



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

I chiarimenti dell'Agencia delle Entrate in materia di superbonus

(Circolare n. 11 del 1° luglio 2022)

Indice

1. Premessa	3
2. Finestra temporale agevolata	3
3. Ambito soggettivo	7
3.1. Condomini	8
3.2. Persone fisiche "private"	10
3.3. Altri soggetti ammessi	14
3.4. Detentori degli immobili	20
4. Immobili oggetto degli interventi	22
4.1. Edificio esistente	23
4.2. Requisito della residenzialità	25
4.3. Immobili esclusi a priori	28
4.4. Immobili ad uso promiscuo	28
4.5. Immobili vincolati	30
4.6. Edifici interi e singole unità immobiliari	32

1. Premessa

Con la corposa circ. 23.6.2022 n. 23, l'Agenda delle Entrate ha fornito numerosi chiarimenti, in parte nuovi e in parte "riordinando per materia" risposte rese in occasione di istanze di interpello presentate dai contribuenti, con riguardo alla disciplina:

- del superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020;
- del nuovo bonus per il superamento delle barriere architettoniche, di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020;
- delle opzioni di sconto sul corrispettivo e di cessione dei crediti di imposta, di cui all'art. 121 del DL 34/2020.

In particolare, relativamente alla disciplina del superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, i principali chiarimenti hanno riguardato i seguenti ambiti:

- temporale (si veda il successivo § 2);
- soggettivo (si veda il successivo § 3);
- oggettivo (si veda il successivo § 4).

2. Finestra temporale agevolata

Ai sensi dell'art. 119 co. 1 e 4 del DL 34/2020, per poter rientrare nella disciplina del superbonus, le spese relative agli interventi agevolati ivi previsti devono essere *"sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022"*.

Gli interventi agevolati previsti dai co. 1 e 4 sono quelli di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico che consentono di "trainare" nel superbonus anche gli interventi di efficienza energetica, di eliminazione delle barriere architettoniche, di installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo integrati e di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, di cui, rispettivamente, ai co. 2, 5-7 e 8 dell'art. 119, a condizione che tali interventi siano effettuati congiuntamente a quelli "trainanti".

Conseguentemente, data la condizione di effettuazione congiunta, la finestra temporale di cui ai co. 1 e 4, che va *"dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022"*, vale anche per le spese relative agli interventi "trainati" di cui ai predetti co. 2, 5-7 e 8 dell'art. 119.

Tuttavia, i co. 3-bis e 8-bis dell'art. 119 prevedono un termine finale della finestra temporale agevolata più ampio di quello "base" del 30.6.2022, con riguardo alle spese sostenute per interventi agevolati da specifiche categorie di soggetti, tra quelli che possono essere beneficiari del superbonus ai sensi del co. 9 dell'art. 119.

In particolare, il co. 3-bis stabilisce che il superbonus si applica anche alle spese sostenute sino al 30.6.2023 *"per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera c) e dalle cooperative di cui al comma 9, lettera d)"* con riguardo alle *"disposizioni dei commi da 1 a 3"*.

Il co. 8-*bis* dell'art. 119, come da ultimo modificato dalla L. 234/2021 (legge di bilancio per il 2022), stabilisce invece che il superbonus si applica anche alle spese sostenute:

- entro il 31.12.2025, *"per gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e dai soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio"*;
- entro il 31.12.2023, *"per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera c), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio, e dalle cooperative di cui al comma 9, lettera d), per i quali alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo"*;
- entro il 31.12.2022, *"per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), ... a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo"*.

Il co. 8-*quater* dell'art. 119 del DL 34/2020 fugava ogni residuo dubbio circa il fatto che i più ampi termini previsti dal co. 8-*bis* valgono non soltanto con riguardo alle spese sostenute per gli interventi "trainanti" di cui ai co. 1 e 4 primo periodo dell'art. 119, bensì con riguardo alle spese sostenute per tutte le tipologie di interventi "trainanti e "trainati" che possono beneficiare del superbonus, ossia anche per le spese sostenute per gli interventi di cui ai co. 2, 4 secondo periodo, 4-*bis*, 5, 6 e 8 dell'art. 119.

Per le spese sostenute sino al 31.12.2023, il superbonus, ove spettante, continua a spettare nella misura del 110%.

Per le spese sostenute nell'anno 2024 e nell'anno 2025, invece, il superbonus, ove spettante, si riduce alla misura, rispettivamente, del 70% e del 65%.

Ai sensi del co. 8-*ter* dell'art. 119, resta però al 110%, ove spettante, anche per le spese sostenute negli anni 2024 e 2025, qualora riferibili a interventi effettuati nei comuni colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dall'1.4.2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza.

Termine finale entro cui vanno sostenute le spese	
Condomini	31.12.2025 (110% solo fino al 31.12.2023)
Persone fisiche per interventi su parti comuni di edifici interamente posseduti	31.12.2025 (110% solo fino al 31.12.2023)
Persone fisiche per interventi "trainati" su singole unità immobiliari site nei condomini o negli edifici interamente posseduti le cui parti comuni sono oggetto di interventi agevolati	31.12.2025 (110% solo fino al 31.12.2023)
ONLUS, ODV e APS	31.12.2025 (110% solo fino al 31.12.2023)

Termine finale entro cui vanno sostenute le spese	
IACP ed enti equivalenti	30.6.2023 Ampliamento al 31.12.2023 se al 30.6.2023 gli interventi sono eseguiti per almeno il 60%.
Persone fisiche per interventi "trainati" su unità immobiliari site in edifici le cui parti comuni sono oggetto di interventi agevolati da parte di IACP ed enti equivalenti	30.6.2023 Ampliamento al 31.12.2023 se al 30.6.2023 gli interventi sono eseguiti per almeno il 60%.
Cooperative edilizie a proprietà indivisa	30.6.2023 Ampliamento al 31.12.2023 se al 30.6.2023 gli interventi sono eseguiti per almeno il 60%.
Persone fisiche per interventi su edifici unifamiliari, oppure su unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari, oppure su unità immobiliari site in edifici vincolati o soggetti a restrizioni edilizie	30.6.2022 Ampliamento al 31.12.2022 se al 30.9.2022 gli interventi sono eseguiti per almeno il 30%.
Casi diversi dai precedenti e sismabonus acquisti	30.6.2022

La FAQ 1, sul sito dell'ENEA tra le FAQ condivise con MISE e Agenzia delle Entrate con "Pubblicazione Ottobre 2020", sottolinea che il superbonus al 110% può trovare applicazione per le spese sostenute nella finestra temporale agevolata anche con riguardo ad interventi avviati prima dell'1.7.2020, purché risultino rispettati tutti i requisiti previsti dall'art. 119 del DL 34/2020 (che, per gli interventi di efficienza energetica, implicano, tra gli altri, il rilascio di una Attestazione di Prestazione Energetica relativa alla situazione dell'edificio anche *ante* intervento, oltre che *post*).

Giova peraltro sottolineare che l'art. 5 co. 3 del DM 6.8.2020 "Asseverazioni" prevede espressamente che tutte le asseverazioni relative a interventi avviati prima dell'1.7.2020 debbano essere incluse nel piano di controlli documentali o *in situ* che deve essere elaborato dall'ENEA.

Come confermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 4), il momento di sostenimento della spesa va individuato:

- in base al principio di cassa (ossia in base alla data in cui si verifica il pagamento), se le spese sono sostenute da un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa;
- in base al principio di competenza, se le spese sono sostenute da un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa (ivi compreso il caso in cui tale soggetto determini il reddito di impresa sulla base del regime "improntato al principio di cassa", di cui all'art. 66 del TUIR).

Per quanto riguarda i casi in cui viene previsto un termine finale della finestra temporale agevolata più esteso, ma subordinatamente al raggiungimento di una determinata percentuale di completamento dell'intervento complessivo entro una determinata data precedente, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.11.2021 n. 791 ha chiarito che la verifica del requisito del superamento della richiesta percentuale di completamento dell'intervento complessivo va effettuata avendo riguardo all'intero

intervento (ivi comprese quindi le spese agevolate con *bonus* edilizi diversi dal superbonus e finanche le spese non agevolabili da alcun *bonus* edilizio) e non soltanto alla sua parte che rientra nell'ambito di applicazione del superbonus.

Una delle FAQ Agenzia delle Entrate 3.2.2022 ha confermato la validità di tale impostazione *"anche con riferimento alle nuove disposizioni contenute nel citato comma 8-bis dell'articolo 119 del decreto Rilancio, come sostituito dalla legge di bilancio 2022"*, la quale, peraltro, risulta ora esplicitata a livello normativo a seguito delle modifiche introdotte al secondo periodo del co. 8-bis a cura dell'art. 14 co. 1 lett. a) del DL 50/2022.

Giova peraltro sottolineare che, laddove l'estensione del termine finale della finestra temporale agevolata sia subordinata al raggiungimento di una determinata percentuale di completamento dell'intervento complessivo entro una determinata data precedente, rimangono validi gli ordinari principi in materia di rilevanza del momento di sostenimento delle spese e irrilevanza del momento di avvio e/o ultimazione dell'intervento.

Nel caso, ad esempio, degli interventi effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari o unità "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari, il fatto che il co. 8-bis dell'art. 119 del DL 34/2020 subordini l'estensione del superbonus *"anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022"* alla *"condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo"* non incide minimamente sul fatto che, per le spese sostenute entro il termine finale "base" del 30.6.2022, il superbonus spetta anche se, a tale data, i lavori non solo non abbiano ancora raggiunto *"almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo"*, ma anche se non dovessero raggiungerlo entro il 30.9.2022 e pure se dovessero essere ultimati dopo il 31.12.2022.

Per le persone fisiche "private" e gli altri soggetti, che individuano il momento di sostenimento delle spese "per cassa", quanto precede implica che il pagamento di acconti entro il 30.6.2022 garantisce la spettanza del beneficio a prescindere dallo stato di avanzamento degli interventi agevolati al 30.9.2022 e a prescindere dal fatto che tali interventi agevolati siano ultimati entro il 31.12.2022.

Sul punto, va però evidenziato che, in risposta alla interrogazione parlamentare n. 5-08270 del 21 giugno 2022 in Commissione Finanze alla Camera, il MEF ha fornito una diversa interpretazione, affermando che *"in relazione alla possibilità per i proprietari di 'villette unifamiliari' – che non sono certi di poter concludere il 30 per cento dei lavori entro il 30 settembre 2022 – di usufruire comunque dell'agevolazione del 110 per cento anche solo versando le somme relative agli interventi previsti entro il 30 giugno 2022, si osserva che, in considerazione della formulazione della norma [il co. 8-bis dell'art. 119], non è sufficiente, come prospettato dagli Onorevoli interroganti, il pagamento dell'importo corrispondente al 30 per cento dei lavori, se lo stesso non corrisponde allo stato effettivo degli interventi, ma è necessaria la realizzazione di almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, atteso che la norma fa espresso riferimento alla percentuale dei lavori effettuati"*.

