119):

- quelli di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo (lett. a);
- quelli sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18.2.2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione (lett. b).
- quelli sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione (lett. c).

Per quanto riguarda gli interventi sull'involucro (lett. a) degli edifici, il super-bonus del 110% è riconosciuto su un ammontare complessivo di spese non superiore a **60.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio** (i materiali isolanti utilizzati devono però rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11.10.2017, in G.U. 6.11.2017 n. 259).

Per quanto riguarda gli interventi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti concernenti le parti comuni dell'edificio (lett. b) o edifici unifamiliari (lett. c), il super-bonus del 110% è riconosciuto su un ammontare complessivo di spese non superiore a **30.000 euro** (tra le quali possono essere fatte rientrare anche quelle relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito) che, nel caso degli interventi su parti comuni dell'edificio, va moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Laddove venga congiuntamente effettuato almeno uno degli interventi "principali" di efficientamento energetico, il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 estende il super-bonus al 110% "a tutti gli interventi di efficientamento energetico" di cui all'art. 14 del DL 63/2013, "nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento di efficientamento energetico" così come stabiliti dalla legislazione vigente.

Gli interventi di efficientamento energetico di cui all'art. 14 del DL 63/2013 sono individuati:

- in parte, direttamente dall'art. 14;
- in parte, mediante rinvio all'art. 1 co. 48 della L. 220/2010, il quale rinvia a sua volta ai co. 344-347 della L. 296/2006.

Di seguito si riepilogano in forma tabellare tali interventi.

INTERVENTI DI EFFICIENTAMENTO ENERGETICO EX ART. 14 DL 63/2013	
Interventi di riqualificazione energetica	Art. 1 co. 344 della L. 296/2006 Interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori riportati nell'allegato C, numero 1), tabella 1, annesso al DLgs. 192/2015. Valore massimo della detrazione: 100.000 euro.
Interventi di miglioramento dell'isolamento termico	Art. 1 co. 345 della L. 296/2006 Interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi. Valore massimo della detrazione: 60.000 euro.
Interventi di installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda	Art. 1 co. 346 della L. 296/2006 Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università. Valore massimo della detrazione: 60.000 euro.
Interventi di sostituzione di impianti di riscaldamento	Art. 1 co. 347 della L. 296/2006 e art. 1 co. 48 della L. 220/2010 Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto

	del sistema di distribuzione, ivi compresi gli interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria. Valore massimo della detrazione: 30.000 euro.
Interventi di acquisto e posa in opera di schermature solari	Art. 14 co. 2 lett. b) del DL 63/2013 Acquisto e posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al DLgs. 311/2006. Valore massimo della detrazione: 60.000 euro.
Interventi di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori	Art. 14 co. 2 lett. b- <i>bis</i>) del DL 63/2013 Acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti. Valore massimo della detrazione: 100.000 euro
Interventi di acquisto e posa in opera di impianti alimentate da biomasse	Art. 14 co. 2- <i>bis</i> del DL 63/2012 Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili. Valore massimo della detrazione: 30.000 euro.
Interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali	Art. 14 co. 2 lett. a), 2- <i>quater</i> e 2- <i>quater.1</i> del DL 63/2013 Interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che: <ul style="list-style-type: none"> - interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo; - oppure finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto MISE 26.6.2015. La detrazione si calcola su un ammontare complessivo delle spese non superiore a: <ul style="list-style-type: none"> - 40.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, se non effettuate congiuntamente a interventi di riduzione del rischio sismico; - 136.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, se effettuate congiuntamente a interventi di riduzione del rischio sismico.

Ai sensi del co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, per poter in concreto beneficiare del super-bonus al 110%, è necessario che sia gli interventi "principali" di cui al co. 1 che quelli "**subordinati**" di cui al co. 2:

- rispettino i requisiti minimi previsti dai decreti di cui al co. 3-*ter* dell'art. 14 del DL 63/2013;
- e assicurino nel loro complesso, anche congiuntamente agli eventuali interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo integrati, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio, ovvero, se non è possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'Attestato di Prestazione Energetica, di cui all'art. 6 del DLgs. 192/2005, ante e post intervento, rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Interventi di miglioramento antisismico

Il super-bonus al 110% compete anche a fronte degli interventi di miglioramento antisismico di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (art. 119 co. 4 del DL 34/2020), purché naturalmente siano effettuati da uno dei soggetti di cui al precedente § 2.

