



Oggetto: Detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici prevista dall'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) – Risposte a quesiti.

INDICE

PREMESSA	3
1 PRINCIPALI NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO AGOSTO	4
2 SOGGETTI BENEFICIARI	6
3 TIPOLOGIE DI IMMOBILI AMMESSI	16
4 INTERVENTI E LIMITI DI SPESA	23
4.1 INTERVENTI <i>TRAINANTI</i>	23
4.2 INTERVENTI <i>TRAINATI</i>	24
4.3 INSTALLAZIONE DI SISTEMI SOLARI FOTOVOLTAICI	28
4.4 LIMITI DI SPESA AGEVOLABILI	29
4.5 CASI PARTICOLARI.....	38
5 OPZIONE PER CESSIONE E SCONTO IN FATTURA	44
5.1 CASI SPECIFICI	44
5.2 RILASCIO ATTESTAZIONI E ASSEVERAZIONI	52
5.3 ADEMPIMENTI	60
6 VISTO DI CONFORMITA' 	64
6.1 SOGGETTI ABILITATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ – DIPENDENTI DI SOCIETÀ DI SERVIZI	64
6.2 SOGGETTI ABILITATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ – CAF IMPRESE E CAF DIPENDENTI 66	
6.3 TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA COMUNICAZIONE.....	67
6.4 POLIZZA DI ASSICURAZIONE RC PER IL RILASCIO DI ATTESTAZIONI E ASSEVERAZIONI	70
6.5 MISURA DELLA SANZIONE PREVISTA PER IL RILASCIO INFEDELE DEL VISTO DI CONFORMITÀ.....	73
6.6 APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ, ATTIVITÀ DI ASSISTENZA E FATTURAZIONE DEL SERVIZIO RESO.....	75
6.7 VISTO DI CONFORMITÀ SU DISTINTI MODELLI	77
6.8 CONTROLLI AI FINI DEL VISTO DI CONFORMITÀ.....	77

PREMESSA

Il decreto legge n. 34 del 2020¹ (cd. “decreto Rilancio”), nell’ambito delle misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, ha introdotto nuove disposizioni in merito alla detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (cd. *Superbonus*).

In particolare, l’articolo 119 del citato decreto Rilancio, nell’incrementare al 110 per cento l'aliquota di detrazione spettante, individua le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto di beneficio, l’ambito soggettivo di applicazione dell’agevolazione nonché gli adempimenti da porre in essere ai fini della spettanza della stessa.

I primi chiarimenti di carattere interpretativo sono stati forniti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E ed ulteriori indicazioni sono contenute nella risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E.

Tenuto conto della complessità delle disposizioni recate dall’articolo 119 del decreto Rilancio, inoltre, sul sito dell’Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it), è stata inserita un’apposita area tematica dedicata al *Superbonus*, nell’ambito della quale sono disponibili i link per l’accesso:

- ai Provvedimenti direttoriali dell’8 agosto 2020 e del 12 ottobre 2020, recanti le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del decreto Rilancio;
- alla circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, recante “primi” chiarimenti interpretativi in argomento;
- alla risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E, in materia di interventi sulle parti comuni di edifici condominiali e sulle singole unità immobiliari, e correlati limiti di spesa;

¹ Il decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazione dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

- alla guida operativa;
- alle FAQ;
- alle risposte alle istanze di interpello in materia di *Superbonus*.

La circolare fornisce una sintetica illustrazione delle recenti modifiche alla misura operate dal decreto Agosto² che ha introdotto i commi 1-*bis*, 1-*ter*, 4-*ter*, 9-*bis* e 13-*ter* dell'articolo 119.

Inoltre, si forniscono ulteriori precisazioni, sentito il Ministero dello Sviluppo Economico e l'Ente Nazionale per l'Energia e l'Ambiente (ENEA), in risposta a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata, nonché a quesiti pervenuti da parte dei Centri di assistenza fiscale (CAF), delle associazioni di categoria e degli Ordini professionali, nonché chiarimenti già forniti dal Direttore dell'Agenzia delle entrate nel corso dell'Audizione del 18 novembre 2020 dinanzi alla Commissione Parlamentare di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria.

Infine, viene fornito l'elenco dei documenti e delle dichiarazioni sostitutive, da acquisire all'atto dell'apposizione del visto di conformità sulle comunicazioni da inviare all'Agenzia delle entrate per l'esercizio dell'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, in base ai chiarimenti forniti e si fa riserva di integrare l'elenco al verificarsi di fattispecie non esaminate.

1 Principali novità introdotte dal decreto Agosto

Al fine di tener conto di alcune criticità emerse nel corso della prima applicazione del *Superbonus* e delle richieste da parte degli operatori del settore, con lo scopo di semplificare e rendere più fruibile il beneficio, il legislatore ha ritenuto di apportare le seguenti modifiche al predetto articolo 119 del decreto Rilancio.

In primo luogo, il decreto Agosto ha introdotto il comma 1-*bis* al fine di chiarire la nozione di «*accesso autonomo dall'esterno*». In base a tale disposizione,

² Il decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito con modificazione dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126.

per accesso autonomo dall'esterno *«si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva»*.

Con il successivo comma 1-ter si stabilisce che *«Nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici, l'incentivo [previsto per gli interventi di riqualificazione energetica ammessi al Superbonus] spetta per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione»*.

Il comma 4-ter dispone che i *«limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali eco bonus e sisma bonus di cui ai commi precedenti, sostenute entro il 31 dicembre 2020, sono aumentati del 50 per cento per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma nei comuni di cui agli elenchi allegati al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, e di cui al decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77. In tal caso, gli incentivi sono alternativi al contributo per la ricostruzione e sono fruibili per tutte le spese necessarie al ripristino dei fabbricati danneggiati, comprese le case diverse dalla prima abitazione, con esclusione degli immobili destinati alle attività produttive»*.

Il comma 9-bis interviene in tema di assemblee condominiali, stabilendo che le deliberazioni *«aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo e degli eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi, nonché l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio»*.

Il comma 13-ter, infine, prevede che *«Al fine di semplificare la presentazione dei titoli abilitativi relativi agli interventi sulle parti comuni che beneficiano degli incentivi disciplinati dal presente articolo, le asseverazioni dei tecnici abilitati in merito allo stato legittimo degli immobili plurifamiliari, di cui all'articolo 9-bis del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6*

giugno 2001, n. 380, e i relativi accertamenti dello sportello unico per l'edilizia sono riferiti esclusivamente alle parti comuni degli edifici interessati dai medesimi interventi».

Di seguito vengono forniti alcuni chiarimenti in relazione a diversi quesiti pervenuti dagli operatori ed associazioni di categoria, la cui risposta è stata formulata anche con il contributo del Ministero dello Sviluppo Economico e dell'ENEA.

2 Soggetti beneficiari

2.1.1 D. *Si chiede se l'ammontare complessivo delle spese di cui al comma 1, lettera a), dell'articolo 119, riferito alle singole unità immobiliari, possa intendersi riferito alla singola "camera" o "ufficio" nel caso di strutture di proprietà delle ONLUS, considerata la diversa destinazione d'uso dei relativi immobili rispetto agli edifici residenziali.*

R. L'ambito soggettivo di applicazione del *Superbonus* è disciplinato dall'articolo 119, comma 9 del decreto Rilancio che alle lettere d-bis) ed e), dell'articolo 119 del decreto Rilancio, include tra i beneficiari, rispettivamente, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale³ (ONLUS), le organizzazioni di volontariato⁴ (OdV), dalle associazioni di promozione sociale⁵ (APS), e le associazioni e società sportive dilettantistiche⁶, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

In particolare, per le ONLUS, le APS e le OdV, il comma 9, lettera d-bis) non prevede alcuna limitazione espressa relativamente alla tipologia di immobili e, si ritiene che il beneficio spetti per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi ferma restando la necessità che gli interventi

³ Di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460.

⁴ Iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266.

⁵ iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383.

⁶ Iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242.

ammessi al *Superbonus* siano effettuati sull'intero edificio o sulle unità immobiliari.

Per tali soggetti, inoltre, non opera la limitazione indicata nella citata circolare n. 24/E del 2020 per le persone fisiche, in ordine all'applicazione del *Superbonus* agli interventi realizzati sugli immobili “*residenziali*”, atteso che tale limitazione è funzionale solo ad escludere per le persone fisiche la possibilità di applicare il *Superbonus* agli immobili destinati all'esercizio dell'attività di impresa o professionale, come espressamente previsto dall'articolo 119, comma 9, lettera *b*) per le sole «*persone fisiche*».

Non opera neanche la limitazione contenuta nel comma 10 del medesimo articolo 119 in merito alla possibilità di fruire del *Superbonus* limitatamente a due unità immobiliari, in quanto tale disposizione riguarda solo le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

Per espressa previsione normativa contenuta nell'articolo 119, comma 9, lettera *e*) del decreto Rilancio, invece, per le associazioni e società sportive dilettantistiche, il *Superbonus* è limitato ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Per quanto riguarda, inoltre, l'individuazione dei limiti di spesa, la stessa va effettuata anche per tali soggetti, al pari di ogni altro destinatario dell'agevolazione, applicando le regole contenute nel medesimo articolo 119, ovvero, tenendo conto della natura degli immobili (edificio in condominio, ecc.) e del tipo di intervento da realizzare (isolamento termico, sostituzioni impianto di riscaldamento, ecc.). In sostanza, se i richiamati soggetti sostengono spese per:

- interventi *trainanti* realizzati su un edificio in condominio o su edifici unifamiliari il limite di spesa andrà calcolato in base a quanto stabilito al comma 1 del citato articolo 119;
- interventi *trainati* il limite andrà calcolato ai sensi del comma 2 o dei commi 5, 6 e 8 del medesimo articolo 119.

2.1.2 D. *Gli interventi realizzati da IACP comunque denominati su parti comuni di edifici, costituiti da abitazioni di edilizia residenziale pubblica distintamente accatastate, interamente di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni unici proprietari, possono beneficiare del Superbonus?*

R. Tra gli interventi che possono rientrare nel *Superbonus*, all'articolo 119, comma 9 del decreto Rilancio, la lettera c) si includono anche gli interventi effettuati «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».

Per tali soggetti la disposizione sopra richiamata prevede che il *Superbonus* si applica anche alle spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022.

A tale ultimo riguardo, la circolare n. 24/E del 2020 ha precisato, al paragrafo 1 (“Ambito soggettivo di applicazione”), che il medesimo termine si applica anche ai condomini nei quali la prevalenza della proprietà dell'immobile (da calcolare in base alla ripartizione millesimale) sia riferibile ai predetti istituti o enti.

Ne consegue che gli interventi eseguiti da IACP, comunque denominati, su parti comuni di edifici interamente di loro proprietà, o effettuati in veste di gestori per conto dei comuni, proprietari degli stessi, potranno beneficiare dell'agevolazione in commento.

2.1.3 D. Si chiede se possono fruire del Superbonus anche i soci o gli amministratori di società semplici agricole (persone fisiche) nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda, assunti in conformità alla normativa vigente in materia di collocamento, che sostengono spese per gli interventi agevolabili ai sensi dell'articolo 119 del decreto Rilancio, realizzati su immobili rurali ad uso abitativo posseduti o detenuti dalla società semplice che conduce il fondo e a loro assegnati sulla base di un titolo idoneo (es. verbale di assegnazione dell'immobile da parte dell'assemblea della società debitamente registrato)

R. Nell'ambito soggettivo di applicazione del *Superbonus*, l'articolo 119 comma 9, la lettera b) individua «*le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni*». Nella circolare n. 24/E del 2020 è stato, al riguardo, precisato che con la locuzione «*al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni*», il legislatore ha inteso precisare che il *Superbonus* spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito "privatistico" e, dunque, diversi:

- da quelli strumentali, alle predette attività di impresa o arti e professioni;
- dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività;
- dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

Una diversa lettura avrebbe comportato l'esclusione dal *Superbonus* per i contribuenti intenzionati ad effettuare interventi su immobili appartenenti all'ambito "privatistico", ad esempio sulle proprie abitazioni, per il solo fatto di svolgere una attività di impresa o di lavoro autonomo. Tale principio si concretizza, peraltro, nell'ammettere alle agevolazioni gli interventi realizzati su immobili "residenziali".

L'applicazione di tale criterio "oggettivo" comporta, come logica conseguenza, l'esclusione dal *Superbonus* degli immobili non residenziali anche se posseduti da soggetti che non svolgono attività di impresa, arti o professioni.

Nella medesima circolare n. 24/E del 2020 è stato, inoltre, precisato che, ai fini della detrazione, le persone fisiche che sostengono le spese devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo, al momento

di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

In particolare, i soggetti beneficiari devono:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Sono, inoltre, ammessi a fruire della detrazione anche i familiari del possessore o del detentore dell'immobile, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del Tuir⁷ (coniuge, componente dell'unione civile di cui alla legge 20 maggio 2016, n. 76, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) nonché i conviventi di fatto ai sensi della predetta legge n. 76 del 2016, sempreché sostengano le spese per la realizzazione dei lavori. La detrazione spetta a tali soggetti, a condizione che:

- siano conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento alla data di inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione se antecedente all'avvio dei lavori;
- le spese sostenute riguardino interventi eseguiti su un immobile, anche diverso da quello destinato ad abitazione principale, nel quale può esplicarsi la convivenza. La detrazione, pertanto, non spetta al familiare del possessore o del detentore dell'immobile nel caso di interventi effettuati su immobili che non sono a disposizione (in quanto locati o concessi in comodato).

Pertanto, in applicazione dei criteri sopra enunciati possono fruire del *Superbonus* i titolari dell'impresa agricola, gli altri soggetti (affittuari, conduttori, ecc.) i soci o dagli amministratori di società semplici agricole (persone fisiche) di cui all'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993, nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda. I predetti soggetti possono fruire del *Superbonus*

⁷ Testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

relativamente alle spese sostenute a condizione che gli interventi siano effettuati su fabbricati rurali ad uso abitativo e, pertanto, diversi dagli immobili rurali “strumentali” necessari allo svolgimento dell’attività agricola.

2.1.4 D. Si chiede se il *Superbonus* possa estendersi ai detentori di tutte le unità immobiliari di un edificio di proprietà di un unico soggetto

R. Il riferimento normativo al “condominio” nel testo di legge⁸, attualmente in vigore, comporta che il *Superbonus* spetta per gli interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio in “condominio”, nella accezione giuridica prevista dal codice civile all’articolo 1117 e che, invece, sono esclusi quelli realizzati su edifici composti da più unità immobiliari di un unico proprietario o di comproprietari.

La scelta del legislatore di richiamare espressamente, tra i beneficiari del *Superbonus*, i “condomìni” non ha consentito di applicare a tale agevolazione la prassi consolidata⁹, finora adottata in materia di *ecobonus*, di *sismabonus*, nonché di detrazioni spettanti per interventi di recupero del patrimonio edilizio, laddove è stato sostenuto che, per parti comuni, devono intendersi “in senso oggettivo” quelle riferibili a più unità immobiliari funzionalmente autonome, a prescindere dall’esistenza di una pluralità di proprietari e, dunque, dalla costituzione di un condominio nell’edificio. Le agevolazioni sopra citate, infatti, spettano anche all’unico proprietario (o ai comproprietari) dell’intero edificio per le spese relative agli interventi realizzati sulle suddette parti comuni.

Si ricorda che il “condominio” costituisce una particolare forma di comunione in cui coesiste la proprietà individuale dei singoli condòmini, costituita dall’appartamento o altre unità immobiliari accatastate separatamente (box, cantine, etc.), ed una comproprietà sui beni comuni dell’immobile. Si tratta di una comunione forzosa, non soggetta a scioglimento, in cui il condomino non può, rinunciando al diritto sulle cose comuni, sottrarsi al sostenimento delle spese per la loro conservazione ed è comunque tenuto a parteciparvi in proporzione ai millesimi di proprietà.

⁸ Cfr. l’articolo 119, comma 9, lettera a), del decreto Rilancio.

⁹ Cfr. circolare 8 luglio 2020, n. 19/E.

La nascita del condominio si determina automaticamente, senza che sia necessaria alcuna deliberazione, nel momento in cui più soggetti costruiscono su un suolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l'oggettiva condizione del frazionamento, come chiarito dalla prassi in materia.

Ai fini della costituzione del condominio risulta irrilevante la mera detenzione degli immobili costituenti un edificio essendo invece necessario avere riguardo alla proprietà degli stessi.

Ciò comporta in sostanza che:

- se l'unico proprietario di tutte le unità immobiliari di un edificio concede in locazione o in comodato tutte o alcune delle predette unità immobiliari a più soggetti (detentori), non si costituisce un condominio e di conseguenza non è possibile fruire del *Superbonus*;
- se le unità immobiliari di un edificio appartenenti a diversi proprietari sono concesse in locazione o in comodato ad un unico soggetto (detentore), restando fermo la costituzione del condominio è possibile fruire del *Superbonus*.