3. Ambito soggettivo

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% sugli interventi previsti dai precedenti co. 1-8 può trovare applicazione soltanto se tali interventi sono effettuati da:

- condomini;
- persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'art. 10 del DLgs. 460/97;
- dalle organizzazioni di volontariato (OdV) iscritte nei registri di cui all'art. 6 della L. 266/91;
- dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'art. 7 della L. 383/2000;
- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche (Asd e Ssd) iscritte nel registro CONI istituito ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

I soggetti diversi da quelli espressamente contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 (come, ad esempio, le imprese individuali e le società) possono quindi ritrovarsi ad essere soggetti beneficiari del superbonus esclusivamente se e in quanto condomini, per la quota parte a loro carico delle spese sostenute per l'effettuazione da parte del condominio di interventi su parti comuni dell'edificio che, in ragione della tipologia di intervento e della tipologia di edificio, danno diritto a fruire del superbonus.

Ciò vale anche per le società semplici, ivi comprese quelle agricole, in quanto soggetti non contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, fermo restando che nulla osta al fatto che possano beneficiare del superbonus, relativamente alle spese sostenute, i soci, gli amministratori o altre persone fisiche che effettuano gli interventi sugli immobili della società semplice in qualità di detentori.

Naturalmente, per poter in concreto beneficiare del superbonus, i soggetti che sostengono le spese per gli interventi agevolati devono essere possessori o detentori degli immobili oggetto degli interventi e devono soddisfare la condizione di titolarità di redditi imponibili in Italia.

Quando però le spese per gli interventi agevolabili con il superbonus vengono sostenute dal detentore dell'immobile, anziché dal possessore, la prassi dell'Agenzia delle Entrate, pur ammettendo in linea generale l'applicabilità del superbonus anche alle spese sostenute dal detentore, pone alcuni distinguo con riguardo ai casi in cui le unità detenute siano ubicate in edifici interamente posseduti da soggetti non compresi tra quelli di cui al co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, nonché ai casi in cui il detentore

persona fisica sia socio della società commerciale che gli ha concesso in locazione o comodato l'unità immobiliare.

Limitatamente agli interventi c.d. "fotovoltaici", il co. 16-*ter* dell'art. 19 del DL 34/2020 ammette tuttavia una particolare forma di applicazione del superbonus al 110%, con riguardo agli interventi effettuati dalle c.d. "comunità energetiche rinnovabili".

3.1. Condomini

Ai sensi della lett. a) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020, la prima categoria di soggetti che possono effettuare gli interventi agevolati, di cui ai precedenti co. 1-8 dell'art. 119, beneficiando del superbonus, sono i condomini.

Ai sensi del primo periodo del co. 8-*bis* dell'art. 119, gli interventi agevolati, che vengono effettuati da condomini, beneficiano del superbonus:

- nella misura del 110%, per le spese sostenute (a decorrere dall'1.7.2020) sino al 31.12.2023;
- nella misura del 70%, per le spese sostenute nell'anno 2024;
- nella misura del 65%, per le spese sostenute nell'anno 2025.

La peculiarità dei condomini è che non sono essi stessi i soggetti beneficiari dell'agevolazione, la quale spetta individualmente ai singoli condòmini che partecipano alla proprietà condominiale dei beni su cui gli interventi sono effettuati, ciascuno per la parte della spesa complessiva che rimane a suo carico, in base ai criteri di ripartizione millesimale o ai diversi criteri di ripartizione convenuti ai sensi dell'art. 1123 c.c..

La soggettività giuridica del condominio (tale per cui si può parlare di intervento effettuato da un condominio) sussiste ogni qual volta sulle parti comuni di un edificio (o sulle parti comuni a più edifici) si instaura una proprietà di tipo condominiale, in dipendenza della riconducibilità delle unità immobiliari che compongono l'edificio (o degli edifici che condividono parti comuni) ad almeno due proprietari diversi.

In presenza del predetto presupposto, la sussistenza giuridica del condominio è "automatica" e prescinde dalla sua formalizzazione mediante la nomina di un amministratore di condominio, la cui obbligatorietà è prevista dalla legge solo in presenza di un numero di condòmini superiore a otto.

Nel caso di condomini formati da un numero di condòmini tra due e otto, relativamente ai quali non si è proceduti su base volontaria alla "formalizzazione" del condominio con la nomina dell'amministratore, si parla di "condomini minimi".

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"se il proprietario di un intero edificio composto da più unità distintamente accatastate dona al figlio una delle unità abitative prima dell'inizio dei lavori, si costituisce un condominio e di conseguenza si può accedere al superbonus per gli interventi sulle parti comuni"* (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 4.4.6)

Irrilevanza della natura soggettiva del singolo condomino

Una volta che è soddisfatta la condizione della soggettività condominiale, in relazione agli interventi effettuati sulle parti comuni, la natura soggettiva del singolo condomino, che beneficia in quanto tale dell'agevolazione per la parte di spese complessive poste a suo carico, è irrilevante; nel senso che la detrazione spetta a tutti i singoli condòmini, che sostengono le relative spese, a prescindere dalla loro natura giuridica e quindi a prescindere dal fatto che siano persone fisiche o meno e a prescindere dalla tipologia della singola unità immobiliare (abitazione, ufficio, negozio, ecc.).

Una conferma è contenuta nella circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2). Secondo la medesima circolare, tuttavia, se l'edificio non è a prevalente destinazione residenziale, il superbonus al 110% non spetta ai condomini che possiedono unità immobiliari non abitative.

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

Interventi su parti comuni "non condominiali"

Il mancato soddisfacimento della condizione della soggettività condominiale, in termini di proprietà delle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, non preclude a priori la spettanza del superbonus al 110% sulle spese sostenute per l'effettuazione di interventi agevolati su tali parti comuni, ma rende necessario che risulti integrato uno degli altri presupposti soggettivi contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020.

A tale proposito, si può distinguere a seconda che i proprietari (o i comproprietari *pro indiviso*) di un intero edificio composto da più unità immobiliari siano:

- persone fisiche che possiedono l'edificio al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione;
- altri soggetti compresi tra quelli contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Persone fisiche "private"

Se i proprietari (o i comproprietari *pro indiviso*) di interi edifici composti da più unità immobiliari sono persone fisiche, gli interventi agevolati effettuati su parti comuni di quegli edifici possono beneficiare del superbonus al 110% solo nei limiti in cui risultino rispettate le condizioni poste dalla lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, perché la successiva lett. b) richiama i soli interventi effettuati da persone fisiche "*su unità immobiliari*" e non può dunque rilevare nel caso di interventi effettuati invece su parti comuni.

La lett. a), come modificata dalla lett. n) dell'art. 1 co. 66 della L. 178/2020, comprende nell'ambito di applicazione del superbonus al 110% gli interventi agevolati effettuati "*dalle persone fisiche, al di fuori*

dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche'.

Ne consegue che, se l'edificio interamente posseduto da un'unica persona fisica, o da più persone fisiche in comproprietà *pro indiviso*, è composto da 5 o più unità immobiliari distintamente accatastate, le spese sostenute per gli interventi agevolati effettuati sulle sue parti comuni non possono beneficiare del superbonus al 110%.

Altri soggetti compresi nel co. 9 dell'art. 119

Se il proprietario che possiede (o i comproprietari che possiedono) per intero l'edificio "oggettivamente" (ma non "soggettivamente") condominiale è uno di quelli contemplati nelle lett. c), d) e d-*bis*) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, gli interventi sulle parti comuni dell'edificio possono rientrare nel superbonus al 110%.

Quanto precede è stato espressamente confermato, seppur con riguardo al caso specifico di una ONLUS, dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 25.6.2021 n. 448.

3.2. Persone fisiche "private"

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il "superbonus al 110%" si applica sugli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su:

- *"edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà"* (lett. a);
- *"unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10"* (lett. b).

Il successivo co. 10 stabilisce che le persone fisiche "private", di cui alle lett. a) e b) del co. 9, *"possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio"*.

Ai sensi del primo periodo del co. 8-*bis* dell'art. 119, gli interventi agevolati, che vengono effettuati da persone fisiche su parti comuni di edifici interamente posseduti, purché composti da massimo quattro unità immobiliari, beneficiano del superbonus:

- nella misura del 110%, per le spese sostenute (a decorrere dall'1.7.2020) sino al 31.12.2023;
- nella misura del 70%, per le spese sostenute nell'anno 2024;
- nella misura del 65%, per le spese sostenute nell'anno 2025.

Sempre ai sensi del primo periodo del co. 8-*bis*, il medesimo orizzonte temporale (e il medesimo *decalage* della percentuale di detrazione) si applica agli interventi ("trainati") che vengono effettuati da persone fisiche su singole unità immobiliari site in edifici le cui parti comuni sono a loro volta

oggetto di interventi agevolati ("trainanti") a cura del condominio o della medesima persona fisica che possiede interamente l'edificio.

Quando invece gli interventi ("trainati") vengono effettuati da persone fisiche su singole unità immobiliari site in edifici le cui parti comuni sono a loro volta oggetto di interventi agevolati ("trainanti") a cura dello IACP o "ente equivalente" di cui alla lett. c) del co. 9 dell'art. 119, il superbonus può trovare applicazione soltanto sulle spese sostenute sino al 31.12.2023 e comunque a condizione che, entro il 30.6.2023, siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo (terzo periodo del co. 8-*bis* dell'art. 119).

Infine, quando gli interventi vengono effettuati da persone fisiche su singole unità immobiliari, senza il "traino" di interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio (come può avvenire nel caso di interventi su edifici unifamiliari, oppure su singole unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari, o su singole unità immobiliari site in edifici soggetti a vincoli o restrizioni edilizie), il superbonus può trovare applicazione soltanto sulle spese sostenute sino al 31.12.2022 e comunque a condizione che, entro il 30.6.2022, siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo (secondo periodo del co. 8-*bis* dell'art. 119).

Esclusione della sfera imprenditoriale o professionale

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

L'esclusione che precede vale anche con riguardo agli immobili rurali "strumentali" necessari allo svolgimento dell'attività agricola, ma non comprende i fabbricati rurali ad uso abitativo, i quali possono dunque essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus al 110%.

Giova sottolineare che, secondo quanto affermato dalla circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1), "*il superbonus non spetta al proprietario persona fisica di un immobile 'residenziale' affittato ad una società che lo utilizza per la propria attività*".

Interventi su "edifici composti da più unità" e su "singole unità immobiliari"

A seguito delle modifiche introdotte all'art. 119 del DL 34/2020 dall'art. 1 co. 66 lett. n) della L. 178/2020, la disciplina del superbonus al 110% può trovare applicazione sugli interventi agevolati effettuati dalle persone fisiche:

- "*su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche*" (co. 9 lett. a);

- *“su unità immobiliari”* (co. 9 lett. b).

Gli interventi di cui alla lett. a) del co. 9 sono quelli che riguardano le parti comuni degli *“edifici composti da due a quattro unità immobiliari”*.

