



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Il super-bonus al 110% dopo i primi chiarimenti ufficiali

(Circolare n. 16 del 31 agosto 2020)

Indice

1. Premessa	3
2. Interventi agevolati al 110% e relativi limiti di spesa	4
3. Immobili oggetto degli interventi	15
4. Super-bonus al 110% su "sismabonus acquisti"	19
5. Misure fiscali	28
6. Orizzonte quinquennale di utilizzo della detrazione	29
7. Adempimenti formali per poter fruire del super-bonus	30

1. Premessa

L'art. 119 del DL 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Decreto Rilancio") ha introdotto una versione potenziata delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti a fronte del sostenimento di spese per interventi di efficienza energetica degli edifici (c.d. "ecobonus", di cui all'art. 14 del DL 63/2013) e/o per interventi di miglioramento della qualità antisismica degli edifici (c.d. "sismabonus", di cui all'art. 16 del DL 63/2013).

Con la **circ. 8.8.2020 n. 24**, l'**Agenzia delle Entrate** ha diramato i primi chiarimenti ufficiali concernenti la disciplina recata dall'art. 119.

La versione "super" del bonus si applica limitatamente alle spese sostenute nel periodo compreso tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021, salvo il caso di interventi di riqualificazione energetica effettuati dagli Istituti Autonomi Case Popolari (IACP) o da "enti equivalenti" su immobili di loro proprietà o gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, relativamente ai quali il co. 3-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede un "allungamento" della finestra sino al 30 giugno 2022.

Il potenziamento si risolve anzitutto in un incremento della percentuale di detrazione spettante, che sale fino al 110% dell'ammontare riconosciuto delle spese sostenute, ma concerne anche le modalità di fruizione del beneficio, essendo possibile, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, optare per la sua trasformazione in credito di imposta cedibile a terzi, oppure per l'applicazione di uno sconto sul corrispettivo da parte del fornitore che effettua le cessioni di beni e le prestazioni di servizi agevolati, il quale può poi a sua volta utilizzare o cedere a terzi il credito di imposta corrispondente allo sconto praticato sul corrispettivo (la disciplina recata dall'**art. 121 del DL 34/2020** sarà **oggetto** di separato approfondimento in una **prossima circolare, unitamente alla modulistica già approvata dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione, a partire dal prossimo 15 ottobre 2020, delle relative comunicazioni per l'esercizio delle opzioni di sconto o cessione**).

Mentre gli interventi di miglioramento della qualità antisismica degli edifici (c.d. "sismabonus", di cui all'art. 16 del DL 63/2013) possono sempre fruire del potenziamento della corrispondente detrazione IRPEF/IRES nella versione super-bonus al 110%, gli interventi di riqualificazione energetica (c.d. "ecobonus", di cui all'art. 14 del DL 63/2013) vanno distinti tra:

- interventi di isolamento termico sull'involucro dell'edificio e di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, che possono anch'essi sempre fruire del potenziamento della corrispondente detrazione IRPEF/IRES nella versione super-bonus al 110% (c.d. "interventi trainanti");
- altri interventi di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, che possono invece fruire del potenziamento della corrispondente detrazione IRPEF/IRES nella versione super-bonus al 110% soltanto se effettuati congiuntamente ad almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica elencati dal co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020 (c.d. "interventi trainati").

Tra gli altri interventi di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, diversi da quelli "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, un discorso a parte va fatto per quelli che

consistono nell'installazione di impianti fotovoltaici e di sistemi di accumulo in essi integrati, perché i co. 5, 6 e 7 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevedono che la spettanza del super-bonus al 110% su questi interventi possa determinarsi non soltanto se vengono effettuati congiuntamente ad almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, ma anche se vengono effettuati congiuntamente agli interventi di miglioramento della qualità antisismica degli edifici (c.d. "sismabonus", di cui all'art. 16 del DL 63/2013).

L'effettuazione di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, consente di "trainare" nella versione super-bonus al 110% anche la detrazione IRPEF/IRES spettante a fronte di interventi, congiuntamente eseguiti, di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, di cui all'art. 16-ter del DL 63/2013.

Per l'esame del novero degli **interventi agevolati "trainanti" e "trainati"** che possono consentire di fruire delle corrispondenti detrazioni IRPEF/IRES nella versione super-bonus al 110%, **nonché dei limiti massimi di spesa ammessi con riferimento a ciascuno di essi**, si veda il **successivo § 2**.

Oltre che dalla tipologia degli interventi, l'ambito di applicazione del super-bonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è delineato tra altre due variabili:

- la **tipologia di immobili oggetto degli interventi** rientranti nel novero di quelli agevolati (si veda il **successivo § 3**);
- la **tipologia di soggetto che effettua gli interventi** rientranti nel novero di quelli agevolati (si veda il **successivo § 4**).

Le limitazioni di tipo soggettivo, di cui al co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, paiono peraltro idonee a riprodursi anche con riguardo al novero dei soggetti che possono beneficiare del **super-bonus al 110%** non già sulle spese sostenute per effettuare uno degli interventi agevolati sugli immobili, bensì **sulle spese sostenute per** acquistare una unità immobiliare sita in un edificio su cui sono stati effettuati interventi di miglioramento sismico, secondo la disciplina del c.d. "**sismabonus acquisti**", di cui al co. 1-septies dell'art. 16 del DL 63/2013 (si veda il **successivo § 5**).

Il super-bonus al 110% costituisce una detrazione IRPEF/IRES che può essere utilizzata a scapito dell'imposta lorda in **5 quote annuali di pari importo** (si veda il **successivo § 6**).

Dal punto di vista degli **adempimenti necessari** ai fini della fruizione del super-bonus al 110%, si applicano la generalità degli adempimenti previsti dalle "ordinarie" discipline dell'ecobonus e del sismabonus, di cui agli artt. 14 e 16 del DL 63/2013, oltre agli ulteriori adempimenti specifici previsti direttamente dall'art. 119 del DL 34/2020 (si veda il **successivo § 7**).

2. Interventi agevolati al 110% e relativi limiti di spesa

Gli interventi agevolati che possono beneficiare della corrispondente detrazione IRPEF/IRES nella versione "super-bonus al 110%", di cui all'art. 119 del DL 34/2020, sono:

- gli **interventi di efficienza energetica** espressamente descritti nelle lett. a), b) e c) del co. 1 dell'art. 119;
- gli **interventi di natura antisismica** di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 e, ove realizzati congiuntamente ad essi, anche gli interventi aventi per oggetto la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici (art. 119 co. 4 e 4-*bis* del DL 34/2020).

L'effettuazione di almeno uno dei predetti interventi (c.d. "trainanti") consente peraltro di "trainare" nel perimetro della disciplina del super-bonus al 110% anche altri interventi (c.d. "trainati"), ove questi ultimi vengano effettuati congiuntamente ad essi.

Si tratta, in particolare dei seguenti:

- gli altri **interventi di efficienza energetica** di cui all'art. 14 del DL 63/2013, **diversi da quelli "trainanti"** (art. 119 co. 2 del DL 34/2020);
- gli **interventi aventi per oggetto la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici** (art. 119 co. 4-*bis* del DL 34/2020);
- gli **interventi connessi all'installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati** negli impianti solari fotovoltaici agevolati (art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020);
- gli **interventi connessi all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici** (art. 119 co. 8 del DL 34/2020).

Per gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013, diversi da quelli "trainanti" (art. 119 co. 2 del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del super-bonus al 110% è dato dall'effettuazione congiunta di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Per gli interventi aventi per oggetto la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici (art. 119 co. 4-*bis* del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del super-bonus al 110% è dato dall'effettuazione congiunta degli interventi di natura antisismica di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Per gli interventi connessi all'installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati (art. 119 co. 5 e 6 del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del super-bonus al 110% è duplice, nel senso che è dato dall'effettuazione congiunta di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e/o degli interventi di natura antisismica di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Per gli interventi connessi all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (art. 119 co. 8 del DL 34/2020), il "traino" nella disciplina del super-bonus al 110% è dato dall'effettuazione congiunta di almeno uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Nel caso di **edifici sottoposti ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali**

e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004, **o comunque di edifici per i quali gli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, risultino vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali**, il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 consente di prescindere dall'effetto "traino" e di applicare le detrazioni IRPEF/IRES nella versione super-bonus al 110% agli interventi "trainati" anche in assenza della loro esecuzione congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti".

