



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**Il superbonus 110%
dopo la legge di bilancio 2021**

(Circolare n. 4 del 5 marzo 2021)

Indice

1. Premessa	3
2. Ambito temporale di sostenimento delle spese	3
3. Soggetti che possono effettuare gli interventi	4
4. Interventi agevolati	11
5. Immobili oggetto degli interventi	20
6. Spese detraibili e tetti massimi di beneficio riconosciuto	29
7. Limite della congruità delle spese	35
8. Asseverazioni (cenni)	40
9. Orizzonte temporale del recupero del beneficio	42
10. Visto di conformità (cenni)	42
11. Altri adempimenti	42

1. Premessa

L'art. 1 co. 66 della L. 178/2020 (legge di bilancio per il 2021) ha recato alcune significative novità alla disciplina del c.d. "superbonus al 110%", di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

La rilevanza operativa della disciplina in questi mesi e nei prossimi, in un contesto di complessità acuito dalla stratificazione degli interventi normativi, che si interseca con chiarimenti di prassi ufficiale dell'Agenzia delle Entrate (circ. 22.12.2020 n. 30) che, seppur recenti, risultano già parzialmente superati da tali innovazioni normative, rende opportuno tornare in modo organico sulla disciplina recata dall'art. 119 del DL 34/2020, quale risultante a seguito delle modifiche introdotte, da ultimo, dall'art. 1 co. 66 della L. 178/2020.

2. Ambito temporale di sostenimento delle spese

Ai sensi dell'art. 119 co. 1, 4, 5 e 8 del DL 34/2020, per poter rientrare nella disciplina del superbonus al 110%, le spese relative agli interventi agevolati devono essere **"sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022"**.

Il termine finale della finestra temporale agevolata, inizialmente fissato al 31.12.2021, è stato posposto di sei mesi a cura dell'art. 1 co. 66 della L. 178/2020, subordinatamente *"alla definitiva approvazione da parte del Consiglio dell'Unione europea"* (art. 1 co. 74 della L. 178/2020).

I co. 3-*bis* e 8-*bis* dell'art. 119 prevedono tuttavia finestre temporali agevolate più ampie con riguardo alle spese sostenute per interventi agevolati effettuati da due particolari categorie di soggetti:

- Istituti Autonomi Case Popolari (IACP) ed *"enti equivalenti, di cui alla lett. c) del co. 9 dell'art. 119"*;
- condomini, di cui alla lett. a) del co. 9 del DL 34/2020.

Per quanto riguarda le spese sostenute per interventi agevolati effettuati da **IACP ed "enti equivalenti"**, il termine finale di sostenimento delle spese è posposto al 31.12.2022 con riguardo alle spese che concernono la generalità degli interventi agevolati ed è ulteriormente ampliato di sei mesi (**30.6.2023**) con riguardo alle spese che concernono quegli interventi agevolati che risultano realizzati entro il 31.12.2022 per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

Per quanto riguarda le spese sostenute per interventi agevolati effettuati da **condomini**, il termine finale di sostenimento delle spese rimane quello "generale" del 30.6.2022, ma è ampliato di sei mesi (**31.12.2022**) con riguardo alle spese che concernono quegli interventi agevolati che risultano realizzati entro il 30.6.2022 per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

TERMINE FINALE ENTRO CUI VANNO SOSTENUTE LE SPESE	
Generalità dei soggetti	30.6.2022
Condomini	30.6.2022 Ampliamento al 31.12.2022 se al 30.6.2022 gli interventi sono eseguiti per almeno il 60%.
IACP ed enti equivalenti	31.12.2022

	Ampliamento al 30.6.2023 se al 31.12.2022 gli interventi sono eseguiti per almeno il 60%.
--	---

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

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

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

- in base al principio di cassa (ossia in base alla data in cui si verifica il pagamento), se le spese sono sostenute da un soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa;
- in base al principio di competenza economica (di cui all'art. 109 del TUIR), se le spese sono sostenute da un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa (ivi compreso il caso in cui tale soggetto determini il reddito di impresa sulla base del regime "*improntato al principio di cassa*", di cui all'art. 66 del TUIR).

3. Soggetti che possono effettuare gli interventi

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

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

- dalle associazioni e società sportive dilettantistiche (Asd e Ssd) iscritte nel registro Coni istituito ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. c) del DLgs. 242/99, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

I soggetti diversi da quelli espressamente contemplati dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 (come, ad esempio, le imprese individuali e le società) possono quindi ritrovarsi ad essere soggetti beneficiari del superbonus al 110% esclusivamente se e in quanto parte di condòmini, per la quota parte a loro carico delle spese sostenute per l'effettuazione da parte del condominio di interventi su parti comuni dell'edificio che, in ragione della tipologia di intervento e della tipologia di edificio, danno diritto a fruire del superbonus.

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

Naturalmente, per poter in concreto beneficiare del superbonus al 110%, i soggetti che sostengono le spese per gli interventi agevolati devono essere possessori o detentori degli immobili oggetto degli interventi e devono soddisfare la condizione di titolarità di redditi imponibili in Italia.

Condomini

Ai sensi della lett. a) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020, la prima categoria di soggetti che possono effettuare gli interventi agevolati, di cui ai precedenti co. 1 - 8 dell'art. 119, beneficiando del superbonus al 110%, sono i condòmini.

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

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

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

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

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

Ai sensi del co. 9-*bis* dell’art. 119 del DL 34/2020:

- *“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”* (periodo inserito dall’art. 63 co. 1 del DL 104/2020);
- *“le deliberazioni dell’assemblea del condominio, aventi per oggetto l’imputazione a uno o più condomini dell’intera spesa riferita all’intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità di cui al periodo precedente e a condizione che i condomini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole”* (periodo inserito dall’art. 1 co. 66 lett. p) della L. 178/2020).

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 condomini 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 condomini 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 (c.d. decreto “Agosto”), 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.

A sua volta, l’art. 1 co. 66 lett. p) della L. 178/2020 fa chiarezza in ordine al fatto che “basta” la medesima maggioranza (voto favorevole della maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del

valore dell'edificio) anche per deliberare una ripartizione delle spese che addossa le medesime ad uno soltanto o ad alcuni soltanto dei condomini, purché ovviamente consti il consenso espresso di coloro ai quali vengono per intero addossate.

Persone fisiche

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

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

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

La circostanza che le lett. a) e b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 facciano riferimento non già a tutte le persone fisiche, bensì soltanto a quelle che effettuano gli interventi "al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione", significa che, ove la persona fisica eserciti una delle predette attività, può fruire delle agevolazioni in versione superbonus 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.

L'esclusione che precede vale anche con riguardo agli immobili rurali "strumentali" necessari allo svolgimento dell'attività agricola, ma non comprende i fabbricati rurali ad uso abitativo, i quali possono dunque essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus al 110%, purché le relative spese siano sostenute da persone fisiche che li possiedono o detengono in base ad un idoneo titolo, come ad esempio nel caso dei fabbricati rurali di una **società semplice agricola** concessi in detenzione agli amministratori o ai soci persone fisiche (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 2.1.3)).

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

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

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

Gli interventi di cui alla lett. b) del co. 9 sono invece quelli che riguardano **single unità immo-**

biliari, intendendosi per tali sia quelle che coincidono con l'edificio (c.d. "edifici unifamiliari"), sia quelle site in edifici composti da più unità immobiliari.

La possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, è dunque limitata ai casi in cui:

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

In mancanza di uno o di entrambi questi presupposti, la possibilità per le persone fisiche di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati sulle parti comuni di un edificio composto da più unità immobiliari, relativamente alle quali non sussiste una proprietà di tipo condominiale, rimane preclusa.

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

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

Quanto precede dovrebbe significare che:

- gli interventi agevolati effettuati da persone fisiche, su edifici unifamiliari e unità immobiliari di edifici plurifamiliari o condominiali, possono fruire del superbonus al 110% per gli interventi *"di cui ai commi da 1 a 3"* nel limite di 2 unità immobiliari, ivi compreso il caso in cui gli interventi sulle unità immobiliari avvengano in un contesto di edificio *"interamente posseduto"* su cui la persona fisica effettua anche interventi in relazione alle parti comuni;
- gli interventi agevolati effettuati da condomini su parti comuni di edifici plurifamiliari o condominiali, danno titolo al singolo proprietario o detentore persona fisica di fruire del superbonus 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 3 unità immobiliari in un edificio condominiale, qualora la persona fisica fruisca del superbonus al 110% per interventi effettuati nel proprio edificio unifamiliare, può fruire del superbonus al 110% anche per gli interventi effettuati su al massimo una delle tre unità immobiliari possedute nell'edificio condominiale, fermo restando che, qualora il condominio effettui interventi sulle parti comuni di quell'edificio, la persona fisica può fruire del superbonus al 110% per l'intero ammontare delle spese poste dal condominio a suo carico, ossia potendo considerare tutte e 3 le unità immobiliari possedute che concorrono a determinare la quota di spese a suo carico.

Giova peraltro sottolineare che il limite di 2 unità immobiliari previsto dal co. 10 dell'art. 119 del DL 34/2020 vale solo con riferimento alle "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 superbonus 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.

IACP ed "enti equivalenti"

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

L'utilizzo da parte della norma del generico termine "immobili" induce a ritenere che gli interventi possano riguardare sia singole unità immobiliari che parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari interamente posseduti dai soggetti in questione (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 2.1.2)

Giova ricordare che, esclusivamente per gli interventi effettuati da questi soggetti, il co. 3-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020 estende fino al 31.12.2022 la finestra temporale in cui possono essere sostenute spese rilevanti ai fini dell'applicazione del superbonus al 110%, con ulteriore estensione fino al 30.6.2023 limitatamente alle spese relative a interventi agevolati che, alla data del 31.12.2022, risultano realizzati in misura pari almeno al 60% dei lavori complessivi.

Cooperative di abitazione a proprietà indivisa

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

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

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

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

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

Onlus e altri enti no profit

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

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

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

A differenza di IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa, questi soggetti non incontrano limitazioni di tipo oggettivo e pertanto possono beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi agevolati effettuati su qualsivoglia immobile da essi posseduto o detenuto (ivi comprese le parti comuni di edifici interamente posseduti).

Peraltro, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 2.1.1) ha affermato che per questi soggetti non valgono i vincoli "interpretativi", da essa stessa posti, in ordine al fatto che gli interventi

“trainanti” e “trainati”, con superbonus al 110%, debbano avere per oggetto solo unità immobiliari residenziali o parti comuni di edifici residenziali, potendo dunque tali soggetti beneficiare del superbonus al 110% anche per interventi agevolati effettuati su unità immobiliari non residenziali o parti comuni di edifici non residenziali.

Associazioni e società sportive dilettantistiche

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

Tali soggetti possono beneficiare del superbonus al 110% limitatamente agli interventi agevolati che realizzano su immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

4. Interventi agevolati

Ai sensi dei co. 1 - 8 dell’art. 119 del DL 34/2020, gli interventi che possono beneficiare del superbonus al 110% sono:

- gli interventi di efficienza energetica, che rientrano anche nell’ambito di applicazione dell’ecobonus, di cui all’art. 14 del DL 63/2013 (co. 1 - 3);
- gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche, di cui all’art. 16-*bis* co. 1 lett. e) del TUIR (co. 2);
- gli interventi di miglioramento sismico, che rientrano anche nell’ambito di applicazione del sismabonus, di cui all’art. 16 co. 1-*bis* - 1-*sexies* dell’art. 16 del DL 63/2013, nonché gli acquisti di unità immobiliari antisismiche, di cui al co. 1-*septies* dell’art. 16 del DL 63/2013 (co. 4);
- gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di sistemi di accumulo integrati in tali impianti, che rientrano anche nella detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui alla lett. h) dell’art. 16-*bis* co. 1 del TUIR (co. 5 - 7);
- gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, di cui all’art. 16-*ter* del DL 63/2013 (co. 8).