Gli interventi di cui alla lett. b) del co. 9 sono invece quelli che riguardano singole unità immobiliari, intendendosi per tali sia quelle che coincidono con l’edificio (c.d. *“edifici unifamiliari”*), sia quelle site in edifici composti da più unità immobiliari.

La possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, è dunque limitata ai casi in cui:

- dal punto di vista oggettivo, l’edificio risulti composto da un numero massimo di quattro unità immobiliari;
- dal punto di vista soggettivo, l’edificio risulti posseduto da un unico proprietario persona fisica o da più comproprietari persone fisiche.

In mancanza di uno o di entrambi questi presupposti, la possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, rimane preclusa.

Le risposte a interpello Agenzia delle Entrate 13.4.2021 n. 242 e 7.7.2021 nn. 461 e 464 hanno chiarito che il limite di quattro unità immobiliari distintamente accatastate vada calcolato senza tenere conto delle unità immobiliari che hanno destinazione meramente pertinenziale a quelle principali.

Ciò risulta coerente a quanto a suo tempo affermato dalla ris. Agenzia delle Entrate 12.7.2007 n. 167 (§ 2) in ordine al fatto che, in relazione ad un edificio composto da un’unica unità immobiliare a destinazione abitativa e da altre unità immobiliari separatamente accatastate, ma aventi natura pertinenziale dell’unica unità *“principale”*, non è possibile parlare di *“parti comuni”* dell’edificio (che si configura pertanto quale *“edificio unifamiliare”*).

Nelle more delle novità introdotte dall’art. 1 co. 66 lett. n) della L. 178/2020, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 10.9.2020 n. 329 aveva affermato l’inapplicabilità del superbonus al 110% con riguardo agli interventi effettuati su un edificio composto da 5 unità immobiliari (tre appartamenti, un magazzino e un garage) interamente posseduto, in comproprietà, da due coniugi e propri figli minori.

Questa risposta dell’Agenzia delle Entrate aveva confermato, sulla base del quadro normativo all’epoca vigente, che gli interventi effettuati da persone fisiche su parti comuni di edifici, sulle quali non insiste una proprietà di tipo condominiale, erano esclusi a priori dall’ambito di applicazione del superbonus (esclusione che, come evidenziato, persiste tutt’ora ove l’edificio risulti composto da cinque o più unità immobiliari).

Alla luce delle novità introdotte dall’art. 1 co. 66 lett. n) della L. 178/2020 e tenuto conto delle considerazioni svolte in ordine alla irrilevanza delle unità immobiliari meramente pertinenziali ai fini del

computo del tetto massimo di quattro unità immobiliari, di cui alla lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, è evidente che le conclusioni cui perviene la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 10.9.2020 n. 329 vanno aggiornate nel senso di ritenere potenzialmente applicabile il superbonus al 110%, in quanto oggetto dell'istanza è un edificio composto da tre unità immobiliari "principali", più due unità pertinenziali.

L'esclusione persisterebbe infatti solo laddove, contrariamente a quanto pare invece corretto, si argomentasse a favore del conteggio delle unità immobiliari meramente pertinenziali nel limite di quattro unità immobiliari, di cui alla lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Limitazione ad un numero massimo di due unità immobiliari

La possibilità per le persone fisiche di effettuare gli interventi agevolati nella versione superbonus al 110% su unità immobiliari che non costituiscono beni relativi all'impresa individuale o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, sussiste *"salvo quanto previsto al comma 10"*, il quale dispone che *"le persone fisiche di cui al comma 9, lettere a) e b), possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio"*.

Sul punto, prima delle modifiche all'art. 119 del DL 34/2020 introdotte dall'art. 1 co. 66 della L. 178/2020, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2) si era limitata a ribadire che *"I contribuenti persone fisiche possono beneficiare del Superbonus relativamente alle spese sostenute per interventi realizzati su massimo due unità immobiliari. Tale limitazione non si applica, invece, alle spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio"*.

Quanto precede dovrebbe significare che:

- gli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, su edifici unifamiliari e unità immobiliari di edifici plurifamiliari o condominiali, possono fruire del superbonus al 110% per gli interventi *"di cui ai commi da 1 a 3"* nel limite di 2 unità immobiliari, ivi compreso il caso in cui gli interventi sulle unità immobiliari avvengano in un contesto di edificio *"interamente posseduto"* su cui la persona fisica effettua anche interventi in relazione alle parti comuni;
- gli interventi agevolati effettuati da condomini su parti comuni di edifici plurifamiliari o condominiali, danno titolo al singolo proprietario o detentore persona fisica di fruire del superbonus sulla quota parte di spese da esso sostenute in base al riparto effettuato dal condominio, a prescindere dal numero di unità immobiliari possedute o detenute che indirettamente concorrono a detto riparto.

Nel caso, ad esempio, di una persona fisica che possiede un edificio unifamiliare e 3 unità immobiliari in un edificio condominiale, qualora la persona fisica fruisca del superbonus per interventi effettuati nel proprio edificio unifamiliare, può fruire del superbonus anche per gli interventi effettuati su al massimo una delle tre unità immobiliari possedute nell'edificio condominiale, fermo restando che,

qualora il condominio effettui interventi sulle parti comuni di quell'edificio, la persona fisica può fruire del superbonus per l'intero ammontare delle spese poste dal condominio a suo carico, ossia potendo considerare tutte e 3 le unità immobiliari possedute che concorrono a determinare la quota di spese a suo carico.

La risposta del MEF all'interrogazione parlamentare 15.9.2021 n. 5-06630 ha chiarito che la limitazione di due unità immobiliari, di cui al co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 *"non è correlata agli immobili oggetto degli interventi, bensì ai contribuenti interessati dall'agevolazione"*.

Se, ad esempio, due coniugi sono comproprietari di 4 unità immobiliari situate in un condominio, dovrebbe dunque essere possibile beneficiare (per gli interventi "trainati") del superbonus dalla moglie che ha interamente sostenuto le spese relative a 2 unità immobiliari e dal marito per le spese sostenute per le altre 2 unità.

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

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

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

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

3.3. Altri soggetti ammessi

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

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

IACP ed enti "equivalenti"

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

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

Ai sensi del co. 3-*bis* dell'art. 119, per gli interventi effettuati da questi soggetti *"le disposizioni dei commi 1 a 3 si applicano anche alle spese ... sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023"*.

La disposizione, in pratica, allunga dal 30.6.2022 al 30.6.2023 il termine finale "base" della finestra temporale agevolata con il superbonus, limitatamente agli interventi "trainanti" e "trainati" di efficienza energetica e a quelli "trainati" di eliminazione delle barriere architettoniche, effettuati da questi soggetti.

Tale disposizione appare però di fatto "superata" dai successivi co. 8-*bis* e 8-*quater* dell'art. 119, ai sensi dei quali, per tutti gli interventi di cui ai commi da 1 a 8 dell'art. 119 (non solo quindi quelli di cui ai commi da 1 a 3) effettuati da questi soggetti, *"compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio"*, il termine finale "base" della finestra temporale agevolata con il superbonus è allungato al 30.6.2023, peraltro con ulteriore prolungamento al 31.12.2023 se, alla data del 30.6.2023, siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

Per quanto attiene al primo dei due requisiti, *"la verifica dei profili soggettivi – che deve essere effettuata caso per caso – attiene all'applicazione della legislazione nazionale e regionale in materia di edilizia residenziale sociale nonché, per le società 'in house providing' della legislazione europea in materia e presuppone un'indagine di natura extra tributaria"*, la quale *"esula dalle competenze esercitabili dall'Agenzia delle Entrate in sede di trattazione delle istanze di interpello"* (circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23, § 1.2).

Sul punto, giova peraltro sottolineare che, nella risposta a interpello Agenzia delle Entrate 30.8.2021 n. 572, è stato affermato che, ai fini della fruibilità del superbonus, la qualifica soggettiva di ente avente le stesse finalità sociali degli IACP, istituito nella forma di società che risponde ai requisiti della legislazione europea in materia di "house providing", deve essere adeguatamente comprovata, mediante apposita documentazione, non bastando a tale fine una mera dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà da parte dell'ente medesimo.

Per quanto attiene al secondo dei due requisiti, il superbonus si applica con riferimento agli interventi realizzati su immobili:

- adibiti ad edilizia residenziale pubblica, essendo esclusi, invece, quelli adibiti a finalità diverse;
- di proprietà degli IACP comunque denominati o dagli 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.

Con riguardo agli immobili *"gestiti per conto"*, la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.2) ha chiarito che il superbonus non spetta se gli immobili sono gestiti per conto di soggetti diversi dai Comuni (come, ad esempio, le Province o altri enti locali), ma spetta se gli immobili sono gestiti per conto 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"*.

L'utilizzo da parte della lett. c) del co. 9 dell'art. 119 del generico termine "immobili" (*"interventi realizzati su immobil"*) induce a ritenere che gli interventi possano riguardare sia singole unità immobiliari che parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari interamente posseduti dai soggetti in questione.

Cooperative di abitazione a proprietà indivisa

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

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

L'utilizzo da parte della norma del generico termine "immobili" induce a ritenere che gli interventi possano riguardare sia singole unità immobiliari che parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari interamente posseduti dai soggetti in questione e assegnati in godimento ai propri soci.

In tal senso si pone anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 19.7.2021 n. 486, secondo la quale, in presenza di tutti i necessari requisiti, il superbonus al 110% spetta alla cooperativa sia con riferimento alle spese sostenute per gli interventi "trainanti" realizzati sulle parti comuni dell'edificio, sia con riferimento alle spese sostenute per interventi "trainati" realizzati sulle unità immobiliari assegnate ai soci.

Nel confermare tale impostazione, la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.3) ha chiarito che *"nel caso in cui la cooperativa sia proprietaria di un intero edificio ma solo una parte delle unità abitative di tale edificio sia assegnata in godimento ai propri soci mentre altre unità sono a disposizione di terzi non soci (ad esempio date in locazione), la stessa potrà fruire del superbonus per gli interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio, in presenza di ogni requisito, solo qualora la superficie complessiva delle predette unità immobiliari assegnate in godimento ai propri soci sia superiore al 50 per cento"*, fermo restando che rimane *"esclusa la possibilità di beneficiare del superbonus per le spese relative ad interventi 'trainati' realizzati sulle singole unità a disposizione di terzi"*.

Per le cooperative edilizie "a proprietà divisa" che assegnano invece gli immobili in proprietà ai soci, eventualmente riservandosi la proprietà di parti di essi, la possibilità di beneficiare del superbonus al 110% rimane subordinata al fatto che sulle parti comuni dell'edificio composto da più unità immobiliari sussista una proprietà di tipo condominiale e gli interventi vengano dunque effettuati, dal punto di vista soggettivo, dal condominio che insiste su di esse.

