



ASSOLOMBARDA

Le principali agevolazioni fiscali per le imprese

Le detrazioni edilizie per le imprese

a cura del

Settore Fisco e Diritto d'Impresa



Ultimo aggiornamento: marzo 2024

Le detrazioni edilizie per le imprese

In questo capitolo si riportano le principali detrazioni spettanti per gli interventi edilizi sugli immobili.

Prima di analizzare, in particolare, le agevolazioni riservate alle imprese, nella tabella che segue si riassumono le detrazioni spettanti sia ai soggetti IRPEF che IRES, con le relative finestre temporali agevolate, le aliquote di detrazione e i limiti di spesa applicabili.

Detrazioni per interventi edilizi				
<i>Fattispecie</i>	<i>Momento di sostenimento</i>	<i>Tipologia di detrazione</i>	<i>Aliquote e limite massimo di spesa</i>	
Interventi di recupero del patrimonio edilizio <i>Art. 16-bis del TUIR</i>	Dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024	Detrazione IRPEF	50%	96.000 euro
	Dal 1° gennaio 2025 la disciplina è a regime		36%	48.000 euro
Bonus mobili collegata alla detrazione IRPEF <i>Art. 16 co. 2 DL n. 63/2013</i>	Dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024	Detrazione IRPEF	50%	Importo massimo di spesa detraibile: <ul style="list-style-type: none"> • per il 2021 16.000 euro • per il 2022 10.000 euro • per il 2023 e 2024 5.000 euro



<p>Interventi di eliminazione delle barriere architettoniche</p> <p><i>Art. 119-ter DL n. 34/2020</i></p>	Fino al 31 dicembre 2025	Detrazione IRPEF/IRES	75%	Limiti massimi di spesa stabiliti in funzione della tipologia di immobile
<p>Sismabonus</p> <p><i>Art. 16 DL n. 63/2013</i></p>	Dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024	Detrazione IRPEF/IRES	Dal 50% all'85%	96.000 euro
<p>Interventi di riqualificazione energetica (ecobonus)</p> <p><i>Art. 1 co. 344 - 347 Legge n. 296/2006 e art. 14 DL n. 63/2013</i></p>	Dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024	Detrazione IRPEF/IRES	Dal 50% al 65%	Limiti massimi di detrazione (in alcuni casi di spesa) stabiliti in funzione della tipologia di intervento
	Dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024	Detrazione IRPEF/IRES su parti comuni	70% o 75%	40.000 euro per unità immobiliare
<p>Interventi combinati di riqualificazione energetica e sismici su parti comuni di edifici condominiali</p> <p><i>Art. 14 co. 2-quater DL n. 63/2013</i></p>	Dal 1° gennaio 2018 fino al 31 dicembre 2024	Detrazione IRPEF/IRES	80% o 85%	136.000 euro per le unità immobiliari che compongono l'edificio
<p>Superbonus 110%</p> <p><i>Art. 119 DL n. 34/2020</i></p>	Dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022 (proroghe ulteriori previste per determinati soggetti fino al 31 dicembre 2025)	Detrazione IRPEF I soggetti diversi da quelli contemplati dal comma 9 dell'art. 119 (come, ad esempio, le imprese individuali e le società) possono	110% fino al 31.12.2022 90% (in taluni casi) fino al 31.12.2023 70% 2024 65% 2025	Limiti massimi di spesa stabiliti dalla legge in funzione della tipologia di intervento e alla tipologia di immobile



		essere beneficiari solo se condomini e per gli interventi sulle parti comuni dell'edificio		
Bonus facciate <i>Art. 1 co. 219 - 223 Legge n. 160/2019</i>	2020 e 2021	Detrazione IRPEF/IRES	90%	Nessun limite
	2022	Detrazione IRPEF/IRES	60%	Nessun limite
Bonus verde <i>Art. 1 co. 12 - 15 Legge n. 205/2017</i>	Dal 2018 al 2024	Detrazione IRPEF	36%	5.000 euro
Installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici <i>Art. 16-ter DL n. 63/2013</i>	Dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021	Detrazione IRPEF/IRES	50%	3.000 euro annui per ogni colonnina di ricarica e per ciascun contribuente
	Fino al 31 dicembre 2025	Detrazione IRPEF/IRES	110%, 70% o 65%	Limiti diversi a seconda della tipologia di immobile

1. INTERVENTI EDILIZI DI RISPARMIO ENERGETICO (ECO-BONUS)

La legge di bilancio 2007¹ ha introdotto una specifica detrazione d'imposta valida ai fini IRPEF ed IRES, avente per oggetto la realizzazione di interventi volti alla riqualificazione energetica di unità immobiliari, edifici esistenti (o su parti di edifici), di qualsiasi categoria catastale (immobili ad uso abitativo, a destinazione produttiva o commerciale).

Tale agevolazione, originariamente limitata temporalmente al solo periodo d'imposta 2007, è stata nel tempo prorogata ogni anno e, ad oggi, è valida per gli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2024.

La detrazione per gli interventi di risparmio energetico interessa, in particolare, i seguenti ambiti:

- riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento;
- miglioramento termico dell'edificio (coibentazioni - pavimenti - finestre, comprensive di infissi);
- installazione di pannelli solari;
- sostituzione degli impianti di climatizzazione con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione (es: acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili; acquisto di generatori d'aria calda a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A; acquisto e posa in opera di micro-generatori in sostituzione di impianti esistenti);
- acquisto e la posa in opera di schermature solari;
- acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto degli impianti di riscaldamento, e/o produzione di acqua calda e/o climatizzazione delle unità abitative;
- acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti.

A regime la detrazione di imposta, ai sensi dell'art. 16-bis del TUIR, è pari al 36% delle spese sostenute e documentare su un importo massimo di spesa di 48.000 euro da ripartire in 10 quote annuali di pari importo.

Tuttavia, tale detrazione in via transitoria oltre ad essere stata prorogata nel tempo (attualmente fino al 31 dicembre 2024)² è sempre stata potenziata e rimodulata a seconda della tipologia di intervento di riqualificazione energetica.

In particolare, la detrazione è stata maggiorata:

- fino al 5 giugno 2013 nella misura del 55%;
- dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024 nella misura del 65% (riqualificazione energetica globale ed interventi sull'involucro dell'edifici), con alcune eccezioni.

¹ Art.1, commi 344-349 della legge 27 dicembre 2006, n.296.

² Art.1, commi 29 e 37 della Legge 30 dicembre 2021, n.234.

Per i lavori effettuati su parti comuni di edifici condominiali o singole unità immobiliari la detrazione è ridotta al 50% per le spese relative agli interventi di:

- acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi;
- acquisto e posa in opera di schermature solari;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione almeno pari alla classe A (prevista dal regolamento UE n.811/2013) o con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

Nel caso di lavori effettuati su parti comuni di edifici condominiali, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024, sono state introdotte percentuali più elevate di detrazione se gli interventi realizzati raggiungono determinati indici di prestazione energetica. In questo caso, la detrazione può essere:

- del 70%, se l'intervento di riqualificazione interessa l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda;
- del 75%, se l'intervento di riqualificazione è diretto a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva (va conseguita almeno la qualità media indicata nel DM 26 giugno 2015).

Queste maggiori detrazioni valgono su un limite di spesa agevolabile di 40.000 euro, moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

A loro volta per gli interventi sulle parti comuni realizzati su edifici appartenenti alle zone sismiche 1, 2 o 3, e finalizzati alla riduzione del rischio sismico, le detrazioni del 70% e del 75% aumentano:

- dell'80% se i lavori effettuati comportano il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- dell'85% se i lavori effettuati comportano la riduzione di 2 o più classi di rischio sismico. In questi casi, il limite massimo di spesa consentito è di 136.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Infine, in aggiunta agli incentivi previsti per gli interventi di riqualificazione energetica, l'art. 119 del DL n. 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") ha previsto il potenziamento dell'aliquota della detrazione al 110% (c.d. superbonus) per determinate tipologie di interventi e solo per alcuni soggetti.