Ai fini del superbonus al 110%, gli interventi di efficienza energetica sono distinti dall’art. 119 del DL 34/2020 tra:

- interventi espressamente individuati dalla norma (c.d. “interventi trainanti”), la cui effettuazione di almeno di uno di essi è condizione *sine qua non* per poter beneficiare del superbonus anche relativamente agli altri interventi di riqualificazione energetica (co. 1);
- altri interventi di efficienza energetica (c.d. “interventi trainati”), per i quali la possibilità di beneficiare del superbonus è subordinata alla “effettuazione congiunta” con almeno uno degli interventi “trainanti” di cui al punto precedente (co. 2).

Anche la possibilità di beneficiare del superbonus con riguardo agli interventi di installazione di impianti

fotovoltaici (e relativi sistemi di accumulo integrati) e agli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica dei veicoli elettrici è subordinata alla loro "effettuazione congiunta" con altri interventi.

Naturalmente, per poter in concreto beneficiare del superbonus al 110%, gli interventi agevolati devono riguardare edifici esistenti e non devono inserirsi in un contesto edilizio di interventi di nuova costruzione e, nel caso di ampliamento di un edificio esistente, è agevolabile solo la parte di interventi che si riferiscono alla parte preesistente dell'edificio (e non anche a quella oggetto di ampliamento), purché le spese relative agli interventi sulla parte preesistente e sulla parte di nuova costruzione siano distintamente contabilizzate.

Quanto precede vale anche nel caso in cui gli interventi agevolati siano realizzati in un contesto edilizio di demolizione e ricostruzione dell'edificio con ampliamento rispetto all'edificio preesistente:

- se l'intervento di demolizione e ricostruzione dell'edificio con ampliamento rientra nella definizione di "interventi di ristrutturazione edilizia" ex lett. d) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, come da ultimo modificato dall'art. 10 co. 1 lett. b) n. 2) della L. 76/2020, il superbonus può trovare applicazione sulla parte di spese diverse da quelle riferibili all'ampliamento;
- se l'intervento di demolizione e ricostruzione dell'edificio con ampliamento rientra invece nella definizione di "*interventi di nuova costruzione*" ex lett. e) dell'art. 3 co. 1 del DPR 380/2001, il superbonus non può trovare applicazione sulle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi.

In senso conforme, si segnala in particolare la Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.2.2021 n. 88, la quale precisa altresì che la "**qualificazione inerente le opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare delle agevolazioni fiscali**".

Interventi di efficienza energetica

Ai fini della disciplina del superbonus al 110%, l'art. 119 del DL 34/2020 divide gli interventi di efficienza energetica tra:

- interventi "trainanti", di cui al co. 1;
- interventi "trainati", di cui al co. 2.

I primi sono interventi di efficienza energetica espressamente individuati dalla norma, la cui effettuazione di almeno uno di essi è imprescindibile per l'applicazione del superbonus anche ai secondi, individuati mediante semplice rimando all'art. 14 del DL 63/2013.

Tanto per i primi, quanto per i secondi ("effettuati congiuntamente" ai primi), l'applicazione del superbonus al 110% è subordinata al soddisfacimento dei requisiti tecnici "individuali" degli interventi e dei requisiti di "*risultato complessivo di miglioramento della classe energetica*", di cui al co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Gli **interventi di efficienza energetica "trainanti"**, individuati dal co. 1 dell'art. 119 del DL

34/2020, sono due:

- gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda (lett. a);
- gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti (lett. b) e c)).

Entrambe le tipologie di intervento possono avere per oggetto:

- edifici unifamiliari o singole unità immobiliari "equiparate";
- parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari.

A seconda che gli interventi riguardino edifici unifamiliari o singole unità immobiliari "equiparate" a edifici unifamiliari, oppure parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, cambiano i tetti massimi di spesa riconosciuti, fino a concorrenza dei quali può trovare applicazione il superbonus al 110%.

INTERVENTI "TRAINANTI" DI EFFICIENZA ENERGETICA	
Isolamento termico dell'involucro dell'edificio	<p>Ai sensi della lett. a) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020, la prima tipologia di interventi di efficienza energetica, "trainanti" ai fini del superbonus al 110%, è quella degli <i>"interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda"</i>.</p> <p>Relativamente a tali interventi, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1) ha precisato che:</p> <ul style="list-style-type: none">• la superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato, rispetto alla quale va verificato il requisito del superamento del 25%, è data dalle superfici opache verticali (pareti generalmente esterne), orizzontali (coperture, pavimenti) e inclinate <i>"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/m²K, definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008"</i>;• i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori. <p>La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1) aveva precisato anche che, ai fini della verifica del superamento del 25% della superficie disperdente lorda, si poteva tenere conto anche degli interventi (e delle relative spese) per la coibentazione del tetto soltanto <i>"a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l'esterno"</i>.</p> <p>Tale chiarimento, coerente al fatto che per "superficie disperdente lorda" si intendono le superfici che delimitano le parti riscaldate dell'edificio con l'esterno e con i vani interni non riscaldati, risulta però superato, ai soli fini della disciplina del superbonus al 110%, dal periodo inserito nella lett. a) del co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020 a cura del n. 2) della lett. a) dell'art. 1 co. 66 della L. 178/2020, ai sensi del quale <i>"gli interventi per la coibentazione del tetto rientrano nella disciplina agevolativa, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente"</i>.</p> <p>L'effetto di questa specificazione normativa è quello di rendere irrilevante l'eventuale presenza di un sottotetto non riscaldato che si frappone tra il tetto e i vani riscaldati dell'edificio, consentendo quindi di comprendere sempre il tetto, ai fini del superbonus al 110%, nella superficie disperdente lorda di un edificio esistente e dotato di impianto di riscaldamento.</p> <p>Mentre nel caso di interventi aventi per oggetto parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari o edifici unifamiliari, il requisito del superamento del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'intero edificio, nel caso di interventi aventi per oggetto unità immobiliari site in edifici composti da più unità, ma funzionalmente indipendenti e dotate di accesso</p>

	<p>autonomo all'esterno (c.d. "unità immobiliari equiparate a edifici unifamiliari"), il requisito del superamento del 25% va verificato avendo riguardo alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato della singola unità immobiliare "indipendente e autonoma".</p> <p>La circostanza che, per le unità immobiliari "non indipendenti e autonome" site in edifici composti da più unità immobiliari, sia comunque necessario fare riferimento alla superficie disperdente lorda delimitante il volume riscaldato dell'intero edificio, non esclude a priori che, negli edifici condominiali di dimensioni più ridotte, un intervento di isolamento termico dell'involucro, effettuato con riguardo a una singola unità immobiliare, superi la soglia del 25% riferita all'intero edificio.</p> <p>Si pensi, ad esempio, al caso di un edificio suddiviso in due unità immobiliari su due piani (con un unico accesso comune all'esterno).</p> <p>Se il condomino del primo piano procede in autonomia (ovviamente, previa autorizzazione dell'altro condomino) all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del tetto (oppure se il condomino del piano terra procede in autonomia all'isolamento termico delle proprie mura perimetrali e del pavimento contro terra), il requisito del 25% può risultare verificato con riguardo non già alla superficie disperdente lorda della singola unità immobiliare (circostanza irrilevante, visto che non si tratta di unità "indipendente e autonoma"), ma direttamente con riguardo alla superficie disperdente lorda dell'intero edificio.</p> <p>In questo caso, come confermato da una risposta dell'Agenzia delle Entrate inclusa tra le FAQ pubblicate sul sito a settembre 2020, l'intervento può qualificarsi come "trainante" ai fini del superbonus e beneficiare della detrazione al 110%, purché ovviamente risultino rispettati tutti i requisiti oggettivi e soggettivi di legge.</p> <p>Il § 2.1 lett. f), g) e h) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" statuisce che, ai fini della spettanza del beneficio fiscale, gli interventi in questione devono soddisfare i seguenti requisiti tecnici:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il superamento del 25% della superficie disperdente lorda deve verificarsi tenendo conto dell'intera superficie dell'edificio verso l'esterno, verso vani interni non riscaldati e verso il terreno; • i valori delle trasmittanze termiche dei vecchi elementi strutturali (strutture opache e trasparenti) devono risultare superiori ai pertinenti valori limite riportati nel successivo Allegato E; • i valori delle trasmittanze termiche dei nuovi elementi strutturali devono risultare inferiori ai pertinenti valori riportati nel medesimo Allegato E. <p>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 <i>G.U.</i> 6.11.2017 n. 259.</p> <p>Stante l'esplicito richiamo normativo esclusivamente alle "superfici opache verticali, orizzontali e inclinate" e non anche ad altri elementi costituenti l'involucro edilizio, la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 3.11.2020 n. 521 ha affermato che non rientrano tra gli interventi "trainanti" di isolamento termico dell'involucro dell'edificio quelli che si sostanziano nella sostituzione di una parete verticale dell'immobile costituita da vetrate con una parete isolante.</p>
<p>Sostituzione dell'impianto di riscaldamento</p>	<p>Ai sensi delle lett. b) e c) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020, la seconda tipologia di interventi di efficienza energetica, "trainanti" ai fini del superbonus al 110%, è quella degli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti.</p> <p>Relativamente a tali interventi, la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.2 e 2.1.3) ha sottolineato che deve trattarsi di interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 della Commissione (UE) 18.2.2013 n. 811/2013, 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;

	<ul style="list-style-type: none"> • impianti a collettori solari. <p>Se gli interventi riguardano edifici ubicati in Comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione 10.7.2014 n. 2014/2147 o 28.5.2015 n. 2015/2043, 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 "equiparate" (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 <i>"allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, definiti ai sensi dell'articolo 2, comma 2, lettera tt), del decreto legislativo 4 luglio 2014 n. 102"</i>.</p> <p>Inoltre, limitatamente agli interventi che riguardano edifici unifamiliari, o singole unità immobiliari "equiparate", ubicati in zone non metanizzate nei Comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione 10.7.2014 n. 2014/2147 o 28.5.2015 n. 2015/2043, la lett. c) dell'art. 119 co. 1 del DL 34/2020 estende il novero degli interventi agevolati anche a quelli di sostituzione <i>"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"</i>.</p> <p>Resta ben inteso che, nel caso in cui gli interventi riguardino parti comuni di edifici condominiali, invece che edifici unifamiliari o singole unità immobiliari "equiparate", gli interventi di sostituzione devono riguardare impianti centralizzati e non impianti che servono singole unità immobiliari.</p> <p>A tale proposito, giova ricordare quanto a suo tempo chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 23.4.2010 n. 21 (risposta 3.4), richiamata anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 316), con riguardo alla "ordinaria" disciplina dell'ecobonus, ossia che <i>"se l'intervento prevede l'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato in un edificio in cui solo alcuni appartamenti sono già dotati di impianto di riscaldamento, la detrazione non può essere riconosciuta sull'intera spesa sostenuta ma deve essere limitata alla sola spesa riferibile alle unità immobiliari nelle quali l'impianto era già presente"</i> e che <i>"per individuare la quota della spesa detraibile deve essere utilizzato un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferite a ciascun appartamento"</i>.</p> <p>Sempre con riguardo agli impianti di climatizzazione invernale centralizzati, la circ. Agenzia delle Entrate 31.5.2007 n. 36 (§ 3.4) ha chiarito, con riguardo alla "ordinaria" disciplina dell'ecobonus, che, se rispondenti alle caratteristiche tecniche previste, sono agevolabili anche gli interventi di trasformazione degli impianti di climatizzazione invernale centralizzati aventi la finalità di rendere applicabile la contabilizzazione del calore.</p>
--	---

Gli **interventi di efficienza energetica "trainati"** sono quelli, diversi dai "trainanti", che il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 individua mediante puro e semplice rinvio *"a tutti gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90"*.