Nel particolare caso in cui una cooperativa edilizia "mista" assegni le unità immobiliari in proprietà ai soci (secondo la logica propria delle cooperative "a proprietà divisa"), ma si riservi la proprietà delle parti comuni dell'edificio (secondo la logica propria delle cooperative "a proprietà indivisa"), la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 3.2.2021 n. 83 ha affermato che il superbonus al 110% non può spettare per gli interventi realizzati dalla cooperativa sulle parti comuni dell'edificio, in quanto, da un lato, essa non rientra nel novero delle cooperative edilizie "a proprietà indivisa" che si limitano ad assegnare gli alloggi ai soci in godimento e, dall'altro, sulle parti comuni non risulta costituita quella proprietà condominiale che consentirebbe altrimenti di beneficiare del superbonus in quanto condominio.

Ai sensi del co. 3-*bis* dell'art. 119, per gli interventi effettuati da questi soggetti *"le disposizioni dei commi 1 a 3 si applicano anche alle spese ... sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023"*.

La disposizione, in pratica, allunga dal 30.6.2022 al 30.6.2023 il termine finale "base" della finestra temporale agevolata con il superbonus, limitatamente agli interventi "trainanti" e "trainati" di efficienza energetica e a quelli "trainati" di eliminazione delle barriere architettoniche, effettuati da questi soggetti.

Tale disposizione appare però di fatto "superata" da quella di cui ai successivi co. 8-*bis* e 8-*quater* dell'art. 119, ai sensi della quale, per tutti gli interventi di cui ai commi da 1 a 8 dell'art. 119 (non solo quindi quelli di cui ai commi da 1 a 3) effettuati da questi soggetti, il termine finale "base" della finestra temporale agevolata con il superbonus è allungato al 30.6.2023, peraltro con ulteriore prolungamento al 31.12.2023 se, alla data del 30.6.2023, siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

ONLUS e altri enti no profit

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

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

Giova peraltro sottolineare che la formulazione normativa di cui alla lett. d-*bis*) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020 risulta superata dalla Riforma del Terzo Settore, la quale sopprime la qualifica fiscale di

ONLUS e, pur confermando le qualifiche di ODV e APS, sostituisce con il RUNTS i c.d. "registri di settore" richiamati (all'epoca correttamente) dal DL 34/2020.

La circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.4) ha precisato che questi soggetti *"possono avvalersi del superbonus anche qualora abbiano acquisito la qualifica di 'enti del terzo settore' ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore)"*.

Tra questi soggetti rientrano anche le cooperative sociali di cui alla L. 8.11.91 n. 381 (nonché i consorzi di cui all'art. 8 della predetta L. 381/91 che abbiano la base sociale formata per il 100% da cooperative sociali), in quanto ONLUS "di diritto", ai sensi dell'art. 10 co. 8 del DLgs. 460/97.

Resta ben inteso che anche per questi soggetti la possibilità di beneficiare in concreto del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, rimane subordinata al fatto di essere titolari di redditi imponibili.

Ciò significa che una cooperativa sociale di produzione e lavoro, che rientra nelle ipotesi di esenzione delle imposte sui redditi di cui all'art. 11 del DPR 601/73, può beneficiare del superbonus 110%:

- se corrisponde retribuzioni per un importo inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, perché in questo caso l'esenzione prevista dall'art. 11 del DPR 601/73 è soltanto parziale;
- ove invece corrisponda retribuzioni per un importo inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quelli relativi alle materie prime e sussidiarie, solo se percepisce altri redditi, quali quelli di capitale assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, perché in questo caso l'esenzione prevista dall'art. 11 del DPR 601/73 è integrale.

Questi soggetti non incontrano limitazioni di tipo oggettivo e pertanto possono beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati su qualsivoglia immobile da essi posseduto o detenuto, ivi comprese le parti comuni di edifici interamente posseduti, composti da più unità immobiliari.

Le circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 2.1.1) e 23.6.2022 n. 23 (§ 1.4) hanno affermato che per questi soggetti non valgono i vincoli "interpretativi", da essa stessa posti, in ordine al fatto che gli interventi "trainanti" e "trainati", con superbonus al 110%, debbano avere per oggetto solo unità immobiliari residenziali o parti comuni di edifici residenziali, potendo dunque tali soggetti beneficiare del superbonus al 110% anche per interventi agevolati effettuati su unità immobiliari non residenziali o parti comuni di edifici non residenziali.

Resta ben inteso che a questi soggetti non si applica neppure il limite di due unità immobiliari previsto dal co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 con esclusivo riguardo alle persone fisiche, così come resta ben inteso che anche per questi soggetti restano esclusi gli interventi sugli immobili di cui al co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 (unità a destinazione abitativa classificate nelle categorie A/1, A/8 o A/9). Inoltre, quando questi soggetti effettuano interventi su immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, il co. 10-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede regole particolari di calcolo dei tetti

massimi di spese detraibili al 110%, purché risultino soddisfatti tutti gli ulteriori presupposti soggettivi e oggettivi ivi contemplati.

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.4) ha affermato che, ai fini della applicazione di tali regole particolari di calcolo dei tetti massimi di spese agevolate, rileva la destinazione d'uso (e la conseguente categoria di inquadramento catastale) risultante all'inizio dei lavori e non alla fine, tale per cui, ad esempio, un immobile accatastato nella categoria D/8, che al termine dei lavori rientra nella categoria catastale B/2, non potrebbe rientrare nell'ambito applicativo del co. 10-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020.

È appena il caso di sottolineare come questo chiarimento appaia incoerente rispetto a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con riguardo ad altri ambiti della disciplina del superbonus e degli altri bonus edilizi, relativamente ai quali ha sempre affermato che la situazione ante interventi rileva ai fini del calcolo del numero di unità immobiliari per cui possono essere moltiplicati i tetti di spesa per gli interventi agevolati sulle parti comuni, mentre, per quanto concerne la destinazione d'uso dell'immobile, ciò che rileva è quella risultante alla fine degli interventi.

Ai sensi dei co. 8-*bis* e 8-*quater* dell'art. 119, per tutti gli interventi di cui ai commi da 1 a 8 effettuati da questi soggetti, il termine finale della finestra temporale agevolata con il superbonus è allungato sino al 31.12.2025, con applicazione dell'agevolazione nella misura del 110% sulle spese sostenute sino al 31.12.2023, nella misura del 70% sulle spese sostenute nell'anno 2024 e nella misura del 65% sulle spese sostenute nel 2025.

Associazioni e società sportive dilettantistiche

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

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

Nel caso, ad esempio, di interventi di efficientamento energetico effettuati su un immobile adibito a palestra con relativi spogliatoi, il beneficio fiscale spetta per le sole spese relative alla parte adibita a spogliatoi.

Peraltro, va evidenziato che, se la parte di edificio adibita a spogliatoi non costituisce una autonoma unità immobiliare secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate il requisito del miglioramento di classe energetica di cui al co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020 deve risultare soddisfatto (mediante certificazione APE *ante* e *post* intervento) avendo riguardo all'intero edificio e non solamente alla sua parte adibita a spogliatoi.

Il termine finale della finestra temporale agevolata con il superbonus, per gli interventi effettuati da questi soggetti, è in ogni caso fermo a quello "base" del 30.6.2022, poiché, a differenza degli altri

soggetti di cui al co. 9 dell'art. 119, che possono beneficiare del superbonus, quelli di cui alla lett. e) del co. 9 non sono oggetto di alcuna disposizione di allungamento del termine finale.

3.4. Detentori degli immobili

Con riguardo alla generalità delle detrazioni "edilizie" vale il principio per cui le spese relative agli interventi agevolati possono dare luogo all'applicazione dei relativi incentivi non soltanto quando sono sostenute dal possessore dell'immobile, ma anche quando sono sostenute dal detentore, fermo restando che, in questo caso, deve essere acquisito il consenso scritto del possessore all'esecuzione degli interventi agevolati e la detenzione dell'immobile deve essere comprovata da un contratto di locazione o di comodato regolarmente registrato al momento di avvio dei lavori o, se antecedente, al momento di sostenimento delle relative spese.

Quanto precede trova espressa conferma nell'ambito della circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1), anche con specifico riguardo al superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, ma con alcune puntualizzazioni.

In particolare, premesso che il detentore dell'immobile, che sostiene le spese per gli interventi agevolati, può beneficiare del superbonus solo se è un soggetto che rientra anch'esso tra quelli contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 (ad esempio, una persona fisica che sostiene le spese al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione), la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1) chiarisce che il superbonus non spetta:

- quando il detentore dell'unità immobiliare oggetto degli interventi è socio della società commerciale che possiede l'unità immobiliare medesima, la quale gli ha concesso la detenzione dell'immobile in locazione o comodato;
- quando l'unità immobiliare oggetto degli interventi da parte del detentore è sita in un edificio plurifamiliare (senza essere unità "funzionalmente indipendente e con accesso autonomo all'esterno") sulle cui parti comuni non insiste alcuna proprietà condominiale, perché interamente posseduto da soggetti diversi da quelli contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Il superbonus spetta, invece, "al parroco che sostiene le spese per interventi agevolabili realizzati sulla casa canonica di proprietà della Parrocchia, nella quale risiede in virtù del Canone 533, paragrafo 1, del Codice di Diritto Canonico e che detiene l'immobile in base a tale norma" (circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23, § 1.1).

Detentore socio della società che possiede l'immobile

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1), nel caso di detentore socio della società che possiede l'immobile (e che glielo concede in locazione o in comodato), la possibilità di beneficiare del superbonus sarebbe preclusa, anche nel caso in cui il detentore sia un soggetto che rientra tra quelli contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, perché tale immobile rientra "tra i

beni patrimoniali della società o, comunque,” perché costituisce “nel contempo l’oggetto dell’attività imprenditoriale”.

In realtà, l’immobile posseduto da società commerciale costituisce per quest’ultima bene patrimoniale anche quando è locato o concesso in comodato a soggetti terzi, ma evidentemente, nella lettura dell’Agenzia delle Entrate, solo quando il detentore è socio della società commerciale l’immobile può considerarsi, anche dal punto di vista di quest’ultimo, “oggetto dell’attività imprenditoriale” che svolge per il tramite della società cui partecipa.

Proprio perché il presupposto della esclusione si fonda sul fatto che l’immobile rientra “tra i beni patrimoniali della società”, induce la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1) a distinguere il caso degli immobili posseduti da società commerciali dagli immobili posseduti da società semplici di gestione immobiliare, in ragione del fatto che queste ultime non possono svolgere attività commerciale e i relativi immobili non possono dunque costituire beni relativi all’impresa.

Ne consegue che, anche per l’Agenzia delle Entrate, nulla osta alla possibilità di beneficiare del superbonus da parte del socio persona fisica di società semplice che detiene, al di fuori dell’esercizio di impresa, arte o professione, l’immobile della società in forza di contratto di locazione o comodato.