Dal punto di vista letterale, questa previsione dovrebbe valere solo per gli interventi "trainati" di cui al co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, ma, tenuto anche conto del tenore della circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), che tratta la questione prima di entrare nel merito specifico delle diverse tipologie di interventi "trainati", è lecito chiedersi se non possa essere ritenuta applicabile anche con riguardo agli interventi "trainati" di cui ai co. 5, 6 (installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrato) e 8 (installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici) dell'art. 119 del DL 34/2020.

Interventi "trainanti" e "trainati" di efficienza energetica

Gli interventi di efficienza energetica che possono dare diritto a beneficiare del super-bonus al 110% si distinguono tra:

- interventi "trainanti", di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- interventi "trainati", di cui al co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020;

Gli interventi "trainanti" di efficienza energetica che possono dare diritto a beneficiare del super-bonus al 110% sono:

- quelli di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo o dell'unità immobiliare situata all'interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno (lett. a);
- quelli sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18.2.2013, a pompa di calore, ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione o a collettori solari (lett. b);
- quelli sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria, a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione

del 18.2.2013, a pompa di calore, ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microgenerazione a collettori solari (lett. c).

Gli interventi "trainati" di efficienza energetica che possono dare diritto a beneficiare del super-bonus al 110% sono tutti gli interventi di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, diversi da quelli che rientrano tra quelli "trainanti".

Salvi i casi espressamente previsti dal co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, gli interventi "trainati" possono beneficiare del super-bonus al 110% solo se vengono eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti".

Tanto gli interventi "trainanti" quanto quelli "trainati", per poter beneficiare del super-bonus al 110% devono consentire, anche congiuntamente agli interventi connessi all'installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, di conseguire i miglioramenti di classe energetica previsti dal co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Interventi "trainanti" sull'involucro riscaldato dell'edificio

Per quanto riguarda gli interventi sull'involucro degli edifici (lett. a), la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1) precisa che:

- il super-bonus al 110% spetta nel caso di interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali (pareti generalmente esterne), orizzontali (coperture, pavimenti) e inclinate *"delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati che rispettino i requisiti di trasmittanza "U" (dispersione di calore), espressa in W/m^2K , definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008"*;
- i predetti interventi devono interessare l'involucro dell'edificio, anche unifamiliare, o l'involucro dell'unità immobiliare sita all'interno di edifici plurifamiliari, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, potendo tenere conto anche degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto soltanto *"a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno"*;
- i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori.

L'ultimo periodo del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020 statuisce che i materiali isolanti, utilizzati nell'ambito degli interventi sull'involucro degli edifici, devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11.10.2017 (in G.U. 6.11.2017 n. 259).

Sui predetti interventi, il super-bonus del 110% è riconosciuto su un ammontare complessivo di spese non superiore a:

- 50.000 euro, per gli edifici unifamiliari o per le singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi

all'esterno;

- 40.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 8.8.2020 n. 24, § 2.1.1), le soglie di 40.000 e 30.000 euro andrebbero applicate secondo una logica "per scaglioni", nel senso che, ove ad esempio un edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile non sarebbe di 450.000 euro (calcolato moltiplicando 30.000 per 15), bensì di 530.000 euro, calcolato moltiplicando 40.000 euro per le prime 8 unità immobiliari e 30.000 euro per le ulteriori 7.

Giova peraltro sottolineare che, così come già chiarito dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate con riguardo alla disciplina dell'ecobonus in versione "ordinaria", la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1) conferma che, anche per la versione "super-bonus al 110%", la moltiplicazione delle soglie massime unitarie per il numero di unità immobiliari determina la soglia massima di spesa ammissibile per l'edificio nel suo complesso, la quale può poi essere ripartita tra i singoli condòmini in proporzione alle spese da ciascuno sostenute, senza che, a livello individuale, assumano rilievo le singole soglie massime.

A titolo di esempio, ipotizzando un edificio composto da quattro unità immobiliari ciascuna di proprietà di un diverso condomino, la soglia massima di spesa ammessa a livello di edificio è pari a 160.000 euro (= 40.000 x 4), dopodiché, se la ripartizione condominiale delle spese prevede che un condòmino ne sostenga il 70% e gli altri tre condòmini il 10% ciascuno, nulla osta al fatto che il primo condòmino calcoli il super-bonus al 110% su un ammontare di spese pari a 112.000 euro (70% di 160.000 euro) e gli altri tre su un ammontare di spese pari a 16.000 euro ciascuno.

Interventi "trainanti" sugli impianti di climatizzazione invernale esistenti

Per quanto riguarda gli interventi sugli impianti di climatizzazione invernale (lett. a e b), la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.2 e 2.1.3) precisa che il super-bonus al 110% spetta per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con:

- impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18.2.2013, a pompa di calore, ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo;
- impianti di microgenerazione;
- impianti a collettori solari.

Resta ben inteso che, nel caso in cui gli interventi riguardino parti comuni di edifici condominiali invece che edifici unifamiliari o unità immobiliari di edifici plurifamiliari, gli interventi di sostituzione

devono riguardare impianti centralizzati.

Se gli interventi riguardano edifici ubicati in comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10.7.2014 o n. 2015/2043 del 28.5.2015, tanto nel caso in cui gli interventi riguardino parti comuni dell'edificio (lett. b), quanto nel caso in cui riguardino edifici unifamiliari o singole unità immobiliari di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti (lett. c), le lett. b) e c) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020 estendono il novero dei rispettivi interventi agevolati anche a quelli di *"allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, definiti ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera tt), del decreto legislativo 4 luglio 2014 n. 102"*.

Inoltre, limitatamente agli interventi che riguardano edifici unifamiliari o singole unità immobiliari di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti, ubicati in zone non metanizzate nei comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10.7.2014 o n. 2015/2043 del 28.5.2015, la lett. c) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020 estende il novero degli interventi agevolati anche a quelli di sostituzione *"con caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle individuata ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 7 novembre 2017, n. 186"*.

Per quanto riguarda gli interventi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, concernenti le parti comuni di un edificio (lett. b), il super-bonus del 110% è riconosciuto su un ammontare complessivo di spese non superiore a:

- 20.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 15.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. 8.8.2020 n. 24, § 2.1.2), le soglie di 20.000 e 15.000 euro andrebbero applicate secondo una logica "per scaglioni", nel senso che, ove ad esempio un edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile non sarebbe di 225.000 euro (calcolato moltiplicando 15.000 per 15), bensì di 265.000 euro, calcolato moltiplicando 20.000 euro per le prime 8 unità immobiliari e 15.000 euro per le ulteriori 7.

Vale anche in questo caso quanto precedentemente osservato circa il fatto che la moltiplicazione delle soglie massime unitarie per il numero di unità immobiliari determina la soglia massima di spesa ammissibile per l'edificio nel suo complesso, la quale può poi essere ripartita tra i singoli condòmini in proporzione alle spese da ciascuno sostenute, senza che, a livello individuale, assumano rilievo le singole soglie massime.

Per quanto riguarda invece gli interventi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti, concernenti edifici unifamiliari o singole unità immobiliari di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno (lett. c), il super-bonus del 110% è riconosciuto su un ammontare complessivo di spese non superiore a 30.000 euro.