2.1.5 D. Si chiede se rientrano nel Superbonus le spese sostenute in relazione a interventi realizzati su immobili “non residenziali” posseduti da persone fisiche

R. Come anticipato, l'articolo 119, comma 9, lettera *b*) del decreto Rilancio stabilisce che sono destinatari del *Superbonus* «*le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni*». Nella circolare n. 24/E del 2020 è stato, in proposito, chiarito che con la locuzione «*al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni*», il legislatore ha inteso stabilire che la fruizione del *Superbonus* riguarda unità immobiliari (oggetto di determinati interventi) non riconducibili ai «*beni relativi all'impresa*» (ex articolo 65 del Tuir) o a quelli «*strumentali per l'esercizio di arti o professioni*» (ex articolo 54, comma 2, del Tuir).

Una diversa lettura avrebbe comportato l'esclusione dal *Superbonus* ai

contribuenti intenzionati ad effettuare interventi su immobili appartenenti all'ambito "privatistico", ad esempio sulle proprie abitazioni, per il solo fatto di svolgere una attività di impresa o di lavoro autonomo.

Tale principio - che si concretizza nell'ammettere alle agevolazioni gli interventi realizzati su immobili "residenziali" - risulta, peraltro, coerente con il testo della norma che, nell'elencare al medesimo comma 9 dell'articolo 119 i soggetti beneficiari del *Superbonus*, di fatto circoscrive l'agevolazione ai soli immobili residenziali. Si pensi, ad esempio:

- agli 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 i quali la norma prevede l'applicazione del *Superbonus* per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica. Per questi soggetti la norma prevede che il *Superbonus* spetti anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022;
- alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per i quali la norma prevede l'applicazione del *Superbonus* per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

L'applicazione di tale criterio "oggettivo" comporta, come logica conseguenza, l'esclusione dal *Superbonus* degli immobili non residenziali anche se posseduti da soggetti che non svolgono attività di impresa, arti o professioni.

2.1.6 D. *In caso di interventi trainanti eseguiti sulle parti comuni di un edificio in condominio, possono accedere al Superbonus anche gli interventi trainati realizzati nelle singole unità immobiliari possedute da professionisti e società? Il proprietario di un appartamento in categoria A/1 all'interno di un condominio, può fruire del Superbonus per le spese a lui imputate per interventi effettuati sulle parti comuni?*

R. Come chiarito nella circolare n. 24/E del 2020, la fruizione del *Superbonus* riguarda unità immobiliari (oggetto degli agevolabili) non riconducibili

ai «beni relativi all'impresa» (ex articolo 65 del Tuir) o a quelli «strumentali per l'esercizio di arti o professioni» (ex articolo 54, comma 2, del Tuir).

Ne consegue che, la detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni non riconducibili a predetti “beni” di impresa di cui all'articolo 65 del Tuir o a quelli “strumentali” all'esercizio di arti o professioni di cui all'articolo 54, comma 2, del Tuir.

La detrazione spetta anche ai contribuenti persone fisiche che svolgono attività di impresa o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all'ambito “privatistico” e, dunque, diversi:

- da quelli strumentali, alle predette attività di impresa o arti e professioni;
- dalle unità immobiliari che costituiscono l'oggetto della propria attività;
- dai beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

La norma stabilisce, inoltre, che tale limitazione riguarda esclusivamente gli interventi realizzati «su unità immobiliari», in quanto i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni possono fruire del *Superbonus* in relazione alle spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora gli stessi partecipino alla ripartizione delle predette spese in qualità di condòmini.

In tal caso, la detrazione spetta, in relazione agli interventi riguardanti le parti comuni, a prescindere dalla circostanza che gli immobili posseduti o detenuti dai predetti soggetti siano immobili strumentali alle attività di impresa o arti e professioni ovvero unità immobiliari che costituiscono l'oggetto delle attività stesse ovvero, infine, beni patrimoniali appartenenti all'impresa.

Con riferimento all'ultimo quesito, si osserva che i possessori o detentori delle unità immobiliari cd. di lusso possono fruire della detrazione per le spese per interventi realizzati sulle parti comuni ma non possono fruire del *Superbonus* per interventi *trainati* realizzati sulle proprie unità atteso che il comma 15-bis dell'articolo 119 del decreto Rilancio stabilisce che il *Superbonus* non si applica

«alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico».

2.1.7 D. *Un contribuente con elevata disponibilità finanziaria che dispone solo del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale può beneficiare del 110 per cento cedendo il credito corrispondente alla detrazione sulle spese sostenute dal 1° luglio al 31 dicembre di quest'anno per interventi di cui all'articolo 119 effettuati sull'abitazione principale?*

R. Sì, in quanto si tratta di un soggetto che “astrattamente” può essere titolare della detrazione, stante le modalità di tassazione del reddito previste per tale contribuente. Nel caso in questione, in particolare, il reddito derivante dal possesso dell'immobile adibito ad abitazione principale (rendita catastale), concorre alla formazione del reddito complessivo, ma è escluso da tassazione per effetto della deduzione di cui all'articolo 10 del Tuir di importo pari alla rendita catastale.

Tale soggetto può, tuttavia, esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito (corrispondente alla detrazione spettante) in quanto possiede un reddito che concorre alla formazione del reddito complessivo ma che non è soggetto ad imposta in virtù del particolare meccanismo di tassazione che prevede una deduzione di pari importo.

Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto, sulla base di quanto previsto dalla norma attuale, inoltre, è irrilevante la circostanza che il contribuente abbia “una elevata disponibilità finanziaria”.

3 Tipologie di immobili ammessi

3.1.1 D. *L'articolo 119 del decreto Rilancio stabilisce che il Superbonus spetta per gli interventi elencati in tale articolo, realizzati, tra l'altro, su «unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari». Nel decreto interministeriale, l'articolo 1, comma 3, lettera i) stabilisce che 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. Una unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora 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) e la presenza di un «accesso autonomo 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. È possibile fornire qualche elemento ulteriore utile alla qualificazione di “accesso autonomo” anche a seguito delle modifiche normative nel frattempo intervenute?*

R. Nella circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato, in linea con quanto previsto dal decreto interministeriale 6 agosto 2020 (*“Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus”*, in breve, “decreto interministeriale”), che la presenza di un «accesso autonomo dall'esterno», presuppone, ad esempio, 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».

Si è inteso, in tal modo, fornire sia pure a titolo esemplificativo, taluni criteri utili ai fini della qualificazione dell'immobile oggetto degli interventi agevolabili, costituendo l'«accesso autonomo dall'esterno» uno degli elementi caratterizzanti, ai fini della fruizione del *Superbonus*, spettante per interventi di efficientamento energetico nonché dell'opzione per la cessione o lo sconto in luogo della detrazione realizzati su edifici unifamiliari e unità immobiliari funzionalmente indipendenti.

Successivamente, il legislatore è intervenuto inserendo, in sede di conversione del decreto Agosto all'articolo 119, il comma 1-*bis* ai sensi del quale *«Ai fini del presente articolo, per “accesso autonomo dall'esterno” si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva»*.

A seguito di tale modifica normativa, pertanto, si può ritenere che una unità immobiliare abbia *«accesso autonomo dall'esterno»* qualora, ad esempio:

- all'immobile si accede direttamente da una strada, pubblica, privata o in multiproprietà o da un passaggio (cortile, giardino, scala esterna) comune ad altri immobili che affaccia su strada oppure da terreno di utilizzo non esclusivo (ad esempio i pascoli), non essendo rilevante la proprietà pubblica o privata e/o esclusiva del possessore dell'unità immobiliare all'accesso in questione;
- all'immobile si accede da strada privata di altra proprietà gravata da servitù di passaggio a servizio dell'immobile.

Nel caso di una *“villetta a schiera”*, pertanto, si ha *«accesso autonomo dall'esterno»* qualora, ad esempio:

- la stessa sia situata in un comprensorio o in un parco di comproprietà con altri soggetti o 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.

3.1.2 D. Con riferimento ad interventi realizzati su un edificio bifamiliare in cui ognuna delle unità immobiliari ha accessi indipendenti e autonomi direttamente dalla strada pubblica, nonché impianti per l'acqua, gas, energia elettrica e riscaldamento di proprietà esclusiva, la presenza di scarichi e fosse biologiche in comune alle due unità immobiliari è di per sé sufficiente a ritenere ciascuna delle richiamate unità non «funzionalmente indipendente»?

R. L'articolo 1, comma 3, lettera i) del decreto interministeriale 6 agosto 2020 dispone che «Fatto salvo quanto previsto al comma 2, ai fini del presente decreto si applicano le seguenti definizioni: (...) edificio unifamiliare: 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. Una unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora 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)».

In coerenza con tale disposizione, nella circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che una unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora 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. La predetta elencazione può considerarsi tassativa e non esemplificativa.

Pertanto, gli impianti non espressamente individuati nel predetto decreto – come le fognature e i sistemi di depurazione – non rilevano ai fini della verifica dell'autonomia funzionale dell'immobile.

3.1.3 D. Una villetta a schiera può essere considerata «funzionalmente indipendente», anche se è allacciata ad un sistema di teleriscaldamento, gestito da un supercondominio, che serve anche altre unità immobiliari e che, oltre a riscaldare l'immobile, fornisce acqua calda?

R. Per rete di teleriscaldamento e teleraffreddamento (o teleraffrescamento) si intende «qualsiasi infrastruttura di trasporto dell'energia termica da una o più fonti di produzione verso una pluralità di edifici o siti di utilizzazione, realizzata

prevalentemente su suolo pubblico, finalizzata a consentire a chiunque interessato, nei limiti consentiti dall'estensione della rete, di collegarsi alla medesima per l'approvvigionamento di energia termica per il riscaldamento o il raffreddamento di spazi, per processi di lavorazione e per la copertura del fabbisogno di acqua calda sanitaria»¹⁰. In sostanza, l'allaccio alla rete di teleriscaldamento consente la fornitura del servizio tramite una infrastruttura, analogamente a quanto avviene per la fornitura di energia elettrica, gas e acqua. Inoltre, nel caso di collegamento alla rete di teleriscaldamento, l'unità immobiliare è dotata di uno scambiatore di calore e di un contatore del calore prelevato dalla rete di teleriscaldamento. Pertanto, si può ritenere “funzionalmente indipendente” anche una unità immobiliare allacciata ad un sistema di teleriscaldamento.

3.1.4 D. Ai fini del Superbonus sono agevolabili le spese effettuate su edifici iscritti nella categoria catastale F/2 (“unità collabenti”)?

R. Per quanto riguarda la possibilità di fruire del Superbonus in caso di interventi realizzati su una unità censita al Catasto Fabbricati nella categoria catastale F/2 (“unità collabenti”), si rileva che il comma 1 dell’articolo 119 del decreto Rilancio espressamente dispone l’incremento al 110 per cento della «*detrazione di cui all’articolo 14*» del decreto legge n. 63 del 2013¹¹, nei casi ivi elencati (*ecobonus*). Analoga previsione è contenuta nel comma 4 del medesimo articolo 119 del decreto Rilancio, riferito agli interventi antisismici, ai sensi del quale «*Per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, l'aliquota delle detrazioni spettanti è elevata al 110 per cento per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021*».

Relativamente alle detrazioni disciplinate nei richiamati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, nella circolare 8 luglio 2020 n. 19/E è stato ribadito che tali detrazioni spettano anche per le spese sostenute per interventi realizzati su immobili classificati nella categoria catastale F/2 (“unità collabenti”) in quanto, pur

¹⁰ Articolo 2, comma 2, lett. gg), del d.lgs. 4 luglio 2014, n. 102.

¹¹ Decreto legge 4 giugno 2016, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

trattandosi di una categoria riferita a fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, gli stessi possono essere considerati come edifici esistenti, trattandosi di manufatti già costruiti e individuati catastalmente. Ai fini dell'ecobonus, inoltre, per gli edifici collabenti, nei quali l'impianto di riscaldamento non è funzionante, deve essere dimostrabile che l'edificio è dotato di impianto di riscaldamento rispondente alle caratteristiche tecniche previste dal d.lgs. 19 agosto 2005 n. 192 e che tale impianto è situato negli ambienti nei quali sono effettuati gli interventi di riqualificazione energetica. Ciò in quanto, ai fini della predetta agevolazione, gli edifici oggetto degli interventi devono avere determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, devono essere dotati di impianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile. Questa condizione è richiesta per tutte le tipologie di interventi agevolabili ad eccezione dell'installazione dei collettori solari per produzione di acqua calda e, dal 1° gennaio 2015, dei generatori alimentati a biomassa e delle schermature solari.

Per effetto del richiamo contenuto nel citato articolo 119 del decreto Rilancio agli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, i principi sopra enunciati si applicano anche ai fini del Superbonus. Pertanto, 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).

3.1.5 D. *Si chiede se possa essere riconosciuto il Superbonus per l'installazione del cappotto termico interno in edifici sui quali insistono vincoli storico-artistici o paesaggistici, in considerazione dell'impossibilità di effettuare interventi di isolamento dell'involucro che possano portare al miglioramento di almeno due classi energetiche*

R. L'articolo 119, comma 2, del decreto Rilancio prevede che qualora l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal Codice dei beni

culturali e del paesaggio¹² o gli interventi cd. “*trainanti*” di efficientamento energetico siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, la detrazione del 110 per cento si applica in ogni caso a tutti gli interventi cd. “*trainati*”, fermo restando il rispetto della condizione che tali interventi portino a un miglioramento minimo di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta in quanto l’edificio o l’unità immobiliare è già nella penultima (terzultima) classe. Pertanto, come chiarito nella circolare n. 24/E del 2020, se l’edificio è sottoposto ai vincoli previsti dal predetto Codice dei beni culturali e del paesaggio o il rifacimento dell’isolamento termico è vietato da regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali, il *Superbonus* si applica, comunque, ai singoli interventi ammessi all’*ecobonus* (ad esempio, sostituzione degli infissi), purché sia certificato il miglioramento energetico.

Nell’ambito dei predetti interventi si ritiene che, nel rispetto di tutti i requisiti previsti dalla norma agevolativa, possa rientrare anche l’installazione del cappotto termico interno.

3.1.6 D. *Nel caso in cui in un edificio vincolato siano impediti, come indicato nel comma 2 dell’articolo 119, gli interventi trainanti e si eseguono solo interventi trainati, come deve essere effettuata la verifica del conseguimento del miglioramento di due classi energetiche?*

R. Se gli interventi riguardano tutte le unità immobiliari riscaldate che compongono l’edificio, la verifica si esegue considerando l’intero 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.

¹²Decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

3.1.7 D. Per quali interventi trainanti ammessi al Superbonus è possibile cumulare la detrazione spettante per le spese sugli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera g), del Tuir?

R. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera g), del Tuir, ai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 19 per cento delle spese sostenute.

Relativamente a tali spese, l'articolo 16-*bis* del medesimo Tuir, concernente la detrazione spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, attualmente disciplinata dall'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, stabilisce, altresì, che tale detrazione «è cumulabile con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, ridotte nella misura del 50 per cento».

La medesima disciplina si applica anche agli interventi finalizzati al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici - ammessi al *sismabonus* di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies* del citato articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013 - che, ai sensi del comma 4 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, danno diritto al *Superbonus* per le spese sostenute dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2021. Per gli interventi in questione il citato articolo 16-*bis* del Tuir deve, infatti, intendersi quale norma di riferimento generale (cfr., da ultimo risoluzione n. 60/E del 2020).

Per tali interventi la detrazione elevata al 110 per cento delle spese è calcolata su un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno (cfr. commi 1-*bis* e 1-*ter*). Per gli interventi dai quali derivi la riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una o a due classi di rischio sismico inferiore, realizzati sulle parti comuni degli edifici, la detrazione si applica su un ammontare delle spese non superiore a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari dell'edificio (cfr. comma 1-*quinquies*).

In applicazione delle disposizioni sopra richiamate, sulle spese sostenute in relazione agli immobili vincolati, nel limite di spesa ammesso al *Superbonus*, è possibile fruire sia della detrazione nella misura del 110 per cento delle spese sostenute per gli interventi antisismici, sia di quella del 19 per cento di cui all'articolo 15, comma 1, lettera g), del Tuir sulla spesa ridotta alla metà. Oltre il limite di spesa ammesso al *Superbonus*, invece, la detrazione nella misura del 19 per cento, ai sensi del citato articolo 15 del Tuir, è calcolata sull'intero importo eccedente.

Analoga disposizione non è, invece, prevista ai fini degli interventi ammessi all'*ecobonus* (attualmente disciplinato dall'articolo 14 del medesimo decreto legge n. 63 del 2013), che, a determinate condizioni, danno diritto al *Superbonus* di cui ai commi 1 e 2 del decreto Rilancio. Per le spese relative a tali interventi, pertanto, non è possibile cumulare le due detrazioni in commento.