Si tratta anzitutto degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione (art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR, la quale precisa anche 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"*).

Tali interventi devono essere eseguiti su **edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3** di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 20.3.2003 n. 3274.

Prima dell'entrata in scena del super-bonus al 110%, questi interventi, effettuati su edifici ubicati nelle predette zone, davano diritto a una detrazione calcolata su spese riconosciute fino a 96.000 euro, moltiplicati per il numero di unità immobiliari comprese nell'edificio oggetto degli interventi, fissata in misura pari al 50% (co. 1-*bis*), ma incrementata al 70% in caso di miglioramento di una classe del rischio sismico e all'80% in caso di miglioramento di due classi del rischio sismico (co. 1-*quater*).

Fermo restando il **limite di 96.000 euro per unità immobiliare**, il super-bonus al 110% parifica la percentuale di detrazione spettante per tutti gli interventi, sia quelli che non determinano il miglioramento di classe di rischio sismico, sia quelli che determinano il miglioramento di una o due classi.

Il 110%, sulle spese fino a 96.000 euro per unità immobiliare, si applica anche sul c.d. "sismabonus acquisti", di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, ossia sugli interventi di cui al precedente co. 1-*quater*, realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 28.4.2006 n. 3519, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

Si noti che, stante il rinvio del co. 1-*septies* agli *"interventi di cui al comma 1-quater"*, ai fini della spettanza del "sismabonus acquisti" resta imprescindibile che gli interventi determinino un miglioramento di almeno una classe di rischio sismico anche per la fruizione del bonus nella versione "super" al 110%.

Ai sensi del secondo periodo del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, nel caso in cui il beneficiario del super-bonus al 110% spettante a fronte degli interventi di miglioramento sismico proceda alla **cessione del corrispondente credito a un'impresa di assicurazione** e, contestualmente, stipuli una **polizza che copre il rischio di eventi calamitosi**, la **detrazione IRPEF** prevista dalla lett. f-*bis*) dell'art. 15 co. 1 del TUIR, sulla spesa sostenuta per il relativo premio assicurativo, spetta nella misura del **90%**, anziché nella misura del **19%**.

L'ultimo periodo del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che il super-bonus al 110% non spetta per gli interventi relativi ad edifici ubicati in zona sismica 4 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri 20.3.2003 n. 3274.

Interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati

Il super-bonus al 110% compete anche per gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici e per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, purché detti interventi siano eseguiti congiuntamente ad uno dei tre interventi "principali" di efficientamento energetico o agli interventi di miglioramento antisismico (co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Per quanto concerne gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici, il super-bonus al 110% compete su spese riconosciute fino a un **massimo di 48.000 euro** e comunque nel limite di spesa di **2.400 euro per ogni KW** di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico.

Tuttavia, nel caso di interventi di "ristrutturazione edilizia", "nuova costruzione" e "ristrutturazione urbanistica", di cui alle lett. d), e) ed f) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, il predetto limite di spesa riconosciuta è **ridotto da 2.400 euro a 1.600 euro per KW** di potenza nominale.

Per quanto concerne invece gli interventi di installazione di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, il super-bonus al 110% compete su spese riconosciute fino a un **massimo di 48.000 euro** e comunque nel limite di spesa di **1.000 euro per ogni KW** di potenza nominale del sistema di accumulo.

Ai sensi del co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, il super-bonus al 110% sugli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati in essi è però subordinato alla cessione, in favore del GSE, dell'energia non auto-consumata in sito.

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

Interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici

Il super-bonus al 110% compete anche per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, purché detti interventi siano eseguiti congiuntamente ad uno dei tre

interventi "principali" di efficientamento energetico (co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Si tratta degli interventi previsti dall'art. 16-ter del DL 63/2013, il cui massimale di spese riconosciute è fissato in **3.000 euro**, comprendendo tra di esse anche i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 KW.