Soggetti beneficiari

Possono usufruire della detrazione tutti i contribuenti:

- residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla loro natura pubblica o privatistica;
- titolari di qualsiasi tipologia di reddito;



- che possiedono/detengono un immobile (appartenente a qualsiasi categoria catastale), oggetto di intervento edilizio, al momento di avvio dei lavori (o al momento di sostenimento della spesa se antecedente all'inizio dei lavori);
- che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati.

In particolare, dal punto di visto soggettivo sono ammessi all'agevolazione³ :

- le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni;
- gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale;
- le società semplici;
- le imprese familiari;
- i soci di cooperative a proprietà divisa (in qualità di possessori) ed indivisa (in qualità di detentori previo consenso scritto da parte della cooperativa);
- le associazioni tra professionisti;
- i contribuenti che conseguono reddito d'impresa: imprenditori individuali, società di persone (snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl) ed enti ad essi equiparati;
- gli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e gli enti aventi le stesse finalità sociali istituiti nella forma di società alla data del 31 dicembre 2013 ed aventi i requisiti della legislazione europea in materia di *house providing*.

Requisito del possesso o della detenzione dell'immobile

Ai fini della detrazione, i soggetti beneficiari devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo, al momento della data di inizio lavori⁴ o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

La mancanza di un titolo di detenzione, risultante da un atto registrato, preclude il diritto alla detrazione anche qualora il soggetto interessato provveda alla successiva regolarizzazione.

Al momento della data di inizio lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio, i soggetti beneficiari devono quindi:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario⁵ o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o diritto di superficie); oppure

³ Art. 2 del DM 19 febbraio 2007 e art. 4 del DM 6 agosto 2020, n.159844. In tal senso, anche circolare n.7/2017 e n.19/2020.

⁴ La data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

⁵ Nella circolare n. 38/2010 l'Agenzia ha chiarito che nudo proprietario e l'inquilino possono entrambi usufruire della detrazione per il medesimo intervento, qualora sostengano in quota parte le spese. Nel bonifico bancario occorre indicare il beneficiario della detrazione. La comunicazione all'ENEA invece può essere unica, facendo riferimento all'unico intervento ed ai due beneficiari.



- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria⁶, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso scritto all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario⁷.

Hanno, inoltre, diritto al ecobonus, purché sostengano effettivamente le spese e queste siano documentate dalle relative fatture e bonifici:

- il familiare convivente del proprietario o del detentore dell'edificio oggetto dell'intervento (coniuge, parenti entro il terzo grado o affini entro il secondo grado), purché la convivenza sussista al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se precedente;
- il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge;
- il componente dell'unione civile;
- il convivente *more uxorio*, non proprietario dell'immobile né titolare di un contratto di comodato⁸.

La detrazione spetta anche al futuro acquirente in caso di contratto preliminare di vendita regolarmente registrato.

In tal caso, è necessario che vengono rispettate le seguenti condizioni:

- l'acquirente deve essere immesso nel possesso dell'immobile;
- l'acquirente deve sostenere le spese degli interventi a proprio carico;
- il compromesso deve essere registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di imposta in cui si fa valere la detrazione.

La detrazione spetta inoltre anche al soggetto che esegue i lavori in proprio limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.

Soggetti esclusi

Restano esclusi dalla detrazione i soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva⁹.

⁶ Si ha diritto all'agevolazione anche quando il contribuente finanzia la realizzazione dell'intervento di riqualificazione energetica mediante un contratto di leasing. In tale ipotesi, la detrazione spetta al contribuente stesso (utilizzatore) e si calcola sul costo sostenuto dalla società di leasing. Pertanto, non assumono rilievo, ai fini della detrazione, i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore.

⁷ Il consenso scritto all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario dell'immobile può essere acquisito anche successivamente all'inizio lavori ma anteriormente alla presentazione della prima dichiarazione dei redditi in cui si comincia a fruire della detrazione fiscale.

⁸ Risoluzione n. 64/2016.

⁹ Non possono, pertanto, usufruire di tale agevolazione, i soggetti titolari esclusivamente di redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa o di arti o professioni che aderiscono al regime forfetario, poiché il loro reddito (determinato forfetariamente) è assoggettato ad imposta sostitutiva.

Tuttavia, tali soggetti, qualora possiedano redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, potranno utilizzare l'ecobonus in diminuzione dalla corrispondente imposta lorda, optando per lo sconto in fattura o per la cessione del credito per le spese sostenute fino al 2024.

Immobili interessati

Oggetto della detrazione fiscale IRPEF/IRES ecobonus sono gli interventi di riqualificazione energetica¹⁰ eseguiti su:

- unità immobiliari
- edifici esistenti
- parte di edifici esistenti

di qualsiasi categoria catastale, compresi quelli rurali e strumentali.

L'ecobonus compete anche per gli interventi che hanno ad oggetto parti comuni condominiali di edifici composti da più unità immobiliari.

Dal momento che il bonus riguarda edifici "esistenti," la detrazione non spetta, per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile¹¹ o nell'ambito di interventi di ampliamento.

La prova dell'esistenza dell'edificio può essere fornita:

- dall'iscrizione in Catasto, ovvero dall'avvenuta richiesta di iscrizione in Catasto;
- dal versamento dell'ICI o, dal 2012, dell'IMU, se dovuta.

Qualora gli interventi agevolati abbiano per oggetto un edificio esistente che viene demolito e ricostruito, la possibilità di beneficiare dell'ecobonus è subordinata al fatto che l'intervento di demolizione e ricostruzione presenti caratteristiche edilizie idonee a configurarlo alla stregua di "intervento di ristrutturazione edilizia", di cui alla lett. d) dell'art. 3 comma 1 del testo unico dell'edilizia (DPR. n. 380/2001).

In tal caso, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'ecobonus, spetta, limitatamente alle spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica realizzati sulla parte di edificio esistente e il contribuente:

- ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le spese riferibili agli interventi relativi alla parte esistente dell'edificio da quelle riferibili agli interventi relativi all'ampliamento;

o in alternativa

¹⁰ Di cui ai commi 344-349 dell'art.1 della Legge n. 296/2006 e art. 14 del DL n. 63/2013.

¹¹ Circolare n. 19/2020, pag. 315.



- deve essere in possesso di un'apposita attestazione rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione, che attesi, sotto la propria responsabilità, gli importi riferibili a ciascun intervento utilizzando criteri oggettivi¹².

Infine, l'Agenzia ha chiarito che la detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica spetta anche:

- per gli interventi edilizi svolti su fabbricati c.d. "collabenti" classificati nella categoria catastale F/2 (fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito). Tale accatastamento, infatti, non esclude che l'immobile possa essere considerato come edificio esistente, trattandosi di un manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito¹³;
- in relazione all'effettuazione di interventi agevolati su immobili adibiti ad uso promiscuo, utilizzati dal contribuente sia come abitazione che come immobile strumentale per l'esercizio di un'attività professionale¹⁴.

Immobili delle imprese

Danno diritto alla detrazione gli interventi eseguiti su tutti gli immobili delle imprese, a prescindere dalla loro qualificazione in bilancio come beni strumentali, patrimonio o beni merce (ossia destinati alla vendita)¹⁵.

Qualora gli interventi di riqualificazione energetica fossero eseguiti dalla società di leasing che acquisisce l'immobile per poi concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore, è quest'ultimo il soggetto beneficiario della detrazione e non la società di leasing. La detrazione in tale caso si calcola sul costo sostenuto dalla società di leasing, non assumendo rilievo, ai fini della detrazione, i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore.

Preesistenza di un impianto di riscaldamento

Per poter beneficiare della detrazione, tutti gli interventi di riqualificazione energetica (fatta eccezione per quelli di installazione di collettori solari per la produzione di acqua calda, di schermature solari e di generatori alimentati da biomasse), devono essere eseguiti su edifici dotati di impianti di riscaldamento che devono essere presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento di risparmio energetico agevolabile.