4 INTERVENTI E LIMITI DI SPESA

4.1 Interventi *trainanti*

4.1.1 *D. Gli interventi trainanti di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio possono essere agevolati con la detrazione del 110 per cento se eseguiti "unicamente" su pertinenze dell'immobile?*

R. In linea con la prassi in materia di agevolazioni fiscali per interventi di recupero di cui all'articolo 16-*bis* del Tuir, come chiarito con la circolare n. 24/E del 2020, il *Superbonus* spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (interventi "*trainanti*") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (interventi "*trainati*") realizzati, tra l'altro:

- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia *trainanti*, sia *trainati*);
- su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o

più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia *trainanti*, sia *trainati*); nonché

- su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo *trainati*).

Si ritiene, pertanto, che un intervento *trainante* possa essere eseguito anche su una pertinenza e beneficiare del *Superbonus* indipendentemente dalla circostanza che l'intervento interessi anche il relativo edificio residenziale principale purché tale intervento sia effettuato nel rispetto di tutti i requisiti stabiliti dall'articolo 119 del decreto Rilancio. La citata circolare n. 24/E, precisa, inoltre, che in caso di interventi realizzati sulle parti comuni, la detrazione spetta anche ai possessori (o detentori) di sole pertinenze (come ad esempio box o cantine) che abbiano sostenuto le spese relative a tali interventi.

4.1.2 D. *La sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale centralizzato che non è al servizio di tutte le unità immobiliari presenti nell'edificio in condominio può essere considerato intervento trainante ai sensi del comma 1 dell'articolo 119 del decreto Rilancio?*

R. Sì. Può essere considerato intervento *trainante* per tutte le unità immobiliari che costituiscono l'edificio oggetto di intervento.

4.2 Interventi *trainati*

4.2.1 D. *L'articolo 119, comma 2 del decreto Rilancio stabilisce che «L'aliquota prevista al comma 1, alinea, del presente articolo si applica anche a tutti gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 del 2013, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90». Considerato, quindi, che la disposizione di cui al comma 2, del medesimo articolo 119, «per tutti gli altri interventi di cui all'articolo 14» richiama l'applicazione della sola aliquota (pari al 110 per cento), si chiede se per tali interventi il periodo di fruizione dell'agevolazione sia di cinque anni o di dieci anni.*

R. Come chiarito con la circolare n. 24/E del 2020 la detrazione è riconosciuta nella misura del 110 per cento, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e si applica alle spese sostenute dal 1° luglio

2020 al 31 dicembre 2021 sia per interventi *trainanti* sia per interventi *trainati* eseguiti congiuntamente ai primi, indipendentemente dalla data di effettuazione degli interventi.

4.2.2 D. Nel caso in cui nel 2020 sia effettuata su un edificio unifamiliare la sostituzione dell'impianto di riscaldamento esistente (intervento trainante) e la realizzazione di un impianto solare fotovoltaico (intervento trainato) e nel 2021 il proprietario decide di sostituire gli infissi nello stesso edificio, le spese relative a tale ultimo intervento possono accedere alla detrazione del 110 per cento considerando l'intervento come trainato da quello effettuato nel 2020?

R. Ai sensi dei commi 2 e 3 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, il *Superbonus* «si applica anche a tutti gli altri interventi di efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, nei limiti di spesa previsti, per ciascun intervento di efficienza energetica, dalla legislazione vigente, a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al citato comma 1» e sempreché assicurino nel loro complesso «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 sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E.), di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192, prima e dopo l'intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata».

Nella circolare n. 24/E del 2020, viene precisato che con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che gli interventi *trainati* siano effettuati congiuntamente agli interventi *trainanti* ammessi al *Superbonus*, tale condizione si considera soddisfatta se, come previsto dall'articolo 2, comma 5 del decreto interministeriale 6 agosto 2020, «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*». Pertanto, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, fermo restando che le spese

sostenute per gli interventi *trainanti* devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, ovvero tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2021, le spese per gli interventi *trainati* devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi *trainanti*.

4.2.3 D. Gli interventi di cui al comma 2.*quater*.1 dell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 e s.m.i. «su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica» possono essere inclusi tra gli interventi *trainati*?

R. No, in quanto gli interventi agevolabili in base al comma 2.*quater*.1 dell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 sono compresi tra quelli *trainanti* di cui all'articolo 119 comma 1 e 4. In particolare, trattasi di interventi finalizzati congiuntamente alla efficienza energetica e alla riduzione del rischio sismico.

Come noto, la detrazione disciplinata dal citato comma 2.*quater*.1 è alternativa a quella prevista dal comma 2-*quater* del medesimo articolo 14, per gli interventi sull'involucro di parti comuni degli edifici esistenti nonché alla detrazione prevista per gli interventi di riduzione del rischio sismico di cui all'articolo 16, comma 1-*quinquies* del decreto legge n. 63 del 2013. Trattandosi di una detrazione alternativa, la stessa spetta in presenza di tutti i requisiti necessari ai fini della fruizione delle due detrazioni che sostituisce.

Più specificatamente, l'intervento di efficienza energetica indicato nel citato comma 2.*quater* dell'articolo 14 interessa più del 25 per cento della superficie disperdente lorda delle parti comuni di un edificio condominiale ed ha, pertanto, le caratteristiche dell'intervento *trainante* previsto dal comma 1 dell'articolo 119, analogamente agli interventi antisismici ricompresi, ai sensi del comma 4 del medesimo articolo 119, tra gli interventi *trainanti*.

4.2.4 D. *Gli interventi di riqualificazione globale degli edifici indicati nell'articolo 1, comma 344 della legge n. 296 del 2006, possono essere inclusi tra gli interventi trainati?*

R. No. Gli interventi indicati nell'articolo 1, comma 344 della legge n. 296 del 2006 sono quelli «*di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20 per cento rispetto ai valori riportati nell'allegato C, numero 1), tabella 1, annesso al decreto legislativo 19 agosto 2005, n. 192*».

Relativamente agli interventi indicati nell'articolo 1, comma 344 della legge n. 296 del 2006, con la circolare n. 36/E del 2007 è stato, precisato che data l'assenza di specifiche indicazioni normative, si deve ritenere che la categoria degli “*interventi di riqualificazione energetica*” comprenda qualsiasi intervento, o insieme sistematico di interventi, che incida sulla prestazione energetica dell'edificio, realizzando la maggior efficienza energetica richiesta dalla norma. L'intervento di cui al citato comma 344, pertanto, comprendendo qualsiasi intervento di efficienza energetica ed essendo inteso come un unicum, non distingue tra interventi *trainanti* e *trainati* come previsto dal *Superbonus*. Lo stesso può quindi essere ammesso esclusivamente come intervento a sé stante e non in combinazione con altri, come indicato anche nella circolare 19/E dell'8 luglio 2020, secondo cui la “*scelta di agevolare un intervento, ai sensi del comma 344, impedisce al contribuente di fruire, per il medesimo intervento o anche per parti di esso, delle altre agevolazioni*”.

4.2.5 D. *Se si realizza un intervento di miglioramento energetico ammesso al Superbonus sulle parti comuni di un edificio in condominio, un contribuente che possieda quattro appartamenti nel condominio potrà fruire del Superbonus per i lavori di risparmio energetico trainati (ad esempio il cambio degli infissi) per tutti e quattro gli appartamenti?*

R. Come precisato nella circolare n. 24/E del 2020, in base all'articolo 119, comma 10 del decreto Rilancio, i contribuenti persone fisiche possono beneficiare

del *Superbonus* relativamente alle spese sostenute per interventi realizzati su un massimo di due unità immobiliari.

Tale limitazione non si applica, invece, alle spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio in condominio.

4.2.6 D. *Con quale documento si può dimostrare che il lavoro trainato (es. pannelli fotovoltaici, caldaia e infissi) è stato svolto tra l'inizio e la fine lavori del lavoro trainante (es. cappotto) se il complesso dei lavori è affidato ad una unica impresa che fattura l'intero intervento con acconti e saldi? È sufficiente un'attestazione da parte dell'azienda?*

R. Nel caso rappresentato può essere sufficiente l'attestazione da parte dell'impresa che ha eseguito i lavori.

4.3 Installazione di sistemi solari fotovoltaici

4.3.1 D. *In un edificio è già presente un impianto fotovoltaico da 3 kW, che fruisce del conto energia. Se sul medesimo edificio viene effettuato un intervento ammesso al Superbonus di rifacimento del cappotto termico è possibile anche trainare un intervento di potenziamento dell'impianto fotovoltaico esistente?*

R. Sì, nel rispetto delle condizioni e dei limiti stabiliti dai commi 5 e 7 dell'articolo 119 del decreto Rilancio e fermo restando l'impossibilità per la quota parte di impianto potenziato di accedere a qualunque altro beneficio.

4.3.2 D. *Si chiede se il Superbonus spetti per le spese sostenute per l'installazione di impianti solari fotovoltaici su:*

- *parti comuni di edifici residenziali in condominio,*
- *edifici unifamiliari residenziali e relative pertinenze,*
- *unità immobiliari residenziali e relative pertinenze funzionalmente indipendenti che dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari,*
- *unità immobiliari residenziali e relative pertinenze, site all'interno di edifici in condominio,*
- *pensiline di parcheggio aperto in area condominiale?*

R. L'installazione di impianti fotovoltaici rientra tra gli interventi *trainati* a condizione che si esegua un intervento *trainante* di efficienza energetica di cui al

comma 1 dell'articolo 119 del decreto Rilancio o che si esegua un intervento antisismico ai sensi del comma 4 dello stesso articolo.

In particolare, l'installazione di impianti fotovoltaici può essere agevolata se è effettuata: sulle parti comuni di un edificio in condominio, sulle singole unità immobiliari che fanno parte del condominio medesimo, su edifici unifamiliari e su unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo dall'esterno.

Ai fini del *Superbonus* l'installazione degli impianti in parola può essere effettuata anche sulle pertinenze dei predetti edifici e unità immobiliari.

In applicazione di tale principio, pertanto, il *Superbonus* spetta anche nel caso in cui l'installazione sia effettuata in un'area pertinenziale dell'edificio in condominio, ad esempio, sulle pensiline di un parcheggio aperto.

4.3.3 D. *Nel caso di condominio che effettua un intervento trainante che consente il miglioramento di due classi energetiche, quale è il limite massimo di potenza per l'intervento trainato fotovoltaico? 20 kW per unità abitativa come indicato nella circolare 24/E del 2020, oppure 20 kW per edificio?*

R. Si ritiene che se l'impianto è al servizio del condominio il limite di 20 KW è riferito all'edificio condominiale. Se invece l'impianto è al servizio delle singole unità abitative tale limite va riferito alla singola unità.

4.4 Limiti di spesa agevolabili

4.4.1 D. *Si chiede conferma che il compenso dell'amministratore condominiale per tutti gli adempimenti connessi al Superbonus non rientra nella detrazione, in quanto costo non strettamente correlato/collegato agli interventi agevolabili*

R. Sul punto, si conferma quanto affermato dalla prassi in materia di detrazioni per gli interventi di ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica degli edifici, come da ultimo ribadito dalla circolare 8 luglio 2020, n. 19/E, secondo cui la detrazione spetta per gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi. Pertanto, anche ai fini del *Superbonus*

la spesa per il compenso straordinario dell'amministratore non può essere considerata fra quelle ammesse alla detrazione e, dunque, non può essere oggetto né del c.d. "sconto in fattura", né di "cessione", ai sensi dell'articolo 121 del decreto Rilancio. Come più volte chiarito, infatti, l'amministratore svolge le proprie funzioni in conformità al mandato conferitogli dal condominio ed eventuali compensi, anche *extra*, riconosciuti dal condominio ancorché riconducibili alla gestione (straordinaria) dei lavori, non possono rientrare tra le spese che danno diritto al *Superbonus*. Tale compenso infatti non è caratterizzato da un'immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione in quanto gli adempimenti amministrativi rientrano tra gli ordinari obblighi posti a carico dell'amministratore da imputare alle spese generali di condominio.

4.4.2 D. *Nella circolare n.24/E del 2020 (pag. 15) è precisato che in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate, ai fini del Superbonus, soltanto se riguardano un edificio "residenziale" considerato nella sua interezza cioè qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento. Come si conteggia tale superficie? Ai fini del calcolo occorre tener conto anche della superficie di eventuali unità immobiliari di categoria A/1 ("abitazione di tipo signorile") facenti parte dello stesso condominio?*

R. Nella citata circolare 24/E è stato precisato che in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate ai fini del calcolo della detrazione soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Ciò implica che, utilizzando un principio di "prevalenza" della funzione residenziale rispetto all'intero edificio, qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento, è possibile ammettere al *Superbonus*, anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali che sostengono spese, in qualità di condòmini, per interventi sulle parti comuni di un edificio. Qualora, invece, la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza sia inferiore al 50 per cento, il *Superbonus* riferito alle spese per interventi realizzati sulle parti comuni spetta solo ai possessori o

detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio. Quindi, in sostanza, nel caso di:

- edificio “*residenziale nel suo complesso*” - in quanto più del 50 per cento della superficie complessiva delle unità immobiliari sono destinate a residenza - il *Superbonus* per interventi realizzati sulle parti comuni spetta anche ai possessori di unità immobiliari non residenziali (ad esempio, al professionista che nel condominio ha lo studio oppure all'imprenditore che nel condominio ha l'ufficio o il negozio). Tali soggetti, tuttavia, non potranno fruire del *Superbonus* per interventi *trainati* realizzati sui propri immobili;
- edificio “*non residenziale nel suo complesso*” - in quanto la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza è minore del 50 per cento, il *Superbonus* per interventi realizzati sulle parti comuni spetta solo ai possessori di unità immobiliari residenziali che potranno, peraltro, fruire del *Superbonus* anche per interventi *trainati* realizzati sui propri immobili, sempreché questi ultimi non rientrino tra le categorie catastali escluse (A/1, A/8 e A/9).

Ai fini del calcolo della superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza vanno conteggiate tutte le unità immobiliari residenziali facenti parte dell'edificio comprese quelle rientranti nelle predette categorie catastali escluse dal *Superbonus*.

4.4.3 D. La norma istitutiva del Superbonus non sembra vietare di eseguire su uno stesso edificio un intervento di sismabonus agevolato al 110 per cento e uno o più degli interventi trainanti di miglioramento energetico agevolati al 110 per cento, abbinando eventualmente uno o più interventi trainati. È corretta tale impostazione? In caso affermativo, è corretto considerare che ogni intervento abbia un distinto plafond di spesa? Es. Messa in sicurezza antisismica con coibentazione di un edificio unifamiliare: 96.000 euro + 50.000 euro? Inoltre, quali sono i limiti di spesa detraibile al 110 per cento per i seguenti interventi trainati:
- *finestre e schermature solari (cfr. articolo 1, comma 345, legge 27 dicembre 2006, n. 296 e articolo 14, comma 2, lettera b, decreto legge n. 63 del 2013);*

- *pannelli (collettori) solari per la produzione di acqua calda (articolo 1, comma 346, della legge n. 296 del 2006);*

- *impianti con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili (articolo 14, comma 2-bis, decreto legge n. 63 del 2013)?*

È corretto affermare che, quando si esegue un intervento di sismabonus agevolato al 110 per cento, sono agevolate entro il limite di 96.000 euro anche le spese di manutenzione straordinaria connesse alla messa in sicurezza antisismica (si pensi, ad esempio, alle spese per pareti esterne e interne, pavimenti, soffitti, impianto idraulico ed elettrico)?

R. Come precisato nella recente risoluzione n. 60/E del 2020, nel caso in cui sul medesimo immobile siano effettuati più interventi agevolabili, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Ciò implica, in sostanza, che qualora siano realizzati sul medesimo edificio, anche unifamiliare, o sulla medesima unità immobiliare funzionalmente autonoma e con accesso indipendente, ad esempio la posa in opera del cappotto termico sull'involucro dell'edificio e interventi di riduzione del rischio sismico – interventi *trainanti* - nonché la sostituzione degli infissi e l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda, di pannelli fotovoltaici per la produzione di energia elettrica e relativi sistemi di accumulo e di infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici – interventi *trainati* - il limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* sarà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno di tali interventi.

È possibile fruire della corrispondente detrazione a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai diversi interventi - non essendo possibile fruire per le medesime spese di più agevolazioni - e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

Nei predetti limiti, il *Superbonus* spetta anche per i costi strettamente collegati alla realizzazione e al completamento dei suddetti interventi.