Tra le spese, riconosciute fino a concorrenza dei predetti limiti, possono essere fatte rientrare anche quelle relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito, nonché, nel caso di interventi concernenti parti comuni di edifici condominiali, quelle *"per la sostituzione della canna fumaria collettiva esistente, mediante sistemi fumari multipli o collettivi nuovi, compatibili con apparecchi a condensazione, con marcatura CE di cui al regolamento delegato (UE) 305/2011, nel rispetto dei requisiti minimi prestazionali previsti dalla norma UNI 7129-3"* (circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24, § 2.1.2). Nel caso in cui la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale esistente (centralizzato dell'edificio condominiale oppure relativo all'edificio unifamiliare o all'unità immobiliare sita in edificio plurifamiliare) avvenga con interventi *"anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo"*, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.2 e 2.1.3) precisa che il limite di spesa di 48.000 euro, specificamente previsto per questo tipo di intervento dai co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020, *"si aggiunge a quello stabilito per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale"*.

Interventi "trainati"

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

Si ricorda che gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'art. 14 del DL 63/2013 sono individuati, in parte, direttamente dall'art. 14 e, in parte, mediante rinvio all'art. 1 co. 48 della L. 220/2010, il quale rinvia a sua volta ai co. 344-347 della L. 296/2006.

Peraltro, considerato che per la generalità di tali interventi la legislazione vigente non prevede un limite massimo di spesa riconosciuta, ma direttamente l'ammontare massimo di detrazione fruibile, è lecito chiedersi se il rinvio del co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 ai *"limiti di spesa previsti per ciascun intervento di riqualificazione energetica"* non vada piuttosto correlato ai tetti massimi di detrazione fruibile, per il cui raggiungimento, stante la maggiore percentuale di detrazione applicabile (110%), risulterà dunque sufficiente sostenere un ammontare minore di spese detraibili.

Con riferimento al fatto che gli interventi "trainati" debbano essere effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti", l'art. 2 co. 5 del DM "Requisiti" 6.8.2020 stabilisce che tale condizione si considera soddisfatta se *"le date delle spese sostenute per gli interventi trainati sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti"*.

Secondo la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), ciò implicherebbe che, ai fini dell'applicazione del super-bonus al 110%, le spese sostenute per gli interventi "trainanti" devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi "trainati" devono

essere sostenute, oltre che nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, anche nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori di realizzazione degli interventi trainanti.

Pertanto, nel caso, ad esempio, di sostenimento di spese per interventi "trainanti" a marzo 2020, il super-bonus al 110% non spetterebbe sulle spese sostenute per interventi "trainati" a settembre 2020.

Gli unici casi, in cui il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 ammette il super-bonus al 110% per gli interventi "trainati" anche in assenza della congiunta esecuzione di almeno uno degli interventi "trainanti", sono quelli in cui oggetto degli interventi siano.

- un immobile di interesse storico, artistico o paesaggistico, "vincolato" ai sensi del DLgs. 42/2004;
- oppure un immobile per il quale gli interventi "principali" sono vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali.

Anche in questo caso, ai fini della fruibilità del super-bonus al 110%, è comunque necessario che gli interventi determinino un miglioramento di classe energetica compatibile con quelli contemplati dal co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Requisiti di miglioramento di classe energetica degli interventi e relative attestazioni

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

- rispettino i requisiti minimi previsti dai decreti di cui al co. 3-*ter* dell'art. 14 del DL 63/2013;
- e assicurino nel loro complesso, anche congiuntamente agli eventuali interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo integrati, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio (o delle singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi all'esterno), ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'Attestato di Prestazione Energetica, di cui all'art. 6 del DLgs. 192/2005, prima e dopo l'intervento, rilasciato da tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata.

Sul punto, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 3) conferma che:

- per quanto concerne il rispetto dei requisiti minimi previsti dai decreti di cui al co. 3-*ter* dell'art. 14 del DL 63/2013, bisogna fare riferimento al DM "Requisiti" 6.8.2020;
- per quanto concerne il miglioramento di classe energetica, qualora l'edificio si trovi in classe energetica "A3" sarà sufficiente salire alla successiva classe "A4" per soddisfare la condizione richiesta.

Interventi di miglioramento sismico

Il super-bonus al 110% compete anche a fronte degli interventi di miglioramento sismico di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013 (art. 119 co. 4 del DL 34/2020).

Si tratta degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, con particolare riguardo all'ese-

cuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione (art. 16-*bis* co. 1 lett. i) del TUIR, la quale precisa anche che “*gli interventi relativi all’adozione di misure antisismiche e all’esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari*”).

Tali interventi (le cui procedure autorizzatorie devono però essere iniziate dopo il 1° gennaio 2017) devono essere eseguiti su edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2, e 3 di cui all’Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 20.3.2003 n. 3274.

Al di fuori dell’ambito di applicazione del super-bonus al 110%, questi interventi, effettuati su edifici ubicati nelle predette zone, danno diritto a una detrazione IRPEF/IRES calcolata su spese riconosciute fino a un tetto massimo di 96.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari comprese nell’edificio oggetto degli interventi, fissata in misura pari al 50% (co. 1-*bis*), ma incrementata al 70% in caso di miglioramento di una classe del rischio sismico e all’80% in caso di miglioramento di due classi del rischio sismico (co. 1-*quater*), oppure, rispettivamente, a 75% e all’85% se gli interventi che determinano il miglioramento del rischio sismico di una o due classi sono realizzati su parti comuni di edifici condominiali (co. 1-*quinqüies*).

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

Il 110%, sulle spese fino a 96.000 euro per unità immobiliare, si applica anche sul c.d. “sismabonus acquisti”, di cui al co. 1-*septies* dell’art. 16 del DL 63/2013, ossia sugli interventi di cui al precedente co. 1-*quater*, realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell’Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri 28.4.2006 n. 3519, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all’edificio preesistente, ove le norme urbanistiche consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell’immobile (si veda il successivo § 5).

Ai sensi del co. 4-*bis* dell’art. 119 del DL 34/2020, ove vengano eseguiti **interventi per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo ai fini antisismici**, congiuntamente a uno degli interventi di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell’art. 16 del DL 63/2013, rientrano anch’essi nell’ambito di applicazione del super-bonus al 110%, fermo restando il rispetto dei limiti di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare.

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

La circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.4) ha sottolineato che la detrazione IRPEF, di cui all'art. 15 co. 1 lett. f-*bis*) del TUIR, non rientra tra quelle contemplate dall'art. 121 del DL 34/2020 e non può quindi essere a sua volta oggetto di cessione a terzi, nemmeno nella versione "potenziata" al 90% *ex art.* 119 co. 4 del DL 34/2020.

Installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati

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

Se, dunque, tutti gli altri interventi rientranti nel novero di quelli di riqualificazione energetica *ex art.* 14 del DL 63/2013, diversi da quelli "trainanti" di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, necessitano dell'effettuazione congiunta degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati, pur rientrando anch'essi nel novero di quelli di riqualificazione energetica *ex art.* 14 del DL 63/2013, si differenziano per il fatto che il loro "traino" non è rappresentato soltanto dagli interventi di riqualificazione energetica di cui al co. 1 dell'art. 119, ma anche dagli interventi di miglioramento sismico di cui al co. 4.

Dal tenore della circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2) sembra evincersi che per questi interventi valgono le stesse regole degli interventi "trainati" di riqualificazione energetica per quanto concerne:

- i criteri di verifica del soddisfacimento della condizione di "effettuazione congiunta" con uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", oppure con gli interventi di miglioramento sismico;
- la possibilità di prescindere dall'effettuazione di interventi di riqualificazione energetica "trainanti" e di quelli di miglioramento sismico, nel caso in cui siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, oppure nel caso in cui l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004.

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

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

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

Pare corretto ritenere che:

- nel caso di installazione del sistema di accumulo contestuale a quella dell'impianto solare fotovoltaico in cui è integrato, il limite massimo di spesa riconosciuto sia di 48.000 euro per l'intervento nel suo complesso (senza dunque uno "sdoppiamento" di 48.000 euro per l'impianto e ulteriori 48.000 euro per il sistema di accumulo), fermo restando il limite di 2.400 euro per ogni KW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, ridotto a 1.600 euro nel caso in cui si inserisca in un contesto di interventi di "ristrutturazione edilizia", "nuova costruzione" e "ristrutturazione urbanistica", di cui alle lett. d), e) ed f) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001;
- nel caso di installazione del sistema di accumulo successiva a quella dell'impianto solare fotovoltaico in cui è integrato, il limite massimo di spesa riconosciuto sia di 48.000 euro, fermo restando il limite di 1.000 euro per ogni KW di potenza nominale del sistema di accumulo

La circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.2) ha chiarito che "**il limite di 48.000 euro, stabilito cumulativamente per l'installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti, è riferito alla singola unità immobiliare**".