Come infatti chiarito dalla Agenzia delle Entrate nella circolare n.19/2020, *"gli edifici interessati dall'agevolazione 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"*.

¹² Circolare n. 19/2020, pag. 317.

¹³ Risoluzione n. 215/2009 e circolare n.19/2020, pag.315.

¹⁴ Circolare n. 20/2011, par. 3.4.

¹⁵ Risoluzione n. 34/2020.

Pertanto, a titolo di esempio se l'intervento di riqualificazione energetica prevede l'installazione di un impianto di riscaldamento centralizzato in un condominio nel quale solo alcune unità immobiliari sono dotate di un preesistente impianto di riscaldamento, il beneficio fiscale compete solo con riferimento alla spesa che si riferisce a tali unità immobiliari.

Per individuare la quota di spesa detraibile, va utilizzato un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali riferite a ciascun appartamento¹⁶.

Tale considerazione vale anche per gli edifici c.d. collabenti (di cui alla categoria catastale F/2). Pertanto, anche tali edifici per poter beneficiare della detrazione devono essere dotati di impianto di riscaldamento preesistente, anche se non funzionante¹⁷.

Definizione di impianto di riscaldamento

Come specificato nella FAQ n. 9/D della Guida Enea, per "impianto di riscaldamento" (funzionante o non funzionante) bisogna fare riferimento alla definizione contenuta nell'art. 2 del DLgs.n.192/2005, come modificato dal DLgs. n. 48/2020, in base alla quale per "impianto termico" si deve intendere: *“un 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”*.

Si desume che, ai fini della verifica della condizione richiesta per l'ecobonus, l'impianto di climatizzazione invernale deve essere fisso, può essere alimentato con qualsiasi vettore energetico e non ha limiti sulla potenza minima inferiore. Ai medesimi fini, inoltre, l'impianto deve essere funzionante o riattivabile con un intervento di manutenzione, anche straordinaria.

Sono considerati impianti di riscaldamento anche le stufe a legna o a pellet, caminetti e termocamini, purché fissi.

Interventi oggetto di agevolazione

Le tipologie di interventi che consentono di ottenere un risparmio energetico e che consentono di beneficiare dell'ecobonus sono quelli individuati dall'art.1, commi. 344 - 347 della Legge di bilancio 2007, dal DM del 19 febbraio 2007 (come modificato dal decreto 7 aprile 2008), dall'art. 16, comma 1 del DL n. 63/2013 e dal DM n.159844/2020.

¹⁶ Circolare n. 21/2010 e Guida della Agenzia delle Entrate al risparmio energetico del marzo 2019.

¹⁷ Risoluzione n. 215/2009 e circolare n. 19/2020.

In particolare, gli interventi agevolabili sono i seguenti:

- riqualificazione energetica di edifici esistenti volti a conseguire un risparmio del fabbisogno di energia primaria;
- interventi sull'involucro degli edifici;
- installazione di pannelli solari;
- sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale;
- acquisto e posa in opera delle schermature solari;
- acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili;
- acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo a distanza degli impianti di riscaldamento, di produzione di acqua calda, di climatizzazione delle unità abitative;
- acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione;
- acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

A. Riqualificazione energetica di edifici esistenti volti a conseguire un risparmio del fabbisogno di energia primaria

Norma	Interventi agevolabili	Aliquota
Comma 344 Legge n. 296/2006 ¹⁸	Interventi di riduzione del fabbisogno di energia per il riscaldamento che devono conseguire un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale dell'intero edificio inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori limite indicati nell'Allegato A del DM 11.3.2008	65%

Si tratta degli interventi finalizzati alla riduzione del fabbisogno di energia primaria necessaria connessa a un uso standard dell'edificio che permettono di conseguire il raggiungimento di un indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non superiore ai valori definiti dall'Allegato A del DM 11 marzo 2008.

I parametri cui occorre far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori; successivamente all'effettuazione degli interventi agevolati, invece, è richiesta la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (APE), ai sensi dell'art. 7 del DM 6 agosto 2020.

¹⁸ Art.1, comma 344 della Legge n. 296/2006 e art. 2 comma 1 lett. a) del DM 6.8.2020.

La norma non stabilisce quali opere o impianti occorre realizzare per raggiungere le prestazioni energetiche richieste, in quanto l'intervento è definito in funzione del risultato che lo stesso deve conseguire in termini di riduzione del fabbisogno annuo di energia primaria per la climatizzazione invernale dell'intero fabbricato.

Pertanto, vi rientrano tutti gli interventi, o insieme di interventi che aumentano, nei termini richiesti, l'efficienza energetica dell'edificio esistente o dell'unità immobiliare esistente.

Per questi interventi il valore massimo della detrazione fiscale è di 100.000 euro e l'aliquota della detrazione è il 65%, mentre il limite massimo di spesa è 153.846,15 euro.

Se effettuati su un complesso condominiale, la detrazione va riferita all'intero edificio e non alle singole unità immobiliari che lo compongono. In tal caso, quindi, è necessario ripartire la detrazione, spettante nel limite massimo di 100.000 euro, tra i soggetti interessati.

Rientrano in questo tipo di intervento, a titolo esemplificativo la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore anche non a condensazione, pompe di calore, scambiatori per teleriscaldamento, caldaie a biomasse, impianti di cogenerazione e trigenerazione, impianti geotermici e gli interventi di coibentazione.

Esempi di interventi	Ammontare massimo della detrazione
<ul style="list-style-type: none">• interventi di coibentazione dell'involucro opaco• impianti di cogenerazione e rigenerazione• impianti geotermici	100.000 euro

Inoltre, sono comprese tra le spese detraibili oltre a quelle direttamente attinenti l'esecuzione dell'intervento di risparmio energetico (es. acquisto e posa in opera di materiale coibente, installazione di impianti di climatizzazione, ecc.), anche le opere murarie connesse e le spese sostenute per le prestazioni professionali necessarie per realizzare l'intervento, ivi comprese quelle afferenti la redazione dell'attestato di certificazione (o di quello di qualificazione) energetica¹⁹.

Non rientrano invece le spese sostenute per l'installazione di pannelli fotovoltaici in quanto gli stessi non sono finalizzati al contenimento dei consumi energetici ma alla produzione di energia "pulita"²⁰.

¹⁹ Circolare n.36/2007, par. 5.

²⁰ Circolare n.19/2020, pag. 320.

B. Interventi sull'involucro degli edifici

Norma	Interventi agevolabili	Aliquota
Comma 345 Legge n. 296/2006 ²¹	Interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi, a condizione che siano rispettati i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m ² K	50/65%

Si tratta di interventi eseguiti su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari esistenti, riguardanti strutture opache orizzontali (coperture, pavimenti), o/e strutture verticali (pareti generalmente esterne), finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati, che rispettano i requisiti di trasmittanza "U" (dispersione di calore), espressa in W/m²K²².

In particolare, rientrano in tale definizione:

- gli interventi di isolamento termico delle strutture opache verticali e/o delle strutture opache orizzontali;
- gli interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi;
- gli interventi di posa in opera di schermature solari;
- gli interventi di isolamento termico di parti comuni di edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- gli interventi di isolamento termico di parti comuni di edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda, effettuati su immobili ubicati nelle zone sismiche 1, 2 o 3, con contestuale effettuazione di interventi di miglioramento sismico che determinano il passaggio dell'edificio a classi di rischio sismico inferiori.

B1. Interventi di isolamento termico delle strutture opache verticali e/o delle strutture opache orizzontali

Per gli interventi di isolamento termico delle strutture opera, la detrazione spetta nella misura del 65%. Il valore massimo della detrazione fiscale è di 60.000 euro. I parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori.

²¹ Tali interventi sono stati ampliati con l'art.2, comma 1, lett. b) del DM 6 agosto 2020; art.14, commi 2, lett. a) e b), 2-quater e 2-quater1 del DL n. 63/2013; art.1, comma 20 della Legge n. 160/2019; art.119 comma 1, lett. a) del DL n. 34/2020.