Come si evince anche dalla Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti" e dalle istruzioni al modello di "Comunicazione" per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito di imposta, ai sensi dell'art. 121 del DL 34/2020, quali risultanti dopo le correzioni apportate dal provv. Agenzia delle Entrate 12.10.2020 n. 326047, gli unici interventi di efficienza energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, non "trainabili" nel superbonus sono:

- gli interventi di riqualificazione energetica globale degli edifici esistenti, di cui all'art. 1 co. 344 della L. 296/2006, che rientra tra quelli richiamati dal co. 1 dell'art. 14 del DL 63/2013 (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 4.2.4);

- gli interventi di isolamento termico dell'involucro dell'edificio effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali, di cui al co. 2-*quater* dell'art. 14 del DL 63/2013;
- gli interventi combinati di isolamento termico dell'involucro e di miglioramento sismico dell'edificio effettuati su parti comuni di edifici condominiali, di cui al co. 2-*quater*1 dell'art. 14 del DL 63/2013 (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 4.2.3).

Tutti gli altri interventi riconducibili all'art. 14 del DL 63/2013, se effettuati congiuntamente a uno degli interventi "trainanti", possono essere "trainati" dal 50%-65% dell'ecobonus al 110% del superbonus.

Con riferimento al fatto che gli interventi "trainati" debbano essere **effettuati congiuntamente** agli interventi "trainanti", l'art. 2 co. 5 del DM 6.8.2020 "Requisiti" 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 delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2), ciò implicherebbe che, ai fini dell'applicazione del superbonus al 110%, le spese sostenute per gli interventi "trainanti" devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione (dall'1.7.2020 al 30.6.2022), mentre le spese per gli interventi "trainati" devono essere sostenute, oltre che nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione (dall'1.7.2020 al 30.6.2022), anche nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori di realizzazione degli interventi trainanti.

Se il complesso degli interventi (quelli "trainanti" e quelli "trainati") è affidato ad un'unica impresa, ai fini della prova che gli interventi "trainati" sono stati svolti tra l'inizio e la fine degli interventi "trainanti", è sufficiente una attestazione in tal senso da parte dell'impresa che ha eseguito i lavori (Circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 4.2.6).

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 superbonus al 110% agli interventi "trainati" anche in assenza della loro esecuzione congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti".

Anche in presenza dei requisiti "tecnici individuali" sugli interventi di riqualificazione energetica effettuati, l'applicazione del superbonus al 110% resta comunque subordinata, sia per quelli "trainanti" che per quelli "trainati", al fatto che devono assicurare nel loro complesso, anche congiuntamente agli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e/o di sistemi di accumulo integrati in detti impianti, *"il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari le quali siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ovvero se ciò non è possibile, il conseguimento della classe energetica più"*

alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.) [...] prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata' (co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020).

Interventi di eliminazione di barriere architettoniche

Ai sensi del co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% si applica anche sugli interventi previsti dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. e) del TUIR. Sono gli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di *handicap* in situazione di gravità, ai sensi dell'art. 3 co. 3 della L. 104/92.

Ai fini del superbonus al 110%, questi interventi sono agevolati *"anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque anni"*.

Gli interventi in questione, per poter essere agevolati con il superbonus al 110% devono essere eseguiti congiuntamente a uno degli interventi "trainanti" di efficienza energetica di cui al co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Interventi di miglioramento sismico

Ai fini della disciplina del superbonus al 110%, il co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 richiama in modo indistinto tutti gli interventi di miglioramento sismico di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013. Gli interventi in questione sono:

- quelli di cui alla lett. i) dell'art. 16-*bis* del TUIR, ossia gli interventi *"relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione"* che vengono realizzati *"sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente"*, che comprendono *"interi edifici"* e, *"ove riguardino i centri storici"*, che siano eseguiti *"sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari"*;
- effettuati su edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'OPCM 20.3.2003 n. 3274, *"riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive"*.

La circostanza che l'art. 119 del DL 34/2020 richiami senza eccezioni tutti i commi dell'art. 16 del DL 63/2013 che recano la disciplina del sismabonus, implica che, nel rispetto dei requisiti soggettivi e oggettivi previsti dall'art. 119 del DL 34/2020, il "potenziamento" al 110% riguarda tutte le fattispecie ivi previste, ossia:

- gli interventi effettuati su unità immobiliari, oppure su parti comuni di edifici composti da più unità

immobiliari, che non comportano un miglioramento di classe sismica, di cui al co. 1-*bis*, per i quali la percentuale di detrazione da sismabonus "ordinario" è fissata nel 50%;

- gli interventi effettuati su unità immobiliari che comportano il miglioramento di una classe di rischio sismico, oppure di due o più classi di rischio sismico, di cui al co. 1-*quater*, per i quali la percentuale di detrazione da sismabonus "ordinario" è fissata, rispettivamente, al 70% e all'80%;
- gli interventi effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari che comportano il miglioramento di una classe di rischio sismico, oppure di due o più classi di rischio sismico, di cui al co. 1-*quinqües*, per i quali la percentuale di detrazione da sismabonus "ordinario" è fissata, rispettivamente, al 75% e all'85%;
- gli acquisti di unità immobiliari comprese in edifici che sono stati oggetto di interventi di miglioramento sismico, mediante demolizione e ricostruzione dell'edificio (anche con aumento volumetrico), a cura dell'impresa di costruzione o ristrutturazione edilizia cedente, ultimati non oltre 18 mesi dalla data di acquisizione dell'unità immobiliare, dai quali sia derivato un miglioramento di una classe di rischio sismico dell'edificio, oppure di due o più classi di rischio sismico, di cui al co. 1-*septies*, per i quali la percentuale di detrazione da sismabonus acquisti "ordinario" è fissata, rispettivamente, al 75% e all'85%.

Le uniche specificità della disciplina superbonus 110% dell'art. 119 del DL 34/2020, rispetto a quella **sismabonus 50%-70%-75%-80%-85%** dell'art. 16 del DL 63/2013, cui si rinvia, concernono il fatto che:

- la detrazione del 110% è riconosciuta anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, a condizione che sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui ai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013, nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla legislazione vigente per i medesimi interventi (co. 4-*bis* dell'art. 119);
- l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico deve essere asseverata nei modi previsti dal co. 13 lett. b) dell'art. 119 del DL 34/2020.

Nel caso in cui il beneficiario della detrazione superbonus 110% per interventi di miglioramento sismico opti per la sua fruizione mediante cessione del credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante e il soggetto cessionario cui cede il credito di imposta sia un'impresa di assicurazione con la quale stipula contestualmente una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, il secondo periodo del co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che è elevata al 90% la detrazione IRPEF, prevista dall'art. 15 co. 1 lett. f-*bis*) del TUIR, sulle spese sostenute per il pagamento del premio assicurativo.

Interventi "fotovoltaici"

Ai sensi dei co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% si applica anche sugli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici e per quelli di installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati.

Sono gli interventi che riguardano collettori solari destinati alla produzione di energia elettrica e che in via ordinaria possono rientrare nell'ambito di applicazione della detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, ai sensi della lett. h) dell'art. 16-*bis* co. 1 del TUIR, ma non nell'ambito di applicazione dell'ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013 (in quanto quest'ultimo riguarda soltanto i collettori solari destinati alla produzione di energia termica, non di energia elettrica).

Gli interventi "fotovoltaici" in questione, per poter essere agevolati con il superbonus al 110% devono:

- essere eseguiti congiuntamente ad uno degli interventi di cui ai co. 1 o 4 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- rispettare le ulteriori condizioni poste dal co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Ai sensi del co. 7 dell'art. 119 del DL 34/2020, l'applicazione del superbonus al 110% sugli interventi "fotovoltaici", di cui ai co. 5 e 6, è subordinata alla **cessione in favore del GSE dell'energia** non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'art. 42-*bis* del DL 30.12.2019 n. 162.

I limiti e le modalità relativi all'utilizzo e alla valorizzazione dell'energia condivisa prodotta da impianti incentivati sono definiti dal co. 9 del menzionato art. 42-*bis*.

La detrazione del 110%, inoltre, non è cumulabile con altri incentivi pubblici e altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione di cui all'art. 11 co. 4 del DLgs. 28/2011, e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'art. 25-*bis* del DL 91/2014.

Per effetto di quanto previsto dal secondo periodo del co. 16-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, la detrazione prevista dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. h) del TUIR si applica, fino a concorrenza di un ammontare di spese riconosciute pari a 96.000,00 euro, anche alle "**comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o di condomini che aderiscono alle configurazioni di cui all'articolo 42-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazione dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8, limitatamente, tuttavia, alle spese sostenute per gli impianti di fonte rinnovabile gestiti dalle predette comunità energetiche**" (circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24, § 1.3).

Interventi di installazione di colonnine di ricarica dei veicoli elettrici

Ai sensi del co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% si applica anche sugli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, di cui all'art. 16-*ter* del DL 63/2013.

Ai fini della sua applicazione in versione superbonus al 110% è richiesto che l'installazione "*sia eseguita congiuntamente ad uno degli interventi di cui al comma 1*" dell'art. 119, ossia congiuntamente a uno degli interventi di efficienza energetica "trainanti".

Nonostante il co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020 non richiami gli interventi di cui al co. 8 tra quelli che possono concorrere, insieme agli interventi di efficienza energetica "trainanti" e "trainati", al soddisfa-

cimento del requisito del **miglioramento di due classi energetiche dell'edificio** (oppure, ove non possibile, del conseguimento della classe energetica più alta), la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2) afferma, anche con riguardo a questi interventi, che il superbonus al 110% si applica *"sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta"*.

5. Immobili oggetto degli interventi

Gli interventi agevolati di cui al precedente § 4, se effettuati dai soggetti di cui al precedente § 3, con sostenimento delle relative spese nella finestra temporale di cui al precedente § 2, danno titolo a beneficiare del superbonus al 110% solo se gli immobili oggetto degli interventi rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 119 del DL 34/2020.

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

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

L'Agenzia delle Entrate, sin dalla circ. 8.8.2020 n. 24 e in tutti i successivi pronunciamenti di prassi, ha però sposato una tesi interpretativa volta a circoscrivere l'ambito di applicazione della disciplina del superbonus al 110% ai soli interventi su unità immobiliari a destinazione abitativa e, quando relativi a parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, ai soli interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione residenziale.

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

inquadabili dal punto di vista edilizio in un contesto di "nuova costruzione".

Edificio esistente e non "nuova costruzione"

Così come per tutte le detrazioni "edilizie", anche per il superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è necessario che l'immobile oggetto degli interventi sia un "edificio esistente" e che pertanto gli interventi non si inquadrino in un contesto edilizio di "nuova costruzione", tra i quali, si ricorda, si annoverano anche gli interventi di ampliamento di edifici esistenti.

L'eventuale inagibilità di un edificio, da cui deriva la classificazione catastale di unità collabente (F2), non esclude che lo stesso *"possa essere considerato come edificio esistente, trattandosi di manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito"* (Ris. Agenzia delle Entrate 12.8.2009 n. 215).

Questa impostazione interpretativa ha trovato conferma, con specifico riguardo alla disciplina del superbonus al 110%, nella circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 3.1.4), laddove si legge che *"è possibile fruire del Superbonus anche relativamente alle spese sostenute per gli interventi realizzati su edifici classificati nella categoria catastale F/2 ("unità collabenti") a condizione, tuttavia, che al termine dei lavori l'immobile rientri in una delle categorie catastali ammesse al beneficio (immobili residenziali diversi da A/1, A/8 A/9 e relative pertinenze)".*

D'altro canto, a seguito dell'introduzione del co. 1-*quater* nell'art. 119 del DL 34/2020, a cura dell'art. 1 co. 66 lett. c) della L. 178/2020, l'inclusione degli edifici "fatiscenti" nel novero di quelli esistenti, che possono essere oggetto di interventi agevolati con il superbonus al 110%, trova espresse conferme anche a livello normativo.