Ai sensi del co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, il **super-bonus al 110%** sugli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati in essi è però **subordinato alla cessione, in favore del GSE, dell'energia non auto-consumata in sito oppure non condivisa per l'autoconsumo**, ai sensi dell'art. 42-*bis* del DL 162/2019.

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

Installazione negli edifici di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici

Il super-bonus al 110% compete anche per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, purché detti interventi siano eseguiti congiuntamente ad uno dei tre interventi "principali" di efficienza energetica (co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020).

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

Dal tenore della circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2) sembra evincersi che per questi interventi valgono le stesse regole degli interventi "trainati" di riqualificazione energetica per quanto concerne:

- i criteri di verifica del soddisfacimento della condizione di "effettuazione congiunta" con uno degli interventi di riqualificazione energetica "trainanti";
- la possibilità di prescindere dall'effettuazione di interventi di riqualificazione energetica "trainanti", nel caso in cui siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, oppure nel caso in cui l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004.

3. Immobili oggetto degli interventi

L'art. 119 del DL 34/2020 fa espresso riferimento alla tipologia di immobili, che possono essere oggetto degli interventi che danno titolo a fruire delle corrispondenti detrazioni IRPEF/IRES nella versione "super-bonus al 110%", solo con riguardo agli interventi di riqualificazione energetica "trainanti", di cui al co. 1.

Per quanto riguarda gli altri interventi, sia quelli "trainanti" di miglioramento antisismico che quelli "trainati" di riqualificazione energetica, di installazione di pannelli fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati di installazione di infrastrutture per la ricarica dei veicoli elettrici, l'art. 119 del DL 34/2020 nulla dispone, lasciando evidentemente applicabile, senza eccezioni o variazioni sul punto, la disciplina della versione "ordinaria" delle corrispondenti detrazioni IRPEF/IRES.

Ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, sono in ogni caso escluse le *"unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari aperte al pubblico"*.

Interventi "trainanti" di riqualificazione energetica

Relativamente agli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica (ossia quelli di isolamento termico sull'involucro dell'edificio e di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale), l'art. 119 co. 1 del DL 34/2020 stabilisce che essi devono avere per oggetto:

- parti comuni di edifici;
- edifici unifamiliari;
- unità immobiliari con uno o più accessi autonomi all'esterno e funzionalmente indipendenti, situate all'interno di edifici plurifamiliari.

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 del lett. j) del DM "Requisiti" 6.8.2020, per "**parti comuni**" di un edificio si intendono *"le parti di cui all'articolo 1117 del Codice civile, degli edifici dotati di più unità immobiliari"*.

Ai sensi dell'art. 1 co. 3 del lett. i) del DM "Requisiti" 6.8.2020, 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 incide sulla natura “unifamiliare” dell'edificio.

Quando un edificio si compone di più unità immobiliari destinate all'abitazione di singoli nuclei familiari, ma una o più di quelle unità immobiliari presentano i requisiti della indipendenza funzionale e della disponibilità di uno o più accessi autonomi dall'esterno, relativamente ad esse si può parlare di ***“unità immobiliari equiparate ad edifici unifamiliari”***, ancorché site all'interno di edifici plurifamiliari.

Sempre ai sensi dell'art. 1 co. 3 lett. i) del DM “Requisiti” 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”*.

La circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) chiarisce 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.

L'equiparazione agli “edifici unifamiliari” consente alle unità immobiliari site in edifici plurifamiliari di essere considerate, ai fini della disciplina di cui all'art. 119 del DL 34/2020, alla stregua di “edifici a se stanti”, con conseguente possibilità di avvalersi del super-bonus al 110% in modo “autonomo”, laddove invece, per le unità immobiliari “non equiparabili”, site in edifici composti da più unità immobiliari, l'unico modo per poter beneficiare del super-bonus al 110% è che gli interventi “trainanti” vengano decisi a livello condominiale sulle parti comuni, per poi agganciare eventualmente anche quelli “trainati” a livello di singola unità immobiliare.

Dalla lettera della norma, dunque, resterebbero esclusi soltanto gli interventi che hanno per oggetto singole unità immobiliari (diverse da quelle equiparate a “edifici unifamiliari”) o edifici riferiti ad un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ma con destinazione diversa da quella di abitazione di un singolo nucleo familiare (si pensi, ad esempio, a un capannone industriale).

Ciò detto, va però segnalata la **difforme (e non condivisibile) lettura della circ. Agenzia**

Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) secondo cui gli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica sulle parti comuni di edifici condominiali darebbero luogo all'applicazione del super-bonus al 110% in capo ai singoli condòmini con modalità differenziate a seconda della natura "residenziale" o "non residenziale" dell'edificio condominiale (si veda il successivo § 4).

A prescindere dalla tipologia di edificio, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.1) ricorda che, per poter fruire delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti sugli interventi di riqualificazione energetica, gli edifici oggetto degli interventi devono essere dotati di "impianti di riscaldamento", secondo la definizione legislativa che ne dà l'art. 2 del DLgs. 192/2005, come da ultimo modificato dall'art. 3 del DLgs. 10.6.2020 n. 146.

Interventi "trainanti" di miglioramento antisismico

Per definire gli interventi "trainanti" di miglioramento antisismico, il co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 si limita a rinviare a quelli previsti dai commi da 1-*bis* a 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Tali interventi possono dunque avere per oggetto tutti gli edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'OPCM (Ordinanza del Presidente del Consiglio dei Ministri) 20.3.2003 n. 3274, riferiti a "*costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive*".

Per costruzioni adibite "ad attività produttive", la circ. Agenzia Entrate 18.9.2013 n. 29 (§ 2.2) ha chiarito che si intendono "*le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali*".

Anche in questo caso, va però segnalata la **difforme (e non condivisibile) lettura della circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2)** secondo cui gli interventi "trainanti" di miglioramento sismico sulle parti comuni di edifici condominiali darebbero luogo all'applicazione del super-bonus al 110% in capo ai singoli condòmini con modalità differenziate a seconda della natura "residenziale" o "non residenziale" dell'edificio condominiale (si veda il successivo § 4).

Interventi "trainati"

Anche per quanto concerne gli interventi "trainati", i co. 2, 5-6 e 8 nulla stabiliscono in merito alla tipologia di immobili che possono essere oggetto degli interventi agevolati, rendendosi dunque applicabile sul punto, anche nella versione "super-bonus al 110%", la disciplina delle corrispondenti detrazioni IRPEF/IRES nella versione "ordinaria".

Essendo del tutto assente, nell'ambito delle norme che disciplinano la detrazione IRPEF/IRES per interventi di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, qualsivoglia limitazione oggettiva circa la tipologia di immobili su cui gli interventi agevolati possono essere effettuati, appare pacifico che gli stessi possano avere per oggetto sia immobili residenziali che immobili non residenziali (nonché sia parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari che singole unità immobiliari), fermo restando che, ai fini della fruibilità del super-bonus al 110% è necessario, per gli interventi

“trainati” come per gli interventi “trainanti”, che ad effettuare gli interventi sia uno dei soggetti previsti dal co. 9 dell’art. 119 del DL 34/2020 (si veda il successivo § 4).

Anche in questo caso, va però segnalata la **difforme (e non condivisibile) lettura della circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2)** secondo cui gli interventi “trainati”:

- sulle parti comuni di edifici condominiali darebbero luogo all’applicazione del super-bonus al 110% in capo ai singoli condòmini con modalità differenziate a seconda della natura “residenziale” o “non residenziale” dell’edificio condominiale (si veda il successivo § 4);
- su singole unità immobiliari site in edifici condominiali darebbero luogo all’applicazione del super-bonus al 110% in capo al soggetto che effettua l’intervento soltanto se si tratta di unità immobiliari residenziali e relative pertinenze (si veda il successivo § 4).