4. Interventi su edifici condominiali e unifamiliari

L'ambito di applicazione della disciplina del super-bonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è strutturato in modo tale da potersi applicare esclusivamente in relazione a interventi agevolati che vengono effettuati su:

- edifici condominiali (anche a prevalente destinazione non abitativa);
- edifici unifamiliari.

Per quanto concerne gli edifici condominiali, gli interventi agevolati possono sempre beneficiare del 110% quando riguardano l'involucro e le parti comuni dell'edificio; quando invece riguardano singole unità immobiliari, possono beneficiare del 110% solo relativamente alle unità immobiliari possedute o detenute da persone fisiche "private" (ossia che li possiedono o detengono al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione).

Per quanto concerne gli edifici unifamiliari, gli interventi agevolati possono sempre beneficiare del 110%, quando costituiscono l'immobile adibito ad abitazione principale della persona fisica "privata" che effettua l'intervento; quando invece l'edificio unifamiliare è diverso da quello adibito ad abitazione principale, il co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che *"le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano"*.

Quanto precede sembrerebbe implicare che, nel caso di edifici unifamiliari diversi dall'abitazione principale della persona fisica "privata" che effettua l'intervento, la versione "super" al 110% del bonus non si applica limitatamente agli interventi di efficientamento energetico "principali" (co. 1) e "subordinati" (co. 2), mentre resta applicabile sugli eventuali interventi di miglioramento antisismico (co. 4).

L'inapplicabilità delle *"disposizioni contenute nei commi da 1 a 3"* sugli edifici unifamiliari diversi dall'abitazione principale dovrebbe anche trascinarsi dietro l'inapplicabilità del bonus nella versione "super" al 110% anche con riguardo agli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi (co. 5 e 6 dell'art. 19) e agli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (co. 8 dell'art. 19).

Sul punto, va però sottolineato che, mentre gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici trovano il loro necessario presupposto di super-bonus al 110% esclusivamente nell'effettuazione degli interventi "principali" di efficientamento energetico, di cui al co. 1 dell'art. 119, gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo

integrati in essi trovano il loro necessario presupposto di super-bonus al 110% anche nell'effettuazione degli interventi di miglioramento antisismico, di cui al co. 4 dell'art. 119.

Pare dunque corretto ritenere che, sugli edifici unifamiliari diversi da quelli adibiti ad abitazione principale, possano fruire del super-bonus al 110% i seguenti interventi agevolati effettuati da persone fisiche "private":

- gli interventi di miglioramento antisismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- e, ove effettuati congiuntamente a quelli di cui al punto precedente, gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi, di cui ai co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Resta invece dubbia l'applicabilità del super-bonus al 110% sugli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, di cui al co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020, anche se l'inapplicabilità dei commi da 1 a 3, sancita dal co. 10, potrebbe essere letta nel senso che il 110% non trova applicazione sugli interventi "principali" di efficientamento energetico, ma, ove questi ultimi vengano effettuati, il 110% può trovare applicazione sugli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici eseguiti congiuntamente ad essi, in quanto il co. 10 dell'art. 119 non prevede la disapplicazione del co. 8.

5. Spese agevolate

Danno titolo a fruire del super-bonus al 110% tutte le spese riconducibili agli interventi agevolati che sono state sostenute nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021, per la parte di esse che rimane effettivamente a carico del soggetto che le sostiene.

Criterio di imputazione temporale delle spese

Per i soggetti beneficiari che sostengono le spese al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, rileva il principio di cassa.

Rileva pertanto la **data dell'effettivo pagamento**, a prescindere dalla data di avvio e ultimazione degli interventi (che possono anche essere iniziati prima del 1° luglio 2020 e/o concludersi successivamente al 31 dicembre 2021).

Nel caso in cui le **spese** vengano **pagate attraverso il condominio** (nel senso che il singolo condomino effettua i propri pagamenti al condominio ed è quest'ultimo a pagare l'impresa che effettua i lavori), **rileva il pagamento effettuato dal condominio all'impresa**.