Quanto precede vale per la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1) anche con riguardo alle persone fisiche che detengono immobili di società semplici agricole (ivi compreso quando sono socie della società semplice agricola), purché le spese vengano sostenute “su fabbricati rurali ad uso abitativo e, pertanto, diversi dagli immobili rurali ‘strumentali’ necessari allo svolgimento dell’attività agricola”.

Detentore di unità immobiliare in edificio plurifamiliare di unico possessore

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 1.1), il detentore di una unità immobiliare, sita in un edificio plurifamiliare (senza essere unità “funzionalmente indipendente e con accesso autonomo all’esterno”) interamente posseduto da un soggetto diverso da quelli contemplati dal co. 9 dell’art. 119 del DL 34/2020, non può beneficiare del superbonus sulle spese sostenute per interventi agevolati su tale unità immobiliare, perché tale fattispecie non rientrerebbe tra quelle ammesse dalla disciplina del superbonus.

In pratica, secondo questa chiave di lettura:

- il detentore persona fisica “privata” di una unità immobiliare di proprietà di una società commerciale, sita in un edificio plurifamiliare condominiale (in quanto non interamente posseduto da quella stessa società), può beneficiare del superbonus sulle spese che sostiene per interventi agevolati sull’unità immobiliare detenuta (purché il detentore non sia anche socio della società commerciale in questione);
- il detentore persona fisica “privata” di una unità immobiliare di proprietà di una società commerciale, sita in un edificio plurifamiliare non condominiale (in quanto interamente posseduto da quella

stessa società), non può beneficiare del superbonus sulle spese che sostiene per interventi agevolati sull'unità immobiliare detenuta (salvo il caso in cui l'unità immobiliare sia "*indipendente e autonoma*" e comunque purché il detentore non sia anche socio della società commerciale in questione).

4. Immobili oggetto degli interventi

Gli interventi agevolati danno titolo a beneficiare del superbonus solo se gli immobili oggetto degli interventi rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 119 del DL 34/2020.

A tale proposito, la disciplina recata dall'art. 119 del DL 34/2020, si limita a prevedere:

- che gli interventi di efficienza energetica "trainanti", di cui alla lett. a) del co. 1, possono avere per oggetto:
 - edifici unifamiliari;
 - unità immobiliari site in edifici plurifamiliari, ma indipendenti dal punto di vista funzionale e dotate di accesso autonomo all'esterno;
 - parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari.
- l'inclusione nell'ambito di applicazione della disciplina degli "*edifici privi di attestazione di prestazione energetica perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi*", purché al termine degli interventi, che devono comprendere anche quelli di isolamento termico dell'involucro dell'edificio, di cui alla lett. a) del co. 1 dell'art. 119, anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, raggiungano una classe energetica in fascia A (co. 1-*quater*);
- la limitazione ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi, quando gli interventi sono effettuati da associazioni o società sportive dilettantistiche (co. 9 lett. e);
- l'esclusione a priori dall'ambito di applicazione della disciplina delle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e, ove non aperte al pubblico, A/9 (co. 15-*bis*).

Stante questo assetto normativo, sarebbe parso logico concludere che gli immobili che possono essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus avrebbero dovuto essere gli stessi che possono essere oggetto delle diverse tipologie di intervento contemplate dai co. 1-8 dell'art. 119, secondo le relative discipline agevolative "base", al netto di quanto espressamente "specificato" dall'art. 119 medesimo.

In altre parole, ferma restando l'esclusione delle unità immobiliari accatastate in A/1, A/8 e, ove non aperte al pubblico, A/9, sarebbe parso logico concludere che:

- per quanto concerne gli interventi di efficienza energetica, gli immobili che possono essere oggetto degli interventi con superbonus sono gli edifici unifamiliari, le unità immobiliari abitative "equiparate" agli edifici unifamiliari, le parti comuni di tutti gli edifici composti da più unità immobiliari (senza distinzione tra residenziali e non residenziali), nonché, in presenza di interventi "trainanti"

sulle parti comuni dell'edificio composto da più unità immobiliari, anche gli interventi "trainati" sulle singole unità immobiliari (senza distinzione tra residenziali e non residenziali) che compongono l'edificio;

- per quanto concerne gli interventi di miglioramento sismico, gli immobili che possono essere oggetto degli interventi con superbonus sono tutti quelli ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3, sia quelli a destinazione residenziale, sia quelli a destinazione produttiva;
- per quanto concerne gli interventi "fotovoltaici", gli immobili che possono essere oggetto degli interventi con superbonus sono solo quelli a destinazione abitativa;
- per quanto concerne gli interventi di installazione negli edifici di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, gli immobili che possono essere oggetto degli interventi possono essere sia a destinazione abitativa che a destinazione produttiva.

L'Agenzia delle Entrate, sin dalla circ. 8.8.2020 n. 24 e in tutti i successivi pronunciamenti di prassi, ha però sposato una tesi interpretativa volta a circoscrivere l'ambito di applicazione della disciplina del superbonus ai soli interventi su unità immobiliari a destinazione abitativa e, quando relativi a parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, ai soli interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione residenziale.

A monte delle specifiche disposizioni recate dall'art. 119 del DL 34/2020 e della discutibile interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate, è chiaro che resta fermo il "prerequisito generale", comune a tutte le detrazioni "edilizie", che gli immobili oggetto di intervento siano "esistenti" e gli interventi non siano inquadrabili dal punto di vista edilizio in un contesto di "nuova costruzione".

4.1. Edificio esistente

Così come per tutte le detrazioni "edilizie", anche per il superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è necessario che l'immobile oggetto degli interventi sia un "edificio esistente" e che pertanto gli interventi non si inquadrino in un contesto edilizio di "nuova costruzione", tra i quali, si ricorda, si annoverano anche gli interventi di ampliamento di edifici esistenti.

L'eventuale inagibilità di un edificio, da cui deriva la classificazione catastale di unità collabente (F2), non esclude che lo stesso possa essere considerato come edificio esistente, trattandosi di manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito.

Questa impostazione interpretativa ha trovato conferma, con specifico riguardo alla disciplina del superbonus, nella circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 3.1.4), laddove si legge che *"è possibile fruire del Superbonus anche relativamente alle spese sostenute per gli interventi realizzati su edifici classificati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti") a condizione, tuttavia, che al termine dei lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8 A/9 e relative pertinenze)"*.

D'altro canto, a seguito dell'introduzione del co. 1-*quater* nell'art. 119 del DL 34/2020, a cura dell'art.

1 co. 66 lett. c) della L. 178/2020, l'inclusione degli edifici "fatiscenti" nel novero di quelli esistenti, che possono essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus, trova espresse conferme anche a livello normativo.

Il nuovo co. 1-*quater* dell'art. 119 del DL 34/2020 si preoccupa infatti di stabilire che *"sono compresi fra gli edifici che accedono alle detrazioni di cui al presente articolo anche gli edifici privi di attestazione di prestazione energetica perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché al termine degli interventi, che devono comprendere anche quelli di cui alla lettera a) del comma 1, anche in caso di demolizione e ricostruzione o di ricostruzione su sedime esistente, raggiungano una classe energetica in fascia A"*.

Giova sottolineare che la *ratio* dell'introduzione di questa disposizione non sembra dover essere ricercata nel fatto che, altrimenti, gli edifici "fatiscenti" non sarebbero rientrati nell'ambito di applicazione della disciplina del superbonus (perché, come accennato, è da ritenersi invece che, nella misura in cui si considerano comunque esistenti, rientrano *de plano* nell'ambito di applicazione della generalità delle detrazioni edilizie), bensì sembra dover essere ricercata nel fatto che la disciplina del superbonus, richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica sia *ante* che *post* interventi.

Poiché gli immobili inagibili sono esclusi dall'obbligo di dotazione dell'APE, il nuovo co. 1-*quater* dell'art. 119 del DL 34/2020 *by-passa* tale necessità con riguardo agli edifici inagibili *"sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi"*, purché al termine degli interventi *"raggiungano una classe energetica in fascia A"*.

La formulazione del co. 1-*quater*, nel rendere più fluida la disciplina del superbonus per queste tipologie di immobili sul versante degli interventi di efficienza energetica, sembra però renderla al contempo meno elastica sul versante degli interventi di miglioramento sismico.

Se, infatti, in assenza del co. 1-*quater*, sugli edifici ivi indicati sarebbe stato possibile fruire del superbonus effettuando anche interventi agevolati di "solo" miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119, dopo l'introduzione del co. 1-*quater* pare evidente che gli interventi *"devono comprendere anche quelli di cui alla lettera a) del comma 1"*.

Relativamente agli interventi effettuati su edifici sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, di cui al co. 1-*quater* dell'art. 119 del DL 34/2020, la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 2.4) ha peraltro chiarito che:

- i ruderi in questione possono risultare iscritti sia al Catasto Fabbricati, sia al Catasto Terreni (in questo secondo caso, con l'indicazione dello specifico codice qualità per i "diruti"), ma è comunque necessario che *"sia stata accertata la preesistenza dell'edificio sulla base di documenti certi che consentano di stabilire in modo incontrovertibile la giacitura, le dimensioni planimetriche e volumetriche e le caratteristiche dell'edificio da ripristinare"*, perché solo in questo modo è possibile parlare di intervento di ripristino di edificio crollato o demolito che, ai sensi della lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, costituisce intervento di ristrutturazione edilizia (in quanto tale agevo-

labile), anziché intervento di nuova costruzione (in quanto tale non agevolabile);

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

4.2. Requisito della residenzialità

Sin dal primo documento di prassi ufficiale diramato con riguardo alla disciplina del superbonus, di cui all’art. 119 del DL 34/2020, l’Agenzia delle Entrate (circ. 8.8.2020 n. 24) ha ritenuto che una lettura sistematica delle relative disposizioni comportasse la sua limitazione ai soli interventi aventi per oggetto edifici e unità immobiliari residenziali.

Tale lettura non appare invero convincente, ancorché sia innegabile che il riferimento operato dal co. 1 dell’art. 119 del DL 34/2020 agli *“edifici unifamiliari”* e alle unità immobiliari con impianti indipendenti e accesso autonomo all’esterno *“site in edifici plurifamiliari”* sia un evidente sintomo che, con riferimento agli interventi di efficienza energetica, la residenzialità degli edifici costituisca effettivamente un obiettivo preferenziale della disciplina agevolativa (ma altrettanto non può dirsi con riguardo agli interventi di miglioramento sismico di cui al co. 4 dell’art. 119).

L’Agenzia delle Entrate non fonda però il proprio (discutibile) orientamento restrittivo in funzione della tipologia di interventi effettuati, ma in funzione dei soggetti che li effettuano.