Per quanto riguarda la spesa massima ammissibile nel caso di interventi *trainati* finalizzati al risparmio energetico va precisato che le norme di riferimento in taluni casi individuano un limite massimo di detrazione spettante, in altri un limite massimo di spesa ammesso alla detrazione. Poiché il comma 2 dell'articolo

119 del decreto Rilancio stabilisce che per i predetti interventi *trainati* l'aliquota del 110 per cento si applica «*nei limiti di spesa previsti, per ciascun intervento di efficienza energetica, dalla legislazione vigente*», nel caso in cui la norma preveda un ammontare massimo di detrazione, per determinare l'ammontare massimo di spesa ammesso al *Superbonus* occorre dividere la detrazione massima ammissibile prevista nelle norme di riferimento per l'aliquota di detrazione espressa in termini assoluti cioè: detrazione massima diviso 1,1.

Pertanto, con riferimento agli specifici quesiti si precisa che:

- per l'acquisto e la posa in opera di finestre o di schermature solari nonché per l'acquisto e la posa in opera di pannelli (collettori) solari per la produzione di acqua calda, l'articolo 1, comma 345, legge n. 296 del 2006, l'articolo 14, comma 2, lettera b, decreto legge n. 63 del 2013 e l'articolo 1, comma 346, della medesima legge n. 296 del 2006, stabiliscono per ciascun intervento un limite massimo di detrazione pari a 60.000 euro. Qualora tali interventi siano *trainati* da un intervento *trainante* ammesso al *Superbonus*, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione al 110 per cento per ciascun intervento è pari a 54.545 euro;
- per l'acquisto e la posa in opera di impianti con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, l'articolo 14, comma 2-bis, del citato decreto legge n. 63 del 2013 stabilisce un ammontare massimo di detrazione spettante pari a 30.000 euro. Qualora tale intervento sia *trainato* da un intervento *trainante* ammesso al *Superbonus*, il limite massimo di spesa ammesso alla detrazione al 110 per cento per ciascun intervento è pari a 27.273 euro. Quando si esegue un intervento antisismico ammesso al *Superbonus* sono agevolabili anche le spese di manutenzione ordinaria o straordinaria, ad esempio, per il rifacimento delle pareti esterne e interne, dei pavimenti, dei soffitti, dell'impianto idraulico ed elettrico necessarie per completare l'intervento nel suo complesso. Anche tali spese concorrono al limite massimo di spesa ammesso al *Superbonus* pari a 96.000 euro per immobile, a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia

effettivamente realizzato (cfr. circolare n. 24/E del 2020).

Infine, come confermato, da ultimo, nella citata risoluzione n. 60/E del 2020, per effetto del rinvio, contenuto nell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera *i*), del Tuir, gli interventi ammessi al *sismabonus* sono quelli indicati nel medesimo articolo 16-*bis* e, pertanto, non possono fruire di un autonomo limite di spesa in quanto non costituiscono una nuova categoria di interventi agevolabili.

4.4.4 D. *Per quanto concerne la determinazione della spesa massima agevolabile per specifico intervento, laddove è previsto il calcolo in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio residenziale condominiale, stante il tenore della circolare n. 24/E del 2020 e i precedenti di prassi, si ritiene che debbano essere considerate anche le "pertinenze" delle abitazioni: ad esempio, 5 abitazioni e 3 box pertinenziali consentono di considerare un totale di 8 unità immobiliari su cui calcolare la spesa. Si chiede se, ai fini del calcolo del predetto limite di spesa, si debba tener conto anche delle unità immobiliari di categoria A/1 e dei locali ad uso commerciale atteso che i possessori dei predetti immobili hanno diritto al Superbonus per le spese relative ad interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio in condominio.*

R. Si ritiene che, conformemente a quanto previsto per l'*ecobonus* e per il *sismabonus* spettante per interventi realizzati sulle parti comuni, anche ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, nel caso in cui l'ammontare massimo di spesa agevolabile sia determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto di interventi, il calcolo vada effettuato tenendo conto anche delle pertinenze.

In sostanza, in un edificio in condominio con 4 unità abitative e 4 pertinenze, il calcolo della spesa massima ammissibile è fatto moltiplicando per 8.

Inoltre, anche ai fini del *Superbonus*, analogamente a quanto previsto per il *sismabonus* e per l'*ecobonus* spettante per interventi realizzati sulle parti comuni e in base al tenore letterale dell'articolo 119, comma 1, lettera *b*) del decreto Rilancio riferita al «numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio», nonché del richiamo all'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, contenuto nel comma 4 del citato articolo 119, ai fini della determinazione del limite in questione, non

devono essere considerate le pertinenze collocate in un edificio diverso da quello oggetto degli interventi.

Ai fini del predetto calcolo occorre, altresì, tener conto delle unità immobiliari di categoria A/1 presenti nell'edificio.

Relativamente, infine, ai locali ad uso commerciale, come precisato nella circolare n. 24/E del 2020, qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento, è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali che sostengano le spese per le parti comuni.

Pertanto, si ritiene che nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio nei quali la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio è superiore al 50 per cento, ai fini del calcolo dell'ammontare massimo delle spese ammesse al *Superbonus* vanno conteggiate anche le unità immobiliari non residenziali (ad esempio strumentale o merce).

4.4.5 D. Nel caso di intervento sull'impianto termico centralizzato concorrono alla determinazione della spesa massima ammissibile anche le pertinenze non servite dall'impianto termico?

R. In continuità con la prassi in materia di *ecobonus* e *sismabonus*, concorrono alla determinazione della spesa massima anche le pertinenze. In particolare, ai fini dell'applicazione della detrazione disciplinata dall'articolo 14, comma 2-quater spettante per le spese sostenute per interventi effettuati sulle parti comuni che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dello stesso edificio ovvero diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e purché conseguano almeno la qualità media indicata nel decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 26 giugno 2015 (*"Linee guida nazionali per la certificazione energetica"*), su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, è stato specificato che l'ammontare massimo delle spese ammesse alla

detrazione va calcolato tenendo conto anche delle eventuali pertinenze alle unità immobiliari. In sostanza, anche in occasione dei predetti chiarimenti si è ritenuto irrilevante la circostanza che le pertinenze fossero o meno servite dall'impianto termico.

4.4.6 D. *Nel caso in cui al termine dei lavori agevolabili ai fini del Superbonus, un edificio unifamiliare sia frazionato in due unità immobiliari “funzionalmente indipendenti” e con “accesso autonomo dall'esterno, rileva la situazione esistente all'inizio dei lavori (con spesa massima agevolabile per intervento calcolata sull'edificio unifamiliare), oppure quella finale (due unità immobiliari indipendenti per cui la spesa massima agevolabile si calcola per ogni unità immobiliare autonomamente)?*

Nel caso di due unità immobiliari non funzionalmente indipendenti in un edificio plurifamiliare di proprietà di un unico soggetto, che al termine dei lavori verranno accorpate catastalmente in un unico edificio unifamiliare, rileva la situazione iniziale (per cui è precluso l'accesso al Superbonus) o la situazione finale (che consente l'accesso alla predetta agevolazione)?

Se il proprietario di un intero edificio composto da più unità immobiliari distintamente accatastate (es. 4 unità abitative e 2 depositi) dona o vende al figlio una delle unità abitative prima dell'inizio dei lavori, si costituisce un condominio e di conseguenza è possibile accedere al Superbonus per gli interventi realizzati sulle parti comuni?

In presenza di un intervento di demolizione e di ricostruzione che può usufruire sia dell'ecobonus che sismabonus, il numero delle unità immobiliari ai fini del calcolo del limite di spesa ammissibile al 110 per cento si considera prima dell'intervento o alla fine dell'intervento?

R. Con riferimento alle detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per interventi finalizzati al risparmio energetico, è stato precisato che nel caso in cui i predetti interventi comportino l'accorpamento di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, per l'individuazione del limite di spesa, vanno considerate le unità immobiliari censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori.

Ciò implica, in sostanza, che, con riferimento ai casi prospettati, va valorizzata la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni. Il medesimo criterio va applicato anche ai fini del *Superbonus*. Pertanto, ad esempio, nel caso in cui:

- un edificio unifamiliare sia frazionato in due unità immobiliari funzionalmente “non” indipendenti appartenenti allo stesso proprietario “solo” al termine dei lavori, gli interventi che possiedono le caratteristiche richieste dalla norma sono ammessi al *Superbonus* e la spesa massima agevolabile sarà calcolata con riferimento all’edificio unifamiliare iniziale;
- due unità immobiliari “non” funzionalmente indipendenti in un edificio di un unico proprietario, che al termine dei lavori vengano accorpate in un unico edificio, gli interventi realizzati non sono ammessi al *Superbonus*;
- il proprietario di un intero edificio, composto da più unità immobiliari distintamente accatastate, dona al figlio una delle unità abitative prima dell’inizio dei lavori, si costituisce un condominio e, di conseguenza, è possibile accedere al *Superbonus*;
- si realizza un intervento di demolizione e di ricostruzione agevolabile sia ai fini dell’*ecobonus* che del *sismabonus*, per il calcolo del limite di spesa ammissibile al *Superbonus* si considera il numero delle unità immobiliari esistenti prima dell’inizio dei lavori.

4.4.7 D. *Nel caso in cui la spesa sostenuta dal contribuente per l'intervento agevolato con il Superbonus sia eccedente il costo massimo unitario indicato all'Allegato I al decreto interministeriale 6 agosto 2020, si chiede se sulla parte eccedente si possa beneficiare di altra agevolazione di cui al decreto legge n. 63 del 2013, in presenza dei relativi requisiti. A titolo esemplificativo: intervento trainato di sostituzione dei serramenti, costo unitario sostenuto 900 euro/m², a fronte di un massimale ammissibile di 650 euro/m².*

R. Premesso che il costo massimo unitario indicato all'Allegato I al citato decreto interministeriale 6 agosto 2020 è riferito solo agli interventi che accedono all’*ecobonus* - attualmente disciplinato dall’articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013 - per i quali l’asseverazione può essere sostituita da una documentazione alternativa nei casi previsti nell’allegato A al medesimo decreto. Per gli interventi ammessi al *Superbonus*, invece, è sempre prevista l’asseverazione di un tecnico

abilitato. Per le spese sostenute che eccedono il costo massimo unitario e la spesa massima ammissibile al *Superbonus* non è possibile fruire di altra agevolazione.

4.5 Casi particolari

4.5.1 D. Cosa si intende per impianto di riscaldamento? Una stufa a legna o a pellet può essere considerata impianto di riscaldamento?

R. Ai sensi del punto *l-tricies* del comma 1 dell'articolo 2 del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 192, come recentemente modificato dal d.lgs. 10 giugno 2020, n. 48, per impianto termico si intende: *«impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione, accumulo e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione e controllo, eventualmente combinato con impianti di ventilazione. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale ed assimilate»*. Ciò implica, pertanto, che anche ai fini del *Superbonus* è necessario che l'impianto di riscaldamento, funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, anche straordinaria, sia presente nell'immobile oggetto di intervento.

Pertanto, per gli interventi realizzati a partire dall'11 giugno 2020, data di entrata in vigore del citato d.lgs. 10 giugno 2020 n. 48, per effetto della nuova definizione normativa di impianto termico, le stufe a legna o a pellet, anche caminetti e termocamini, purché fissi, sono considerati *«impianto di riscaldamento»*.

Per gli interventi realizzati prima di tale data, invece, in base alla previgente disposizione, opera l'assimilazione agli impianti termici delle stufe, caminetti, apparecchi per il riscaldamento localizzato ad energia radiante, scaldacqua unifamiliari; se fissi e quando la somma delle potenze nominali del focolare degli

apparecchi al servizio della singola unità immobiliare è maggiore o uguale a 15 KW (cfr. Risoluzione 12 agosto 2009 n. 215/E).

Di conseguenza sarà possibile accedere al *Superbonus*, sempre che vi sia il conseguimento di un risparmio energetico e che vi sia il conseguimento del miglioramento di due classi energetiche dell'edificio.

4.5.2 D. Sono ammissibili al Superbonus gli interventi di sostituzione di impianti di riscaldamento esistenti costituiti da una caldaia ed una pompa di calore multisplit?

R. La definizione di impianto termico è indicata all'articolo 2, comma 1, lettera l-*tricies* del d.lgs. n. 192 del 2005; inoltre, come previsto dal decreto ministeriale 10 febbraio 2014, a partire dal 1° giugno 2014, un impianto termico deve essere munito di un libretto di impianto per la climatizzazione. Pertanto, la sostituzione di un impianto composto da una caldaia e pompe di calore *multisplit*, che rispetti le condizioni sopra indicate, può essere ammessa al *Superbonus* in conformità al comma 1, dell'articolo 119 del decreto Rilancio.

Si precisa tuttavia che, come previsto dal citato decreto Rilancio, il nuovo impianto installato, qualora abbia la medesima configurazione di quello sostituito, si connota come impianto ibrido e, in quanto tale, deve rispettare quanto previsto per tali impianti dal decreto interministeriale 6 agosto 2022.

4.5.3 D. Si chiede se in presenza di una precedente sostituzione della caldaia, intervento per il quale si è beneficiato dell'ecobonus, sia possibile effettuare un nuovo intervento rientrante fra quelli ammessi al Superbonus e all'ecobonus

R. In assenza di specifiche preclusioni, si ritiene che sia possibile fruire del *Superbonus* o dell'*ecobonus* nel caso prospettato, nel rispetto di ogni limite e condizione previsto dalla normativa agevolativa di riferimento.

Resta fermo l'eventuale accertamento, in concreto, di un utilizzo distorto della agevolazione in esame.

4.5.4 D. In un edificio unifamiliare l'impianto di riscaldamento esistente è formato da tre pompe di calore “aria-aria” dislocate nei vari ambienti. Si chiede se l'intervento di sostituzione delle tre pompe di calore esistenti con altrettante pompe di calore “aria-aria” di uguale potenza termica costituisca un intervento trainante oppure se il nuovo impianto di riscaldamento debba essere del tipo “centralizzato” e cioè avere una pompa di calore “aria-aria” multisplit di potenza pari alla somma delle potenze delle pompe di calore esistenti

R. Qualora le tre distinte pompe di calore rappresentino gli unici generatori di calore e, pertanto, non sono presenti ulteriori generatori nel libretto di impianto per la climatizzazione di cui al decreto ministeriale 10 febbraio 2014 - che definisce i modelli di libretto di impianto per la climatizzazione e di rapporto di efficienza energetica di cui al decreto del Presidente della Repubblica 16 aprile 2013, n. 74 - si ritiene, nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalla norma, che tra gli interventi *trainanti* di cui all'articolo 119, comma 1, lettera c) del decreto Rilancio, rientri anche la mera sostituzione delle tre pompe di calore esistenti con altrettante di potenza termica idonea al riscaldamento degli ambienti dell'unità immobiliare, nel rispetto di quanto previsto dal punto 10.1 dell'Allegato A al decreto interministeriale 6 agosto 2020.

4.5.5 D. In un condominio composto da più edifici si vogliono effettuare interventi di isolamento termico delle superfici opache riguardanti solo uno degli edifici che compongono il condominio. Le spese sostenute per tali interventi possono fruire del Superbonus?

R. Sì, nel caso di interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro dell'edificio, le relative spese rientrano nel *Superbonus* anche se il predetto intervento è realizzato su uno solo degli edifici che compongono il condominio medesimo, a condizione, tuttavia, che - per l'edificio oggetto di intervento - siano rispettati i requisiti dell'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda e del miglioramento di due classi energetiche, anche congiuntamente agli altri interventi di efficientamento energetico. Il doppio passaggio di classe è da verificare, mediante gli appositi A.P.E. convenzionali, *ante* e *post*, intervento, redatti per i singoli edifici oggetto

degli interventi. Resta inteso che la possibilità di fruire del *Superbonus* per eventuali interventi *trainati* realizzati sulle singole unità immobiliari, è riservata ai soli condòmini che possiedono le unità immobiliari che compongono l'edificio oggetto dell'intervento.

4.5.6 D. *Le spese relative ad opere di isolamento termico di un immobile che prevedono lavori edili di scavo a tergo delle murature per posizionare pannelli isolanti sono ammesse al Superbonus? Per l'isolamento di un pavimento poggiato sul terreno, è necessaria la demolizione dello stesso, la posa di pavimento areato ed isolato termicamente ed il ripristino degli impianti e dei pavimenti. Le relative spese sono ammesse al Superbonus?*

R. L'articolo 5 del decreto interministeriale 6 agosto 2020 prevede che la detrazione per la realizzazione degli interventi di isolamento termico dell'involucro spetta anche per le spese relative alle opere provvisoriale e accessorie, attraverso, tra l'altro, la fornitura e messa in opera di materiale coibente per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti, nonché la demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo.