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

Giova sottolineare che la *ratio* dell'introduzione di questa disposizione non sembra dover essere ricercata nel fatto che, altrimenti, gli edifici "fatiscenti" non sarebbero rientrati nell'ambito di applicazione della disciplina del superbonus al 110% (perché, come accennato, è da ritenersi invece che, nella misura in cui si considerano comunque esistenti, rientrino *de plano* nell'ambito di applicazione della generalità delle detrazioni edilizie), bensì sembra dover essere ricercata nel fatto che la disciplina del superbonus al 110% richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica sia *ante* che *post* interventi (art. 7 co. 3 del DM 6.8.2020 "Requisiti").

Poiché gli **immobili inagibili** sono **esclusi dall'obbligo di dotazione dell'APE**, il nuovo co. 1-*quater* dell'art. 119 del DL 34/2020 *by-passa* tale necessità con riguardo agli edifici inagibili *"sprovvisti*

di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi" purché al termine degli interventi "raggiungano una classe energetica in fascia A".

Requisito della destinazione abitativa

Sin dal primo documento di prassi ufficiale diramato con riguardo alla disciplina del superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'Agenzia delle Entrate (circ. 8.8.2020 n. 24) ha ritenuto che una lettura sistematica delle relative disposizioni comportasse la sua limitazione ai soli interventi aventi per oggetto edifici e unità immobiliari residenziali.

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

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

- se l'edificio condominiale è residenziale, è possibile ammettere al superbonus 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 (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.12.2020 n. 572);
- se l'edificio non è residenziale, è possibile ammettere al superbonus 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 superbonus al 110% sulle spese che sostengono anch'essi, per quota parte, su quei medesimi interventi sulle parti comuni dell'edificio.

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

- l'applicazione "**integrale**" (cioè anche sulla parte di spese sostenute dai condòmini che possiedono unità non residenziali) del superbonus al 110% sugli interventi aventi per oggetto le parti comuni dell'edificio, se l'edificio è a prevalente destinazione residenziale;
- l'applicazione "**limitata**" (cioè solo sulla parte di spese sostenute dai condòmini che possiedono unità residenziali) del superbonus al 110% sugli interventi aventi per oggetto le parti comuni dell'edificio, se l'edificio è a prevalente destinazione non residenziale.

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

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

ad abitazione.

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

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

Immobili esclusi a priori

Ai sensi del co. 15-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, il superbonus al 110% non si applica agli interventi effettuati sulle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali:

- A/1 (Abitazioni di tipo signorile - Unità immobiliari appartenenti a fabbricati ubicati in zone di pregio con caratteristiche costruttive, tecnologiche e di rifiniture di livello superiore a quello dei fabbricati di tipo residenziale);
- A/8 (abitazioni in ville);
- A/9 (castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici) per le unità immobiliari non aperte al pubblico (precedentemente alla modifica prevista dall'art. 80 co. 6 del DL 14.8.2020 n. 104 erano esclusi dalla detrazione del 110% tutti gli immobili accatastati in A/9).

Qualora l'unità immobiliare A/1 sia ubicata in un edificio condominiale, il possessore o detentore non può beneficiare del superbonus relativamente agli interventi effettuati sull'unità immobiliare A/1, ma può beneficiare del superbonus relativamente agli interventi effettuati dal condominio sulle parti comuni dell'edificio, per la parte di spese che viene ripartita dal condominio a carico del condomino possessore di quell'unità immobiliare (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 2.1.6).

Mentre l'esclusione delle unità immobiliari accatastate in A/1 e A/8 è senza eccezioni, le unità immobiliari appartenenti alla categoria catastale A/9 possono dunque superare il "blocco" e rientrare nell'ambito di applicazione del superbonus al 110% "se aperte al pubblico".

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

Immobili ad uso promiscuo

Nel silenzio dell'art. 119 del DL 34/2020 (e in assenza di accenni sul punto da parte della circ. Agenzia

delle Entrate 8.8.2020 n. 24) era dubbio il trattamento, ai fini del superbonus al 110% degli immobili utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'attività imprenditoriale o professionale e per abitazione.

Con la risposta a interpello 9.12.2020 n. 570, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il superbonus del 110% è applicabile anche per gli interventi che hanno per oggetto immobili utilizzati dal soggetto beneficiario, che sostiene le relative spese detraibili, promiscuamente per l'abitazione e l'esercizio dell'attività imprenditoriale, artistica o professionale.

Gli immobili delle persone fisiche adibiti ad uso promiscuo (strumentali per l'arte o la professione, oppure che costituiscono beni relativi all'impresa), quindi, ai sensi della lett. b) del co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020, non sono esclusi *tout court* dalla detrazione 110%.

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

Immobili vincolati o soggetti a restrizioni edilizie

Quando oggetto degli interventi sono edifici sottoposti ad almeno uno dei vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al DLgs. 42/2004 (c.d. "immobili vincolati di interesse storico, artistico o paesaggistico), il co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 consente di applicare le detrazioni IRPEF/IRES nella versione superbonus al 110% agli interventi di efficienza energetica di cui al medesimo co. 2 dell'art. 119 (c.d. "interventi trainati") anche in assenza della loro esecuzione congiunta ad almeno uno degli interventi di efficienza energetica di cui al co. 1 dell'art. 119 (c.d. "interventi trainanti").

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

La *ratio* della disposizione è evidentemente quella di non complicare la possibilità di beneficiare del superbonus al 110% sugli interventi di efficienza energetica (e sugli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di "colonnine" elettriche per la ricarica dei veicoli) con riguardo a quegli edifici per i quali l'intervento "trainante" sull'involucro dell'edificio (c.d. "cappotto termico") risulta precluso dai vincoli e dalle restrizioni che insistono, dal punto di vista edilizio, sull'edificio.

Anche nel caso in cui oggetto degli interventi siano edifici vincolati o soggetti a restrizioni edilizie, è comunque necessario, ai fini della fruibilità del superbonus al 110%, che gli interventi determinino un miglioramento di classe energetica compatibile con quelli contemplati dal co. 3 dell'art. 119 del DL 34/2020.

A tale proposito, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 3.1.6) ha però chiarito che la verifica del conseguimento del miglioramento di classe energetica dell'edificio, vincolato *ex DLgs.*

42/2004 o soggetto a restrizioni edilizie, va effettuata considerando l'intero edificio soltanto "se gli interventi riguardano tutte le unità immobiliari riscaldate che compongono l'edificio"; "qualora, invece, l'intervento riguardi la singola unità immobiliare, **la verifica va effettuata con riferimento a unità immobiliare** e l'asseverazione va predisposta dal tecnico abilitato utilizzando la procedura prevista per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti".

Il chiarimento è particolarmente significativo ai fini della concreta possibilità di fruizione del superbonus al 110% da parte dei possessori o detentori di immobili vincolati ex DLgs. 42/2004 o comunque soggetti a restrizioni edilizie che rendono impossibile procedere ad interventi sull'involucro esterno dell'edificio.

Sin dal principio era stato infatti osservato che, laddove, con riguardo a questi immobili, fosse stato ritenuto comunque necessario il conseguimento del risultato di miglioramento di almeno due classi energetiche, ciò avrebbe nella gran parte dei casi precluso a priori la possibilità di beneficiare del superbonus al 110% per interventi di efficienza energetica, stante la generalizzata difficoltà di ottenere un così significativo miglioramento senza il concorso di interventi di isolamento termico sull'involucro dell'edificio.

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

In pratica, secondo questa impostazione, le unità immobiliari che compongono un edificio vincolato o soggetto a restrizioni edilizie funzionano, ai fini del superbonus al 110% per interventi di efficienza energetica, alla stregua delle unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari anche se prive dei relativi requisiti dell'indipendenza funzionale e dell'accesso autonomo all'esterno.

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

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

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

Ciò premesso, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 3.1.7) chiarisce che la detrazione IRPEF/IRES del 110% spettante a titolo di superbonus:

- è cumulabile con la detrazione IRPEF del 19% spettante ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. g) del TUIR, quando gli interventi che beneficiano del superbonus al 110% eseguiti su immobili vincolati ex DLgs. 42/2004 sono interventi di miglioramento sismico, di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020;
- non è cumulabile con la detrazione IRPEF del 19% spettante ai sensi dell'art. 15 co. 1 lett. g) del TUIR, quando gli interventi che beneficiano del superbonus al 110% eseguiti su immobili vincolati ex DLgs. 42/2004 sono interventi di efficienza energetica, di cui ai co. 1 e 2 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Edifici interi (unifamiliari e plurifamiliari) e singole unità immobiliari

Oggetto degli interventi agevolati con il superbonus al 110%, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, possono essere:

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

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

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

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

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

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

destinazione meramente pertinenziale rispetto all'unica unità immobiliare destinata ad abitazione di un singolo nucleo familiare, non dovrebbe modificarne la natura dell'edificio, che rimane "unifamiliare".

La stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate ha infatti già chiarito in passato che, quando un edificio è costituito esclusivamente da un'unità abitativa e dalle relative pertinenze, non è nemmeno possibile ravvisare l'esistenza di elementi dell'edificio qualificabili come "parti comuni" (Ris. Agenzia delle Entrate 12.7.2007 n. 167, § 2).

Unità immobiliari "indipendenti e autonome"

Al fine di rendere più agile la possibilità di beneficiare del superbonus al 110%, con riguardo agli interventi di efficienza energetica, per quelle unità immobiliari a destinazione abitativa che non sono collocate in un edificio unifamiliare, perché composto da due o più unità abitative (ossia "plurifamiliare"), ma che sono indipendenti sia dal punto di vista della funzionalità degli impianti che dal punto di vista dell'accesso all'esterno, il legislatore ha deciso di "equiparare" queste unità immobiliari site in edifici plurifamiliari a edifici unifamiliari autonomi.

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

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

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2) ha chiarito che, ai fini della predetta equiparazione, è irrilevante che l'unità immobiliare "equiparabile" faccia parte o meno di un condominio e disponga o meno di parti comuni (ad esempio, il tetto) con altre unità immobiliari destinate ad abitazione di nuclei familiari.

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

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

- 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"*.