²² Definiti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008 e successivamente modificati dal decreto 26 gennaio 2010.

È previsto un limite massimo di spesa pari a:

- 40.000,00 euro per gli interventi di isolamento termico di parti comuni di edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- 136.000,00 euro per gli interventi di isolamento termico di parti comuni di edifici condominiali che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda, effettuati su immobili ubicati nelle zone sismiche 1, 2 o 3, con contestuale effettuazione di interventi di miglioramento sismico che determinano il passaggio a 2 o più classi di rischio sismico inferiori dell'edificio.

Sono comprese tra le spese detraibili quelle relative:

- alla fornitura e la posa in opera di materiale coibente nelle strutture esistenti;
- alla fornitura e la posa in opera di materiali ordinari, anche utilizzati per la realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle esistenti (es. costruzione di un secondo muro interno contro un muro perimetrale, con frapposta intercapedine e posa di isolante);
- alla demolizione e successiva ricostruzione di elementi costruttivi (con altri dotati di maggior capacità di isolamento termico);
- alle prestazioni professionali necessarie a realizzare gli interventi o per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio;
- alle prestazioni professionali sostenute per le opere edilizie funzionali alla realizzazione dell'intervento.

Per questa tipologia di interventi, è necessario produrre l'Attestato di Prestazione Energetica (APE) con riferimento alla situazione posti intervento. L'asseverazione del tecnico abilitato oltre ad attestare il rispetto dei requisiti tecnici, deve contenere anche l'attestazione del rispetto dei massimali di costo specifici per tipologia di intervento individuati secondo i criteri di cui al punto 13.1 dell'Allegato A del DM 6.8.2020.

B.2 Interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi

Per gli interventi riguardanti le finestre comprensive di infissi, la detrazione compete quando si determina un miglioramento:

- delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti con la fornitura e posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso;
- delle caratteristiche termiche dei componenti vetrati esistenti, con integrazioni e sostituzioni (es. posa di vetri doppi con intercapedine).

In questo gruppo di interventi rientra anche la sostituzione dei portoni d'ingresso a condizione che si tratti di serramenti che delimitano l'involucro riscaldato dell'edificio,

verso l'esterno oppure verso locali non riscaldati, e risultino rispettati gli indici di trasmittanza termica richiesti per la sostituzione delle finestre²³.

La percentuale di detrazione per le spese relative all'acquisto e alla posa in opera di finestre comprensive di infissi spetta nella misura del 50%.

Il valore massimo della detrazione fiscale è di 60.000 euro e i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori.

Conseguentemente il limite massimo di spesa ammonta a 120.000 euro.

Gli infissi sono comprensivi anche delle strutture accessorie che hanno effetto sulla dispersione di calore (per esempio, scuri o persiane) o che risultino strutturalmente accorpate al manufatto (per esempio, cassonetti incorporati nel telaio dell'infisso).

La semplice sostituzione degli infissi o il rifacimento dell'involucro degli edifici, qualora questi siano originariamente già conformi agli indici richiesti, non consente di fruire della detrazione poiché il beneficio è teso ad agevolare gli interventi da cui consegua un risparmio energetico.

Sono comprese tra le spese detraibili anche quelle:

- relative alle prestazioni professionali necessarie a realizzare gli interventi o sostenute per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio;
- sostenute per le opere edilizie funzionali alla realizzazione dell'intervento.

Per questi interventi, l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici e dei massimali di costo specifici può essere sostituita da una dichiarazione dei fornitori, assemblatori o installatori.

Inoltre, fatta eccezione per gli interventi eseguiti su singole unità immobiliari, è necessario produrre l'Attestato di Prestazione Energetica (APE) con riferimento alla situazione post intervento.

B.3 Interventi di posa in opera di schermature solari

Tra gli interventi agevolati rientra anche l'installazione di sistemi di schermatura e/o chiusure tecniche oscuranti mobili, montate in modo solidale all'involucro edilizio o ai suoi componenti²⁴.

Ai fini del riconoscimento delle detrazioni IRPEF/IRES, non è necessario che l'edificio in cui sono installate le schermature solari sia dotato di un impianto di riscaldamento.

La fattispecie agevolabile riguarda quei sistemi che applicati all'esterno di una superficie vetrata trasparente permettono una modulazione variabile e controllata dei parametri energetici e ottico luminosi in risposta alle sollecitazioni solari, in modo tale da ridurre la radiazione solare incidente sugli infissi in estate e di favorirla, invece, in inverno.

²³ Circolare n. 21/2010.

²⁴ Art. 7 del DM 6.8.2020.

La detrazione spetta anche per le spese sostenute per le opere murarie eventualmente necessarie per la posa in opera e per le prestazioni professionali.

Sul sito dell'Enea sono pubblicati i requisiti tecnici specifici che devono possedere le schermature solari per essere ammesse al beneficio.

In particolare, le schermature solari:

- devono essere applicate in modo solidale con l'involucro edilizio e non liberamente montabili e smontabili dall'utente;
- non devono essere orientati a nord;
- devono essere a protezione di una superficie vetrata;
- possono essere installate all'interno, all'esterno o integrate alla superficie vetrata;
- devono essere mobili;
- devono essere schermature "tecniche";
- devono possedere, se prevista una marcatura CE;
- devono rispettare le leggi e normative nazionali e locali in materia urbanistica, edilizia, di efficienza energetica e di sicurezza (impianti, ambiente, lavoro).

Le chiusure oscuranti, invece, possono essere in combinazione con vetrate o essere autonome (aggettanti) e sono ammesse in tutti gli orientamenti (anche a nord).

Nel caso di sola sostituzione di chiusure oscuranti, la nuova installazione deve possedere un valore della resistenza termica supplementare superiore a quella della precedente installazione affinché venga conseguito un risparmio energetico.

La percentuale di detrazione per le spese relative all'acquisto e alla posa delle schermature solari spetta nella misura del 50%.

Il valore massimo della detrazione fiscale è di 60.000 euro e i parametri cui far riferimento sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori.

Pertanto, il limite massimo di spesa è 120.000 euro.

Per questi interventi, l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici e dei massimali di costo specifici può essere sostituita da una dichiarazione dei fornitori, qualora non sia obbligatorio il deposito in Comune della Relazione tecnica di cui all'art. 8 del DLgs. n. 192/2005.

Inoltre, per questa tipologia di interventi, non è richiesta la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (APE)²⁵.

²⁵ Risoluzione n. 12/2011.

B.4 Interventi di isolamento termico su parti comuni di edifici condominiali

Sono inoltre agevolabili gli interventi che interessano l'involucro dell'edificio, con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo e che in alcuni casi consentono anche di conseguire le qualità medie di cui alle tabelle 3 e 4 del decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015 (Linee Guida APE)²⁶.

Per tali interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali spetta una detrazione, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo, nelle seguenti misure:

- 70%, se gli interventi interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dello stesso edificio;
- 75%, quando gli interventi sono diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e purché conseguano almeno la qualità media indicata nelle Linee Guida APE.

Queste maggiori detrazioni vanno calcolate su un ammontare complessivo di spesa non superiore a 40.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari e delle pertinenze che compongono l'edificio e deve essere suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa, in ragione dell'onere da ciascuno effettivamente sostenuto (in base ai millesimi di proprietà).

Inoltre, le detrazioni del 70% e del 75% per gli interventi sulle parti comuni aumentano se quest'ultimi vengono realizzati in edifici appartenenti alle zone sismiche 1, 2 o 3 e sono finalizzati anche alla riduzione del rischio sismico.

In particolare, si può usufruire di una detrazione:

- dell'80% se i lavori effettuati comportano il passaggio a una classe di rischio inferiore;
- dell'85% con la riduzione di 2 o più classi di rischio sismico.