Come chiarito con la circolare n. 24/E del 2020 e confermato con la risoluzione n. 60/E del 2020, il *Superbonus* spetta anche per gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi agevolabili, a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato. Nei limiti di spesa previsti dalla norma per ciascun intervento, pertanto, il *Superbonus* spetta anche per i costi strettamente collegati alla realizzazione e al completamento dell'intervento agevolato quali quelli indicati nel quesito. L'individuazione delle spese connesse deve essere effettuata da un tecnico abilitato. Si ricorda, infatti, che come stabilito dall'articolo 8 del citato decreto interministeriale 6 agosto 2020 al fine di accedere al *Superbonus*, anche gli interventi in questione sono asseverati da un tecnico abilitato, che ne attesti non solo la rispondenza ai pertinenti requisiti richiesti nei casi e nelle modalità previste dal medesimo decreto, ma anche la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

4.5.7 D. Si chiede se, qualora con la sola sostituzione dei serramenti siano rispettati i valori di trasmittanza necessari ai fini dell'accesso al Superbonus, la sostituzione della chiusura "oscurante" (tapparella, persiana, scuro) possa ritenersi intervento "autonomo" rispetto alla sostituzione del serramento

R. Come si evince dall'Allegato I al decreto interministeriale 6 agosto 2020, nel caso in cui le chiusure oscuranti siano installate congiuntamente alla sostituzione del serramento l'intervento è da considerarsi in maniera unitaria. La sostituzione delle chiusure oscuranti, disgiunta dalla sostituzione dei serramenti, e l'installazione delle schermature solari costituiscono, invece, interventi autonomi a fronte dei quali è possibile fruire dell'*ecobonus* di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013. Pertanto, in base al richiamo contenuto nel comma 2 dell'articolo 119 del decreto Rilancio al citato articolo 14, i predetti interventi sono ammessi al *Superbonus*, quali interventi *trainati* nel rispetto delle condizioni e dei limiti stabiliti nel comma 3 del medesimo articolo 119, se eseguiti congiuntamente agli interventi *trainanti* e sempreché assicurino il miglioramento di almeno due classi energetiche o, ove non possibile il conseguimento della classe energetica più alta.

4.5.8 D. È possibile ai fini del Superbonus affidare i lavori ad una ditta in cui è azionista di riferimento e amministratore il medesimo proprietario degli immobili oggetto degli interventi?

R. Le norme agevolative non prevedono limitazioni al riguardo. Si ritiene, pertanto, che ai fini del *Superbonus* non rilevi la circostanza che l'esecuzione dei lavori venga affidata ad una impresa in cui l'azionista di riferimento o l'amministratore sia anche il proprietario degli immobili sui quali si effettuano i lavori.

Resta fermo l'eventuale accertamento in concreto di un utilizzo non corretto della agevolazione in esame.

4.5.9 D. Si chiede se la detrazione prevista dall'articolo 16, comma 1-septies del decreto legge n. 63 del 2013 spettante agli acquirenti di unità immobiliare (cd. "sismabonus acquisti") possa riconoscersi anche in relazione agli acconti pagati fino al 31 dicembre 2021 (termine attualmente previsto per la validità dell'agevolazione), anche qualora i lavori siano completati dall'impresa oltre tale data

R. Il citato articolo 16, comma 1-septies stabilisce che qualora gli interventi di riduzione del rischio sismico degli edifici di cui al comma 1-quater del medesimo articolo 16 «siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1,2 e 3 (...) mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, la detrazione spetta all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96 mila euro per ciascuna unità immobiliare».

La norma attualmente si applica alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2021. Ai sensi dell'articolo 119, comma 4, del decreto Rilancio, la detrazione è elevata al 110 per cento delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021.

Affinché gli acquirenti persone fisiche delle unità immobiliari possano beneficiare del *Superbonus* per l'acquisto di case antisismiche, è necessario che i requisiti sussistano nel periodo di vigenza della norma. Conseguentemente, è necessario che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto dei lavori sia stipulato entro il 31 dicembre 2021.

Gli acquirenti delle case antisismiche potranno, altresì, fruire del *Superbonus* per gli acconti pagati dal 1° luglio 2020 (in quanto l'agevolazione a tale data è vigente), in applicazione del principio di cassa, a condizione tuttavia che

il preliminare di acquisto sia registrato e che il rogito sia stipulato entro il 31 dicembre 2021.

5 OPZIONE PER CESSIONE E SCONTO IN FATTURA

5.1 CASI SPECIFICI

5.1.1 *Con riferimento all'applicazione del criterio di cassa o di competenza, in caso di sconto in fattura, si può fare riferimento - in luogo della data dell'effettivo pagamento - alla data di emissione della fattura da parte del fornitore?*

R. La disposizione che disciplina il *Superbonus* fa rinvio alle «*spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 31 dicembre 2021*».

Con la circolare n. 24/E del 2020 è stato già chiarito che in applicazione dei principi generali, ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui imputare le spese stesse occorre fare riferimento:

- per le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, e gli enti non commerciali, al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono. Ad esempio, un intervento ammissibile iniziato a luglio 2019, con pagamenti effettuati nel 2019, nel 2020 e nel 2021, consentirà la fruizione del *Superbonus* solo con riferimento alle spese sostenute nel 2020 e 2021;
- per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, al criterio di competenza e, quindi, alle spese da imputare al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021, indipendentemente dalla data dei pagamenti. Si ritengono assimilabili a tali soggetti, altresì, le imprese minori di cui all'articolo 66 del Tuir che, come chiarito con la circolare 13 aprile 2017, n. 11/E, sono sottoposte ad un regime “improntato alla cassa”. Lo stesso legislatore, infatti, ha richiamato per alcuni componenti di reddito - che mal si conciliano con il criterio di cassa - la specifica disciplina

prevista dal Tuir, rendendo di fatto operante per tali componenti il criterio di competenza. Ciò, in particolare, avviene per la deduzione delle quote di ammortamento che rappresentano la tecnica contabile mediante la quale le spese qui in esame concorrono alla formazione del risultato di periodo.

Inoltre, nel medesimo documento di prassi, si è precisato che per le spese sostenute da soggetti diversi dalle imprese individuali, dalle società e dagli enti commerciali, relative ad interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la data del bonifico effettuato dal condominio, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

Allo stato attuale ed in assenza di modifiche normative, non emergono elementi che possano determinare una diversa linea interpretativa.

5.1.2 D. Un condòmino “moroso” che non paga le quote condominiali, può cedere il credito d'imposta corrispondente alle detrazioni spettanti?

R. Ai sensi del punto 3 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, l'importo della detrazione spettante è calcolato tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, comprensive dell'importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato.

Il contributo sotto forma di sconto e il credito d'imposta cedibile sono pari alla detrazione spettante.

L'amministratore di condominio deve comunicare all'Agenzia delle entrate le cessioni dei crediti corrispondenti alle detrazioni esclusivamente per un ammontare proporzionato al rapporto tra quanto versato da ciascun condomino entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento della spesa e quanto dovuto dal condomino stesso.

Se il condomino ha manifestato l'intenzione di cedere il credito a soggetti terzi, diversi dai fornitori, l'amministratore dovrà comunicare l'opzione per la cessione del credito solo se il condomino ha versato al condominio quanto a lui

imputato e, in caso di versamenti parziali, solo in proporzione a quanto pagato rispetto al dovuto.

Nel caso di “*condomino moroso*”, pertanto, l’amministratore non dovrà comunicare nessun dato riferito allo stesso in quanto il condomino, non avendo versato le quote condominiali, non ha diritto alla detrazione. Il recupero del credito verso il condomino moroso, rientrando tra i rapporti di diritto privato tra condominio e condomino, non investe profili di carattere fiscale.

5.1.3 D. Considerando che la formulazione letterale della norma relativa alla cessione del credito, anche successiva allo sconto in fattura (articolo 121, comma 1, del decreto Rilancio), è diversa rispetto a quella per le opzioni contenute negli articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, si chiede se la definizione di «altri soggetti» si estenda a qualunque altro soggetto, senza distinzioni o requisiti

R. L’articolo 121, comma 1, lettere a) e b) del decreto Rilancio consente ai soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per taluni interventi edilizi, compresi quelli finalizzati al risparmio energetico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici e quelli antisismici nonché per quelli ammessi al *Superbonus*, di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in dichiarazione, alternativamente:

a) per un contributo, sotto forma di “sconto” sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione (“sconto in fattura”), con facoltà di successiva cessione di tale credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;

b) per la “cessione” a soggetti terzi del credito corrispondente alla detrazione, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Il meccanismo sopra delineato ricalca “solo” in parte gli istituti precedentemente vigenti. In particolare, al sistema delineato dal citato articolo 121 non si applicano le limitazioni descritte nelle circolari 18 maggio 2018, n. 11/E e

23 luglio 2018, n. 17/E in merito alle modalità di effettuazione delle cessioni e all'individuazione dei soggetti cessionari previsti per gli interventi di cui all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1 e all'articolo 16, commi 1-quinquies e 1-septies del decreto legge n. 63 del 2013.

Ciò in quanto in base alla disposizione normativa contenuta del citato articolo 121 espressamente è consentita la cessione del credito d'imposta (corrispondente alla detrazione spettante) nei confronti «di altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari» senza che sia necessario verificare il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione.

5.1.4 D. Dal momento che il decreto Rilancio consente di cedere il credito d'imposta in relazione alle spese «sostenute nel 2020 e 2021», è possibile cedere la detrazione del 50 per cento per interventi di recupero del patrimonio edilizio o il bonus facciate per le spese sostenute da un contribuente, ad esempio, a gennaio 2020?

R. Tale possibilità è consentita in base a quanto previsto dall'articolo 121 del decreto Rilancio che stabilisce che i soggetti che sostengono tra l'altro, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b) del Tuir o per il recupero e il restauro della facciata degli edifici esistenti (bonus facciate¹³) possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un «contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso», anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (“sconto” in fattura). In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la “cessione” di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

¹³Cfr. articolo 1, comma 219 e 220, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

La medesima opzione può essere esercitata anche dagli acquirenti degli immobili facenti parte di interi fabbricati oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 3 del T.U. dell'Edilizia, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile e che hanno diritto alla detrazione di cui al comma 3 del citato articolo 16-bis del *Tuir*. Ciò in quanto gli interventi realizzati dalle predette imprese sono i medesimi interventi richiamati nel comma 1, lettere a) e b) del citato articolo 16-bis.

5.1.5 *D. Si chiede se, in caso di sconto in fattura per interventi su parti comuni condominiali, debba essere rilasciata fattura unica ovvero frazionata fra i vari condòmini in funzione della spesa a ciascuno imputata*

R. Trattandosi di fattura per interventi su parti comuni degli edifici, si è dell'avviso che la stessa debba destinata al solo condominio.

Tale soluzione è in linea con quanto previsto nel caso in cui si scelga di recuperare l'agevolazione come detrazione. In tale evenienza, infatti, ogni condomino godrà della detrazione calcolata sulle spese, fatturate al condominio, imputate in base alla suddivisione millesimale degli edifici, o secondo i criteri individuati dall'assemblea condominiale.

5.1.6 *D. Si chiede se sia possibile esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione, per stati di avanzamento lavori, anche per interventi non indicati nel comma 2 dell'articolo 121 del decreto Rilancio e che danno origine ad altri bonus.*

R. La possibilità di optare per il sconto in fattura o per la cessione in alternativa ad altre agevolazioni fiscali deve essere prevista da una norma di rango primario. Ai sensi dell'articolo 121, comma 1-bis, del decreto Rilancio è possibile esercitare l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione, anche per stati di avanzamento lavori, in relazione agli interventi elencati al comma 2 dello stesso

articolo 121 (*Superbonus*, *ecobonus*, *sismabonus*, impianti fotovoltaici, colonnine di ricarica di veicoli elettrici, bonus facciate e ristrutturazioni edilizie). Per i soli interventi che danno diritto al *Superbonus*, inoltre, la norma stabilisce che 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.

5.1.7 D. Il contribuente che effettua interventi antisismici per i quali spetta il *Superbonus* può fruire anche del cd. *bonus mobili*? In caso di risposta positiva, tale possibilità permane anche se il contribuente esercita l'opzione per il sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente al predetto *Superbonus*?

R. L'articolo 16, comma 2, del decreto legge n. 63 del 2013 prevede che «Ai contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1, (...) è riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute nell'anno 2020 per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione» (cosiddetto *bonus mobili*)

Considerato che per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico l'articolo 16-*bis* del Tuir costituisce la disciplina generale di riferimento e che per accedere al *bonus mobili*, è necessario che siano effettuati sugli immobili agevolati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio previsti alle lettere b), c) e d) dell'articolo 3 del Testo unico dell'edilizia¹⁴, il *bonus mobili*, spetta anche ai contribuenti che fruiscono del *sismabonus* nonché per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, del *Superbonus* di cui al comma 4 dell'articolo 119 del decreto Rilancio. Il *bonus mobili* spetta anche nell'ipotesi in cui i contribuenti titolari delle detrazioni sopra citate optino, in luogo della fruizione diretta di tali detrazioni, dello sconto in fattura o della cessione del credito.

¹⁴Testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380.

Tale possibilità è, peraltro, riconosciuta anche nell'ipotesi in cui il contribuente abbia optato per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione di cui al citato articolo 16-*bis* del Tuir, ai sensi dell'articolo 121 del decreto Rilancio.

5.1.8 D. Qualora si opti per la cessione della detrazione spettante, il credito d'imposta corrispondente, può essere recuperato in capo al cessionario, in assenza dei presupposti per l'applicazione della detrazione?

R. Ai sensi del comma 4 dell'articolo 121 del decreto Rilancio *«I fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto»*.

Al riguardo nella circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che se un soggetto acquisisce un credito d'imposta, ma durante i controlli dell'ENEA o dell'Agenzia delle entrate viene rilevato che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in "buona fede" non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta.

5.1.9 D. Cosa si intende per "concorso in violazione" di cui all'articolo 121, comma 6, del decreto Rilancio?

R. Gli aspetti relativi alle sanzioni e alle responsabilità sono stati oggetto di chiarimento sia nella circolare n. 24/E del 2020 sia nella risposta all'interrogazione n. 5-04585 del 10 settembre 2020 presentata alla Camera dei Deputati.

In particolare, qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, in base all'articolo 121, comma 5, decreto Rilancio, si provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del beneficiario della detrazione stessa, come, maggiorata degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, ai sensi dell'articolo 20 del d.P.R. n. 602 del 1973¹⁵, e della sanzione per omesso o tardivo versamento di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997¹⁶.

¹⁵Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

¹⁶Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Nel caso di concorso nella violazione, oltre all'applicazione di quanto disposto dall'articolo 9, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, il fornitore che ha applicato lo sconto e il cessionario del credito rispondono solidalmente con il beneficiario della somma detratta e dei relativi interessi. In altre parole, il fornitore/cessionario rispondono solidalmente:

- della sanzione (ai sensi dell'articolo 9, comma 1);
- della detrazione illegittimamente operata e dei relativi interessi (ai sensi dell'articolo 121, comma 6, del decreto Rilancio).

Come è stato precisato nella risposta all'interrogazione n. 5-04585, «*i destinatari degli esiti del controllo sono, quindi, i beneficiari della detrazione (i soggetti che sostengono le spese agevolate), ovvero anche i fornitori in solido nel caso di concorso nella violazione*».

Al di fuori dell'ipotesi di “concorso”, i fornitori e i cessionari «*rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto*» (così il Provvedimento di attuazione del direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 agosto 2020, punto 7).

Nel caso di specie, per la configurabilità del concorso di persone, anche ai fini del recupero della somma detratta e degli interessi, valgono i criteri generali in materia sanzionatoria, come illustrati dalla circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, secondo cui «*Elementi costitutivi della fattispecie concorsuale sono:*

- 1) *una pluralità di soggetti agenti;*
- 2) *la realizzazione di una fattispecie di reato;*
- 3) *il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato;*
- 4) *l'elemento soggettivo»¹⁷.*

Di seguito un esempio a maggior chiarimento.

Si ipotizzi che la spesa sostenuta sia pari a 40.000 euro, dando luogo a una detrazione pari a 44.000 euro (110% di 40.000). Si ipotizzi, inoltre, che il fornitore effettui uno sconto di 40.000 euro, in quanto lo sconto non può essere superiore al

¹⁷Cfr. circolare n. 180 del 10 luglio 1998.

corrispettivo dovuto maturando un credito d'imposta pari a 44.000 euro. Nella sostanza, il beneficiario della detrazione non sostiene alcun esborso.

Nel caso in cui sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, secondo quanto emerge dal Provvedimento dell'8 agosto 2020:

- a) l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante, maggiorato di interessi e sanzioni, nei confronti dei beneficiari della detrazione. Nel caso in esame, il recupero riguarderà l'importo di 44.000 euro, oltre a sanzioni ed interessi;
- b) il fornitore o il cessionario che acquisisce il credito in "buona fede" non perde il diritto ad utilizzare il credito d'imposta (nel nostro esempio, 44.000 euro) (cfr. circolare n. 24/E, par. 9).

Il fornitore o il cessionario risponderà solo in due casi:

- se l'Ufficio accerta il "concorso" nella violazione, ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del d.lgs. n. 472 del 1997;
- per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto (ad esempio, il fornitore compensa 50.000 euro anziché 44.000 euro). Tale seconda ipotesi, in realtà, non riguarda tanto la fruizione dei *Superbonus* quanto il corretto utilizzo di crediti d'imposta in compensazione.