REQUISITI DELLE UNITÀ IMMOBILIARI "INDIPENDENTI E AUTONOME"	
Indipendenza funzionale	<p>Con riguardo al requisito della "indipendenza funzionale", di cui all'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 "Requisiti", la risposta 15, MISE, Telefisco Superbonus, 27.10.2020, aveva chiarito che è <i>"necessario che tutti gli impianti elencati"</i> siano di proprietà esclusiva, <i>"pertanto, l'unità immobiliare in edificio plurifamiliare che abbia il riscaldamento autonomo, ma l'impianto per l'acqua condiviso con altre unità immobiliari non è funzionalmente indipendente"</i>.</p> <p>Sul punto è però intervenuto il legislatore, in occasione della legge di bilancio per il 2021, per stabilire che <i>"un'unità immobiliare può ritenersi 'funzionalmente indipendente' qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale"</i> (ultimo periodo del co. 1-bis dell'art. 119 del DL 34/2020, aggiunto dalla lett. b) dell'art. 1 co. 66 della L. 178/2020).</p> <p>In pratica, se anche (massimo) una delle quattro tipologie di impianti considerate (acqua, gas, energia elettrica, riscaldamento) non è di proprietà esclusiva, tale circostanza non pregiudica la sussistenza del requisito della indipendenza funzionale.</p> <p>Gli impianti diversi da quelli espressamente richiamati, come ad esempio le fognature e i sistemi di depurazione, sono irrilevanti ai fini della verifica dell'indipendenza funzionale dell'unità immobiliare (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 3.1.3).</p>
Autonomia di accesso	<p>Con riguardo al requisito della "autonomia di accesso", poiché la formulazione dell'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 "Requisiti" subordina la sua sussistenza al fatto che l'unità immobiliare disponga di un ingresso indipendente che consenta l'accesso (all'unità immobiliare) <i>"dalla strada"</i> oppure <i>"da cortile o giardino di proprietà esclusiva"</i>, ne conseguirebbe che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se l'ingresso indipendente si affaccia direttamente su un cortile o giardino di proprietà comune con altre unità immobiliari, da cui si accede poi alla strada, il requisito dell'autonomia di accesso non sussiste; • se l'ingresso indipendente si affaccia direttamente sulla strada, il requisito dell'autonomia sussiste; • se l'ingresso indipendente si affaccia su un cortile o giardino di proprietà esclusiva, il requisito dell'autonomia di accesso sussiste, ivi compreso il caso in cui il cortile o giardino di proprietà esclusiva non consenta, a sua volta, l'accesso alla strada "direttamente", ma per il tramite di un'ulteriore area "intermedia" di proprietà comune con altre unità immobiliari. <p>Per ovviare all'esclusione delle unità immobiliari con accesso autonomo, ma affacciato direttamente su un cortile o giardino di proprietà non esclusiva, in sede di conversione in legge del DL 104/2020 è stato inserito direttamente nel corpo dell'art. 119 del DL 34/2020, il nuovo co. 1-bis, ai sensi del quale per accesso autonomo dall'esterno <i>"si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva"</i>.</p> <p>Stante la prevalenza del co. 1-bis dell'art. 119 del DL 34/2020 (norma di rango primario) sull'art. 1 co. 3 lett. i) del DM 6.8.2020 "Requisiti" (norma di rango secondario), il conflitto tra le due si risolve a favore della prima, con conseguente sussistenza del requisito anche per le unità immobiliari con accesso indipendente che si affaccia direttamente su un cortile o giardino di proprietà non esclusiva.</p> <p>In pratica, il requisito dell'accesso autonomo sussiste ogni qual volta una unità immobiliare abbia un accesso autonomo all'esterno, quale che sia lo spazio esterno su cui tale accesso si affaccia (strada pubblica o privata; cortile o giardino esclusivo o non</p>

	<p>esclusivo).</p> <p>Nel caso di una "villetta a schiera", pertanto, sia ha "accesso autonomo dall'esterno" qualora ad esempio (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 3.1.1):</p> <ul style="list-style-type: none"> • la stessa sia situata in un comprensorio o in un parco di comproprietà con altri soggetti; • alla stessa si accede dall'area di corte di proprietà comune usata anche per i posti auto; • il cortile o il giardino su cui si affacciano gli ingressi indipendenti siano di proprietà esclusiva, anche se indivisa, dei proprietari delle singole unità immobiliari.
--	--

6. Spese detraibili e tetti massimi di beneficio riconosciuto

Ai sensi del co. 15 dell'art. 119 del DL 34/2020, tra le spese detraibili ai fini del superbonus al 110% rientrano anche quelle sostenute per il rilascio, da parte dei tecnici abilitati, delle asseverazioni che certificano requisiti tecnici, risultati di miglioramento di classe e congruità delle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi di riqualificazione energetica e/o di miglioramento sismico, nonché quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità nel caso di fruizione del superbonus al 110% mediante esercizio per una delle opzioni consentite dall'art. 121 del DL 34/2020.

Con specifico riguardo agli interventi di riqualificazione energetica, si ricorda infine che l'art. 5 del DM 6.8.2020 "Requisiti" elenca le spese detraibili con valenza sia ai fini della detrazione IRPEF/IRES spettante nella versione ecobonus di cui all'art. 14 del DL 63/2013, sia ai fini della detrazione IRPEF/IRES spettante nella versione superbonus al 110% di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 5), riprendendo l'elencazione non tassativa rinvenibile anche dalla circ. Agenzia delle Entrate 8.7.2020 n. 19 (p. 282 - 283), sottolinea che le spese detraibili ai fini del superbonus al 110% sono tutte quelle che afferiscono direttamente all'esecuzione degli interventi agevolati, ivi comprese quelle sostenute anche prima dell'inizio dei lavori, ad esempio per:

- la progettazione e le altre prestazioni professionali comunque richieste dal tipo di lavori;
- l'acquisto dei materiali;
- l'effettuazione di perizie e sopralluoghi;
- l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di bollo e i diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e la dichiarazione di inizio lavori;
- gli oneri di urbanizzazione;
- lo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori;
- la tassa per l'occupazione di suolo pubblico per poter disporre dello spazio, insistente sull'area pubblica, necessario all'esecuzione dei lavori;
- gli altri eventuali costi strettamente correlati alla realizzazione degli interventi, nonché all'effettuazione degli adempimenti espressamente richiesti dalle leggi o dai relativi regolamenti attuativi per poter beneficiare della detrazione.

La detraibilità delle spese è comunque subordinata al fatto che l'intervento agevolato sia effettivamente realizzato (quindi, ad esempio, eventuali spese per sopralluoghi e perizie e altre spese preli-

minari di progettazione, ispezione e prospezione, consentono di maturare il beneficio fiscale solo se ad esse segue l'effettiva realizzazione di un intervento agevolato).

La concreta detraibilità delle spese ai fini del superbonus al 110% è comunque limitata sul piano quantitativo dal rispetto dei tetti massimi di beneficio spettante fissati dall'art. 119 del DL 34/2020, direttamente o indirettamente, in relazione a ciascuna tipologia di intervento.

Con riguardo agli interventi di efficienza energetica e di miglioramento sismico, la concreta detraibilità delle spese ai fini del superbonus al 110% è altresì subordinata alla congruità delle spese medesime, rispetto agli interventi effettuati (si veda il successivo § 7).

Nel particolare caso di interventi di efficienza energetica e/o di miglioramento sismico effettuati su fabbricati danneggiati da eventi sismici e ubicati nei "Comuni calamitati" compresi negli elenchi di cui ai DL 189/2016 o 39/2009, i tetti massimi di beneficio spettante fissati dall'art. 119 del DL 34/2020, direttamente o indirettamente, in relazione a ciascuna tipologia di intervento, sono aumentati del 50%, purché le relative spese siano sostenute entro il 31.12.2020.

La detrazione al 110% si applica sulle spese sostenute nella finestra temporale agevolata (si veda il precedente § 2), dai soggetti compresi nell'elenco di cui al co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020 (si veda il precedente § 3), per gli interventi agevolati di cui ai co. 1 - 8 dell'art. 119 (si veda il precedente § 4), effettuati sugli immobili di cui al precedente § 5, fino al raggiungimento del tetto massimo di beneficio fruibile.

Tale tetto massimo di beneficio fruibile è parametrato:

- all'ammontare massimo di spese detraibili su cui può essere applicata la percentuale di detrazione del 110%, con riguardo agli interventi di efficienza energetica "trainanti" (co. 1), agli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche (co. 2), agli interventi di miglioramento sismico (co. 4), agli interventi "fotovoltaici" (co. 5 - 6) e agli interventi di installazione di colonnine di ricarica dei veicoli elettrici (co. 8);
- direttamente all'ammontare massimo di detrazione fruibile, una volta applicata sulle spese agevolate la percentuale di detrazione spettante, con riguardo agli interventi di efficienza energetica "trainati" (co. 2).

I tetti massimi riferiti a ciascuna tipologia di intervento agevolato si applicano per "*anno di spesa*" (fermo restando che le mere prosecuzioni di interventi avviati in anni precedenti comportano l'obbligo di tenere conto anche delle spese sostenute in anni precedenti per l'intervento che prosegue) e "*per immobile oggetto di intervento*" (quindi uno stesso soggetto, che possiede o detiene più immobili, applica tali tetti in modo separato, con riguardo a ciascun singolo immobile).

Nel caso di interventi effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, i tetti massimi vanno moltiplicati per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, tenendo conto anche delle pertinenze (ivi comprese quelle non servite da alcun impianto di climatizzazione invernale) e delle unità immobiliari di categoria A/1 eventualmente presenti nell'edificio (Circ. Agenzia delle Entrate

22.12.2020 n. 30, § 4.4.4. e 4.4.5)

Il numero delle unità immobiliari che rileva è quello esistente prima dell'inizio dei lavori, non quello eventualmente diverso che risulta al termine dei lavori, ove i medesimi comportino accorpamento o frazionamenti delle unità immobiliari esistenti *ante* lavori (circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30, § 4.4.6).

Interventi "trainanti" di efficienza energetica

Il tetto massimo di beneficio spettante per gli interventi di efficienza energetica "trainanti" è individuato dal co. 1 dell'art. 119 del DL 34/2020 mediante diretta indicazione di specifici tetti massimi di spese detraibili.

Per quanto concerne l'intervento "trainante" di **isolamento termico delle superfici opache dell'involucro dell'edificio**, che interessa più del 25% della superficie disperdente lorda:

- se l'intervento ha per oggetto un edificio unifamiliare o una unità immobiliare "equiparata" (ossia una unità immobiliare sita in edifici composti da più unità immobiliari, ma indipendente sul piano funzionale e con uno o più accessi autonomi dall'esterno), il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di 50.000,00 euro;
- se l'intervento ha per oggetto parti comuni di un edificio condominiale, il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di:
 - 40.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
 - 30.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Per quanto concerne l'intervento "trainante" di **sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale**:

- se l'intervento ha per oggetto la sostituzione di un impianto individuale di un edificio unifamiliare o di una unità immobiliare "equiparata" (ossia una unità immobiliare sita in edifici composti da più unità immobiliari, ma indipendente sul piano funzionale e con uno o più accessi autonomi dall'esterno), il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di 30.000,00 euro;
- se l'intervento ha per oggetto l'impianto centralizzato che costituisce "parte comune" di un edificio condominiale, il tetto massimo di spese sostenute ammesse è di:
 - 20.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
 - 15.000,00 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

In entrambi i casi, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.1.1 e 2.1.2), la moltiplicazione dei tetti massimi "unitari", per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio,

quando gli interventi "trainanti" riguardano appunto parti comuni di edifici condominiali, deve avvenire secondo una logica "per scaglioni", tale per cui, anche negli edifici composti da un numero di unità immobiliari superiore a 8, le prime 8 unità immobiliari vanno moltiplicate per il tetto massimo "unitario" più elevato e solo quelle successive per il tetto massimo "unitario" meno elevato.

Ad esempio, nel caso di un edificio composto da 15 unità immobiliari:

- per l'intervento "trainante" di isolamento termico delle superfici opache dell'involucro dell'edificio, il limite di spesa ammissibile non sarebbe di 450.000,00 euro (calcolato moltiplicando 30.000,00 per 15), bensì di 530.000,00 euro, calcolato moltiplicando 40.000,00 euro per le prime 8 unità immobiliari e 30.000,00 euro per le ulteriori 7;
- per l'intervento "trainante" di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, il limite di spesa ammissibile non sarebbe di 225.000,00 euro (calcolato moltiplicando 15.000,00 per 15), bensì di 265.000,00 euro, calcolato moltiplicando 20.000,00 euro per le prime 8 unità immobiliari e 15.000,00 euro per le ulteriori 7.

Interventi "trainati" di efficienza energetica

Il tetto massimo di beneficio spettante per gli interventi di efficienza energetica "trainati" è individuato dal co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020 mediante rinvio ai *"limiti di spesa previsti, per ciascun intervento di efficienza energetica, dalla legislazione vigente"*.

Poiché la legislazione vigente (art. 14 del DL 63/2013) prevede in relazione a tali interventi non già dei tetti massimi di spese detraibili, ma direttamente dei tetti massimi di detrazione fruibile (dai quali si ricava solo implicitamente il tetto massimo di spese fino a concorrenza delle quali risulta concretamente spettante la corrispondente agevolazione nella percentuale di detrazione prevista), taluni avevano inizialmente supposto che il riferimento al *"limite di spesa"*, contenuto nel co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, potesse consentire di applicare il 110% sul tetto massimo "implicito" di spese detraibili calcolabile sulla base dell'art. 14 del DL 63/2013 con riguardo a ciascuna tipologia di intervento di efficienza energetico "trainato".