In altre parole, applicando al super-bonus al 110% quanto esemplificato dalla circ. Agenzia Entrate 14.2.2020 n. 2 (§ 3) con riguardo al "bonus facciate", nel caso di pagamento effettuato dal condominio all'impresa prima del 1° luglio 2020, le rate versate dal singolo condomino al condominio tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021 non danno diritto al super-bonus al 110%; di contro, nel caso di pagamento effettuato dal condominio all'impresa nel periodo tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre

2021, le rate versate dal singolo condomino al condominio rilevano ai fini del super-bonus anche se versate prima del 1° luglio 2020 o dopo il 31 dicembre 2021.

Per i soggetti beneficiari che sostengono le spese nell'esercizio di attività di impresa, rileva invece il principio di competenza economica.

Rilevano pertanto le spese da imputare al **periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021** (indipendentemente dalla data di avvio e conclusione degli interventi e della data dei pagamenti), secondo le regole generali di competenza fiscale previste dall'art. 109 del TUIR, applicabile a tutte le categorie di spesa rientranti nell'agevolazione.

A tale proposito, con riguardo al c.d. "bonus facciate", la circ. Agenzia Entrate 14.2.2020 n. 2 (§ 4.2) ha chiarito che:

- il riferimento alla regola generale di cui all'art. 109 del TUIR vale a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito;
- tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della procedura di fruizione della stessa (che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito di impresa), non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio secondo principi contabili internazionali e per i soggetti diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. che redigono il bilancio secondo le disposizioni del codice civile.

Spese incluse nel novero di quelle agevolate

Tra le spese ammesse rientrano tutte quelle strettamente connesse alla realizzazione degli interventi agevolati, ivi comprese quelle sostenute per l'acquisto dei materiali, la progettazione e le altre prestazioni professionali connesse, comunque richieste dal tipo di lavori (quali ad esempio l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, il rilascio dell'attestato di prestazione energetica).

Il co. 15 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce espressamente che rientrano nel novero delle spese riconosciute ai fini del super-bonus al 110% anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni richieste dai co. 3 e 13, nonché per il rilascio del visto di conformità di cui al co. 11.

6. Utilizzo del super-bonus al 110%

Il super-bonus al 110% costituisce una detrazione IRPEF/IRES che può essere utilizzata a scampo dell'imposta lorda in **5 quote annuali di pari importo**.

In alternativa all'utilizzo della detrazione IRPEF/IRES a scampo della relativa imposta in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sostenimento delle spese e di quelle successive, il beneficiario del super-bonus al 110% può **optare per la cessione del credito**

corrispondente alla detrazione, oppure per l'applicazione dello sconto in fattura da parte del fornitore che gli addebita le spese, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020.

Orizzonte temporale di utilizzo

Il frazionamento su un orizzonte temporale di 5 anni è espressamente previsto:

- dal co. 1 dell'art. 119 con riguardo agli interventi "principali" di efficientamento energetico;
- dal co. 5 dell'art. 119 con riguardo agli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi;
- dal co. 8 dell'art. 119 con riguardo agli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici.

Il co. 4 dell'art. 119 nulla dispone a riguardo, relativamente agli interventi di miglioramento anti-sismico, ma l'orizzonte temporale di frazionamento in 5 anni è in questo caso previsto direttamente dalla disciplina "ordinaria" del bonus recata, per questo tipo di interventi, dall'art. 16 co. da 1-*bis* a 1-*septies* del DL 63/2013.

Restano fuori soltanto **gli interventi "subordinati" di efficientamento energetico**, per i quali il co. 2 dell'art. 119 dispone solo l'applicazione della percentuale del 110% di cui al precedente co. 1, ma non anche dell'orizzonte temporale di recupero della detrazione ivi previsto, ragione per cui pare corretto ritenere che, limitatamente al super-bonus al 110% che trova il proprio presupposto in spese relative a interventi di efficientamento energetico diversi da quelli "principali" di cui al co. 1, l'orizzonte temporale di recupero della detrazione resta quello dei **10 anni** (sempre in quote di pari importo) stabilito dal co. 3 dell'art. 14 del DL 63/2013.

Condizioni per l'opzione di cessione o di sconto in fattura

In alternativa all'utilizzo della detrazione IRPEF/IRES a scemputo della relativa imposta in sede di dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di sostenimento delle spese e di quelle successive, il beneficiario del super-bonus al 110% può optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione, oppure per l'applicazione dello sconto in fattura da parte del fornitore che gli addebita le spese, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020 (si veda il successivo § 7).