Interventi effettuati da possessori e detentori

In particolare, nelle circ. 22.12.2020 n. 30 (§ 2.1.1) e 23.6.2022 n. 23 (§ 1.4), l’Agenzia delle Entrate afferma che la limitazione della destinazione residenziale degli immobili vale per le persone fisiche (*“atteso che tale limitazione è funzionale ad escludere per le persone fisiche la possibilità di applicare il Superbonus agli immobili destinati all’esercizio dell’attività di impresa o professionale, come espressamente previsto dall’articolo 119 comma 9, lettera b) per le sole persone fisiche”*), mentre non opera con riguardo alle ONLUS, alle associazioni di promozione sociale e agli organismi di volontariato, perché *“il comma 9, lettera d-bis), non prevede alcuna limitazione espressa relativamente alla tipologia di immobili”* con riguardo a questi soggetti.

In pratica, secondo l’Agenzia delle Entrate:

- se una ONLUS, APS o ODV effettua interventi agevolati, su singole unità immobiliari non residenziali o su parti comuni di edifici non residenziali composti da più unità immobiliari interamente posseduti o detenuti, il superbonus può trovare applicazione;
- se una persona fisica effettua interventi agevolati, su singole unità immobiliari non residenziali o su

parti comuni di edifici non residenziali composti da due a quattro unità immobiliari interamente posseduti o detenuti, il superbonus non può trovare applicazione, ivi compreso il caso in cui la singola unità immobiliare o l'intero edificio non residenziali siano posseduti o detenuti dalla persona fisica al di fuori dell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

La questione della residenzialità o meno degli immobili oggetto degli interventi agevolati è invece marginale con riguardo agli altri possessori o detentori specificamente individuati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, in quanto:

- nel caso degli IACP ed "enti equivalenti", di cui alla lett. c) del co. 9, è la stessa lettera della norma a indicare che gli immobili oggetto di intervento devono essere quelli adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- nel caso delle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, di cui alla lett. d) del co. 9, è *in re ipsa* che gli immobili posseduti o assegnati in godimento ai soci siano a destinazione abitativa;
- nel caso delle associazioni e società sportive dilettantistiche, di cui alla lett. e) del co. 9, è la stessa lettera della norma a limitare l'applicazione della disciplina agevolativa ai soli interventi effettuati su immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Interventi effettuati da condomini

La prassi dell'Agenzia delle Entrate ritiene che la destinazione residenziale o non residenziale dell'edificio abbia rilevanza anche quando gli interventi agevolati hanno per oggetto parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari su cui insiste una proprietà di tipo condominiale e sono pertanto effettuati dal condominio, con ripartizione delle spese ai singoli condomini secondo i criteri previsti dagli artt. 1123 c.c. o i diversi criteri stabiliti in via convenzionale dall'assemblea di condominio.

In particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) afferma che:

- se l'edificio condominiale è residenziale, è possibile ammettere al superbonus tutti i proprietari e i detentori di unità immobiliari che sostengano spese per interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio, cioè sia i proprietari e i detentori di unità immobiliari residenziali, sia i proprietari e i detentori di unità immobiliari non residenziali;
- se l'edificio non è residenziale, è possibile ammettere al superbonus solo i proprietari e i detentori di unità immobiliari residenziali che sostengano spese per interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio, mentre i proprietari e i detentori di unità immobiliari non residenziali restano esclusi dal superbonus al 110% sulle spese che sostengono anch'essi, per quota parte, su quei medesimi interventi sulle parti comuni dell'edificio.

In pratica, l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate postula:

- l'applicazione "integrale" (cioè anche sulla parte di spese sostenute dai condòmini che possiedono unità non residenziali) del superbonus sugli interventi aventi per oggetto le parti comuni dell'edificio, se l'edificio è a prevalente destinazione residenziale;

- l'applicazione "limitata" (cioè solo sulla parte di spese sostenute dai condòmini che possiedono unità residenziali) del superbonus sugli interventi aventi per oggetto le parti comuni dell'edificio, se l'edificio è a prevalente destinazione non residenziale.

Di fatto, l'Agenzia delle Entrate ha traslato tal quale, in ambito superbonus, la consolidata impostazione interpretativa che l'Amministrazione finanziaria, già dalla fine degli anni '90, ha elaborato con riguardo agli interventi effettuati su parti comuni di edifici ai fini della disciplina IRPEF degli interventi di recupero edilizio.

Peccato che, mentre in tale ambito è la norma a specificare che gli edifici devono essere "residenziali", nell'ambito della disciplina del superbonus questa specificazione è del tutto assente, così come del resto questo requisito è irrilevante ai fini dell'applicazione dell'ecobonus e del sismabonus, su cui si innesta quella del superbonus.

Nozione di residenzialità e momento di verifica

La destinazione residenziale di una singola unità immobiliare sussiste ogni qual volta essa è destinata ad abitazione.

Sul punto, giova ricordare che, con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero edilizio, la C.M. 24.2.98 n. 57/E aveva chiarito che, per determinare il carattere residenziale delle unità immobiliari, rileva l'uso "di fatto", a prescindere dalla categoria catastale.

Ai fini del superbonus, il principio è stato confermato dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.2.2021 n. 122 secondo cui le unità immobiliari unite "di fatto" ai fini fiscali rilevano come un'unica unità, con conseguente applicazione di un unico limite di spesa.

Quando la definizione di residenzialità o non residenzialità deve essere invece applicata con riguardo a un intero edificio composto da più unità immobiliari, alcune delle quali hanno destinazione abitativa e altre hanno diversa destinazione, la C.M. 24.2.98 n. 57/E, sempre con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero edilizio, aveva chiarito che vale il criterio della prevalenza, tale per cui un edificio va inteso "*a prevalente destinazione residenziale*" se "*la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento*".

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate n. 30/2020 (§ 4.4.4), il chiarimento vale anche ai fini del superbonus e la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 2) precisa che "*ai fini della predetta verifica, occorre fare riferimento alla superficie catastale delle unità immobiliari determinata secondo quanto previsto nell'allegato C del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138*".

Ai fini del computo della superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza sul totale della superficie delle unità immobiliari che compongono l'edificio:

- non sarebbe possibile tenere conto anche della superficie delle unità immobiliari pertinenziali di quelle a destinazione abitativa;
- è possibile tenere conto anche della superficie delle unità immobiliari di categoria catastale A/1,

ancorché le medesime figurino tra quelle escluse dalla disciplina del superbonus, ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020.

È opportuno precisare che, sempre secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, la natura residenziale della singola unità immobiliare o dell'intero edificio deve sussistere con riguardo alla situazione *post* interventi, non con riguardo a quella *ante* interventi.

In altre parole, gli interventi effettuati su un immobile con destinazione d'uso non residenziale possono beneficiare del superbonus qualora la destinazione d'uso residenziale risulti alla fine dei lavori.

Di contro, gli interventi effettuati su un immobile con destinazione d'uso residenziale non dovrebbero poter beneficiare del superbonus qualora dai lavori consti la variazione in destinazione d'uso non residenziale.

4.3. Immobili esclusi a priori

Ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus non si applica agli interventi effettuati sulle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali:

- A/1 (Abitazioni di tipo signorile - Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale);
- A/8 (abitazioni in ville);
- A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici) per le unità immobiliari non aperte al pubblico (precedentemente alla modifica prevista dall'art. 80 co. 6 del DL 14.8.2020 n. 104 erano esclusi dalla detrazione superbonus tutti gli immobili accatastati in A/9).

Mentre l'esclusione delle unità immobiliari accatastate in A/1 e A/8 è senza eccezioni, le unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale A/9 possono dunque superare il "blocco" e rientrare nell'ambito di applicazione del superbonus "*se aperte al pubblico*".

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 2.1), dopo aver puntualizzato che la verifica di tale condizione non può essere oggetto di risposta a cura dell'Agenzia delle Entrate in sede di risposta ad istanza di interpello, rinvia a quanto chiarito, per definire cosa si intende per "*apertura al pubblico*", alla Nota del Ministero della Cultura del 21.6.2021 prot. n. 18276.

Resta ben inteso che i possessori/detentori di immobili, che rientrano nelle suddette categorie catastali, possono comunque fruire, in presenza delle condizioni richieste, delle altre detrazioni "edilizie" per l'esecuzione degli interventi, posto che nelle relative discipline agevolative non risultano riprodotte le presenti esclusioni *ad hoc*.

4.4. Immobili ad uso promiscuo

Nel silenzio dell'art. 119 del DL 34/2020 (e in assenza di accenni sul punto da parte della circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24) era dubbio il trattamento, ai fini del superbonus degli immobili utilizzati

promiscuamente per l'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale e per abitazione.

Con le risposte a interpello 9.12.2020 n. 570 e 28.1.2021 n. 65 e successivamente in occasione della circ. 23.6.2022 n. 23 (§ 2.6), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il superbonus del 110% è applicabile anche per gli interventi che hanno per oggetto immobili utilizzati dal soggetto beneficiario, che sostiene le relative spese detraibili, promiscuamente per l'abitazione e l'esercizio dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale.

Gli immobili delle persone fisiche adibiti ad uso promiscuo (strumentali per l'arte o la professione, oppure che costituiscono beni relativi all'impresa), quindi, ai sensi della lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, non sono esclusi *tout court* dalla detrazione superbonus.

Analogamente alla detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 16-*bis* co. 5 del TUIR), qualora siano realizzati interventi "trainanti" o "trainati" ammessi al superbonus, su immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione o all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spetta limitatamente al 50% delle spese effettivamente sostenute.

Tale limitazione sussiste anche nel caso in cui le spese siano sostenute dal coniuge del soggetto che adibisce l'immobile ad uso promiscuo, perché ciò che conta non è che le spese siano sostenute da un soggetto che utilizza l'immobile in modo promiscuo, ma che le spese siano sostenute in relazione ad un immobile oggetto di uso promiscuo.

Esempi di utilizzo promiscuo, che comporta la rilevanza del solo 50% delle spese sostenute per gli interventi agevolati, sono quelli delle *"unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'attività di bed and breakfast (occasionale o abituale)"* (circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23, § 2.6).

Non può invece definirsi strumentale per l'esercizio dell'attività (e, conseguentemente, neppure utilizzata promiscuamente ai sensi dell'art. 64 co. 2 del TUIR) *"l'abitazione nella quale è stabilita la sede amministrativa dell'imprenditore individuale che svolge un'attività tipicamente 'in cantieri' (impiantisti, imbianchini, ecc.)"* (circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23, § 2.6).

Va inoltre evidenziato che, secondo la DRE della Lombardia, nella risposta a interpello n. 904-2824/2020, l'uso promiscuo di una unità immobiliare residenziale può essere dedotto dal fatto *"che, come risulta da interrogazioni in Anagrafe Tributaria, il luogo di esercizio/domicilio dell'attività svolta dall'istante coincide con quello di residenza, nonché che l'istante – prima dell'adesione al regime forfetario nel 2019 – ha dedotto nel quadro RE (Reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni) 'Spese relative agli immobili'"*.