A prescindere dalla tipologia di edificio, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.1) ricorda che, per poter fruire delle detrazioni IRPEF/IRES spettanti sugli interventi di riqualificazione energetica, gli edifici oggetto degli interventi devono essere dotati di “impianti di riscaldamento”, secondo la definizione legislativa che ne dà l’art. 2 del DLgs. 192/2005, come da ultimo modificato dall’art. 3 del DLgs. 10.6.2020 n. 146.

Esclusione degli A/1, A/8 e A/9

Ai sensi del co. 15-*bis* dell’art. 119 del DL 34/2020, sono in ogni caso escluse le “*unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico*”.

L’originaria formulazione normativa prevedeva l’esclusione *tout court* delle unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale A/9, al pari di quelle appartenenti alle categorie A/1 e A/8, ma l’art. 80 co. 6 del DL 104/2020 ha successivamente limitato l’esclusione alle sole unità immobiliari A/9 non aperte al pubblico.

Nella categoria catastale A/9 rientrano i castelli e i palazzi eminenti che, per la loro struttura, la ripartizione degli spazi interni e dei volumi edificati non sono comparabili con le unità tipo delle altre categorie.

Come ricorda la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2), questi edifici costituiscono ordinariamente una sola unità immobiliare, ma è comunque compatibile con l’attribuzione della categoria A/9 la presenza di altre unità, funzionalmente indipendenti, censibili nelle altre categorie.

Rientrano invece nella categoria catastale A/1 “*le unità immobiliari site in fabbricati ubicate in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale*” e nella categoria catastale A/8 le ville, ossia “*quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture di livello superiore all’ordinario*”.

Dal tenore della norma, pare corretto ritenere che l'inapplicabilità alle predette unità immobiliari della disciplina del super-bonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, non precluda al possessore delle medesime, ove ubicate in edifici condominiali, di beneficiare per quota parte del super-bonus al 110% in relazione a interventi agevolati, di cui al precedente § 2, effettuati non già sull'unità immobiliare esclusa, bensì su parti comuni dell'edificio, a cura del condominio.

Resta peraltro ben inteso che l'esclusione di queste unità immobiliari dall'applicazione delle detrazioni "edilizie" in versione super-bonus al 110% non preclude la possibilità di avvalersi, relativamente ad esse, delle detrazioni medesime nella loro versione "ordinaria".

4. Soggetti che possono effettuare gli interventi

A differenza delle discipline che riguardano le versioni "base" delle varie detrazioni "edilizie" IRPEF e IRPEF/IRES, la disciplina del "super-bonus al 110%" pone non soltanto dei paletti di tipo oggettivo con riguardo alla tipologia di interventi agevolati (si veda il precedente § 2) e alla tipologia di immobili su cui gli interventi agevolati possono essere effettuati (si veda il precedente § 3), ma anche dei paletti di tipo soggettivo con riguardo alla tipologia di soggetti che possono effettuare gli interventi agevolati.

Ai sensi del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, infatti il "super-bonus al 110%" si applica solo agli interventi, di cui al precedente § 2, effettuati dai seguenti soggetti:

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

Gli interventi effettuati dai condomini traslano ovviamente il super-bonus al 110% in capo ai singoli condòmini, ciascuno in proporzione alla quota parte di spese che restano effettivamente a proprio carico sulla base della ripartizione condominiale.

Gli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, devono avere per oggetto "unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10".

Anche per quanto concerne gli altri soggetti individuati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, le rispettive lettere circoscrivono gli interventi che possono beneficiare del super-bonus al 110% a quelli effettuati soltanto sugli immobili ivi espressamente richiamati, fatto salvo il solo caso delle ONLUS, organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale, per le quali non risultano previste

limitazioni oggettive di questo tipo.

Stante l'esclusione soggettiva di tutte le società ed enti commerciali e oggettiva degli immobili che costituiscono beni relativi all'impresa individuale o beni strumentali per l'esercizio dell'arte o professione, la possibilità di fruire del super-bonus al 110% da parte dei predetti soggetti (e da parte delle persone fisiche relativamente agli immobili relativi all'impresa individuale o strumentali per l'esercizio dell'arte o professione) è esclusa a priori per gli interventi da essi direttamente effettuati sugli immobili posseduti o detenuti ma, qualora detti immobili siano singole unità immobiliari site in edifici condominiali, permane relativamente alle spese eventualmente ripartite dal condominio a fronte di interventi effettuati dal condominio su parti comuni dell'edificio.

Quanto precede vale anche con riguardo a tutti gli altri soggetti non ricompresi nel novero di quelli elencati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, come ad esempio le società semplici.

Condòmini

Ai sensi della lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, il "super-bonus al 110%" si applica su tutti gli interventi effettuati da condòmini che rientrano nel novero degli interventi agevolati di cui al precedente § 2.

Ovviamente, per gli interventi effettuati da un condominio, i **beneficiari finali del "super-bonus al 110%" sono i singoli condòmini**, per la parte di cui ciascuno resta effettivamente inciso, a prescindere dalla loro natura giuridica.

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

Giova peraltro sottolineare che, ai sensi del co. 9-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, inserito dall'art. 63 co. 1 del DL 104/2020, *"le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio"*.

In linea generale, ai sensi dell'art. 1136 c.c., **l'assemblea del condominio**:

- è **validamente costituita**, in prima convocazione, con l'intervento di tanti condòmini che rappresentino almeno i due terzi del valore dell'edificio e la maggioranza dei partecipanti al condominio e, in seconda convocazione (da tenersi in uno dei 10 giorni successivi, se alla prima convocazione manca il numero legale), con l'intervento di tanti condòmini che rappresentino almeno un terzo del valore dell'edificio e almeno un terzo dei partecipanti al condominio;
- **delibera in prima convocazione** con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno la metà del valore dell'edificio **e in seconda convocazione** con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio,

fermo restando però che gli interventi che hanno per oggetto il miglioramento della sicurezza e dell'efficienza energetica degli edifici e degli impianti rientrano tra le deliberazioni per la cui validità viene richiesta la maggioranza prevista per la prima convocazione anche in caso di approvazione in sede di seconda convocazione.

Tuttavia, come ricorda la relazione accompagnatoria al DL 104/2020, per l'approvazione di alcuni interventi di efficienza energetica sugli edifici che rientrano anche nel novero degli interventi oggetto dell'art. 119 del DL 34/2020, l'art. 26 co. 2 della L. 10/91 prevede già, in deroga all'art. 1136 c.c., la possibilità di procedervi con il voto favorevole della maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio (anziché la maggioranza del valore dell'edificio).

Al fine di semplificare i procedimenti deliberativi delle assemblee condominiali, l'art. 63 del DL 104/2020 estende opportunamente la medesima previsione con riferimento a tutti gli interventi che rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 119 del DL 34/2020.

Edifici condominiali "residenziali" e "non residenziali"

La lett. a) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 non pone distinguo di sorta circa la natura e composizione dell'edificio condominiale.

Tenuto conto del fatto che nessun distinguo circa la natura e composizione dell'edificio si rinviene neppure dal disposto delle lett. a) e b) del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020, con riguardo agli interventi "trainanti" di riqualificazione energetica aventi per oggetto parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari e che, con riguardo agli interventi "trainanti" di miglioramento antisismico e agli interventi "trainati", l'art. 119 del DL 34/2020 lascia inalterata sul punto le discipline "ordinarie" di cui agli artt. 14 e 16 del DL 63/2013 (aventi entrambe un ambito oggettivo che comprende non soltanto gli interventi effettuati su immobili a destinazione abitativa, ma anche su immobili aventi altre destinazioni), pare inevitabile concludere che il super-bonus al 110% possa competere anche nel caso in cui il condominio non sia a prevalente destinazione residenziale e finanche nell'ipotesi di edificio suddiviso in una pluralità di unità immobiliari nessuna delle quali sia a destinazione residenziale (si pensi al caso di un edificio composto esclusivamente, al primo piano, da unità immobiliari a destinazione commerciale e, ai piani superiori, da unità immobiliari a uso ufficio).