5.2 RILASCIO ATTESTAZIONI E ASSEVERAZIONI

5.2.1 *D. È corretto affermare che l'asseverazione deve essere rilasciata ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito di cui all'articolo 121 del decreto Rilancio anche per gli interventi non rientranti nel 110 per cento?*

R. Il comma 13 dell'articolo 119 del decreto Rilancio stabilisce che, per i soli interventi di cui al comma 1, 2, 3 e 4 del medesimo articolo, «*Ai fini della detrazione del 110 per cento di cui al presente articolo e dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121*» è necessario acquisire

l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici degli interventi effettuati, nonché della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

In attuazione di quanto sopra indicato e per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del citato articolo 119, e per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3, è stato, quindi, predisposto il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 6 agosto 2020 (*«Requisiti delle asseverazioni per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus»*), in breve “decreto asseverazioni”), per gli interventi antisismici di cui al comma 4 è stato predisposto il decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti 6 agosto 2020.

Pertanto, ai fini delle opzioni di cui al citato articolo 121 riferite alle detrazioni indicate nel medesimo articolo, diverse da quelle che danno diritto al *Superbonus*, non è necessario produrre ulteriori attestazioni rispetto a quelle previste dalle specifiche discipline. Si evidenzia tuttavia che, come indicato dall'articolo 3, comma 2 del decreto interministeriale 6 agosto 2020 *«L'ammontare massimo delle detrazioni o della spesa massima ammissibile per gli interventi di cui all'articolo 2, fermi restando i limiti di cui all'allegato B, è calcolato nel rispetto dei massimali di costo specifici per singola tipologia di intervento. Tale ammontare è calcolato, secondo quanto riportato all'allegato A, punto 13»*. Pertanto, per gli interventi rientranti nell'*ecobonus* è comunque necessario rispettare quanto previsto dal citato punto 13 dell'Allegato A.

5.2.2 D. Tra le tipologie di servizi da sottoporre a verifica di congruità della spesa sono compresi anche i compensi professionali per le attività legate al rilascio delle asseverazioni tecniche necessarie ai fini dell'agevolazione spettante per gli interventi di risparmio energetico. Considerato che al punto 13.1, lettera c), dell'allegato A al decreto interministeriale 6 agosto 2020 è stabilito che gli oneri per tali prestazioni professionali connesse alla realizzazione degli interventi «sono ammessi alla detrazione (...), secondo i valori massimi di cui al decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016», si chiede come applicare tale disposizione e, in particolare, come procedere quando in esso non ci sono voci esattamente corrispondenti alla prestazione (ad es. il semplice rilascio dell'A.P.E.).

R. Ai sensi del comma 15 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, sono detraibili nella misura del 110 per cento le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità nonché delle attestazioni e delle asseverazioni.

Nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che le spese sostenute per il predetto rilascio concorrono al limite di spesa massimo ammesso alla detrazione, previsto per ciascun intervento agevolato. Come indicato nell'allegato A del decreto interministeriale 6 agosto 2020, gli oneri per le prestazioni professionali connesse alla realizzazione degli interventi di riqualificazione energetica, per la redazione dell'A.P.E., nonché per l'asseverazione del rispetto dei requisiti degli interventi di risparmio energetico e della corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, sono detraibili secondo i valori massimi di cui al decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016 recante approvazione delle tabelle dei corrispettivi commisurati al livello qualitativo delle prestazioni di progettazione adottato ai sensi dell'articolo 24, comma 8, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n.50 (*“Codice dei contratti pubblici”*).

In sostanza, le parcelle dei professionisti relative alle prestazioni rese per i predetti interventi devono rispettare ai fini del *Superbonus* un doppio limite: quello previsto dal decreto interministeriale per ogni specifico intervento di risparmio energetico ammesso alla detrazione e quello di cui al citato decreto del Ministro della giustizia 17 giugno 2016. In particolare, si ritiene che, l'A.P.E. rientri tra le

prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettere *e*) e *b*), ovvero tra le “*attività propedeutiche alla progettazione*”.

5.2.3 D. La spesa per il rilascio delle attestazioni ed asseverazioni concorre al calcolo del limite massimo di spesa ammesso al Superbonus?

R. L'articolo 119, comma 15, del decreto Rilancio prevede che le spese sostenute per il rilascio di attestazioni, asseverazioni e visto di conformità, richieste ai fini della detrazione, cessione o sconto secondo le disposizioni previste dal medesimo articolo, sono detraibili al 110 per cento. Tali spese concorrono al limite massimo di spesa ammesso alla detrazione previsto per ciascuna tipologia di intervento agevolabile.

5.2.4 D. In caso di interventi realizzati in un condominio composto da più edifici o in un supercondominio serviti da un'unica centrale termica, la verifica del miglioramento di due classi energetiche deve essere effettuata per ogni edificio o per il condominio nel suo complesso? L'A.P.E. convenzionale deve riguardare tutti gli edifici o ogni singolo edificio seppur servito da un sistema di riscaldamento comune?

R. Per accedere al *Superbonus*, il doppio passaggio di classe è da verificare, mediante gli appositi attestati di prestazione energetica (in breve, A.P.E.) convenzionali *ante* e *post* intervento, per i soli fabbricati/condomìni che realizzano l'intervento.

Pertanto, ad esempio, nel caso di sostituzione di un impianto centralizzato che serve tutti i fabbricati che compongono il condominio o tutti i condomìni di un supercondominio, il doppio passaggio di classe andrà verificato con riferimento, rispettivamente, all'intero condominio o al supercondominio.

Inoltre, qualora in un condominio costituito da più edifici, la sostituzione dell'impianto termico centralizzato non consenta il miglioramento di due classi energetiche ma tale risultato è raggiunto solo per alcuni edifici oggetto di ulteriori interventi *trainanti* o *trainati*, possono accedere al *Superbonus* solo i condòmini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici oggetto dei predetti ulteriori interventi. Anche in tale caso, la verifica del rispetto dei requisiti necessari

per accedere al *Superbonus* va effettuata con riferimento a ciascun edificio e, in particolare, il doppio passaggio di classe è attestata mediante gli appositi A.P.E. convenzionali. *ante* e *post*, intervento, redatti per i singoli edifici oggetto degli interventi.

Possono, invece, accedere, nel rispetto delle condizioni previste, all'*ecobonus* di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, gli altri condòmini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici che - con il solo intervento di sostituzione dell'impianto termico centralizzato - non raggiungono il miglioramento di due classi energetiche.

5.2.5 D. *In caso di intervento trainante condominiale e intervento trainato nel singolo appartamento, il miglioramento delle due classi energetiche deve essere verificato sia per il condominio che per il singolo appartamento o solo per il condominio?*

R. Il comma 3 dell'articolo 119 del decreto Rilancio prevede che ai fini «*dell'accesso alla detrazione, gli interventi di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo devono rispettare i requisiti minimi previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e, nel loro complesso, devono assicurare, anche congiuntamente agli interventi di cui ai commi 5 e 6 del presente articolo, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio*».

La verifica va, quindi, fatta considerando l'edificio nella sua interezza prendendo in considerazione tutti gli interventi, *trainanti* e *trainati*. Pertanto, nel caso di intervento *trainante* condominiale e intervento *trainato* nel singolo appartamento, ai fini del *Superbonus* è sufficiente che il miglioramento delle due classi energetiche sia raggiunto dal condominio.

5.2.6 D. Nel caso di un condominio che esegue un intervento trainante, l'A.P.E. deve essere rilasciato per le singole unità immobiliari, oppure è sufficiente un'A.P.E. “condominiale”? Inoltre, se anche i singoli condomini eseguono interventi trainati, è necessario anche l'A.P.E. della singola unità immobiliare?

R. Ai fini del *Superbonus* nel caso di interventi *trainanti* e *trainati* eseguiti in un condominio, occorre produrre gli Attestati di Prestazione Energetica (A.P.E.) convenzionali *ante* e *post* intervento, elaborati secondo le indicazioni del punto 12 dell'Allegato A del decreto interministeriale 6 agosto 2020, riferiti all'intero fabbricato prendendo in considerazione solo i servizi energetici presenti nella situazione *ante* intervento e considerando nella situazione *post* intervento tutti gli interventi *trainanti* e *trainati* eseguiti congiuntamente.

Nei casi previsti dall'articolo 7, comma 1 del citato decreto interministeriale (interventi sull'involucro opaco dell'edificio che accede al *Superbonus*) è necessario acquisire e conservare a cura del beneficiario gli attestati per ogni singola unità immobiliare.

Si ricorda, inoltre, che come precisato nel comma 3 dell'articolo 4 del decreto ministeriale 26 giugno 2015 (“*Linee guida nazionali per la certificazione energetica*”), l'A.P.E., ai sensi dell'articolo 6, comma 5, del decreto legislativo n. 192 del 2005, ha «una validità temporale massima di dieci anni a partire dal suo rilascio ed è aggiornato a ogni intervento di ristrutturazione o riqualificazione che riguardi elementi edilizi o impianti tecnici in maniera tale da modificare la classe energetica dell'edificio o dell'unità immobiliare».

5.2.7 D. Premesso che è possibile accedere alla detrazione anche per gli interventi con data inizio lavori precedenti al 1° luglio 2020, se le relative spese sono sostenute successivamente a tale data, si chiede come poter rispettare la previsione di cui al comma 3, dell'articolo 7 del decreto interministeriale 6 agosto 2020, secondo cui per gli interventi di cui all'articolo 119, commi 1 e 2 del decreto Rilancio, «è obbligatoria la produzione degli attestati di prestazione energetica nella situazione ante e post intervento di cui al punto 12 dell'Allegato A. Ai fini di cui al presente comma, non sono ammessi gli attestati redatti tramite l'utilizzo di software basati su metodi di calcolo semplificati di cui al punto 4.2.2 dell'allegato I del decreto Linee guida A.P.E.», posto che tale ultima normativa, relativa all'ecobonus, non richiede una certificazione A.P.E. iniziale. Inoltre, si chiede se chi ha iniziato i lavori in data antecedente al 1° luglio 2020 ed è in possesso della certificazione A.P.E. iniziale, redatta in forma semplificata ed inviata dal Portale ENEA regionale, può usufruire comunque del Superbonus. Il professionista che dovrà asseverare potrà predisporre una nuova certificazione “tardiva” utilizzando come base quella redatta in forma semplificata?

R. Il comma 3 dell'articolo 7 del decreto interministeriale 6 agosto 2020, per l'accesso al *Superbonus* esclude la possibilità di utilizzare *software* basati sui metodi semplificati. Ciò implica che l'A.P.E. *post* intervento va prodotto con un *software* che adotti il metodo completo secondo quanto previsto dal decreto ministeriale 26 giugno 2015 contenente le “Linee Guida Nazionali per la certificazione energetica”.

Nel *software* utilizzato occorre, quindi, eseguire l'*input* descrittivo del sistema edificio impianto. Per produrre l'A.P.E. *ante* intervento è sufficiente il cambio delle stratigrafie delle strutture utilizzate e dei dati dell'impianto *ante* intervento. In questo modo si ottengono l'A.P.E. *ante* e *post* effettivamente confrontabili.

A maggior ragione, ciò è vero nel caso di edifici con più unità immobiliari per i quali occorre predisporre gli A.P.E. convenzionali riferiti all'intero edificio. Gli eventuali A.P.E. esistenti sono invece riferiti alle singole unità immobiliari e quindi non utilizzabili.

5.2.8 D. È possibile che l'A.P.E. convenzionale utile per l'accesso al Superbonus sia rilasciata da un certificatore accreditato ai sensi del d.P.R. 16 aprile 2013, n. 75, ma non iscritto ad alcun ordine professionale o collegio professionale?

R. Il comma 3 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, stabilisce che l'A.P.E. convenzionale debba essere «*rilasciata da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata*». Si ritiene che possa essere utilizzata anche la certificazione rilasciata da un certificatore accreditato ai sensi del d.P.R. 16 aprile 2013, n. 75, ma non iscritto ad alcun ordine professionale.

Si precisa tuttavia che, ai fini delle dichiarazioni di cui al citato decreto asseverazioni del 6 agosto 2020, è obbligatorio, come previsto dall'articolo 2, comma 2 del medesimo decreto, l'iscrizione all'Albo professionale e lo svolgimento della libera professione.

5.2.9 D. Quali sono le conseguenze derivanti dal rilascio di un'asseverazione da parte di un soggetto non titolato?

R. Il comma 13 dell'articolo 119 del decreto Rilancio stabilisce che ai fini del *Superbonus* e dell'opzione prevista dal successivo articolo 121:

- i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti degli interventi di risparmio energetico e della corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati;
- per gli interventi antisismici, i professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del decreto del Ministro delle Infrastrutture e dei trasporti 28 febbraio 2017, n. 58, asseverano l'efficacia degli interventi al fine della riduzione del rischio sismico e attestano, altresì, la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.

Relativamente agli interventi di risparmio energetico, l'articolo 1, comma 3, lettera h) del decreto interministeriale 6 agosto 2020 definisce il «*tecnico abilitato*»

il «soggetto abilitato alla progettazione di edifici e impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente iscritto agli specifici ordini e collegi professionali».

Il rilascio delle predette asseverazioni costituisce una delle condizioni alle quali è subordinata la fruizione del *Superbonus*. Pertanto, il rilascio di tale asseverazione da parte di un soggetto non abilitato a farlo non consente di accedere alla predetta agevolazione.

5.2.10 D. *Con riferimento agli interventi di demolizione e ricostruzione, ammessi al Superbonus ai sensi dell'articolo 119, comma 3, del decreto Rilancio, si chiede se debba essere rispettato il requisito del miglioramento di due classi energetiche dell'edificio e se occorre acquisire a tale fine l'A.P.E. ante e post intervento.*

R. In assenza di specifiche disposizioni, si ritiene che anche nel caso prospettato sia necessario, ai fini del *Superbonus*, rispettare il requisito del miglioramento di due classi energetiche dell'edificio e acquisire l'A.P.E. *ante e post* intervento.

5.3 ADEMPIMENTI

5.3.1 D. *Come vanno considerate le situazioni di non conformità urbanistiche dell'immobile costituite da parziali difformità non generate dalla volontà del proprietario, in assenza di meccanismi di sanatoria?*

R. La questione non è di competenza dell'Amministrazione finanziaria poiché attiene esclusivamente alla normativa edilizia.

Si segnala che, al fine di facilitare l'accesso al *Superbonus*, come anticipato al paragrafo 1, sono state previste dal comma 13-ter del decreto Agosto semplificazioni nella presentazione dei titoli abilitativi relativi agli interventi sulle parti comuni.

5.3.2 D. *Una società che possiede immobili in condominio deve computare, ai fini della determinazione del Superbonus, l'IVA relativa alle spese per gli interventi realizzati, qualora la stessa risulti indetraibile per effetto del pro-rata ovvero in presenza di fattispecie di indetraibilità oggettiva?*

R. Il costo fiscale degli interventi, cui parametrare il *Superbonus*, deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere *a)* e *b)* del Tuir, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie) di determinazione del reddito da parte del contribuente.

In particolare, ai sensi del citato articolo 110, comma 1, lettera *b)* del Tuir nel valore dei beni e servizi dell'impresa sono compresi «*anche gli oneri accessori di diretta imputazione*».

Ne consegue che, ai fini del calcolo della predetta detrazione costituisce una componente del costo l'eventuale IVA totalmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis 1 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972. Diversamente, considerato che l'IVA parzialmente indetraibile per effetto del pro-rata «*non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto ma è una massa globale (...) che si qualifica come costo generale*», non è possibile computare nel valore ai fini del *Superbonus* l'IVA parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed operazioni esenti ai sensi del predetto articolo 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972.

5.3.3 D. *Si chiede se la non completa compilazione del bonifico bancario/postale, che pregiudichi il rispetto da parte delle banche e di Poste Italiane SPA dell'obbligo di operare la ritenuta disposta dall'articolo 25 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, sia preclusiva alla fruizione del Superbonus.*

R. In merito alle modalità di pagamento delle spese relative agli interventi agevolabili, nella circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che «*anche ai fini del Superbonus, il pagamento delle spese per l'esecuzione degli interventi, salvo*

l'importo del corrispettivo oggetto di sconto in fattura, deve essere effettuato mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. L'obbligo di effettuare il pagamento mediante bonifico non riguarda i soggetti esercenti attività d'impresa. Su tali bonifici, le banche, Poste Italiane SPA nonché gli istituti di pagamento -autorizzati in base alle disposizioni di cui al decreto legislativo n. 11 del 2010 e al decreto legislativo n. 385 del 1993 (TUB) a prestare servizi di pagamento -applicano, all'atto dell'accredito dei relativi pagamenti, la ritenuta d'acconto (attualmente nella misura dell'8 per cento) di cui all'articolo 25 del decreto-legge n. 78 del 2010. A tal fine possono essere utilizzati i bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.” Con riferimento al pagamento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che danno diritto alla detrazione attualmente disciplinata dall'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013 è stato confermato, richiamando la risoluzione n. 55/E del 2012 che la non completa compilazione del bonifico bancario/postale, che pregiudichi in maniera definitiva il rispetto da parte delle banche e di Poste Italiane SPA dell'obbligo di operare la ritenuta disposta dall'articolo 25 del decreto legge n. 78 del 2010, non consente il riconoscimento della detrazione, salva l'ipotesi della ripetizione del pagamento mediante bonifico, in modo corretto. In sostanza, il *Superbonus* non potrà essere disconosciuto nell'ipotesi in cui si proceda alla ripetizione del pagamento mediante un nuovo bonifico bancario/postale nel quale siano riportati, in maniera corretta, i dati richiesti necessari ad operare la predetta ritenuta.