Di converso, sembra dunque corretto ritenere che non possa essere ritenuto sussistente l'utilizzo promiscuo dell'abitazione di residenza da parte di un professionista che, pur non disponendo di uno studio e avendo eletto il proprio domicilio professionale presso la propria abitazione, non abbia mai dedotto dal reddito professionale il 50% delle spese relative all'unità immobiliare in cui risiede, pur trovandosi in regime di determinazione analitica del reddito di lavoro autonomo e non in regime di determinazione forfetaria.

4.5. Immobili vincolati

Quando oggetto degli interventi sono edifici sottoposti ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004 (c.d. "immobili vincolati di interesse storico, artistico o paesaggistico"), il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 consente di applicare le detrazioni IRPEF/IRES nella versione superbonus agli interventi di efficienza energetica di cui al medesimo co. 2 dell'art. 119 (c.d. "interventi trainati") anche in assenza della loro esecuzione congiunta ad almeno uno degli interventi di efficienza energetica di cui al co. 1 dell'art. 119 (c.d. "interventi trainanti").

La stessa possibilità viene prevista quando oggetto degli interventi sono edifici per i quali *"gli interventi di cui al citato comma 1 sono vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali"* (c.d. "immobili soggetti a restrizioni edilizie").

La *ratio* della disposizione è evidentemente quella di non complicare la possibilità di beneficiare del superbonus sugli interventi di efficienza energetica (con riguardo a quegli edifici per i quali l'intervento "trainante" sull'involucro dell'edificio (c.d. "cappotto termico") risulta precluso dai vincoli e dalle restrizioni che insistono, dal punto di vista edilizio, sull'edificio.

Tale *ratio*, oltre che per gli interventi di efficienza energetica, sussiste invero anche per gli altri interventi "trainati", quali quelli di installazione di impianti fotovoltaici e di "colonnine" elettriche per la ricarica dei veicoli e quelli di superamento delle barriere architettoniche, ma, poiché la lettera della norma richiama espressamente i soli interventi "trainati" di cui all'art. 14 del DL 63/2013, secondo l'Agenzia delle Entrate *"la possibilità di accedere al superbonus in mancanza di interventi 'trainanti' nei casi sopra rappresentati è, invece, esclusa relativamente alle spese sostenute per gli interventi 'trainati' di cui ai commi 5 e 6 (installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati) nonché 8 (installazione per la ricarica di veicoli elettrici) del medesimo articolo 119 del decreto Rilancio"*.

Requisito del miglioramento di classe energetica

Anche nel caso in cui oggetto degli interventi siano edifici vincolati o soggetti a restrizioni edilizie, è comunque necessario, ai fini della fruibilità del superbonus, che gli interventi determinino un miglioramento di classe energetica compatibile con quelli contemplati dal co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

A tale proposito, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 3.1.6) ha però chiarito che la verifica del conseguimento del miglioramento di classe energetica dell'edificio, vincolato *ex DLgs. 42/2004* o soggetto a restrizioni edilizie, va effettuata considerando l'intero edificio soltanto *"se gli interventi riguardano tutte le unità immobiliari riscaldate che compongono l'edificio"*; *"qualora, invece, l'intervento riguarda la singola unità immobiliare, la verifica va effettuata con riferimento a unità immobiliare e l'asseverazione va predisposta dal tecnico abilitato utilizzando la procedura prevista per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti"*.

Il chiarimento, ribadito in occasione della circ. Agenzia delle Entrate 23.6.2022 n. 23 (§ 2.2), è partico-

larmente significativo ai fini della concreta possibilità di fruizione del superbonus da parte dei possessori o detentori di immobili vincolati *ex* DLgs. 42/2004 o comunque soggetti a restrizioni edilizie che rendono impossibile procedere ad interventi sull'involucro esterno dell'edificio.

Sin dal principio era stato infatti osservato che, laddove con riguardo a questi immobili fosse stato ritenuto comunque necessario il conseguimento del risultato di miglioramento di almeno due classi energetiche, ciò avrebbe nella gran parte dei casi precluso a priori la possibilità di beneficiare del superbonus per interventi di efficienza energetica, stante la generalizzata difficoltà di ottenere un così significativo miglioramento senza il concorso di interventi di isolamento termico sull'involucro dell'edificio.

L'Agenzia delle Entrate, pur confermando che il requisito del risultato di miglioramento di due classi energetiche non prevede "sconti" per questi immobili, apre alla possibilità di verificarlo con riguardo alla singola unità immobiliare (e non all'intero edificio), quando gli interventi di efficienza energetica riguardano singole unità immobiliari che compongono l'edificio vincolato o soggetto a restrizioni edilizie.

In pratica, secondo questa impostazione, le unità immobiliari che compongono un edificio vincolato o soggetto a restrizioni edilizie funzionano, ai fini del superbonus per interventi di efficienza energetica, alla stregua delle unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari anche se prive dei relativi requisiti dell'indipendenza funzionale e dell'accesso autonomo all'esterno.

Ed infatti l'asseverazione del tecnico abilitato che certifica, tra gli altri, il requisito del miglioramento di due classi energetiche va effettuata utilizzando la procedura prevista per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti.

Cumulabilità con detrazione specifica per beni vincolati

Ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett g) del TUIR, ai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate *ex* DLgs. 42/2004 spetta una detrazione dall'IRPEF lorda pari al 19% delle spese sostenute.

L'art. 16-*bis* co. 6 del TUIR stabilisce, con riguardo alla detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, che *"la detrazione è cumulabile con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 52, ridotte nella misura del 50 per cento"*.

Ciò premesso, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 3.1.7) chiarisce che la detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di superbonus:

- è cumulabile con la detrazione IRPEF del 19% spettante ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. g) del TUIR, quando gli interventi che beneficiano del superbonus eseguiti su immobili vincolati *ex* DLgs. 42/2004 sono interventi di miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- non è cumulabile con la detrazione IRPEF del 19% spettante ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. g) del

TUIR, quando gli interventi che beneficiano del superbonus eseguiti su immobili vincolati ex DLgs. 42/2004 sono interventi di efficienza energetica, di cui ai co. 1 e 2 dell'art. 119 del DL 34/2020.

4.6. Edifici interi e singole unità immobiliari

Oggetto degli interventi agevolati con il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, possono essere:

- interi edifici, composti da una singola unità immobiliare (c.d. "edifici unifamiliari"), oppure da più unità immobiliari (nel qual caso, oggetto degli interventi agevolati sono le c.d. "parti comuni" dell'edificio);
- singole unità immobiliari site in edifici composti da più unità.

Gli interventi "trainati" di efficienza energetica e di installazione di impianti fotovoltaici, sistemi di accumulo integrati e "colonnine" per la ricarica dei veicoli elettrici, di cui ai co. 2, 5, 6 e 8 dell'art. 119 del DL 34/2020, possono aver per oggetto anche singole unità immobiliari site in edifici composti da più unità.

Gli interventi "trainanti" di efficienza energetica e di miglioramento sismico, di cui ai co. 1 e 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, devono invece avere per oggetto interi edifici (sia unifamiliari che composti da più unità).

Solo per quel che concerne gli interventi "trainanti" di efficienza energetica, di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, è possibile altresì che gli interventi abbiano per oggetto anche singole unità immobiliari site in edifici composti da più unità, ma soltanto se queste unità immobiliari presentano le caratteristiche di indipendenza funzionale e di autonomia di accesso che consentono di "assimilarle a edifici unifamiliari".

La casistica delle unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari non assume invece rilevanza ai fini degli interventi "trainanti" di miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, i quali, dunque, possono riguardare esclusivamente edifici unifamiliari, oppure parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari (a nulla rilevando se tali unità siano o meno "indipendenti e autonome").

Edifici unifamiliari

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 ("Requisiti"), per "edificio unifamiliare" si intende "quello riferito ad un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare".

L'eventuale presenza nell'edificio di altre unità immobiliari, distintamente accatastate, aventi natura e destinazione meramente pertinenziale rispetto all'unica unità immobiliare destinata ad abitazione di un singolo nucleo familiare, non dovrebbe modificarne la natura dell'edificio, che rimane "unifamiliare".

La stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate ha infatti già chiarito in passato che, quando un edificio è costituito esclusivamente da un'unità abitativa e dalle relative pertinenze, non è nemmeno possibile ravvisare l'esistenza di elementi dell'edificio qualificabili come "parti comuni".

Unità immobiliari "indipendenti e autonome"

Al fine di rendere più agile la possibilità di beneficiare del superbonus con riguardo agli interventi di efficienza energetica, per quelle unità immobiliari a destinazione abitativa che non sono collocate in un edificio unifamiliare, perché composto da due o più unità abitative (ossia "plurifamiliare"), ma che sono indipendenti sia dal punto di vista della funzionalità degli impianti che dal punto di vista dell'accesso all'esterno, il legislatore ha deciso di "equiparare" queste unità immobiliari site in edifici plurifamiliari a edifici unifamiliari autonomi.

In questo modo, il possessore o detentore dell'unità immobiliare "equiparata" può effettuare gli interventi "trainanti" avendo riguardo alla sola superficie disperdente lorda della propria unità immobiliare (invece che dell'intero edificio plurifamiliare) e avendo riguardo al proprio impianto di climatizzazione invernale autonomo (invece che doverlo sostituire con uno centralizzato al servizio anche delle altre unità presenti nell'edificio).

Inoltre, ai fini del requisito di miglioramento di classe energetica, di cui al co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020, può avere riguardo al miglioramento che gli interventi producono relativamente alla sua unità "equiparata", anziché relativamente all'intero edificio plurifamiliare in cui essa è ricompresa.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) ha chiarito che, ai fini della predetta equiparazione, è irrilevante che l'unità immobiliare "equiparabile" faccia parte o meno di un condominio e disponga o meno di parti comuni (ad esempio, il tetto) con altre unità immobiliari destinate ad abitazione di nuclei familiari e, *"pertanto, l'unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare dotata di accesso autonomo fruisce del Superbonus autonomamente, indipendentemente dalla circostanza che la stessa faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative (ad esempio il tetto)".*

La risposta Agenzia delle Entrate 8.2.2021 n. 87 ha confermato invece che, ai fini dell'altra categoria di interventi "trainanti", ossia quelli di miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020, la casistica delle unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari non assume rilevanza (tali interventi, dunque, possono riguardare esclusivamente edifici unifamiliari, oppure parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, a nulla rilevando se tali unità siano o meno "indipendenti e autonome").

Un aspetto sino ad ora poco affrontato dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate è però la natura "obbligatoria" o "facoltativa" della configurazione di una unità immobiliare come "indipendente e autonoma", ai fini degli interventi "trainanti" di efficienza energetica.

In altre parole, fermo restando che la natura di unità immobiliare "indipendente e autonoma" prescinde dalla circostanza che la stessa faccia parte di un condominio con relative parti comuni

dell'edificio, è opportuno interrogarsi sul fatto che un condominio composto da più unità immobiliari "independenti e autonome" potrebbe scegliere di procedere all'intervento "trainante" di isolamento termico dell'involucro come condominio (intervenendo quindi su una superficie superiore al 25% di quella disperdente lorda dell'intero edificio), piuttosto che limitarsi a consentire ai singoli possessori o detentori delle unità immobiliari "independenti e autonome" di procedere ciascuno sulla parte dell'involucro che costituisce la superficie disperdente lorda della propria abitazione.