In entrambi i casi, il limite massimo di spesa consentito è di 136.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari e delle pertinenze²⁷ che compongono l'edificio e deve essere suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa, in ragione dell'onere da ciascuno effettivamente sostenuto (in base ai millesimi di proprietà). Per questa tipologia di interventi, l'art. 7, comma 1, del DM 6.8.2020 richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (APE) riferito alla situazione post intervento. Oltre all'attestazione del rispetto dei requisiti tecnici, l'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato deve contenere anche l'attestazione del rispetto dei massimali di costo specifici per tipologia di intervento²⁸.

²⁶ Art. 14, comma 2-quater, del DL n. 63/2013.

²⁷ Circolare n. 19/2020, pag. 335.

²⁸ Per questi interventi, l'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici e dei massimali di costo specifici deve essere rilasciata dai tecnici abilitati, senza possibilità che venga sostituita, ai sensi

C. Interventi di installazione di impianti solari

Norma	Interventi agevolabili	Aliquota
Comma 346 della Legge n. 296/2006	Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università	65%

La detrazione per risparmio energetico spetta anche per gli interventi di installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università.

I fabbisogni soddisfatti con l'impianto di produzione di acqua calda possono riguardare non soltanto la sfera domestica o le esigenze produttive ma, più in generale, l'ambito commerciale, ricreativo o socio-assistenziale.

Sulla base delle indicazioni tecniche fornite dall'Enea:

- sono assimilabili ai pannelli solari i sistemi termodinamici a concentrazione solare utilizzati per la sola produzione di acqua calda;
- per i sistemi termodinamici finalizzati alla produzione combinata di energia elettrica e di energia termica, sono agevolabili solo le spese sostenute per la parte riferibile alla produzione di energia termica²⁹.

A fini del riconoscimento delle detrazioni IRPEF/IRES, per questa tipologia di intervento è necessario che l'edificio in cui sono installati i pannelli solari sia esistente ma non è invece necessario che sia dotato di un impianto di riscaldamento.

Sono rilevanti ai fini della detrazione le spese relative:

- alla fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche;
- alle opere idrauliche e murarie;
- alle prestazioni professionali necessarie per la realizzazione a regola d'arte di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze, anche in integrazione con impianti di riscaldamento.

dell'art. 8, comma 2 del DM 6.8.2020, da una analoga dichiarazione resa dal direttore dei lavori nell'ambito della dichiarazione di conformità al progetto delle opere realizzate.

²⁹ In questi casi, la quota di spesa detraibile può essere determinata in misura percentuale sulla base del rapporto tra l'energia termica prodotta e quella complessivamente sviluppata dall'impianto.

In relazione all'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda, l'aliquota della detrazione è del 65% mentre l'ammontare massimo della detrazione è di 60.000 euro. Il limite massimo di spesa è quindi 92.307,69 euro

Esempi di interventi	Ammontare massimo
Il beneficio potrà essere fruito soltanto in relazione alle spese direttamente ricollegabili all'installazione di pannelli utilizzati per la produzione di acqua calda ed aventi le caratteristiche individuate dal DM 19.2.2007	60.000 euro

Per questa tipologia di interventi dal 2008 non è più richiesta la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (APE).

L'asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici e dei massimali di costo specifici può essere sostituita da una dichiarazione dei fornitori, ma soltanto nei casi in cui la superficie dei collettori solari sia inferiore a 20 metri quadrati.

Per l'asseverazione dell'intervento concernente l'installazione dei pannelli solari è richiesto:

- un termine minimo di garanzia (fissato in 5 anni per i pannelli e i bollitori e in 2 anni per gli accessori e i componenti tecnici);
- che i pannelli siano conformi alle norme UNI EN 12975 o UNI EN 12976, certificati da un organismo di un Paese dell'Unione Europea o della Svizzera.

D. Interventi relativi all'impianto di riscaldamento

Norma	Interventi agevolabili	Aliquota
Comma 347 della Legge n. 296/2006	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione	50/65%

Rientrano in tale tipologia le seguenti tipologie di interventi³⁰:

- interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione;
- interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza, anche con sistemi geotermici a bassa entalpia, destinati alla climatizzazione invernale con o

³⁰ Art. 2, comma 1, lett. e) del DM 6.8.2020.

senza produzione di acqua calda sanitaria e alla climatizzazione estiva se reversibili;

- interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore e caldaia a condensazione, realizzati e concepiti per funzionare in abbinamento tra loro;
- interventi di sostituzione funzionale, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di micro-cogeneratori;
- interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria;
- interventi di installazione di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

Per lavori di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale si intende la sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti dotati di caldaie a condensazione ad aria o ad acqua.

Per fruire dell'agevolazione è necessario, quindi, sostituire l'impianto preesistente e installare quello nuovo. Non è agevolabile, invece, l'installazione di sistemi di climatizzazione invernale in edifici che ne erano sprovvisti (con l'eccezione, dell'installazione dei generatori alimentati a biomassa).

L'Agenzia ha inoltre chiarito che, sia in caso di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti dotati di caldaie a condensazione (e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione), che nel caso di sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza e impianti geotermici a bassa entalpia, è compresa nell'agevolazione anche:

- la trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianti di climatizzazione invernale centralizzati, con contabilizzazione del calore;
- gli interventi finalizzati alla trasformazione degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore.

Sono, invece, escluse dall'agevolazione:

- la trasformazione dell'impianto di climatizzazione invernale da centralizzato a individuale o autonomo,
- la mera integrazione degli impianti.

Le spese detraibili comprendono anche quelle:

- relative alle prestazioni professionali necessarie per realizzare gli interventi agevolati o per acquisire la certificazione energetica eventualmente richiesta;
- sostenute per le opere edilizie funzionali alla realizzazione dell'intervento (per esempio, le spese per la demolizione del pavimento e quelle relative alla successiva posa in opera del nuovo pavimento, se connesse alla realizzazione di

un impianto radiante a pavimento. L'individuazione delle spese connesse deve essere effettuata da un tecnico abilitato).

Per tutte le tipologie di interventi sopra elencati, l'art. 7 del DM 6.8.2020 non richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (APE).

La percentuale di detrazione per le spese relative all'acquisto e alla posa in opera degli interventi relativi all'impianto di riscaldamento spetta nella misura del 65%, tranne per i seguenti interventi per i quali la detrazione spetta nella misura del 50%:

- interventi di sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto³¹, al meno che la sostituzione sia effettuata con impianti dotati di generatori ad acqua calda oppure contestualmente alla sostituzione vengano installati sistemi di termoregolazione evoluti (in queste ultime 2 fattispecie la percentuale di detrazione è del 65%);
- interventi di installazione di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

Pertanto, per le caldaie a condensazione si può usufruire della detrazione del 50% solo se hanno un'efficienza media stagionale almeno pari a quella necessaria per appartenere alla classe A di prodotto.

Inoltre, se, oltre ad essere almeno in classe A, sono anche dotate di sistemi di termoregolazione evoluti (appartenenti alle classi V, VI o VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02), è possibile continuare a usufruire della detrazione più elevata del 65%.

Invece per l'acquisto di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe A, dal 1° gennaio 2018 non si può più beneficiare di tale agevolazione.

Per tutti gli interventi sopra elencati, l'ammontare massimo della detrazione è di 30.000 euro per un ammontare massimo di spesa pari a 46.153,85 euro.

Fanno eccezione gli interventi di sostituzione funzionale, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di micro-cogeneratori per i quali l'ammontare massimo della detrazione è di 100.000 euro, per un ammontare massimo di spesa di 153.846,15 euro.

³¹ Di cui al Regolamento della Commissione UE 18 febbraio 2013, n. 811/2013.

E. Interventi di installazione di dispositivi multimediali (c.d. building automation)

La detrazione per risparmio energetico spetta anche per l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di "building automation"³², vale a dire di dispositivi multimediali per il controllo a distanza degli impianti di riscaldamento, produzione di acqua calda o climatizzazione delle unità abitative, finalizzati ad aumentare la consapevolezza dei consumi energetici da parte degli utenti e a garantire un funzionamento più efficiente degli impianti.