La ripetizione del bonifico non si rende, invece, necessaria qualora nel predetto documento di spesa non sia indicato il numero della fattura non pregiudicando tale omissione l'effettuazione della ritenuta di cui al citato all'articolo 25 del decreto legge n. 78 del 2010.

5.3.4 D. Si chiede di conoscere se alle cessioni di beni e prestazioni di servizi relative a interventi, tra cui quelli ammessi al Superbonus, eseguiti da istituti autonomi di case popolari (IACP) comunque denominati che, ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a) del decreto Rilancio, decidono di optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore, trova applicazione la disciplina dello split payment di cui all'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

R. L'articolo 121, comma 1, lettera a) del decreto Rilancio stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi indicati nel comma 2 del medesimo articolo, possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari ("sconto in fattura").

Ai fini dell'applicazione della suddetta disposizione, per corrispettivo dovuto deve intendersi il valore totale della fattura, al lordo dell'IVA, e l'importo dello sconto non riduce la base imponibile e deve essere espressamente indicato nella fattura emessa a fronte degli interventi eseguiti.

In particolare, in tale fattispecie, il cessionario/committente non effettua alcun pagamento del corrispettivo dovuto nei confronti dell'impresa che ha effettuato l'intervento, in ragione della peculiarità della disposizione agevolativa in argomento.

Con riguardo alla disciplina della scissione dei pagamenti di cui all'articolo 17-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, in diversi documenti di prassi è stato precisato che tale meccanismo non è applicabile alle fattispecie nelle quali la P.A. non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore, in forza di una disciplina speciale contenuta in una norma primaria o secondaria o di un provvedimento giudiziale.

Pertanto, lo IACP comunque denominato pur essendo riconducibile nell'ambito soggettivo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti, qualora intende avvalersi dell'opzione per lo "sconto in fattura", in luogo delle detrazioni, di cui al citato articolo 121, comma 1, lettera a) del decreto Rilancio e il fornitore si è reso disponibile ad anticipare un contributo sotto forma di sconto, si ritiene di escludere, nel caso specifico, l'applicabilità del meccanismo dello split payment alle relative operazioni imponibili.

Resta ben inteso che lo sconto applicato in fattura è commisurato alla detrazione spettante per la tipologia di intervento effettuato e, in ogni caso, non può mai essere superiore all'importo del corrispettivo dovuto.

6 VISTO DI CONFORMITÀ'

6.1 SOGGETTI ABILITATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ – DIPENDENTI DI SOCIETÀ DI SERVIZI

6.1.1 D. *Si chiede di conoscere se, con riferimento all'articolo 119, comma 11 del decreto Rilancio, in applicazione dei chiarimenti forniti con la risoluzione 28 luglio 2017, n. 103/E, tra i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità siano inclusi anche i professionisti iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o nell'Albo dei consulenti del lavoro, sprovvisti di partita IVA, dipendenti di una società di servizi di cui all'articolo 2 del decreto 18 febbraio 1999, abilitate alla trasmissione telematica delle dichiarazioni e delle comunicazioni.*

R. Ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto riferiti al *Superbonus*, l'articolo 119, comma 11 del predetto specifica che «il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b), del comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 [trattasi degli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili e in quello dei consulenti del lavoro nonché dei soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in

economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria] e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 dello stesso decreto legislativo n. 241 del 1997».

Il richiamo all'articolo 35 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997 comporta l'applicazione della disciplina di settore già prevista in materia di visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali, sulle istanze di rimborso IVA, ecc..

Tenuto conto che l'articolo 3, comma 3, del citato d.P.R. n. 322 del 1998, si limita a prescrivere l'iscrizione del soggetto autorizzato negli albi ivi indicati, senza richiedere il contestuale esercizio della professione in forma di lavoro autonomo, con la risoluzione 28 luglio 2017, n. 103/E, è stata ammessa la possibilità che la dichiarazione possa essere predisposta e vistata dal professionista dipendente della società di servizi e trasmessa per il tramite dell'abilitazione della medesima società, ove quest'ultima sia inquadrabile fra le società di cui all'articolo 2 del D.M. 18 febbraio 1999. In tal caso, resta ferma la necessità per il professionista - dipendente di effettuare la comunicazione alla Direzione Regionale competente ai sensi dell'articolo 21 del citato decreto ministeriale n. 164 del 1999.

Per quanto premesso, in base all'interpretazione fornita dalla citata risoluzione n. 103/E del 2017, deve ritenersi che i tra i soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità di cui all'articolo 119, comma 11 sopra citato siano inclusi anche i professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o nell'albo dei consulenti del lavoro, anche sprovvisti di partita IVA in quanto non esercenti in proprio attività libero professionale, dipendenti di una società di servizi di cui all'articolo 2 del decreto n. 164 del 1999, abilitate alla trasmissione telematica delle dichiarazioni e delle comunicazioni e che, in tal caso, la trasmissione sia effettuata dalla menzionata società.

6.2 SOGGETTI ABILITATI AL RILASCIO DEL VISTO DI CONFORMITÀ – CAF IMPRESE E CAF DIPENDENTI

6.2.1 *D. Si chiede conferma che ai sensi dell'articolo 119, comma 11 del decreto Rilancio, il visto di conformità sulle comunicazioni ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, possa essere rilasciato dai Responsabili per l'assistenza fiscale (RAF) sia essi CAF Imprese, CAF Dipendenti, a prescindere dalla natura giuridica del soggetto che effettua l'opzione*

R. Il comma 11 dell'articolo 119 del decreto Rilancio prevede che ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997, dai soggetti indicati alle lettere *a)* e *b)* del comma 3 dell'articolo 3 del d.P.R. n. 322 del 1998, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato d.lgs. n. 241 del 1997.

Il rinvio generico della norma all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997 determina che entrambe le tipologie di CAF (CAF dipendenti e CAF impresa) possano svolgere l'attività di assistenza fiscale ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121 del decreto Rilancio.

Inoltre, tenuto conto che l'attività in questione è svolta al di fuori degli adempimenti dichiarativi, si ritiene che i CAF impresa e i CAF dipendenti possano prestare assistenza a tutti i contribuenti che la richiedono loro, a prescindere dalla circostanza che questi ultimi producono reddito d'impresa o reddito di lavoro dipendente.

6.3 TRASMISSIONE TELEMATICA DELLA COMUNICAZIONE

6.3.1 D. Si chiedono chiarimenti in merito ai soggetti che possono trasmettere la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle unità immobiliari

R. Il provvedimento Prot. n. 283847/2020 dell'8 agosto 2020, al punto 4.2 ha precisato che *«la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle unità immobiliari è inviata dal beneficiario della detrazione, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, mediante il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate oppure mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate. Con riferimento agli interventi che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020, la Comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle unità immobiliari è inviata esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità».*

Si ricorda che con la risoluzione n. 99/E del 29 novembre 2019, l'Agenzia delle entrate si è già espressa sull'obbligo di identità soggettiva tra chi appone il visto di conformità e chi trasmette la dichiarazione: nell'ipotesi rappresentata nella domanda si richiama la circolare n. 21/E del 4 maggio 2009, punto 3.1.1, con cui è stato chiarito che la trasmissione telematica delle dichiarazioni può essere effettuata esclusivamente dal singolo professionista che ha apposto il visto di conformità o dall'associazione cui lo stesso appartiene e non può essere effettuata da altro professionista, anche se abilitato, della stessa associazione diverso da quello che ha apposto il visto sulle dichiarazioni.

In sostanza, il Provvedimento ha confermato la disciplina già prevista per le dichiarazioni fiscali, secondo la quale la trasmissione telematica della comunicazione sulla quale è stato apposto il visto di conformità non può essere trasmessa direttamente dallo stesso contribuente ma deve essere inviata a cura del soggetto che ha apposto il visto.

In presenza di visto di conformità apposto da un professionista l'articolo 23 del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999 prevede che *«1. I professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le*

dichiarazioni e tenuto le relative scritture contabili. 2. Le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal professionista anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso professionista».

Con riferimento all'assistenza fiscale prestata dai CAF si fa presente che l'articolo 12 del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999 prevede che il responsabile dell'assistenza fiscale rilascia il visto di conformità se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dal CAF e che le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal CAF anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da un soggetto di cui all'articolo 11, commi 1 e 1-bis, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

In particolare, l'articolo 11 comma 1 del citato decreto n. 164 del 1999 dispone che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, *«il CAF può avvalersi di una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni».*

Il successivo comma 1-bis prevede che *«per l'attività di assistenza fiscale, oltre alle società di servizi di cui al comma 1, i centri possono avvalersi esclusivamente di lavoratori autonomi individuati tra gli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, che agiscono in nome e per conto del centro stesso».*

Dalla formulazione delle norme emerge che in caso di apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili possono essere predisposte e tenute, ad esempio, da una società di servizi e, in questo caso, si intendono predisposte e tenute dal CAF condizione che tali attività siano effettuate sotto il

diretto controllo e la responsabilità dello stesso CAF. Pertanto, il visto di conformità è rilasciato da un RAF di un CAF su comunicazioni predisposte e trasmesse telematicamente da una o più società di servizi partecipate a maggioranza dalle stesse Organizzazioni di categoria socie del CAF.

Per completezza, si fa presente che il menzionato Provvedimento Prot. n. 283847/2020 del 8 agosto 2020 ha previsto, al punto 4.4 che, con riferimento agli interventi che danno diritto alla detrazione di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio, la comunicazione relativa agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici può essere inviata, esclusivamente mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate:

- a) dal soggetto che rilascia il visto di conformità. Nei casi di cui al punto 1.4, la *Comunicazione* è inviata esclusivamente da tale soggetto;
- b) dall'amministratore del condominio, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario di cui all'articolo 3, comma 3, del d.P.R. n. 322 del 1998. Nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi è obbligo di nominare l'amministratore del condominio e i condòmini non vi abbiano provveduto, la *Comunicazione* è inviata da uno dei condòmini a tal fine incaricato. In tali casi, il soggetto che rilascia il visto, mediante apposito servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate, è tenuto a verificare e validare i dati relativi al visto di conformità e alle asseverazioni e attestazioni di cui al punto 2.1.

6.4 POLIZZA DI ASSICURAZIONE RC PER IL RILASCIO DI ATTESTAZIONI E ASSEVERAZIONI

6.4.1 D. *Secondo quanto disposto dal comma 14 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, i tecnici abilitati che rilasciano attestazioni e asseverazioni sono tenuti a stipulare una polizza di assicurazione di responsabilità civile con un massimale adeguato al numero di attestazioni e asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni/asseverazioni. La norma in esame ha stabilito che in ogni caso il massimale non può essere inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati a seguito dell'attività prestata. Si chiede di confermare che l'onere di stipulare la predetta polizza assicurativa non sia previsto in capo ai soggetti che appongono il visto di conformità in quanto questi sono già tenuti ai sensi del decreto ministeriale n. 164 del 1999, a stipulare una polizza di assicurazione di RC con un massimale non inferiore a 3.000.000 di euro*

R. Si conferma che la polizza indicata al comma 14 dell'articolo 119 sopracitato, finalizzata a garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività di assistenza fiscale prestata deve essere stipulata dai soli tecnici abilitati al rilascio delle attestazioni ed asseverazioni.

Al riguardo, la circolare n. 24/E del 2020, al paragrafo 8.2 ha chiarito che ai fini del rilascio delle predette attestazioni ed asseverazioni, i tecnici abilitati sono tenuti alla stipula di una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

Detta disposizione non riguarda l'attività di assistenza fiscale e l'apposizione del visto di conformità per la cessione del credito o per lo sconto in fattura tenuto conto che i soggetti che appongono il visto di conformità (CAF e professionisti abilitati) sono tenuti a stipulare una polizza di assicurazione della responsabilità civile ai sensi degli articoli 6 e 22 del decreto n. 164 del 1999.

In base alle disposizioni citate, la polizza assicurativa della responsabilità civile deve avere un massimale adeguato al numero dei contribuenti assistiti nonché al numero dei visti di conformità rilasciati che non deve essere inferiore a euro 3.000.000. La polizza assicurativa della responsabilità civile per i danni causati nel fornire assistenza fiscale deve garantire la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, dallo Stato o altro ente impositore (nel caso di dichiarazione modello 730), non includendo franchigie o scoperti, e prevedere il risarcimento nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto. Coloro che sono già in possesso di idonea copertura assicurativa per i rischi professionali, possono anche utilizzare tale polizza inserendo una autonoma copertura assicurativa che preveda un massimale dedicato esclusivamente all'assistenza fiscale, almeno di importo pari a quello stabilito dalla norma.

Per quanto riguarda l'adeguatezza della polizza, dovendo essere commisurata al numero dei contribuenti assistiti nonché al numero dei visti di conformità rilasciati, la stessa attiene all'aspetto contrattualistico tra le parti. Per quanto riguarda le polizze in essere, le compagnie possono effettuare comunicazioni massive all'Agenzia delle entrate all'indirizzo di posta elettronica dc.sf.assistenzaagliintermediarifiscali@agenziaentrate.it in merito alle posizioni da considerarsi adeguate alla vigente normativa. In tal senso la circolare dell'Associazione nazionale tra le imprese assicuratrici (ANIA) del 2 novembre 2020, Prot. 0357, diramata a seguito di un'interlocuzione tra questa Agenzia e l'ANIA.

6.4.2 D. Si chiede se l'obbligo di stipula della polizza assicurativa è da intendersi in termini di adeguamento ai massimali della polizza RC professionale "generica" oppure è necessario stipulare una polizza ad hoc; in ogni caso, se l'obbligo possa ritenersi assolto laddove la polizza già in essere contenga i requisiti necessari

R. L'articolo 119, comma 14, del decreto Rilancio prevede che, ai fini del rilascio delle attestazioni ed asseverazioni richieste, i tecnici abilitati sono tenuti alla stipula di una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con

massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata.

Ai fini fiscali, la norma richiede la sussistenza di una copertura assicurativa nei termini sopra indicati. Nessuna previsione è, invece, stabilita in relazione alle modalità contrattuali della polizza stessa che, pertanto, segue la prassi di mercato, in conformità alla normativa regolamentare di settore.

L'articolo 119, comma 11, prevede che il visto di conformità sia rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. I CAF e professionisti abilitati sono, pertanto, tenuti a stipulare una polizza di assicurazione di responsabilità civile con un massimale non inferiore a 3.000.000 di euro. Detti soggetti sono tenuti a stipulare una specifica polizza assicurativa della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero dei contribuenti assistiti, nonché al numero dei visti di conformità rilasciati ai sensi, rispettivamente, degli articoli 6 e 22 del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164. La polizza assicurativa della responsabilità civile per i danni causati nel fornire assistenza fiscale deve garantire la totale copertura degli eventuali danni subiti dal contribuente, dallo Stato o altro ente impositore, non includendo franchigie o scoperti, e prevedere il risarcimento nei cinque anni successivi alla scadenza del contratto. Coloro che sono già in possesso di idonea copertura assicurativa per i rischi professionali, possono anche utilizzare tale polizza inserendo una autonoma copertura assicurativa che preveda un massimale dedicato esclusivamente all'assistenza fiscale, almeno di importo pari a quello stabilito dalla norma.

Per quanto riguarda l'adeguatezza della polizza, dovendo essere commisurata al numero dei contribuenti assistiti nonché al numero dei visti di conformità rilasciati, la stessa attiene all'aspetto contrattualistico tra le parti.

6.5 MISURA DELLA SANZIONE PREVISTA PER IL RILASCIO INFEDELE DEL VISTO DI CONFORMITÀ

6.5.1 *D. Si chiede di conoscere la misura delle sanzioni applicabili in caso di rilascio di visto di conformità infedele*

R. L'articolo 119 del decreto Rilancio, al comma 11 prevede che ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui al successivo articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Il comma 5 del predetto articolo 121 prevede che *«qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1. L'importo di cui al periodo precedente è maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471»*.