In modo invero sorprendente e per nulla condivisibile, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) ha tuttavia affermato che bisogna distinguere tra edifici condominiali "a prevalente destinazione residenziale" ed edifici condominiali "non a prevalente destinazione residenziale".

Premesso che un edificio condominiale 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", la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) afferma che:

- se l'edificio condominiale è "*a prevalente destinazione residenziale*", è possibile ammettere al super-bonus al 110% 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 "*a prevalente destinazione residenziale*", è possibile ammettere al super-bonus al 110% 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 super-bonus al 110% sulle spese che sostengono anch'essi, per quota parte, su quei medesimi interventi sulle parti comuni dell'edificio.

L'approccio, oltre che palesemente immotivato sulla base della lettera della norma, è evidentemente foriero di non poche complicazioni.

Peraltro, l'Agenzia delle Entrate pare avvatarsi ulteriormente nella confusione da essa stessa creata con un distinguo così ultroneo, laddove subito dopo afferma: "*in caso di interventi realizzati sulle parti comuni, inoltre, la detrazione spetta anche ai possessori (o detentori) di sole pertinenze (come ad esempio box o cantine) che abbiano sostenuto le spese relative a tali interventi*".

Peccato che la natura pertinenziale di un box o di una cantina non deriva dalla sua natura oggettivo-catastale, ma anzitutto dalla sua destinazione "a servizio" di altra unità immobiliare.

È dunque auspicabile che l'Agenzia delle Entrate rimuova quanto prima la dicotomia "condomini residenziali - condomini non residenziali" che ha improvvidamente creato, ripristinando una interpretazione aderente al dato letterale della norma (che non indulge in simili distinguo) e alla finalità della stessa (che mira a stimolare l'effettuazione degli interventi agevolati sulle parti comuni della generalità dei condomini).

Sussistenza giuridica del condominio

Giova ricordare che, perché esista un "condominio" su un edificio, non è sufficiente che quest'ultimo sia suddiviso in una pluralità di unità immobiliari autonome, essendo altresì necessaria la riconducibilità delle unità medesime a proprietari diversi.

L'art. 1129 c.c. prevede l'obbligo di nominare un amministratore di condominio solo quando il numero di condòmini è superiore a 8, mentre fino a concorrenza di tale numero di condòmini la nomina dell'amministratore è puramente facoltativa, così come lo è l'acquisizione di un codice fiscale per il condominio, senza che questo faccia venire meno la circostanza di fatto della esistenza di un condominio (c.d. "condomini minimi").

Anche la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.1) ricorda che "*secondo una consolidata giurisprudenza, la nascita del condominio si determina automaticamente, senza che sia necessaria alcuna deliberazione, nel momento in cui più soggetti costruiscono su un ruolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando*

l'oggettiva condizione del frazionamento'.

Quando invece tutte le unità immobiliari ubicate in un edificio sono riconducibili a un unico proprietario (o ai medesimi comproprietari), non esiste alcun condominio e, conseguentemente, non si può parlare di interventi effettuati da un condominio, bensì direttamente dal proprietario (o dai comproprietari) dell'edificio.

Dunque, nel caso di effettuazione, su parti comuni di un edificio riconducibile per intero a un unico proprietario (o ai medesimi comproprietari), di interventi che rientrano nel novero di quelli agevolabili ai sensi delle discipline dell'ecobonus e/o del sismabonus, di cui all'art. 14 e 16 del DL 63/2013, ma anche nel novero di quelli che possono determinare la spettanza della versione "super-bonus al 110%", ne consegue che:

- dal punto di vista oggettivo, gli interventi agevolati sono comunque effettuati su parti comuni di un edificio e, in quanto tali, possono beneficiare dell'ecobonus *ex art. 14* e/o del sismabonus *ex art. 16* nei modi e nelle misure previste per gli interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali;
- dal punto di vista soggettivo, gli interventi agevolati non possono considerarsi effettuati da un condominio e, in quanto tali, non possono beneficiare della versione "super-bonus al 110%" *ex art. 119* del DL 34/2020.

Quanto precede trova conferma anche nella condivisibile interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, la cui circ. 8.8.2020 n. 24 (§ 1.1) afferma appunto che il super-bonus al 110% "*non si applica agli interventi realizzati sulle parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate di un edificio interamente posseduto da un unico proprietario o in comproprietà fra più soggetti*".

Resta invece confermata la spettanza delle detrazioni nelle versioni "ordinarie".

Con riguardo alla disciplina della detrazione IRPEF a regime per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, vale a tutt'oggi quanto a suo tempo chiarito dalla C.M. 11.5.98 n. 121/E (§ 2.6), in ordine al fatto che "*qualora un intero edificio sia posseduto da un unico proprietario e siano comunque rinvenibili parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate, detto soggetto ha diritto alla detrazione per le spese relative agli interventi realizzati sulle suddette parti comuni anche se in questo caso, dal punto di vista giuridico, non si configura la comunione prevista dal codice civile. Infatti, tenuto conto che la detrazione, per espressa previsione legislativa, compete sia al possessore che al detentore dell'immobile, si ritiene che la locuzione utilizzata dal legislatore, 'parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117' del codice civile, vada considerata in senso oggettivo e non soggettivo, riferibile, pertanto, alle parti comuni a più unità immobiliari e non alle parti comuni a più possessori*".

Tale chiarimento è stato confermato dall'Agenzia delle Entrate anche con riguardo alla detrazione IRPEF/IRES transitoria per interventi di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, laddove la circ. 31.5.2019 n. 13 (p. 294) ha affermato che si può parlare di "*interventi su parti*

comuni” anche con riguardo a quegli edifici suddivisi in più unità immobiliari autonome tutte possedute dal medesimo soggetto, fermo restando che la necessaria natura autonoma delle singole unità immobiliari, in cui risulta suddiviso l’edificio, presuppone l’impossibilità di parlare di “parti comuni” relativamente ad edifici costituiti esclusivamente da una unità immobiliare “principale” e altre unità immobiliari che costituiscono pertinenze di essa.

Se, dunque, una impresa possiede tutte le unità immobiliari di un edificio condominiale, ove effettuati sulle parti comuni del medesimo interventi di riqualificazione energetica, potrà ad esempio beneficiare della detrazione IRPEF/IRES al 70% o 75% di cui al co. 2-*quater* dell’art. 14 del DL 63/2013, ma non potrà beneficiare della stessa in versione “super-bonus al 110%”, perché il soggetto che effettua gli interventi non è il (giuridicamente inesistente) condominio, ma l’impresa (unica proprietaria) stessa. Altrettanto dovrebbe valere nel caso di unico proprietario (o unici comproprietari) persone fisiche “private”.

Persone fisiche “private”

Ai sensi della lett. b) del co. 9 dell’art. 119 del DL 34/2020, il “super-bonus al 110%” si applica sugli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, *“su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10”*.

A sua volta, il co. 10 stabilisce che le persone fisiche “private” *“possono beneficiare delle detrazioni di cui ai commi da 1 a 3 per gli interventi realizzati sul numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell’edificio”*.

La circostanza che la lett. b) del co. 9 dell’art. 119 del DL 34/2020 faccia 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”*, non significa ovviamente che una persona fisica esercente una delle predette attività sia esclusa dal novero dei soggetti che possono effettuare gli interventi agevolabili con le detrazioni IRPEF/IRES nella versione super-bonus 110%, bensì che, ove la persona fisica eserciti una delle predette attività, può fruire delle agevolazioni in versione super-bonus al 110% 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.

Rilevanza dei soli interventi su “unità immobiliari”

La lett. b) del co. 9 dell’art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che il super-bonus al 110% si applica sugli interventi effettuati dalle persone fisiche *“su unità immobiliari”*.