La detrazione spetta nella misura del 65% dell'intero importo speso senza alcun limite massimo di detrazione per le spese sostenute fino al 5 ottobre 2020.

Per le spese sostenute dal 6 ottobre 2020 al 31 dicembre 2024 è stato introdotto il limite massimo di detrazione di 15.000 euro per un massimo di spesa agevolabile di 23.076 euro.

Questi dispositivi multimediali devono essere dotati di specifiche caratteristiche.

In particolare, tali dispositivi devono:

- consentire l'accensione, lo spegnimento e la programmazione settimanale degli impianti da remoto;
- indicare, attraverso canali multimediali, i consumi energetici, mediante la fornitura periodica dei dati;
- mostrare le condizioni di funzionamento correnti e la temperatura di regolazione degli impianti.

Sono agevolabili, oltre alla fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature (elettriche, elettroniche e meccaniche), anche le opere elettriche e murarie necessarie per l'installazione e la messa in funzione, di sistemi di "building automation" degli impianti termici degli edifici.

Non sono invece ammesse all'agevolazione fiscale le spese per l'acquisto di dispositivi che permettono di interagire a distanza con le predette apparecchiature (telefoni cellulari, tablet, personal computer e dispositivi simili).

La detrazione spetta anche se l'acquisto, l'installazione e la messa in opera dei dispositivi multimediali sono effettuati:

- successivamente a un intervento di riqualificazione energetica;
- in assenza di un intervento di riqualificazione energetica.

Per tutte le tipologie di interventi sopra elencati, l'art. 7 del DM 6.8.2020 non richiede la produzione dell'Attestato di Prestazione Energetica (APE).

³² Art.1, comma 88 della legge n.208/2015 e art.2, comma 1, lett. f) del DM 6 agosto 2020.

Imputazione delle spese sostenute da soggetti non titolari di reddito di impresa

Le spese sostenute per gli interventi agevolati sono imputabili in base al principio di cassa per i seguenti soggetti:

- persone fisiche
- esercenti arti e professioni;
- società semplici
- enti non commerciali.

Seguendo il principio di cassa rileva quindi la data del pagamento a prescindere dalla data di avvio e dell'ultimazione degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.

Il pagamento deve essere eseguito mediante bonifico parlante dal quale devono risultare:

- il numero e la data della fattura;
- la causale del versamento;
- il codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato (es. impresa che ha eseguito i lavori).

La detrazione non spetta in relazione alle spese i cui pagamenti risultano non conformi alle prescrizioni regolamentari.³³

Tuttavia, l' Agenzia delle Entrate³⁴ ha chiarito che, nel caso in cui sia stato utilizzato per errore un bonifico diverso da quello "parlante" e non siano stati indicati tutti i dati richiesti (e, in conseguenza di ciò, l'intermediario finanziario non abbia potuto applicare la ritenuta di acconto di cui all'art. 25 del DL n. 78/2010 (attualmente 8%), né sia stato possibile ripetere il bonifico, il diritto alla detrazione non è pregiudicato, a condizione però che il contribuente sia in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dall'impresa che ha eseguito l'intervento, con la quale quest'ultima attesta che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati correttamente contabilizzati ai fini della loro imputazione nella determinazione del reddito di impresa.

Inoltre, quando sul bonifico sono stati riportati, per un mero errore materiale, i riferimenti normativi della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio, anziché quelli del risparmio energetico, l'agevolazione può comunque essere riconosciuta senza necessità di ulteriori adempimenti.

Per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali rileva la data del bonifico effettuato dall'amministratore del condominio (o da uno dei condomini delegato), indipendentemente dalla data di pagamento della rata condominiale di spettanza dei singoli condòmini in qualità di possessori/detentori dell'immobile.

³³ Art. 4 comma 1 lett. b) del DM 41/98 (Regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizie).

³⁴ Circolare n. 43/2016 e circolare n. 19/2020.

In tale fattispecie, l'amministratore è tenuto a rilasciare, in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condòmino, una certificazione delle somme corrisposte da quest'ultimo, attestando, altresì, di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge. L'amministratore deve, inoltre, conservare la documentazione originale, al fine di esibirla a richiesta degli Uffici.

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha precisato³⁵ che ai fini del riconoscimento della detrazione l'effettuazione del pagamento mediante bonifico non è richiesta per le spese relative a:

- oneri di urbanizzazione;
- imposta di bollo;
- diritti pagati per le concessioni;
- autorizzazioni e denunce di inizio lavori in favore di pubbliche amministrazioni;
- tassa per l'occupazione del suolo pubblico (TOSAP).

Qualora il contribuente intendesse pagare queste spese mediante bonifico, non deve indicare la tipologia di intervento edilizio e il relativo riferimento normativo e i provvedimenti legislativi per evitare l'applicazione della ritenuta nei confronti del Comune in quanto quest'ultima non è dovuta.

Imputazione delle spese sostenute da soggetti titolari di reddito di impresa

Le spese sostenute per gli interventi agevolati sono imputabili in base al principio di competenza fiscale³⁶ per i seguenti soggetti:

- imprese individuali;
- società di persone (snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl);
- enti commerciali.

In base al criterio di competenza, beneficiano dell'agevolazione le sole spese che possono essere imputate al periodo di imposta in cui sono sostenute indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei relativi pagamenti.

Tale criterio si applica anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

In base all'art. 109 del TUIR, il momento di imputazione dei costi si verifica, per i servizi, alla data in cui sono ultimate le prestazioni e, per i beni mobili, alla data della loro

³⁵ Circolare AE n.7/2017, risoluzione n.3/2011 e circolare n. 19/2020.

³⁶ Di cui all'art.109 del TUIR. Il criterio di contabilizzazione per competenza, al fine della individuazione del momento di sostenimento delle spese rilevanti ai fini dell'ecobonus, vale anche per le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR, che applicano il regime di contabilità semplificata per le quali rileva il principio di cassa. Conseguentemente tali imprese per poter beneficiare della detrazione non contabilizzano il costo al momento del pagamento delle spese, ma al momento dell'ultimazione degli interventi eseguiti.

consegna o spedizione, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo.

Pertanto, i costi sostenuti per l'esecuzione delle prestazioni di servizi oggetto degli interventi di riqualificazione energetica di edifici/unità immobiliari esistenti sono imputabili nell'esercizio in cui si verifica la data di ultimazione degli interventi.

Quelli realizzati mediante contratto di appalto di servizi a terzi, si considerano sostenute per competenza alla data di ultimazione dei lavori o nel caso in cui sia prevista la liquidazione del corrispettivo in base agli stati avanzamento lavori, all'atto della maturazione dei corrispettivi relativi a ciascun stato avanzamento lavori.

Per quanto riguarda invece le modalità di pagamento delle spese oggetto della detrazione, i contribuenti titolari di reddito di impresa sono esonerati dall'obbligo di pagamento mediante bonifico bancario o postale in quanto il momento dell'effettivo pagamento della spesa non è rilevante per la determinazione di tale tipologia di reddito.

La ritenuta sui bonifici

Al momento del pagamento con bonifico da parte del contribuente che intende avvalersi della detrazione, le banche, Poste Italiane Spa e gli altri istituti di pagamento devono operare una ritenuta dell'8% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dall'impresa che effettua i lavori.

Pertanto, la ritenuta si applicherà sempre per i pagamenti fatti da persone fisiche che sono obbligate a pagare le spese con bonifico parlante.

La base di calcolo su cui operare la ritenuta è l'importo del bonifico diminuito dell'IVA.

La ritenuta non deve essere operata quando il pagamento può essere effettuato con modalità diverse dal bonifico (assegno, vaglia, carta di credito).

Con la circolare n. 40/2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative sull'applicazione della ritenuta.

Realizzazione dell'intervento mediante un contratto di leasing

Per il contribuente che finanzia la realizzazione dell'intervento di riqualificazione energetica mediante un contratto di leasing, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative con la circolare n. 21/2010.