L'opzione è esercitata mediante comunicazione all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, con le modalità che saranno stabilite da apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate da adottare entro il 19 giugno 2020 (co. 12 dell'art. 119).

Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'art. 121 del DL 34/2020, è necessaria la seguente documentazione (co. 11 e 13 dell'art. 119):

- **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al super-bonus al 110%, rilasciato ai sensi dell'art. 35 del DLgs. 241/97

dai **soggetti indicati nelle lett. a) e b) dell'art. 3 co. 3 del DPR 322/98 e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei CAF**, di cui all'art. 32 del DLgs. 241/97;

- per gli interventi "principali" e "subordinati" di efficientamento energetico, di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119, **asseverazione (rilasciata da tecnici abilitati)** del rispetto dei requisiti previsti dai decreti emanati in forza del co. 3-*ter* dell'art. 14 del DL 63/2013 e della corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati (una copia dell'asseverazione deve essere trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'ENEA, con modalità che saranno definite con decreto del MISE da emanare entro il 19 giugno 2020);
- per gli interventi di miglioramento antisismico, di cui al co. 4 dell'art. 119, **asseverazione (rilasciata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione lavori delle strutture e collaudo statico secondo le rispettive competenze professionali, iscritti ai relativi Ordini o Collegi professionali di appartenenza)** dell'efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico, nonché della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

I tecnici che rilasciano le predette attestazioni e asseverazioni (co. 14 dell'art. 119):

- sono tenuti a stipulare una **polizza assicurativa** della responsabilità civile con un **massimale** adeguato (in ragione del numero delle attestazioni e asseverazioni rilasciate e degli importi relativi agli interventi oggetto delle predette attestazioni e asseverazioni) che **non** può comunque essere **inferiore a 500.000 euro**;
- e, in caso di rilascio di attestazioni e asseverazioni infedeli, ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, sono soggetti a una **sanzione amministrativa pecuniaria da 2.000 a 15.000 euro** per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa.

La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta altresì la decadenza dal beneficio, ma **l'organo addetto al controllo sull'osservanza della presente disposizione** è individuato dal co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020 nel **Ministero dello sviluppo economico**.

Semberebbe dunque doversi concludere che, rispetto alle attestazioni e asseverazioni di cui al co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, l'Agenzia delle Entrate possa al più procedere a un controllo di regolarità formale, ma debba rimettersi a una valutazione del Ministero dello sviluppo economico per quel che attiene una valutazione di merito sul loro contenuto.

7. Opzione "generalizzata" per la cessione della detrazione o lo sconto in fattura

L'art. 121 del DL 34/2020 prevede una facoltà "generalizzata", per tutte le detrazioni IRPEF/IRES spettanti a fronte di spese sostenute nel 2020 e nel 2021 in ambito edilizio, di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per una delle due alternative seguenti:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino ad un importo massimo pari al corrispettivo medesimo, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta;
- per la trasformazione del corrispondente importo in credito di imposta.

In entrambi i casi, il credito di imposta può essere ceduto a terzi (nel primo caso dal fornitore, nel secondo direttamente dal beneficiario che ha sostenuto le spese), **ivi compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari** (co. 1 dell'art. 121).

Le modalità attuative della disciplina, comprese quelle relative all'esercizio in via telematica delle opzioni, saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, da adottare entro il 19 giugno 2020 (co. 7 dell'art. 121).

Detrazioni IRPEF/IRES "edili" trasformabili

Le detrazioni IRPEF/IRES che possono essere trasformate in credito di imposta cedibile, oppure in sconto sul corrispettivo che in capo al fornitore diventa credito di imposta cedibile, sono (co. 2 dell'art. 121):