Tale ipotesi, ancorché suggestiva nell'ottica delle sue ricadute pro contribuente, non era però conforme a quanto evincibile dall'art. 3 della Tabella 1 dell'Allegato B del DM 6.8.2020 "Requisiti".

Come confermato anche dalla ris. Agenzia delle Entrate 28.9.2020 n. 60, il "traino" di queste detrazioni nel superbonus al 110% non aumenta la detrazione massima fruibile in relazione agli interventi "trainati", bensì, nell'invarianza del tetto massimo di detrazione spettante, abbassa indirettamente la soglia massima implicita di spese detraibili riconosciute, perché la più elevata percentuale di detrazione (110%) consente di raggiungere con meno spese il tetto massimo di detrazione fruibile.

Nella tabella che segue si riepilogano, per ciascuna tipologia di intervento di efficienza energetica che può essere "trainato" nel 110%, gli impliciti tetti massimi di spese detraibili associati al caso in cui risulti applicabile solo la detrazione ecobonus al 50%-65%, oppure anche la detrazione superbonus al 110%.

Intervento	Descrizione
1	Intervento sulle superfici opache dell'involucro dell'edificio
2	Acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi
3	Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione di classe uguale o maggiore ad A
4	Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con: <ul style="list-style-type: none"> • caldaie a condensazione di classe uguale o maggiore ad A + sistemi di termo-regolazione; • generatori d'aria calda a condensazione; • pompe di calore; • generatori ibridi; • scaldacqua.
5	Installazione di pannelli solari per la produzione di energia termica
6	Acquisto e posa in opera di schermature solari
7	Acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili
8	Acquisto e posa in opera di sistemi di micro-cogenerazione in sostituzione di impianti esistenti
9	Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per controllo da remoto

Intervento	Limite massimo di detrazione	Tetto massimo di spesa ammesso	
		Ecobonus 50% o 65%	Superbonus 110%
1	60.000,00 euro	92.307,69 euro	54.545,45 euro
2		120.000,00 euro	54.545,45 euro
3	30.000,00 euro	60.000,00 euro	27.272,72 euro
4	30.000,00 euro	46.153,84 euro	27.272,72 euro
5	60.000,00 euro	92.307,69 euro	54.545,45 euro
6	60.000,00 euro	120.000,00 euro	54.545,45 euro
7	30.000,00 euro	60.000,00 euro	27.272,72 euro
8	100.000,00 euro	153.846,15 euro	90.909,09 euro
9	15.000,00 euro	23.076,92 euro	13.636,36 euro

Interventi di eliminazione delle barriere architettoniche

Nel silenzio del co. 2 dell'art. 119 del DL 34/2020, il tetto massimo di beneficio spettante per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche dovrebbe essere collegato al tetto massimo di spese detraibili riconosciute per gli interventi di cui all'art. 16-*bis* del TUIR.

La detrazione del 110% dovrebbe dunque applicarsi sulle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi fino a un tetto massimo di:

- 96.000 euro per unità immobiliare, per quel che concerne le spese sostenute nell'anno 2021;
- 48.000 euro per unità immobiliare, per quel che concerne le spese sostenute nel 2022.

Interventi di miglioramento sismico

Il tetto massimo di beneficio spettante per gli interventi di miglioramento sismico è individuato dal co.

4 dell'art. 119 del DL 34/2020 mediante rinvio alla disciplina recata dai co. 1-*bis* - 1-*septies* dell'art. 16 del DL 63/2013.

La detrazione del 110% si applica dunque sulle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi fino a un tetto massimo di 96.000,00 euro per unità immobiliare.

Se l'intervento riguarda edifici composti da più unità immobiliari, il tetto massimo di 96.000,00 euro va moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Interventi "fotovoltaici"

Il tetto massimo di beneficio spettante per gli interventi "fotovoltaici" è individuato dai co. 5 e 6 dell'art. 119 del DL 34/2020 mediante diretta indicazione di specifici tetti massimi di spese detraibili.

Per gli interventi di installazione di impianti solari fotovoltaici, il co. 5 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce un tetto massimo di spesa detraibile al 110% pari a 2.400,00 euro per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico (ridotti a 1.600,00 euro, se l'installazione avviene in un contesto 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), con un tetto massimo complessivo che non può comunque superare 48.000,00 euro.

Per gli interventi di installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici, il co. 6 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce un tetto massimo di spesa detraibile al 110% pari a 1.000,00 euro per ogni kW di potenza nominale del sistema di accumulo, con un tetto massimo complessivo che non può comunque superare 48.000,00 euro.

La circ. Agenzia delle Entrate 8.8.2020 n. 24 (§ 2.2.2) aveva 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"*.

La stessa Agenzia delle Entrate ha però successivamente affermato che *"tale chiarimento è da intendersi superato a seguito del parere fornito dal Ministero dello Sviluppo economico che ha, invece, ritenuto che il predetto limite di spesa di 48.000 euro vada distintamente riferito agli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti"* (risposte a interpello Agenzia delle Entrate 28.9.2020 n. 60 e 27.10.2020 n. 499).

Interventi di installazione di colonnine di ricarica

Il tetto massimo di beneficio spettante per gli interventi di installazione di infrastrutture per la ricarica dei veicoli elettrici era originariamente individuato dal co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020 mediante rinvio alla disciplina recata dall'art. 16-*ter* del DL 63/2013.

Tale rinvio non è però più in vigore, *"fatti salvi gli interventi in corso di esecuzione"*, a seguito della integrale sostituzione del co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020, a cura dell'art. 1 co. 66 lett. l) della L. 178/2020. Ne consegue che:

- per gli interventi in corso di esecuzione all'1.1.2021, la detrazione del 110% si applica sulle spese sostenute fino a un tetto massimo di 3.000,00 euro;
- per gli interventi eseguiti dopo l'1.1.2021, la detrazione del 110% si applica sulle spese sostenute fino a un tetto massimo di:
 - 2.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari "indipendenti e autonome";
 - 1.500 euro per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un massimo di 8 colonnine;
 - 1.200 euro per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero superiore a 8 colonnine.

Come specifica l'ultimo periodo del co. 8 dell'art. 119 del DL 34/2020, ***"l'agevolazione si intende riferita a una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare"***.

7. Limite della congruità delle spese

Per gli interventi di riqualificazione energetica (sia quelli per i quali si rende applicabile il superbonus al 110%, sia quelli per i quali rimane applicabile "solo" l'ecobonus), le spese sostenute non incontrano soltanto il limite dei tetti massimi di spese detraibili stabiliti dall'art. 119 del DL 34/2020 o dall'art. 14 del DL 63/2013, ma anche il limite della congruità della spesa.

Il punto 13.3 dell'Allegato A del DM "Requisiti" 6.8.2020 statuisce espressamente che, ove le spese sostenute siano superiori ai livelli di spesa specifica massima ammissibile indicati nella asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato (o nella dichiarazione del fornitore o dell'installatore che, ove consentito, la sostituisce), *"la detrazione è applicata nei limiti massimi individuati dal presente decreto"*.

Quindi, relativamente a questi interventi, la parte di spese che, pur non "sfiorando" i tetti massimi di beneficio fruibile (di cui al precedente § 6), eccede il livello di spese asseverato come "congruo", risulta comunque non detraibile.

Anche per gli interventi di miglioramento sismico, limitatamente però al caso in cui si renda applicabile il superbonus al 110%, è richiesta l'asseverazione della congruità delle spese sostenute.

Spese per interventi di efficienza energetica

Le spese sostenute per interventi di efficienza energetica devono rispettare i massimali di costo specifici determinati per ciascuna tipologia di intervento ai sensi del DM 6.8.2020 "Requisiti", emanato in attuazione del co. 3-ter dell'art. 14 del DL 63/2013.

Questi massimali di costo specifici costituiscono il riferimento anche per il rilascio della attestazione di congruità delle spese che è richiesta dalla lett. a) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020, quando gli interventi di efficienza energetica risultano agevolabili con il superbonus al 110%, anziché con il "normale" ecobonus.

In tal caso, l'attestazione di congruità delle spese è compresa nella asseverazione "superbonus - efficienza energetica" che deve essere anche trasmessa telematicamente all'ENEA.

Quando invece gli interventi di efficienza energetica vengono agevolati con il "normale" ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, l'attestazione del rispetto dei massimali di costo specifici per tipologia di intervento è compresa nelle "asseverazioni ecobonus" che devono essere rilasciate dai tecnici abilitati per l'attestazione dei requisiti tecnici degli interventi, salvo i casi in cui ne sia espressamente consentita la "sostituzione" con dichiarazioni rese da fornitori, assemblatori o installatori.

Quando la disciplina dell'ecobonus consente questa "sostituzione", i massimali di costo specifici non sono oggetto di determinazione da parte di alcuno e si applicano "direttamente" quelli predeterminati dal legislatore.

Sia nei casi in cui tocca all'asseveratore attestare il rispetto dei massimali di costo specifici per tipologia di intervento di efficienza energetica, nel rispetto dei criteri stabiliti dal punto 13.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", sia nel caso in cui, non essendovi alcun asseveratore, trovano applicazione "diretta" i massimali di costo specifici predeterminati dal legislatore ai sensi del punto 13.2 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", l'ammontare massimo delle detrazioni o della spesa massima ammissibile all'ecobonus o al superbonus è calcolato nel rispetto dei massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento.

In altre parole, se l'applicazione dei massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento portano alla quantificazione di un tetto massimo di detrazione spettante o di spesa detraibile inferiore ai corrispondenti tetti massimi che derivano dall'applicazione degli importi indicati, rispettivamente, nell'art. 14 del DL 63/2013 e nell'art. 19 del DL 34/2020, il beneficio fiscale concretamente spettante, a titolo di ecobonus o superbonus, non può eccedere quello che risulta fino a concorrenza dei massimali di costo specifici.

Se invece l'applicazione dei massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento portano alla quantificazione di un tetto massimo di detrazione spettante o di spesa detraibile superiore ai corrispondenti tetti massimi che derivano dall'applicazione degli importi indicati, rispettivamente, nell'art. 14 del DL 63/2013 e nell'art. 19 del DL 34/2020, il beneficio fiscale concretamente spettante, a titolo di ecobonus o superbonus, può arrivare fino a concorrenza dei tetti massimi *ex artt.* 14 o 119.

A titolo di esempio, si ipotizzi un intervento di sostituzione di finestre comprensive di infissi in una singola unità immobiliare che può essere agevolato con l'ecobonus, nella misura del 50% fino ad un massimo di detrazione spettante pari a 60.000,00 euro, ai sensi del combinato disposto dei co. 1 e 2.1 dell'art. 14 del DL 63/2013.

Nel caso in cui l'intervento abbia per oggetto la sostituzione del serramento e delle relative chiusure oscuranti (persiana, tapparelle o scuro) per complessivi 10 metri quadrati di finestre, su un edificio ubicato in zona climatica D, il massimale di costo specifico, ai sensi del punto 13 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", è pari a 7.500,00 euro (= 750,00 euro al m² × 10 m²).

Se, per effettuare questo intervento, vengono sostenute spese per 10.000,00 euro, esse saranno in concreto detraibili al 50% solo fino a 7.500,00 euro, nonostante 10.000,00 euro di spese siano

ampiamente comprese nell'implicito tetto massimo di spese detraibili che discende dalla previsione di un tetto massimo di detrazione spettante pari a 60.000,00 euro.