In particolare, l'Agenzia ha precisato che:

- si applicano le regole previste per i titolari del reddito di impresa; pertanto, non vi è obbligo di pagamento mediante bonifico bancario o postale;
- gli adempimenti documentali devono essere assolti dal contribuente che usufruisce della detrazione, mentre la società di leasing deve solo fornire una documentazione che attesti la conclusione dell'intervento di riqualificazione energetica e l'ammontare del costo sostenuto.

Affinché il contribuente benefici della detrazione fiscale è necessario che:

- la società che ha concesso il finanziamento paghi il corrispettivo al fornitore della prestazione con un bonifico contenente tutti i dati richiesti (causale del versamento con indicazione degli estremi della norma agevolativa, codice fiscale del soggetto per conto del quale è eseguito il pagamento, numero di partita IVA del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato) in modo da consentire alle banche o a Poste Italiane SPA di operare la ritenuta d'acconto;
- il contribuente abbia la copia della ricevuta del bonifico.

L'anno di sostenimento della spesa è quello di effettuazione del bonifico da parte della finanziaria al fornitore della prestazione³⁷.

Adempimenti per beneficiare del Ecobonus

Per poter beneficiare della detrazione il soggetto che ha sostenuto le spese deve rispettare una serie di adempimenti, previsti dall'art. 6 del DM 6.8.2020.

In particolare, i contribuenti devono:

- acquisire e conservare l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato, che consente di dimostrare che l'intervento realizzato è conforme ai requisiti tecnici richiesti;
- acquisire e conservare quando previsto l'Attestato di Prestazione Energetica (APE) finalizzato ad acquisire i dati relativi all'efficienza energetica dell'edificio;
- acquisire e conservare la scheda informativa relativa agli interventi realizzati, redatta secondo lo schema riportato nell'allegato E o F del DM 19 febbraio 2007;
- acquisire e conservare, ove previsto, la certificazione del fornitore delle valvole termostatiche a bassa inerzia termica;
- pagare le spese sostenute per l'esecuzione degli interventi mediante bonifico bancario o postale da parte del soggetto non titolare di reddito di impresa;
- conservare la ricevuta del bonifico bancario o postale con cui è stato effettuato il pagamento;
- conservare le fatture o le ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi;
- trasmettere comunicazione all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori e conservare la relativa ricevuta telematica di invio;
- indicare nella propria dichiarazione dei redditi le spese sostenute relative agli interventi agevolati;
- nel caso in cui gli interventi siano stati effettuati su parti comuni di edifici, devono essere conservate ed eventualmente esibite anche la copia della delibera assembleare e quella della tabella millesimale di ripartizione delle spese;
- se i lavori sono effettuati dal detentore dell'immobile, deve essere conservata la dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario;

³⁷ In tal senso, circolare n. 11/2014.

- esibire, su richiesta dell'Agenzia delle Entrate o di ENEA, la documentazione sopra elencata.

L'Amministrazione finanziaria potrà comunque richiedere l'esibizione di ulteriori documenti o atti per verificare la corretta applicazione della detrazione d'imposta.

Per gli interventi effettuati sulle parti comuni di un condominio, gli adempimenti necessari ai fini della fruizione del ecobonus possono essere effettuati da uno dei condòmini a ciò delegato o dall'amministratore del condominio il quale ai fini dell'utilizzo della detrazione rilascia, in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condòmino, una certificazione delle somme corrisposte da quest'ultimo, attestando di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge. In tale caso è l'amministratore che deve conservare la documentazione originale, al fine di esibirla a richiesta degli Uffici.

L'asseverazione da parte di un tecnico abilitato

Per fruire delle detrazioni i contribuenti devono acquisire e conservare l'asseverazione con la quale un tecnico abilitato certifica la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti per ciascuno di essi e il rispetto dei massimali di costo specifici. Ai sensi dell'art. 1, comma 6, del DM 19 febbraio 2007, per tecnici abilitati si intendono i soggetti abilitati alla progettazione di edifici ed impianti nell'ambito delle competenze ad essi attribuite dalla legislazione vigente, iscritti ai rispettivi ordini e collegi professionali.

Per l'esecuzione di più interventi sul medesimo edificio, l'asseverazione può avere carattere unitario e fornire in modo complessivo i dati e le informazioni richieste.

In alcuni casi ³⁸ è prevista la possibilità di sostituire l'asseverazione redatta dal tecnico abilitato con una analoga resa dal direttore dei lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate sugli edifici.

Inoltre, l'asseverazione può essere sostituita da una certificazione dei produttori o assemblatori o installatori nei seguenti casi:

- sostituzione di finestre e infissi delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno o verso vani non riscaldati;
- sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con caldaia a condensazione con potenza minore di 100 KW;
- sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con impianti di pompe di calore di potenza elettrica assorbita minore di 100 KW;
- sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con sistemi di dispositivi multimediali potenza utile minore di 100 KW.

³⁸ Indicati nell'Allegato A del DM 6 agosto 2020.

L'attestato di prestazione energetica (APE)

Per gli interventi riguardanti l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio stesso e per quelli finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva, la sussistenza delle condizioni deve essere asseverata da professionisti abilitati mediante l'attestazione della prestazione energetica degli edifici (c.d. APE) prevista dallo stesso decreto ministeriale.

Tale certificazione deve essere prodotta dopo che gli interventi sono stati ultimati.

L'attestato di prestazione energetica deve essere redatto da un tecnico non coinvolto nei lavori e conservato dal contribuente.

La non veridicità dell'attestazione comporta la decadenza dal beneficio, ferma restando la responsabilità del professionista.

L'APE non è più richiesta per i seguenti interventi:

- sostituzione di finestre comprensive di infissi relative a singole unità immobiliari;
- installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione;
- acquisto e posa in opera di schermature solari;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili;
- acquisto e installazione di dispositivi multimediali.

Comunicazione all'Enea

(Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile)

Entro 90 giorni dalla fine dei lavori il soggetto beneficiario deve trasmettere all'Enea, esclusivamente in via telematica, tramite il sito <https://detrazionifiscali.enea.it>:

- le informazioni contenute nell'attestato di prestazione energetica;
- la scheda informativa (allegato E o F al "decreto edifici"), relativa agli interventi realizzati.

Si può inviare la documentazione a mezzo raccomandata con ricevuta semplice, sempre entro il termine di 90 giorni dal termine dei lavori, solo ed esclusivamente quando la complessità dei lavori eseguiti non trovi adeguata descrizione negli schemi resi disponibili dall'Enea.

La data di fine lavori, dalla quale decorre il termine di 90 giorni per l'invio della documentazione all'Enea, coincide con il giorno del "collaudo" (e non di effettuazione dei pagamenti) o dell'attestazione della funzionalità dell'impianto se pertinente.

Se, in considerazione del tipo di intervento, non è richiesto il collaudo, il contribuente può provare la data di fine lavori con altra documentazione emessa da chi ha eseguito i lavori (o dal tecnico che compila la scheda informativa). Non può ritenersi valida un'autocertificazione del contribuente.

Nell'ipotesi in cui i lavori siano eseguiti a cavallo di 2 periodi di imposta e relativi al medesimo intervento, la trasmissione all'ENEA deve essere effettuata nei 90 giorni dalla data di fine lavori che non deve necessariamente coincidere con il termine entro il quale sono sostenute le spese per godere della detrazione.

Inoltre, nel caso in cui i lavori si siano conclusi nell'anno, ma il pagamento avvenga anche nell'anno successivo, la scheda informativa deve essere inviata all'ENEA nei 90 giorni successivi alla fine dei lavori, comunicando tutte le spese sostenute sino al momento dell'invio.

Per le ulteriori spese relative al medesimo intervento sostenute successivamente all'invio della scheda informativa all'ENEA, il contribuente può integrare la scheda originariamente trasmessa non oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale la spesa può essere portata in detrazione.

Omessa o errata comunicazione della documentazione all'ENEA

L'omessa comunicazione all'ENEA comporta la decadenza dall'agevolazione fiscale.