Si pensi a un edificio condominiale composto da sei unità immobiliari "independenti e autonome", ciascuna dotata di una pertinenza separatamente accatastata.

Se soltanto alcuni possessori o detentori intendono procedere all'intervento di isolamento termico delle loro abitazioni, è fisiologico che, cogliendo l'opportunità offerta dall'art. 119 del DL 34/2020, procedano a livello individuale, previo via libera da parte del condominio.

Se però intende procedervi la maggioranza dei possessori o detentori e l'intervento complessivo di isolamento termico arriva a soddisfare il requisito minimo del 25% avendo riguardo alla superficie disperdente lorda dell'intero edificio, ecco che potrebbe risultare non solo più pratico, ma anche più conveniente, procedere a un intervento "unitario" a livello condominiale, posto che in luogo di un *plafond* di spese detraibili pari a 300.000,00 euro (= 50.000,00 euro × 6 unità "independenti e autonome") si beneficerebbe di un *plafond* di spese detraibili pari a 440.000,00 (= 40.000,00 euro × 8 + 30.000,00 euro × 4), visto che nel computo del *plafond* di spesa per gli interventi effettuati da condomini sulle parti comuni dell'edificio assumono autonoma rilevanza anche unità pertinenziali.

Pare corretto ritenere che la scelta tra procedere a interventi condominiali e interventi "independenti e autonomi", laddove tale scelta può in concreto essere compiuta, sia nella piena potestà di condòmini e condomini.

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 6.10.2021 n. 665 sembra andare in questa stessa direzione, laddove afferma che *"la sussistenza dei requisiti dell'autonomia funzionale e della presenza di accesso autonomo dall'esterno rileva al solo fine di identificare le unità immobiliari unifamiliari o le unità immobiliari all'interno di edifici plurifamiliari ma non rileva, ovviamente, ai fini dell'individuazione degli edifici in condominio o composti da due a quattro unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà tra persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professioni"*.

Si osserva, peraltro, che la valutazione di convenienza debba anche essere fatta con riferimento non soltanto ai differenti tetti di spesa agevolata che risultano applicabili a seconda che vi sia una pluralità di interventi di efficienza energetica "trainanti" aventi per oggetto ciascuno una singola unità immobiliare "independente e autonoma", oppure un singolo intervento di efficienza energetica "trainante" avente per oggetto le parti comuni di un edificio plurifamiliare composto (anche o soltanto) da unità immobiliari "independenti e autonome", bensì anche con riferimento agli orizzonti temporali di durata della finestra agevolata con il superbonus.

Per quanto riguarda, infatti, le spese sostenute per interventi agevolati effettuati da condomini,

oppure aventi per oggetto parti comuni di edifici interamente posseduti da una persona fisica e composti da non più di quattro unità immobiliari, il termine finale della relativa finestra agevolata è postposto al 31.12.2025 (ancorché solo fino al 31.12.2023 con percentuale del 110%), mentre per le spese sostenute da persone fisiche su singole unità immobiliari *"indipendenti e autonome"* il termine finale della relativa finestra agevolata arriva solo al 30.6.2022, con possibilità di ampliamento al 31.12.2022, se alla data del 30.6.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

In ogni caso, la lodevole intenzione "facilitatoria" del legislatore si è scontrata con una certa farraginosità nella trasposizione normativa dell'intendimento che ha suscitato notevoli incertezze circa l'esatta individuazione dei casi concreti in cui sussistono i presupposti per l'equiparazione.

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. i) del citato DM 6.8.2020:

- l'indipendenza funzionale dell'unità immobiliare sussiste se essa *"sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva (ad uso autonomo esclusivo)";*
- la disponibilità di uno o più accessi autonomi dall'esterno presuppone che l'unità immobiliare *"disponga di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o giardino di proprietà esclusiva".*

Con riguardo al requisito della *"indipendenza funzionale"* di cui all'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020, la risposta 15 del MISE a Telefisco Superbonus del 27.10.2020, aveva chiarito che è *"necessario che tutti gli impianti elencati" siano di proprietà esclusiva, "pertanto, l'unità immobiliare in edificio plurifamiliare che abbia il riscaldamento autonomo, ma l'impianto per l'acqua condiviso con altre unità immobiliari non è funzionalmente indipendente".*

Sul punto è però intervenuto il legislatore, in occasione della legge di bilancio per il 2021, per stabilire che *"un'unità immobiliare può ritenersi funzionalmente indipendente" qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale".*

In pratica, se anche (massimo) una delle quattro tipologie di impianti considerate (acqua, gas, energia elettrica, riscaldamento) non è di proprietà esclusiva, tale circostanza non pregiudica la sussistenza del requisito della indipendenza funzionale.

Con riguardo al requisito della *"autonomia di accesso"*, poiché la formulazione dell'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 subordina la sua sussistenza al fatto che l'unità immobiliare disponga di un ingresso indipendente che consenta l'accesso (all'unità immobiliare) *"dalla strada"* oppure *"da cortile o giardino di proprietà esclusiva"*, ne conseguirebbe che:

- se l'ingresso indipendente si affaccia direttamente su un cortile o giardino di proprietà comune con altre unità immobiliari, da cui si accede poi alla strada, il requisito dell'autonomia di accesso non

sussiste;

- se l'ingresso indipendente si affaccia direttamente sulla strada, il requisito dell'autonomia sussiste;
- se l'ingresso indipendente si affaccia su un cortile o giardino di proprietà esclusiva, il requisito dell'autonomia di accesso sussiste, ivi compreso il caso in cui il cortile o giardino di proprietà esclusiva non consenta, a sua volta, l'accesso alla strada "direttamente", ma per il tramite di un'ulteriore area "intermedia" di proprietà comune con altre unità immobiliari.

Per ovviare all'esclusione delle unità immobiliari con accesso autonomo, ma affacciato direttamente su un cortile o giardino di proprietà non esclusiva, in sede di conversione in legge del DL 104/2020 è stato inserito direttamente nel corpo dell'art. 119 del DL 34/2020 il nuovo co. 1-*bis*, ai sensi del quale per accesso autonomo dall'esterno "*si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva*".

Stante la prevalenza del co. 1-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 (norma di rango primario) sull'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 (norma di rango secondario), il conflitto tra le due si risolve a favore della prima, con conseguente sussistenza del requisito anche per le unità immobiliari con accesso indipendente che si affaccia direttamente su un cortile o giardino di proprietà non esclusiva.

In pratica, il requisito dell'accesso autonomo sussiste ogni qual volta una unità immobiliare abbia un accesso autonomo all'esterno, quale che sia lo spazio esterno su cui tale accesso si affaccia (strada pubblica o privata; cortile o giardino esclusivo o non esclusivo).

Nel caso di una "villetta a schiera", pertanto, sia ha "*accesso autonomo dall'esterno*" qualora ad esempio:

- la stessa sia situata in un comprensorio o in un parco in comproprietà con altri soggetti;
- alla stessa si accede dall'area di corte di proprietà comune usata anche per i posti auto;
- il cortile o il giardino su cui si affacciano gli ingressi indipendenti siano di proprietà esclusiva, anche se indivisa, dei proprietari delle singole unità immobiliari.

Parti comuni di edifici

Quando gli interventi agevolati riguardano interi edifici composti da più unità immobiliari (a prescindere dal fatto che si tratti di unità "*ordinarie*", oppure di unità "*indipendenti e autonome*"), oggetto degli interventi sono le c.d. "parti comuni" dell'edificio, ossia le parti dell'edificio comuni alle singole unità immobiliari che le compongono.

Tali parti sono quelle individuate dall'art. 1117 c.c..

Frazionamenti e accorpamenti di unità immobiliari

Nel caso in cui gli interventi agevolati avvengano in un contesto di interventi edilizi che determinano frazionamenti o accorpamenti di unità immobiliari, può accadere che edifici che sono unifamiliari *ante*

lavori divengano *post* lavori edifici composti da più unità immobiliari (*"indipendenti e autonome"*, oppure *"ordinarie"*), oppure viceversa.

In questi casi, si pone il tema di capire se, ai fini della disciplina del superbonus, si debba fare riferimento alla natura dell'edificio *ante* interventi, oppure a quella *post* interventi.

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 4.4.6) afferma che *"va valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi"*.

Ne consegue che, secondo l'Agenzia delle Entrate:

- se l'unica unità immobiliare abitativa di un edificio unifamiliare viene frazionata in due o più unità immobiliari abitative (*"ordinarie"* o *"indipendenti e autonome"*), oggetto degli interventi, ai fini del superbonus, sarebbe un edificio unifamiliare;
- se due o più unità immobiliari abitative (*"ordinarie"* o *"indipendenti e autonome"*) site in un edificio vengono accorpate in un'unica unità immobiliare abitativa (rendendo dunque unifamiliare l'edificio), oggetto degli interventi, ai fini del superbonus, sarebbero le due o più unità immobiliari abitative.

In senso conforme si pone anche la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 4.11.2020 n. 523, relativa al caso di interventi su un edificio unifamiliare che, a seguito degli interventi, viene frazionato in due unità immobiliari abitative distinte.

La circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 4.4.6) precisa anche che, in questo caso, *"la spesa massima agevolabile sarà calcolata con riferimento all'edificio unifamiliare iniziale"*, ossia 50.000,00 e 30.000,00 euro, per quel che concerne gli interventi "trainanti" di efficienza energetica, rispettivamente, per l'isolamento termico dell'involucro dell'edificio e per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale.

Nel caso opposto di due unità immobiliari *"ordinarie"* (ossia non *"indipendenti e autonome"*) di un unico proprietario che vengono accorpate al termine dei lavori, rendendo l'edificio unifamiliare, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 4.4.6) conclude invece nel senso della inapplicabilità del superbonus, ma questa parte della risposta riflette il disposto dell'art. 119 del DL 34/2020 quale risultante prima delle modifiche introdotte dall'art. 1 co. 66 della L. 178/2020.

Tenuto conto che la "nuova" lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 ammette ora tra gli interventi agevolati anche quelli effettuati da persone fisiche *"su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche"*, pare corretto ritenere che, laddove il proprietario o i comproprietari dell'edificio, composto *ante* lavori da due unità immobiliari, siano persone fisiche, la risposta dell'Agenzia delle Entrate vada aggiornata nel senso della applicabilità del superbonus con tetti massimi di spesa agevolabili pari a 80.000,00 euro (ossia 40.000,00 × 2) e 40.000,00 euro (ossia 20.000,00 euro × 2) con riguardo agli interventi "trainanti" di efficienza energetica, rispettivamente, per l'isolamento termico dell'involucro dell'edificio e per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, nonché pari a 192.000 euro (ossia 96.000,00 euro × 2) con riguardo agli interventi di miglioramento sismico.