Ai sensi del punto 13.1 lett. a) e b) dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", il tecnico abilitato, che redige l'asseverazione, "*allega il computo metrico e assevera che siano rispettati i costi massimi per tipologia di intervento, nel rispetto dei seguenti criteri*":

- i costi per tipologia di intervento sono inferiori o uguali ai prezzi medi delle opere compiute riportati nei prezziari dalle regioni e dalle province autonome territorialmente competenti, di concerto con le articolazioni del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti relativi alla regione in cui è sito l'edificio oggetto dell'intervento (in alternativa, il tecnico abilitato può riferirsi ai prezzi riportati nelle guide sui "Prezzi informativi dell'edilizia" edite dalla casa editrice DEI - Tipografia del Genio Civile);
- nel caso in cui i prezziari di cui al punto precedente non riportino le voci relative agli interventi, o parte degli interventi da eseguire, il tecnico abilitato determina i nuovi prezzi per tali interventi in maniera analitica, secondo un procedimento che tenga conto di tutte le variabili che intervengono nella definizione dell'importo stesso, con possibilità di avvalersi anche dei prezzi indicati nel successivo Allegato I del medesimo DM 6.8.2020 "Requisiti".

Per quanto concerne le **spese sostenute per le prestazioni professionali** connesse alla realizzazione degli interventi, per la redazione degli Attestati di Prestazione Energetica e per il rilascio delle asseverazioni medesime, la lett. c) del punto 13.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti" stabilisce che i relativi massimali di costo specifici vanno individuati avendo riguardo ai valori massimi di cui al DM 17.6.2016, recante approvazione delle tabelle dei corrispettivi commisurati al livello qualitativo delle prestazioni di progettazione, adottato ai sensi dell'art. 24 co. 8 del DLgs. 50/2016.

In particolare, la circ. Agenzia delle Entrate 22.12.2020 n. 30 (§ 5.2.2) ritiene che il rilascio dell'Attestato di Prestazione Energetica rientri tra le prestazioni professionali di cui all'art. 7 co. 1 lett. a) e b) del DM 17.6.2016, ossia tra le "*attività propedeutiche alla progettazione*".

Ai sensi del punto 13.2 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", nei casi in cui l'asseverazione può essere sostituita da una dichiarazione del fornitore, dell'assemblatore o dell'installatore, i massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento sono "direttamente" quelli predeterminati nell'Allegato I del medesimo decreto.

A tale proposito, giova ricordare che:

- nel caso di interventi di efficienza energetica agevolati con il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'asseverazione non può mai essere sostituita da una dichiarazione dei fornitori, assemblatori o installatori;
- nel caso di interventi di efficienza energetica agevolati con l'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, l'asseverazione può essere sostituita da una dichiarazione dei fornitori, assemblatori o installatori, quando si tratta dei seguenti interventi:
- installazione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari;

- posa in opera di schermature solari, se non è obbligatorio il deposito in Comune della relazione tecnica di cui all'art. 8 del DLgs. 192/2005;
- interventi di installazione di collettori solari, se la loro superficie è inferiore a 20 metri quadri;
- interventi relativi a impianti di climatizzazione invernale, se gli impianti di nuove installazione hanno potenza termica utile nominale non superiore a 100 kW;
- interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore;
- interventi di installazione di sistemi di *building automation*, se trattasi di impianti di potenza utile inferiore a 100 kW.

Premesso che i prezzi indicati nell'Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020 "si considerano al netto di IVA, prestazioni professionali e opere complementari relative alla installazione e alla messa in opera delle tecnologie", si riportano di seguito in forma tabellare i massimali di costo specifici di cui alla Tabella 1 dell'Allegato I per ciascuna tipologia di intervento.

Allegato I del DM "Requisiti" 6.8.2020 massimali di costo specifici
<p><i>Interventi di riqualificazione energetica globale</i></p> <p>La spesa specifica massima ammissibile varia a seconda della zona climatiche in cui risulta ubicato l'edificio oggetto degli interventi.</p> <p>Se l'edificio è ubicato nelle zone climatiche A, B o C, la spesa specifica massima ammissibile è 800,00 euro al metro quadro.</p> <p>Se l'edificio è ubicato nelle zone climatiche D, E o F, la spesa specifica massima ammissibile è 1.000,00 euro al metro quadro.</p>
<p><i>Interventi di isolamento termico sull'involucro riscaldato dell'edificio</i></p> <p>La spesa specifica massima ammissibile varia a seconda che si tratti di interventi sulle coperture, sui pavimenti o sulle pareti perimetrali.</p> <p>Nel caso in cui gli interventi siano sulle coperture, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 230,00 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è esterno; • 100,00 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è interno; • 250,00 euro al metro quadro, se l'intervento è su "copertura ventilata". <p>Nel caso gli interventi siano sui pavimenti, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 120,00 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è esterno; • 150,00 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è interno o "contro terreno". <p>Nel caso gli interventi siano su pareti perimetrali, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150,00 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è esterno; • 80,00 euro al metro quadro, se l'intervento sulla copertura è interno; • 200,00 euro al metro quadro, se l'intervento è su "parete ventilata".
<p><i>Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale esistenti</i></p> <p>La spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • con riguardo agli interventi di sostituzione con caldaie ad acqua a condensazione e generatori di aria calda a condensazione: <ul style="list-style-type: none"> – 200,00 euro per kWt, se la potenza nominale è inferiore o uguale a 35 kWt; – 180,00 euro per kWt, se la potenza nominale è superiore a 35 kWt; • con riguardo agli interventi di sostituzione con pompe di calore: <ul style="list-style-type: none"> – se trattasi di pompe di calore a compressione di vapore elettriche o azionate da motore primo, oppure pompe di calore ad assorbimento, 600,00 euro per kWt quando lo scambio "esterno/interno" è "aria/aria"; 1.300,00 euro per kWt quando lo scambio "esterno/interno" è di altro tipo; – se trattasi di pompe di calore a gas, 1.000,00 euro per kWt; – se trattasi di pompe di calore geotermiche, 1.900,00 euro per kWt;

<ul style="list-style-type: none"> – con riguardo agli interventi di sostituzione con sistemi ibridi, 1.550,00 euro per kWt; • con riguardo agli interventi di sostituzione con scaldacqua a pompa di calore: <ul style="list-style-type: none"> – 1.000,00 euro, fino a 150 litri di accumulo; – 1.250,00 euro, oltre 150 litri di accumulo. <p>Nel caso in cui gli interventi di sostituzione che precedono (escluso quello con scaldacqua) comportino il rifacimento del sistema di emissione esistente, al massimale si aggiungono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150,00 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), per sistemi radianti a pavimento; • 50,00 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), negli altri casi.
<p><i>Interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi</i></p> <p>La spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 550,00 euro al metro quadro, se l'immobile è ubicato nelle zone climatiche A, B o C, di cui al DPR 412/93; • 650,00 euro al metro quadro, se l'immobile è ubicato nelle zone climatiche A, B o C, di cui al DPR 412/93. <p>In entrambi i casi, la soglia è incrementata di 100,00 euro al metro quadro, se l'intervento, oltre al serramento, concerne anche le chiusure oscuranti (persiane, tapparelle o scuri).</p>
<p><i>Interventi di installazione di collettori solari</i></p> <p>La spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 750,00 euro al metro quadro, se sono "scoperti"; • 1.000,00 euro al metro quadro, se sono "piani vetrati"; • 1.250,00 euro al metro quadro, se sono "sottovuoto e a concentrazione".
<p><i>Interventi di installazione di schermature solari</i></p> <p>Per gli interventi di installazione di schermature solari e/o ombreggianti mobili comprensivi di eventuali meccanismi automatici di regolazione, la spesa specifica massima ammissibile è 230,00 euro al metro quadro.</p>
<p><i>Interventi di acquisto e posa in opera di impianti di riscaldamento a biomasse combustibili</i></p> <p>Per gli interventi di acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale a biomasse combustibili, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 350,00 euro per kWt, se la potenza nominale è inferiore o uguale a 35 kWt; • 450,00 euro per kWe, se la potenza nominale è superiore a 35 kWt. <p>Nel caso in cui questi interventi comportino il rifacimento del sistema di emissione esistente, al massimale si aggiungono:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150,00 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), per sistemi radianti a pavimento; • 50,00 euro al metro quadro (di superficie riscaldata), negli altri casi.
<p><i>Interventi di acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori</i></p> <p>Per gli interventi di acquisto e posa in opera di sistemi di micro-cogenerazione in sostituzione di impianti esistenti, la spesa specifica massima ammissibile è:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 3.100,00 euro per kWe, se trattasi di micro-cogeneratori a motore endotermico o altro; • 25.000,00 euro per kWe, se trattasi di micro-cogeneratori a celle a combustibile.
<p><i>Building automation</i></p> <p>Per gli interventi di acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto, la spesa specifica massima ammissibile è 50,00 euro al metro quadro.</p>

Spese per interventi di miglioramento sismico

Per gli interventi di miglioramento sismico, a differenza di quelli di efficienza energetica, non sussiste una limitazione di riconoscimento delle spese, ai fini dei relativi benefici fiscali, a massimali di costo specifici.

Per tali interventi dunque, gli unici limiti di riconoscimento delle spese sostenute sono rappresentati dal tetto massimo di 96.000,00 euro stabilito dall'art. 16 del DL 63/2013 (che, per gli interventi effettuati su parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, va moltiplicato per il numero di

unità immobiliari che compongono l'edificio).

Tuttavia, nel caso in cui le spese sostenute per l'effettuazione di tali interventi siano agevolate con il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, invece che con il "normale" sismabonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, la lett. b) del co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 stabilisce che i professionisti incaricati di attestare l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico *"attestano altresì la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati"*.

Alla luce di quanto precede, pare corretto ritenere che le attestazioni di congruità previste nei modelli di asseverazione "preventiva" del progettista, di attestazione "consuntiva" di conformità del direttore dei lavori, nonché di emissione del SAL da parte del direttore dei lavori, di cui agli Allegati, rispettivamente, B, B-1 e 1 del DM 58/2017, non debbano essere rese se le asseverazioni, le attestazioni e i SAL si riferiscono a spese per interventi di miglioramento sismico agevolate con le percentuali di detrazione previste dal "normale" sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013.

Il successivo co. 13-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, nel recare disposizioni comuni alle asseverazioni "superbonus - efficienza energetica" di cui alla lett. a) del co. 13 e "superbonus - rischio sismico" di cui alla lett. b) del co. 13, ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese si limita a statuire che *"si fa riferimento ai prezzi individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a)"*.

Pare quindi corretto ritenere che, ai fini della attestazione della congruità delle spese sostenute per l'effettuazione di interventi di miglioramento sismico agevolati con il superbonus al 110%, i tecnici abilitati che rilasciano l'asseverazione possano fare riferimento ai criteri e ai prezzi richiamati dal punto 13.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020 "Requisiti", ferma restando, ovviamente, la totale irrilevanza dei massimali di costo specifici predeterminati nell'Allegato I del medesimo decreto, in quanto relativi soltanto a interventi di efficienza energetica.

Quanto precede sembrerebbe trovare conferma anche nel disposto dell'art. 3 co. 2 del DM 6.8.2020 "Requisiti", laddove viene statuito che *"fatti salvi gli interventi di cui all'art. 119 del Decreto rilancio, fanno eccezione le spese per gli interventi di riduzione del rischio sismico [...] per i quali non sono definiti massimali di costo specifici"*.