- le **detrazioni IRPEF spettanti a fronte di interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui alle lett. a) e b) dell'art. 16-bis co. 1 del TUIR**, ossia:
 - interventi di "manutenzione ordinaria", "manutenzione straordinaria", "restauro e risanamento conservativo" e "ristrutturazione edilizia" su parti comuni di edifici condominiali residenziali;
 - interventi di "manutenzione straordinaria", "restauro e risanamento conservativo" e "ristrutturazione edilizia" su singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurale, e sulle loro pertinenze;
- **interventi di efficienza energetica** di cui all'art. 14 del DL 63/2013, ivi compresi quelli che possono beneficiare del super-bonus al 110% ai sensi dei co. 1 e 2 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- **interventi di miglioramento antisismico** di cui all'art. 16 co. da 1-*bis* a 1-*septies* del DL 63/2020, anche nella versione super-bonus al 110% prevista dal co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- **interventi di recupero o restauro della facciata**, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, che beneficiano del c.d. "bonus facciate" di cui all'art. 1 co. 219 della L. 160/2019;
- **interventi di installazione di impianti fotovoltaici** di cui all'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR, ivi compresi quelli che possono beneficiare del super-bonus al 110% ai sensi dei co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- **interventi di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici** di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013, anche nella versione super-bonus al 110% prevista dal co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020.

In pratica, relativamente alle spese sostenute nel 2020 e nel 2021, restano escluse dalla facoltà di

trasformazione "diretta" o "indiretta" in credito di imposta cedibile a terzi soltanto le detrazioni "edili" riconducibili alle lett. c), d), e), f) g) e l) del co. 1 dell'art. 16-*bis* del TUIR.

Utilizzo del credito di imposta

Il credito di imposta risultante dalla trasformazione "diretta" o "indiretta" della detrazione IRPEF/IRES "edilizia" è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, senza applicazione dei limiti di compensazione di cui all'art. 34 della L. 388/2000 e all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007, con la stessa ripartizione in quote annuali (5 o 10) con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione, fermo restando che la quota non utilizzata nell'anno non può essere chiesta a rimborso, ma può essere usufruita negli anni successivi (co. 3 dell'art. 121).

Controlli e sanzioni

Nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo, l'Agenzia delle Entrate procede alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta, selezionando le posizioni da assoggettare a controllo sulla base di criteri selettivi e tenendo conto della capacità operativa degli uffici.

Ai fini del controllo, il co. 4 dell'art. 121 del DL 34/2020 stabilisce che *"si applicano, nei confronti dei soggetti di cui al comma 1, le attribuzioni e i poteri previsti"* dagli artt. 31 e ss. del DPR 600/73.

I **termini di decadenza per l'azione di controllo** sono quelli di cui all'art. 43 del DPR 600/73 e all'art. 27 co. da 16 a 20 dell'art. 27 del DL 185/2008.

L'art. 43 del DPR 600/73 fissa, quale termine a pena di decadenza, il **31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione** (31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, in caso di omessa presentazione o di presentazione di dichiarazione nulla).

L'art. 27 co. 16 del DL 185/2008 fissa, quale termine di decadenza, il **31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo in compensazione di un credito inesistente**.

A tale proposito, giova ricordare che, ai sensi dell'art. 13 co. 5 secondo periodo del DLgs. 471/97, *"si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli"* di "liquidazione" o "controllo formale" delle dichiarazioni, di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 600/73 e all'art. 54-*bis* del DPR 633/72.

Qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione di imposta, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante, maggiorato degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'art. 20 del DPR 602/73 e delle sanzioni di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 (30%, salvo applicazione della sanzione dal 100% al 200% nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti).

Responsabilità

Il soggetto responsabile, nei cui confronti è effettuato il recupero dell'importo della detrazione non spettante e nei cui confronti sono comminati i relativi interessi di ritardata iscrizione a ruolo e le relative sanzioni, è il **beneficiario "originario" della detrazione** direttamente o indirettamente trasformata in credito di imposta.

I **fornitori** che praticano lo sconto sul corrispettivo e i **cessionari** del credito di imposta rispondono **solo per l'eventuale utilizzo del credito di imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto** (co. 4 secondo periodo dell'art. 121).

Tuttavia, in presenza di un **concorso nella violazione** consistente nella "generazione" di una detrazione priva dei requisiti necessari per la sua effettiva spettanza, il fornitore che ha applicato lo sconto e i cessionari del credito di imposta sono responsabili in solido con il beneficiario "originario" della detrazione sia per l'ammontare della stessa che deve essere restituito, sia per i relativi interessi e le relative sanzioni.