Il successivo comma 6 prevede che *«il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi»*.

Tutto ciò premesso, si conferma che la sanzione applicabile per visto di conformità infedele, rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997 sulle comunicazioni inviate all'Agenzia delle entrate ai fini dell'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura di cui al comma 11 dell'articolo 119 del decreto Rilancio è quella già prevista dal primo periodo dell'articolo 39, comma 1, lettera a) che prevede: *«ai soggetti indicati nell'articolo 35 che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582»*.

Inoltre, si fa presente che trova applicazione tutta la disciplina prevista nell'ambito del visto di conformità, come, ad esempio, l'articolo 39, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 241 del 1997, che prevede, in caso di ripetute violazioni ovvero di violazioni particolarmente gravi, la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità per un periodo da uno a tre anni. In caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è prevista l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità. Si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della sanzione che però non sono oggetto della maggiorazione prevista dall'articolo 7, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997.

Ed ancora, si menziona a titolo di esempio il comma 4 dello stesso articolo 39 che prevede che l'autorizzazione all'esercizio dell'attività di assistenza fiscale di cui all'articolo 33, comma 3, è sospesa, per un periodo da tre a dodici mesi, quando sono commesse gravi e ripetute violazioni di norme tributarie o contributive e delle disposizioni di cui agli articoli 34 e 35, nonché quando gli elementi forniti all'amministrazione finanziaria risultano falsi o incompleti rispetto alla documentazione fornita dal contribuente. In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è disposta la revoca dell'esercizio dell'attività di assistenza; nei casi di particolare gravità è disposta la sospensione cautelare.

Si segnala che la definizione agevolata delle sanzioni ai sensi dell'articolo 16, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, non impedisce l'applicazione della sospensione, dell'inibizione e della revoca (comma 4-*bis* dello stesso articolo 39).

6.6 APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ, ATTIVITÀ DI ASSISTENZA E FATTURAZIONE DEL SERVIZIO RESO

6.6.1 D. *Il comma 11, dell'articolo 119 del decreto Rilancio, prevede che ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al medesimo articolo 119. Atteso che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, il CAF può avvalersi, ai sensi dell'articolo 11 del decreto n. n. 164 del 1999, di società di servizi e/o professionisti e che tali attività sono effettuate comunque sotto il diretto controllo del CAF che ne assume la responsabilità, si chiede di conoscere se dette società e professionisti possano svolgere anche le attività di verifica finalizzate all'apposizione del visto di conformità relativo al Superbonus, emettendo regolare fattura per il servizio di assistenza reso al contribuente*

R. *Il comma 11, dell'articolo 119 del decreto Rilancio prevede «che ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.».*

Il richiamo all'articolo 35 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997 comporta l'applicazione della disciplina di settore già prevista in materia di visto di conformità. Pertanto, si conferma che i CAF possano svolgere l'attività di assistenza fiscale avvalendosi dei soggetti di cui articolo 11, commi 1 e 1-bis, del decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164 i quali emettono regolare fattura per il servizio reso.

In particolare, l'articolo 12 del citato decreto n. 164 del 1999 prevede che il responsabile dell'assistenza fiscale rilascia il visto di conformità di cui all'articolo 2, se le dichiarazioni e le scritture contabili sono state predisposte e tenute dal CAF e

che le dichiarazioni e le scritture contabili si intendono predisposte e tenute dal CAF anche quando sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso contribuente o da un soggetto di cui all'articolo 11, commi 1 e 1-bis, a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità del CAF.

L'articolo 11, comma 1 del citato decreto n. 164 del 1999 dispone che per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale, *«il CAF può avvalersi di una società di servizi il cui capitale sociale sia posseduto, a maggioranza assoluta, dalle associazioni o dalle organizzazioni che hanno costituito il CAF o dalle organizzazioni territoriali di quelle che hanno costituito i CAF, ovvero sia posseduto interamente dagli associati alle predette associazioni e organizzazioni»*.

Il successivo comma 1-bis prevede che *«per l'attività di assistenza fiscale, oltre alle società di servizi di cui al comma 1, i centri possono avvalersi esclusivamente di lavoratori autonomi individuati tra gli intermediari di cui all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, che agiscono in nome e per conto del centro stesso»*.

Dalla formulazione delle norme emerge che in caso di apposizione del visto di conformità, le dichiarazioni e le scritture contabili possono essere predisposte e tenute, ad esempio, da una società di servizi e, in questo caso, si intendono predisposte e tenute dal CAF a condizione che tali attività siano effettuate sotto il diretto controllo e la responsabilità dello stesso CAF.

Pertanto, il visto di conformità è rilasciato da un RAF di un CAF su comunicazioni predisposte e trasmesse telematicamente da una o più società di servizi partecipate a maggioranza dalle stesse Organizzazioni di categoria socie del CAF o dal CAF. In tal caso, la fattura può essere emessa dal soggetto di cui si è avvalso il CAF per lo svolgimento dell'attività di assistenza fiscale ai sensi dell'articolo 11 del decreto n. 164 del 1999. La fattura dovrà riportare, oltre ai dati del soggetto emittente, l'informazione che il servizio è reso ai sensi dell'articolo 11 del medesimo decreto per visto di conformità apposto da RAF (nome, cognome e codice fiscale) del CAF (denominazione e codice fiscale e numero di iscrizione

all'albo CAF) sul modello di comunicazione dell'opzione di cui all'articolo 119, comma 11.

6.7 VISTO DI CONFORMITÀ SU DISTINTI MODELLI

6.7.1 D. *Si ipotizzi che l'amministratore di un condominio trasmetta all'Agenzia delle entrate una prima comunicazione per optare per lo sconto in fattura/cessione del credito in relazione ai soli interventi trainanti, avvalendosi del CAF "X". Si ipotizzi, inoltre, che uno dei condomini, debba trasmettere una distinta comunicazione per optare per lo sconto in fattura/cessione del credito per gli interventi trainati avvalendosi del CAF "Y". Nel caso suesposto, è corretto affermare che il soggetto che appone il visto di conformità sulla seconda comunicazione debba verificare anche la presenza della asseverazione relativa agli interventi trainanti (verificata e trasmessa da altro CAF) per verificare, ad esempio, che gli interventi trainati siano stati effettuati "congiuntamente" agli interventi trainanti?*

R. La circolare 19/E del 2020, concernente le spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione e per l'apposizione del visto di conformità relativamente all'anno d'imposta 2019, ha chiarito che in caso di spese suddivise in più anni, il controllo deve essere effettuato ad ogni utilizzo della rata dell'onere ai fini del riconoscimento della spesa e che il soggetto che presta l'assistenza fiscale, qualora abbia già verificato la documentazione in relazione ad una precedente rata e ne abbia eventualmente conservato copia, potrà non richiederne di nuovo al contribuente l'esibizione.

Ciò premesso, con riferimento al quesito posto, mutuando quanto chiarito dalla citata circolare n. 19 del 2020, si ritiene necessario che in sede di rilascio del visto relativo agli interventi *trainati* sia acquisita la documentazione relativa agli interventi *trainanti*, che costituiscono il presupposto per l'accesso alla maggiore agevolazione.

6.8 CONTROLLI AI FINI DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Di seguito è fornito l'elenco di documenti e dichiarazioni sostitutive, da acquisire all'atto dell'apposizione del visto di conformità sulle comunicazioni da

inviare all'Agenzia delle entrate per l'esercizio dell'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, in base ai chiarimenti forniti e si fa riserva di integrare l'elenco al verificarsi di fattispecie non esaminate. Per le nozioni riguardanti gli aspetti sinteticamente esposti nel presente elenco si rinvia anche alle circolari n. 19/E e n. 24/E del 2020 e ai documenti di prassi ivi richiamati.

Come evidenziato nella circolare n. 24 del 2020, in linea generale, anche ai fini del *Superbonus* è necessario effettuare gli adempimenti ordinariamente previsti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di efficientamento energetico degli edifici, inclusi quelli antisismici e quelli finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, nonché quelli di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, per i quali si rinvia alle indicazioni date anche con le circolari n. 19/E e n. 24/E del 2020. Gli ulteriori adempimenti documentali ai fini del *Superbonus* sono stati richiesti dal legislatore in considerazione del particolare carattere agevolativo delle previsioni introdotte dall'articolo 119 del decreto Rilancio.

Conformemente a quanto previsto dalle Guide alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche (da ultimo la citata circolare n. 19 del 2020), le dichiarazioni sostitutive sono rese ai sensi e per gli effetti degli articoli 46 e 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, con la consapevolezza delle conseguenze relative alla decadenza dai benefici goduti prevista dall'articolo 75 e delle responsabilità penali previste dall'articolo 76 del medesimo d.P.R. nel caso di dichiarazioni mendaci, falsità negli atti, uso o esibizione di atti falsi, contenenti dati non più rispondenti a verità.

Tipologia presupposti	Documenti e dichiarazioni sostitutive
Soggetti - Condomini, per parti comuni di edifici residenziali (se non residenziali nel complesso solo ai possessori di unità immobiliari residenziali) - Persone fisiche, per unità immobiliari residenziali (esclusi categorie A1, A8, A9) - o Proprietario, nudo proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie) - o Conduttore a titolo di locazione, anche finanziaria - o Comodatario - o Familiare convivente - o Erede - o Socio cooperativa a proprietà indivisa indivisa - o Coniuge assegnatario dell'immobile a seguito di separazione - o Futuro acquirente - IACP o assimilati, per immobili, di proprietà o gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica - Cooperativa di abitazione a proprietà indivisa, per immobili posseduti e assegnati ai soci - ONLUS - Organizzazione di volontariato - Associazione di promozione sociale - ASD o SSD, per immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi - Comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o di condomini, per impianti solari fotovoltaici dalle stesse gestiti	Titolo idoneo, al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio, a seconda dei casi - Dichiarazione sostitutiva di proprietà dell'immobile o visura catastale - Contratto di locazione registrato, dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario - Contratto di comodato registrato, dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario - Certificato stato di famiglia o dichiarazione sostitutiva del familiare convivente o componente unione di fatto o componente unione civile di convivenza con il proprietario dell'immobile dalla data di inizio lavori o dal momento del sostenimento delle spese, se antecedente - Copia della dichiarazione di successione e dichiarazione sostitutiva attestante la detenzione materiale e diretta dell'immobile - Verbale del CDA della cooperativa di accettazione della domanda di assegnazione - Sentenza di separazione - Contratto preliminare di acquisto registrato con immissione in possesso - Documentazione idonea a dimostrare l'iscrizione nei registri previsti per ODV, APS, ASD e SSD o dichiarazione sostitutiva - Documentazione idonea a dimostrare la natura di IACP o di ente aventi le stesse finalità sociali

Tipologia presupposti	Documenti e dichiarazioni sostitutive
Condomini - Condominio - Condominio minimo	A seconda del condominio - Copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese o certificazione dell'amministratore di condominio - Delibera assembleare dei condomini, dichiarazione sostitutiva attestante la natura dei lavori eseguiti e i dati catastali delle unità immobiliari facenti parte del condominio minimo
Altre condizioni soggettive - Possesso di redditi imponibili in Italia - Destinazione dell'unità immobiliare (persone fisiche) - Limitazione a due unità immobiliari (persone fisiche) - ASD e SSD	- Dichiarazione sostitutiva del possesso di redditi imponibili in Italia - Dichiarazione sostitutiva che l'immobile oggetto di intervento non è un bene strumentale, merce o patrimoniale, - Dichiarazione sostitutiva che il <i>Superbonus</i> è richiesto per un massimo di due unità immobiliari - Dichiarazione sostitutiva che il <i>Superbonus</i> limitato ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi
Aspetti contabili - Documenti di spesa - Strumenti di pagamento - Sostenimento della spesa nel periodo agevolato secondo i criteri - o di cassa (persone fisiche, enti non commerciali) - o di competenza (imprese, società, enti commerciali) - Cessione del credito corrispondente alla detrazione - Sconto in fattura (contributo corrispondente alla detrazione, anticipato dal fornitore sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto) - Rispetto dell'importo massimo delle	A seconda dei casi - Fatture, ricevute fiscali o altra idonea documentazione se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono effettuate da soggetti non tenuti all'osservanza del d.P.R. n. 633 del 1972, da cui risulti la distinta contabilizzazione delle spese relative ai diversi interventi svolti - Bonifico bancario o postale da cui risulti la causale del versamento, il codice fiscale del soggetto che versa e il codice fiscale o partita IVA del soggetto che riceve la somma, per l'importo del corrispettivo non oggetto di sconto in fattura o cessione del credito. Possono essere utilizzati i

Tipologia presupposti	Documenti e dichiarazioni sostitutive
spese agevolabili	bonifici predisposti dagli istituti di pagamento ai fini dell'ecobonus ovvero della detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. L'obbligo di effettuare il pagamento mediante bonifico non riguarda i soggetti esercenti attività d'impresa, per i quali vale comunque il principio dell'utilizzo di mezzi tracciabili - Documentazione relativa alle spese il cui pagamento è previsto possa non essere eseguito con bonifico bancario (ad esempio, per pagamenti relativi ad oneri di urbanizzazione, ritenute d'acconto operate sui compensi, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio lavori) - Certificazione dell'amministratore di condominio - Consenso alla cessione del credito o sconto in fattura da parte del cessionario/fornitore
Abilitazioni amministrative	- Abilitazioni amministrative dalle quali si evinca la tipologia dei lavori e la data di inizio dei lavori, a seconda dei casi Comunicazione Inizio Lavori (CIL), Comunicazione Inizio Lavori Asseverata (CILA), Segnalazione certificata di inizio attività (SCIA), con ricevuta di deposito - Dichiarazione sostitutiva in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi posti in essere rientrano tra quelli agevolabili e che i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo ai sensi della normativa edilizia vigente - Ricevuta di spedizione della comunicazione preventiva inizio

Tipologia presupposti	Documenti e dichiarazioni sostitutive
	lavori all'ASL di competenza
Superbonus antisismico art. 119 Interventi <i>trainanti</i> - Interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del DL n. 63/2013 su parti comuni, su edifici unifamiliari o plurifamiliari indipendenti (c. 4) Interventi <i>trainati</i> - Realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici (c. 4-bis) - Installazione di impianti solari fotovoltaici (c. 5) - Sistemi di accumulo integrati (c. 6)	Asseverazioni e attestazioni tecniche - Asseverazione dei requisiti tecnici con attestazione della congruità delle spese sostenute rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori - Ricevuta di deposito presso lo sportello unico - Iscrizione del tecnico asseveratore agli specifici ordini e collegi professionali - Polizza RC del tecnico asseveratore con massimale adeguato agli importi degli interventi oggetto dell'asseverazione - Attestazione dell'impresa che ha effettuati i lavori di esecuzione dell'intervento <i>trainato</i> tra l'inizio e la fine del lavoro <i>trainante</i> - Relazione tecnica di cui all'art. 3, comma 2, del DM del 28 febbraio 2017 con ricevuta di deposito - In presenza di soli interventi <i>trainati</i> acquisire la documentazione attinente gli interventi <i>trainanti</i> se il visto di conformità è stato apposto da un altro CAF o professionista abilitato
Superbonus efficientamento energetico art. 119 Interventi <i>trainanti</i> - Isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate (c. 1, lett. a) - o su parti comuni - o su edifici unifamiliari o plurifamiliari indipendenti - Sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale (c. 1, lett. b,	Asseverazioni e attestazioni tecniche - Asseverazione dei requisiti tecnici con attestazione della congruità delle spese sostenute rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori - Ricevuta di trasmissione all'Enea - Scheda descrittiva con ricevuta di trasmissione all'Enea - Attestato di prestazione energetica (A.P.E.) ante intervento

Tipologia presupposti	Documenti e dichiarazioni sostitutive
c) ○ su parti comuni ○ su edifici unifamiliari o plurifamiliari indipendenti Interventi <i>trainati</i> - Efficientamento energetico ex art. 14 del DL n. 63/2013 (c. 2) - Installazione di impianti solari fotovoltaici (c. 5) - Sistemi di accumulo integrati (c. 6) - Infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici (c. 8)	- Attestato di prestazione energetica (A.P.E.) <i>post</i> intervento - Iscrizione del tecnico asseveratore agli specifici ordini e collegi professionali - Polizza RC del tecnico asseveratore, con massimale adeguato agli importi degli interventi oggetto dell'asseverazione - Attestazione dell'impresa che ha effettuati i lavori di esecuzione dell'intervento <i>trainato</i> tra l'inizio e la fine del lavoro <i>trainante</i> In presenza di soli interventi <i>trainati</i>⁽¹⁾ acquisire la documentazione attinente gli interventi <i>trainanti</i> se il visto di conformità è stato apposto da un altro CAF o professionista abilitato <i>1. salvo che l'edificio sia sottoposto ai vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio o il rifacimento dell'isolamento termico è vietato da regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali</i>

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)