Ciò comporta anzitutto che, nel caso in cui una persona fisica sia proprietaria (o più persone fisiche siano comproprietarie) di interi edifici composti da più unità immobiliari, l’eventuale effettuazione di interventi su parti comuni di quegli edifici non rientra nel novero degli interventi che possono fruire del super-bonus al 110% (in quanto non hanno per oggetto *“unità immobiliari”*, ma parti comuni

dell'edificio).

Tali interventi, in presenza dei relativi presupposti, potranno accedere alle versioni "ordinarie" delle detrazioni IRPEF/IRES, ma non alla versione super-bonus al 110%, perché per accedere ad essa non è sufficiente che gli interventi siano effettuati su quelle che sono, sul piano oggettivo, parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, essendo necessario che, relativamente a detto edificio, sussista anche, sul piano soggettivo, una proprietà di tipo condominiale delle sue parti comuni.

Gli interventi agevolati su "unità immobiliari", da parte di persone fisiche, che possono beneficiare del super-bonus al 110% sono:

- quelli "trainanti" e quelli "trainati", effettuati su edifici unifamiliari e su singole unità immobiliari equiparate ad essi, in quanto funzionalmente indipendenti e dotate di accesso autonomo all'esterno (si veda il precedente § 3);
- quelli "trainati", effettuati su singole unità immobiliari (non equiparabili a edifici unifamiliari) site in edifici composti da più unità immobiliari, purché ovviamente risulti verificata, ove richiesta, la condizione dell'effettuazione congiunta con gli interventi "trainanti" sulle parti comuni dell'edificio, a cura del condominio.

Posto che la lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 parla di "*unità immobiliari*" senza specificazione alcuna circa la loro destinazione, pare peraltro corretto ritenere che le singole unità immobiliari (non equiparabili a edifici unifamiliari) site in edifici composti da più unità immobiliari possano essere non solo unità a destinazione residenziale, ma anche unità aventi altra destinazione.

Si pensi, ad esempio, al caso di una unità immobiliare destinata a negozio (categoria catastale A/1) o ad ufficio (A/10) posseduta da una persona fisica, purché ovviamente al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione, nei termini anzidetti.

Sul punto, va però sottolineato il diverso orientamento che emerge dalla circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), secondo cui gli interventi "trainati" potrebbero riguardare soltanto le "*unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio*".

Limitazione a un numero massimo di due unità immobiliari

La possibilità per le persone fisiche di effettuare gli interventi agevolati nella versione super-bonus 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 "private" "*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, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 1.2) si limita 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 soste-*

nute 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 super-bonus al 110% nel limite di due unità immobiliari;
- gli interventi agevolati effettuati da condòmini su parti comuni di edifici plurifamiliari o condominiali, danno titolo al singolo proprietario o detentore persona fisica di fruire del super-bonus al 110% sulla quota parte di spese da esso sostenute in base al riparto effettuato dal condominio, a prescindere dal numero di unità immobiliari possedute o detenute che indirettamente concorrono a detto riparto.

Nel caso, ad esempio, di una persona fisica che possiede un edificio unifamiliare e tre unità immobiliari in un edificio condominiale, qualora la persona fisica fruisca del super-bonus al 110% per interventi effettuati nel proprio edificio unifamiliare, può fruire del super-bonus al 110% anche per gli interventi effettuati al massimo su 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 super-bonus al 110% per l'intero ammontare delle spese poste dal condominio a suo carico, ossia potendo considerare tutte e tre le unità immobiliari possedute che concorrono a determinare la quota di spese a suo carico.

Giova peraltro sottolineare che il limite di due unità immobiliari previsto dal co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 vale solo con riferimento alle *"detrazioni di cui ai commi da 1 a 3"*, ossia solo con riferimento alle detrazioni 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 super-bonus al 110%, con riguardo a tutti e tre gli immobili, per le detrazioni che derivano dall'effettuazione di interventi di adeguamento antisismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020. È peraltro 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 super-bonus al 110% solo nella misura cui sono effettuati congiuntamente agli interventi richiamati dal co. 10.

Altri soggetti ammessi

Oltre ai condòmini e alle persone fisiche, il co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 annovera, tra i soggetti

che possono fruire del super-bonus al 110%, 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.

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" possono beneficiare del super-bonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati, di cui al precedente § 2, che realizzano su immobili di loro proprietà, ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica (lett. c) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Le **cooperative di abitazione a proprietà indivisa** possono beneficiare del super-bonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati, di cui al precedente § 2, che realizzano su immobili da loro stessi posseduti e assegnati in godimento ai propri soci (lett. d) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Possono beneficiare del super-bonus 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 (lett. d-bis) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020).

A differenza di IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa, questi soggetti non incontrano limitazioni di tipo oggettivo e pertanto possono beneficiare del super-bonus al 110% sugli interventi agevolati, di cui al precedente § 2, effettuati su qualsivoglia immobile da essi posseduto o detenuto.

Le **associazioni e società sportive dilettantistiche** iscritte nel registro istituito ai sensi del DLgs. 242/99 possono beneficiare del super-bonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati, di cui al precedente § 2, che realizzano su immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi (lett. e) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Società ed enti commerciali, società semplici e altri soggetti esclusi

Le società e gli enti commerciali, le società semplici e gli altri soggetti non inclusi tra quelli elencati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 possono beneficiare, sugli interventi agevolati che effettuano, delle detrazioni IRPEF/IRES non nella versione "super-bonus al 110%", ma soltanto nelle versioni "ordinarie".

Essi possono tuttavia beneficiare della versione "super-bonus al 110%", in qualità di condòmini, sugli interventi effettuati dal condominio sulle parti comuni di edifici di cui possiedono o detengono una o più unità immobiliari, per la quota parte di spese che il condominio ripartisce a loro carico.

Quanto precede vale anche per le persone fisiche, relativamente agli immobili che costituiscono beni relativi all'impresa individuale o beni strumentali all'arte o professione esercitata: l'esclusione di detti immobili dal novero di quelli su cui le persone fisiche possono fruire del super-bonus al 110% sugli interventi agevolati non pregiudica la possibilità di fruire del super-bonus al 110% sulle spese ripartite dal condominio a fronte dell'effettuazione da parte del condominio medesimo di interventi agevolati sulle parti comuni dell'edificio.

Sul punto, va però tenuta presente la assai discutibile interpretazione della circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2), secondo cui bisognerebbe distinguere tra "condomìni residenziali" e "condomìni non residenziali", riconducendo alla prima tipologia quelli la cui superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50% e alla seconda tipologia quelli in cui non sia superiore al 50%, perché:

- nei "condomìni residenziali" il super-bonus al 110% si applica alle spese ripartite dal condominio a carico di tutti i possessori e detentori delle singole unità immobiliari, sia quelle residenziali che quelle non residenziali;
- nei "condomìni non residenziali" il super-bonus al 110% si applicherebbe invece solo alle spese ripartite dal condominio a carico dei possessori e detentori delle singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze.

5. Super-bonus al 110% su "sismabonus acquisti"

Il co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede che la disciplina del super-bonus al 110% si applica sugli "interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16" del DL 63/2013, comprendendo dunque non soltanto le diverse forme di sismabonus "ordinario" previste dai commi da 1-bis a 1-sexies, ma anche la versione "acquisti" del sismabonus prevista dal co. 1-septies.

Si noti che, stante il rinvio del co. 1-septies agli "interventi di cui al comma 1-quater", ai fini della spettanza del "sismabonus acquisti" resta imprescindibile che gli interventi di demolizione e ricostruzione dell'edificio determinino un miglioramento di almeno una classe di rischio sismico anche per la fruizione del bonus nella versione "super" al 110% (mentre ai fini del sismabonus "ordinario" la versione "super" al 110% può competere anche in assenza di miglioramenti della classe di rischio sismico).

Premesso che, nell'ambito della disciplina del super-bonus al 110%, il co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 circoscrive la spettanza dell'agevolazione ai soli interventi effettuati da specifiche tipologie di soggetti espressamente elencate (si veda il precedente § 4), **è lecito chiedersi se, nel caso della versione "acquisti" del sismabonus, la limitazione soggettiva di cui al richiamato co. 9**

vada letta nel senso che il "sismabonus acquisti" in versione super-bonus al 110% spetti solo per gli acquisti di unità immobiliari effettuati dai soggetti ivi elencati, oppure sia da considerare *tout court* non applicabile (e quindi il "sismabonus acquisti" in versione super-bonus al 110% possa spettare a prescindere dalle caratteristiche soggettive dell'acquirente).

La circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.4) nulla dice in proposito, limitandosi a ribadire l'applicabilità della versione super-bonus al 110% anche alla detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di "sismabonus acquisti", di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

Dal punto di vista sistematico, pare maggiormente coerente la prima lettura, posto che, altrimenti, si avrebbero irragionevoli disallineamenti nelle platee di beneficiari, quando invece il presupposto delle versioni "acquisti" dei bonus (ivi compresa la versione "acquisti" della detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR) è proprio quello di attribuire il beneficio all'acquirente che ne avrebbe avuto diritto ove avesse prima acquistato l'immobile e poi effettuato su di esso gli interventi agevolati.

Così ragionando, ne conseguirebbe ad esempio che i soggetti (sia IRPEF che IRES) esercenti attività di impresa, in quanto non inclusi tra i soggetti annoverati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, qualora acquistino una unità immobiliare ubicata in un edificio che è stato oggetto degli interventi di cui al co. 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, possono beneficiare del "sismabonus acquisti" solo nelle ordinarie misure del 75% e 85% anche con riguardo alle spese di acquisto sostenute nella finestra temporale che va dall'1.7.2020 al 31.12.2021.

Viceversa, un acquirente persona fisica "privata", in quanto soggetto incluso tra quelli annoverati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, potrebbe beneficiare del "sismabonus acquisti" nella versione super-bonus al 110% per le spese di acquisto sostenute in quella finestra temporale.

6. Orizzonte quinquennale di utilizzo della detrazione

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

Il frazionamento su un orizzonte temporale di 5 anni è espressamente previsto dall'art. 119 del DL 34/2020 con riguardo agli interventi "trainanti" di efficienza energetica (co. 1), con riguardo agli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in essi (co. 5) e con riguardo agli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici (co. 8).

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

Restano fuori soltanto gli interventi "trainati" di efficienza energetica, per i quali il co. 2 dell'art. 119 dispone solo l'applicazione della percentuale del 110% di cui al precedente co. 1, ma non anche

dell'orizzonte temporale di recupero della detrazione ivi previsto, ragione per cui potrebbe apparire corretto ritenere che, limitatamente al super-bonus al 110% che trova il proprio presupposto in spese relative a interventi di efficienza energetica diversi da quelli "trainanti" di cui al co. 1, l'orizzonte temporale di recupero della detrazione resti quello dei 10 anni (sempre in quote di pari importo) stabilito dal co. 3 dell'art. 14 del DL 63/2013.

Sul punto, si segnala però che la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 4) è estremamente perentoria nell'affermare che la **detrazione del 110% va ripartita in 5 quote annuali di pari importo sia con riguardo agli interventi "trainanti" che con riguardo agli interventi "trainati"**.

7. Adempimenti formali per poter fruire del super-bonus

Per poter fruire del super-bonus al 110%, è necessario:

- *"effettuare gli adempimenti ordinariamente previsti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di efficientamento energetico degli edifici, inclusi quelli antisismici e quelli finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, nonché quelli di installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici", a cominciare dal pagamento delle spese mediante "bonifico parlante", utilizzando a tale fine "i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio", sui quali resta peraltro dovuta l'applicazione della ritenuta d'acconto dell'8%, di cui all'art. 25 del DL 78/2010, a cura degli istituti di pagamento medesimi (circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24, § 8);*
- effettuare inoltre gli specifici adempimenti richiesti dal co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020.

In particolare, il co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 prevede vengano osservati specifici adempimenti con riguardo:

- agli interventi di efficienza energetica, di cui ai co. 1, 2 e 3 dell'art. 119;
- agli interventi di miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119.

Con riguardo agli interventi di efficienza energetica, la lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che:

- i tecnici abilitati asseverano:
 - il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al co. 3-*ter* dell'art. 14 del DL 63/2013;
 - la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;
- una copia dell'asseverazione è trasmessa all'ENEA, esclusivamente per via telematica, secondo le modalità stabilite con DM 3.8.2020.

Ai fini dell'asseverazione e attestazione della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.2) ricorda che, per quanto concerne gli

interventi di efficienza energetica, si fa riferimento ai prezzi individuati dal DM 6.8.2020, emanato ai sensi del co. 13 lett. a) dell'art. 119 del DL 34/2020.

Con riguardo agli interventi di miglioramento sismico, la lett. b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico (secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza):

- asseverano l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico, in base alle disposizioni del DM 28.2.2017 n. 58;
- attestano la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

La circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.2) ricorda che l'asseverazione deve essere depositata presso lo sportello unico competente di cui all'art. 5 del DPR 380/2001.

Le spese sostenute per il rilascio di queste asseverazioni e attestazioni rientrano nel novero delle spese detraibili ai fini del super-bonus al 110% (art. 119 co. 15 del DL 34/2020).

Momento di rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni

Le asseverazioni e le attestazioni, di cui alle lett. a) e b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, devono essere rilasciate al termine dei lavori.

Tuttavia, se il beneficiario del super-bonus al 110%, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione spettante, intende avvalersi dell'opzione di fruire del beneficio sotto forma di "sconto sul corrispettivo", oppure sotto forma di credito di imposta ceduto a terzi, prima del termine dei lavori, in relazione alle spese sostenute su singoli stati avanzamento lavori ai sensi del co. 1-*bis* dell'art. 121 del DL 34/2020, le predette asseverazioni e attestazioni devono essere rilasciate per ogni stato avanzamento lavori relativamente al quale venissero esercitate le relative opzioni.

Conseguenze di attestazioni e asseverazioni non veritiere

Ai sensi del co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020, la non veridicità delle attestazioni e delle asseverazioni determina rilevanti conseguenze sia in capo al soggetto che le rilascia, sia in capo al soggetto beneficiario del super-bonus al 110%.

Ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali, ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la **sanzione amministrativa da 2.000 a 15.000 euro per ogni attestazione o asseverazione infedele resa**.

Il co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che si applicano le disposizioni della L. 689/81 e che l'organo addetto al controllo sull'osservanza degli obblighi e alla comminazione delle sanzioni, ai sensi dell'art. 14 della richiamata L. 689/81, è il Ministero dello sviluppo economico.

Ai sensi dell'art. 119 co. 14 del DL 34/2020, la non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la **decadenza dal beneficio**.

Obblighi assicurativi per attestatori e asseveratori

Ai sensi dell'art. 119 co. 14 del DL 34/2020, i soggetti che rilasciano le attestazioni e asseverazioni devono stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni e asseverazioni e comunque non inferiore a 500.000 euro.

La finalità dichiarata dell'obbligo di assicurazione è quello di garantire, sia ai clienti che al bilancio dello Stato, il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

Altri adempimenti formali

Come si è accennato, oltre agli specifici adempimenti formali richiesti dall'art. 119 del DL 34/2020 per poter fruire del super-bonus al 110%, devono essere osservati anche gli altri adempimenti formali richiesti dalle discipline "ordinarie" dell'ecobonus e del sismabonus, a cominciare dalle modalità di pagamento delle spese detraibili e dalla conservazione delle fatture o delle ricevute fiscali comprovanti il sostenimento delle relative spese e, nel caso di interventi effettuati su parti comuni degli edifici, di copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese; nel caso invece di interventi effettuati dal "mero" detentore dell'immobile, va acquisita la dichiarazione del proprietario di consenso all'esecuzione dei lavori.

Con riguardo alla documentazione da acquisire e da conservare, la circ. Agenzia Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 8.3) sottolinea che è necessario conservare anche copia dell'asseverazione trasmessa all'ENEA per gli interventi di efficienza energetica e copia dell'asseverazione depositata presso lo sportello unico competente, di cui all'art. 5 del DPR 380/2001, per gli interventi di miglioramento sismico.