8. Asseverazioni (cenni)

Per poter beneficiare del superbonus al 110%, gli interventi di efficienza energetica (di cui ai co. 1 e 2 dell'art. 119 del DL 34/2020) e gli interventi di miglioramento sismico (di cui al co. 4 dell'art. 119 del DL 34/2020) devono essere accompagnati dalle "asseverazioni superbonus" previste dal co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020. In particolare:

- la lett. a) del co. 13 dell'art. 119 disciplina l'asseverazione che deve essere rilasciata dai tecnici abilitati in relazione agli interventi di efficienza energetica che beneficiano del superbonus al 110%;
- la lett. b) del co. 13 dell'art. 119 disciplina l'asseverazione che deve essere rilasciata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo

statico in relazione agli interventi di miglioramento sismico che beneficiano del superbonus al 110%. L'asseverazione "efficienza energetica - superbonus" deve essere predisposta e trasmessa per via telematica all'ENEA nel rispetto delle modalità attuative indicate dal DM 6.8.2020 "Asseverazioni". L'asseverazione "rischio sismico - superbonus" deve essere predisposta nel rispetto delle disposizioni attuative recate dal DM 28.2.2017 n. 58.

Momento di rilascio

Ai sensi del co. 13-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, le "asseverazioni superbonus", per interventi di efficienza energetica (co. 13 lett. a) e per interventi di miglioramento sismico (co. 13 lett. b), sono rilasciate "al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 121".

L'art. 121 co. 1-*bis* del DL 34/2020 stabilisce che "per gli interventi di cui all'articolo 119 gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento".

Obbligatorietà anche in caso di fruizione del beneficio nella forma di detrazione

Mentre il rilascio del visto di conformità di cui al co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020 (si veda il successivo § 10) è presupposto obbligatorio soltanto ai fini della fruizione del superbonus al 110% mediante esercizio di una delle due opzioni previste dall'art. 121 del DL 34/2020 (sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore, o cessione a terzi del credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante), il rilascio delle asseverazioni di cui al co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020 è presupposto obbligatorio anche ai fini della fruizione del superbonus al 110% nella forma "standard" di detrazione a scomputo dell'IRPEF/IRES lorda in dichiarazione dei redditi.

Questo vuol dire che il rilascio delle asseverazioni deve precedere non soltanto l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, ma anche la presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si fruisce della prima quota annuale della detrazione.

Nel caso, ad esempio, di spese sostenute nel 2020 per lavori di efficienza energetica non ancora ultimati al 30.11.2022 (termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per il 2021), la possibilità di utilizzare, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2021, la prima quota annuale della detrazione superbonus è subordinata al fatto che sia stato ultimato uno stato di avanzamento lavori pari almeno al 30% del lavoro complessivo e che, relativamente ad esso, sia stata rilasciata (e trasmessa telematicamente all'ENEA) l'asseverazione "efficienza energetica - superbonus".

Peraltro, se il rilascio dell'asseverazione avvenisse in tempo utile per il 30.11.2021, ma dopo il 16.3.2022 (termine ultimo per la presentazione telematica della "Comunicazione", per l'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, relativamente a spese sostenute nel 2021), viene da sé che il contribuente avrebbe, come unica possibilità di fruizione della prima quota annuale del superbonus, quella del suo

scomputo dall'IRPEF/IRES lorda in dichiarazione dei redditi, ferma restando la possibilità di procedere poi alla cessione del credito di imposta corrispondente alle quote annuali residue (c.d. "opzione differita").

9. Orizzonte temporale del recupero del beneficio

Il superbonus al 110% costituisce un beneficio fiscale fruibile in:

- **5 quote annuali** di pari importo, se le spese detraibili sono state sostenute nel **2020 o nel 2021**;
- **4 quote annuali** di pari importo, se le spese detraibili sono state sostenute nel **2022**.

Il predetto orizzonte temporale di recupero del beneficio vale sia nel caso in cui ad avvalersene sia direttamente il beneficiario nella forma di detrazione a scomputo dell'IRPEF/IRES lorda in dichiarazione, sia nel caso in cui ad avvalersene siano il fornitore che anticipa il contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo, oppure il cessionario che acquista il credito di imposta corrispondente alla detrazione, nelle ipotesi di esercizio per una delle due opzioni previste dall'art. 121 del DL 34/2020.

10. Visto di conformità (cenni)

Ai sensi del co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020, *"ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto di cui all'articolo 121"*, il contribuente deve richiedere il rilascio di un visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al superbonus al 110%.

Preme in questa sede sottolineare che il rilascio del visto di conformità è richiesto solo ai fini dell'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 e non è pertanto obbligatorio, come lo sono invece le "asseverazioni superbonus" di cui al co. 13 dell'art. 119, quando il contribuente sceglie di fruire del superbonus nella forma "classica" di detrazione a scomputo dell'IRPEF/IRES lorda in dichiarazione dei redditi.

11. Altri adempimenti

Al di là degli adempimenti e dei documenti specifici della disciplina del superbonus, rappresentati dalla predisposizione e deposito delle "asseverazioni superbonus" (di cui al co. 13 dell'art. 119 del DL 34/2020) e, in caso di esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020, dal visto di conformità (di cui al co. 11 dell'art. 119 del DL 34/2020), gli adempimenti e i documenti, che devono essere predisposti e conservati dal contribuente che intende avvalersi del superbonus al 110%, sono quelli che caratterizzano le discipline agevolative "base" che risultano applicabili alle diverse tipologie di interventi effettuati.

Per quanto concerne la documentazione da conservare, è quella *"che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta"*.

L'acquisizione di alcuni documenti è indispensabile con riguardo alla generalità degli interventi previsti

dai co. 1 - 8 dell'art. 119 del DL 34/2020.

Altri documenti assumono invece rilevanza limitatamente a taluni degli interventi che danno diritto a beneficiare delle detrazioni "edilizie" in versione superbonus al 110%.

Nella tabella che segue, si riepilogano i documenti "base" che devono essere acquisiti con riguardo alla generalità degli interventi che rientrano nell'ambito di applicazione del superbonus al 110%, nonché i documenti "ulteriori" che devono essere acquisiti solo con riferimento a specifiche tipologie di interventi tra quelli che rientrano nell'ambito di applicazione del superbonus al 110%.

Oltre a tali documenti, il soggetto che rilascia il visto di conformità può richiedere la formalizzazione in "autocertificazioni" di dichiarazioni utili a comprovare "la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta".

Elenco della documentazione da acquisire		
Tipo intervento	Check	Documenti
Documenti "base" per tutti gli interventi	<input type="checkbox"/>	Le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente normativa edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare (dalle quali si evince la tipologia e la data di inizio dei lavori). Ove non dovute, la dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesti la data di inizio degli interventi e la loro natura agevolabile.
	<input type="checkbox"/>	La comunicazione preventiva all'ASL indicante la data di inizio lavori (solo qualora sia obbligatoria secondo le vigenti disposizioni in materia di sicurezza nei cantieri).
	<input type="checkbox"/>	Le ricevute di pagamento dell'IMU (se dovuta).
	<input type="checkbox"/>	In caso di interventi riguardanti immobili non ancora censiti, la domanda di accatastamento.
	<input type="checkbox"/>	In caso di interventi riguardanti parti comuni di edifici di proprietà condominiale: <ul style="list-style-type: none"> • la delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori; • la tabella millesimale di ripartizione delle spese; • la dichiarazione rilasciata dal condominio ai condòmini che attesta l'esistenza di tutta la documentazione probatoria ai fini della spettanza della detrazione e la sua conservazione da parte del condominio.
	<input type="checkbox"/>	In caso di interventi effettuati dal detentore dell'immobile (diverso da familiari conviventi del possessore), la dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori.
	<input type="checkbox"/>	I documenti di spesa (fatture, ricevute e altri eventuali documenti che attestano la spesa).
	<input type="checkbox"/>	Le ricevute dei bonifici bancari o postali di pagamento o, nei casi consentiti, altra documentazione attestante il pagamento delle spese con altri mezzi di pagamento (nel caso di opzione per lo sconto sul corrispettivo con applicazione di uno sconto pari al 100% del documento di spesa, non è ovviamente necessaria la produzione di ricevute di bonifici o di altra documentazione attestante il pagamento).
	<input type="checkbox"/>	In caso di esercizio dell'opzione relativamente a uno stato di avanzamento dei lavori, dichiarazione sostitutiva ex art. 47 del DPR 445/2000 che attesti che il SAL si riferisce ad almeno il 30% dell'intervento e che in relazione ad esso non è stata esercitata opzione per altri SAL o al massimo per un altro.
	<input type="checkbox"/>	Nel caso di opzione per la cessione del credito, la dichiarazione del terzo che accetta di acquisirlo (nel caso di opzione per lo sconto sul cor-

		rispettivo, l'accettazione del fornitore è comprovata dal documento stesso di spesa emesso dal fornitore con l'applicazione dello sconto).
Documenti ulteriori per i soli interventi di efficienza energetica (art. 119 co. 1 - 3)	<input type="checkbox"/>	La relazione tecnica di cui all'art. 8 co. 1 del DLgs. 192/2005 che deve essere depositata in Comune.
	<input type="checkbox"/>	L'asseverazione di efficienza energetica, rilasciata dai tecnici abilitati ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. a) del DL 34/2020.
	<input type="checkbox"/>	La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'asseverazione.
	<input type="checkbox"/>	Gli Attestati di Prestazione Energetica, riferiti alla situazione <i>ante</i> e <i>post</i> intervento, che devono essere allegati all'asseverazione di cui al punto precedente.
	<input type="checkbox"/>	La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, della trasmissione telematica dell'asseverazione di efficienza energetica.
	<input type="checkbox"/>	La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, entro 90 giorni dall'ultimazione dei lavori, della Scheda dei dati sulla prestazione energetica (quando dovuta) e della Scheda informativa (se l'opzione viene esercitata prima della fine dei lavori, in relazione a uno stato avanzamento, va acquisito impegno scritto del soggetto che presenta la "Comunicazione" ad ottemperare nei termini).
Documenti ulteriori per i soli interventi di miglioramento sismico (art. 119 co. 4)	<input type="checkbox"/>	Documentazione dalla quale si ricavi la zona sismica nella quale è ubicato l'immobile.
	<input type="checkbox"/>	L'asseverazione "iniziale" della classe di rischio sismico dell'edificio precedente l'intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato.
	<input type="checkbox"/>	La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'assicurazione.
	<input type="checkbox"/>	L'asseverazione "finale" di rischio sismico, rilasciata dai tecnici abilitati ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. b) del DL 34/2020.
Documenti ulteriori per i soli interventi "fotovoltaici" (art. 119 co. 5 - 7)	<input type="checkbox"/>	Scheda prodotto.
	<input type="checkbox"/>	Contratto di cessione al GSE dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo.
	<input type="checkbox"/>	L'asseverazione di efficienza energetica e/o di rischio sismico di cui all'art. 119 co. 13 del DL 34/2020, a seconda della tipologia di intervento che "traina" nel superbonus.
	<input type="checkbox"/>	La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'asseverazione.
	<input type="checkbox"/>	La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, della trasmissione telematica dell'asseverazione di efficienza energetica (non richiesta, se il "traino" dell'intervento fotovoltaico nel superbonus è riconducibile a un intervento di miglioramento sismico).
Documenti ulteriori per i soli interventi "infrastrutture di ricarica" (art. 119 co. 8)	<input type="checkbox"/>	L'asseverazione di efficienza energetica rilasciata dai tecnici abilitati ai sensi dell'art. 119 co. 13 lett. b) del DL 34/2020.
	<input type="checkbox"/>	La polizza assicurativa del soggetto che ha rilasciato l'asseverazione.
	<input type="checkbox"/>	La ricevuta rilasciata dall'ENEA che attesta la corretta ricezione, da parte dell'ente, della trasmissione telematica dell'asseverazione di efficienza energetica.

Si ricorda infine che, ai sensi del co. 14-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, introdotto dall'art. 1 co. 66 lett. r) della L. 178/2020, nei cantieri ove vengono realizzati interventi agevolati con il superbonus al 110%, **deve essere esposto**, in un luogo ben visibile e accessibile, un **cartello con la seguente dicitura**: "Accesso agli incentivi statali previsti dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, superbonus 110 per cento per interventi di efficienza energetica o interventi antisismici".