Tuttavia, il contribuente può ugualmente beneficiare della detrazione qualora si avvalga dell'istituto della "remissione in bonis" introdotta dal Decreto semplificazioni³⁹.

Tale istituto consente al contribuente di non perdere il diritto alla detrazione, (sempreché la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore abbia avuto formale conoscenza), nel caso in cui questi provveda a:

- effettuare la comunicazione all'Enea entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versare contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione di 250 euro⁴⁰, mediante modello F24 senza possibilità di compensazione utilizzando il codice tributo "8114".

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate⁴¹, il contribuente può correggere eventuali errori di compilazione di una precedente comunicazione inviata all'Enea, il cui termine di presentazione sia già scaduto, mediante l'invio di una successiva comunicazione rettificativa della precedente che deve essere inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale la spesa può essere portata in detrazione.

La dichiarazione rettificativa, che annulla e sostituisce la precedente comunicazione, può riguardare ad esempio la correzione di errori materiali riguardanti:

- i dati identificativi dell'immobile oggetto di intervento;
- errori materiali sui dati anagrafici del contribuente e dei beneficiari della detrazione;

³⁹ Art.2, comma 1 del DL n.16/2012.

⁴⁰ Prevista dall'art. 11, comma 1, del DLgs. n. 471/1997.

⁴¹ Circolare n. 21/2010, par. 3.7.

- gli importi di spesa indicati in misura non corrispondente a quella effettiva.

La dichiarazione rettificativa non è invece necessaria nel caso in cui per errore sia stato indicato un nominativo diverso da quello dell'intestatario del bonifico o della fattura, oppure non è stato segnalato che possono aver diritto alla detrazione più soggetti beneficiari.

In questi casi, infatti, è sufficiente che il contribuente che intende avvalersi della detrazione dimostri di essere in possesso dei documenti che attestano che ha effettivamente sostenuto la spesa e che detta circostanza venga annotata in fattura⁴².

Inoltre, l'Agenzia ha precisato che la detrazione fiscale dell'ecobonus spetta anche nel caso in cui per errore il contribuente abbia comunicato all'Enea i dati catastali errati dell'immobile, ma abbia indicato l'indirizzo corretto dove quest'ultimo è ubicato. Pertanto, in tale fattispecie anche se non è più possibile presentare una dichiarazione rettificativa perché i termini sono scaduti, il beneficio fiscale non viene meno⁴³.

Cumulabilità con altre agevolazioni

La detrazione per risparmio energetico non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste per i medesimi interventi da altre disposizioni nazionali.

Così, per esempio, se gli interventi realizzati rientrano sia nelle agevolazioni previste per il risparmio energetico sia in quelle previste per le ristrutturazioni edilizie, si potrà fruire, per le medesime spese, soltanto dell'uno o dell'altro beneficio fiscale, rispettando gli adempimenti previsti per l'agevolazione prescelta.

Potrebbe, invece, verificarsi che gli interventi eseguiti possano beneficiare sia dell'ecobonus che del bonus facciate in quanto, ad esempio, una parte delle spese sostenute riguarda gli interventi di risparmio energetico mentre un'altra parte riguarda invece interventi rientranti nel bonus facciate.

A tale proposito la circolare n. 2/2020 ha chiarito che è possibile fruire di entrambi i bonus, per i lavori riferibili a diverse fattispecie agevolabili, a condizione che le spese relative alle due diverse tipologie di interventi siano distintamente contabilizzate e siano rispettati gli adempimenti previsti per ciascuna detrazione.

Questo potrebbe avvenire, a titolo esemplificativo, nel caso in cui sull'involucro dell'edificio vengano effettuati interventi sulla parte opaca della facciata esterna, ammessi al bonus facciate e contemporaneamente anche interventi di isolamento della parte restante dell'involucro, (facciate confinanti con chiostrine, cavedi, cortili, superfici orizzontali e verticali confinanti con vani freddi e terreno), ammessi all'ecobonus.

In tale caso, il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

⁴² Circolare n. 34/2008.

⁴³ Risposta ad interpello n. 163/2018.

Per le spese condominiali rientranti sia nel ecobonus che nel bonus facciate, ogni condòmino, per la parte di spesa a lui imputabile, può decidere se beneficiare della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica o del bonus facciate. Ciò a prescindere dalla scelta che hanno fatto gli altri condòmini⁴⁴.

Per quanto riguarda, invece, la cumulabilità con altri incentivi regionali, provinciali o locali, con l'entrata in vigore del DLgs. n. 28/2011 è stata abrogata la norma che prevedeva il divieto di cumulabilità.

Pertanto, attualmente la detrazione fiscale per gli interventi di risparmio energetico è compatibile con specifici incentivi concessi da Regioni, Province e Comuni.

Tuttavia, occorre sempre verificare che le norme che regolano questi incentivi non prevedano l'incompatibilità tra le due agevolazioni e, quindi, la non cumulabilità.

Se compatibili, come precisato dalla Agenzia delle Entrate nella guida pratica all'ecobonus, le detrazioni possono comunque essere richieste per la parte di spesa eccedente gli incentivi concessi dagli enti territoriali.

Utilizzo sotto forma di detrazione di imposta

Per quanto riguarda la detrazione dall'imposta lorda, la relativa percentuale varia dal 50% al 75% delle spese documentate e sostenute a seconda della tipologia di intervento agevolativo eseguito.

Inoltre, tale percentuale può essere aumentata fino al 85% per gli interventi combinati di riqualificazione energetica e di miglioramento sismico eseguiti su parti comuni di edifici condominiali che determinano il passaggio a una o più classi inferiori di rischio sismico.

Nello schema seguente, si riepilogano le aliquote delle detrazioni, i relativi limiti massimi stabiliti dalla legge e l'ammontare massimo di spesa sostenibile, in base alla tipologia di intervento di risparmio energetico.

⁴⁴ In questa ipotesi l'amministratore di condominio, nella comunicazione finalizzata all'elaborazione della dichiarazione precompilata, dovrà indicare due distinte tipologie di interventi e, per ciascun intervento indicare: le spese sostenute, i dati delle unità immobiliari interessate, i dati relativi ai condòmini a cui sono attribuite le spese per ciascun tipo di intervento, e le relative quote di spesa, specificando quali condòmini hanno esercitato l'opzione per la cessione del credito.

Tabella: Aliquote di detrazione e limiti massimi di spesa

Aree di intervento	Dettaglio dei lavori	Aliquota	Limite massimo	Massimo agevolabile
<i>Riqualificazione energetica globale</i>		65%	100.000	153.846,15
<i>Interventi sull'involucro di edifici</i>	Coibentazione di strutture opache verticali e orizzontali	65%	60.000	92.307,69
	Sostituzione di finestre con infissi	50%	60.000	120.000
	Installazione di schermature solari	50%	60.000	120.000
	Interventi sull'involucro eseguiti su parti comuni degli edifici condominiali, con una incidenza > al 25% della superficie disperdente	70%	40.000	
	Interventi sull'involucro eseguiti su parti comuni degli edifici condominiali con una incidenza > al 25% della superficie disperdente e che conseguono almeno la qualità media definita dalle Tabelle 3 e 4 delle Linee Guida APE	75%	40.000	
	Interventi combinati di riqualificazione energetica e di miglioramento sismico eseguiti su parti comuni di edifici condominiali che determinano il passaggio a una classe inferiore di rischio sismico	80%	136.000	



	Interventi combinati di riqualificazione energetica e di miglioramento sismico eseguiti su parti comuni di edifici condominiali che determinano il passaggio a 2 o più classi inferiori di rischio sismico	85%	136.000	
<i>Installazione di impianti solari</i>		65%	60.000	92.307,69
<i>Interventi relativi ad impianti di riscaldamento</i>	Caldaia a condensazione	50%	30.000	60.000
	Caldaia a condensazione con installazione di sistemi di termoregolazione evoluti	65%	30.000	46.153,85
	Impianti dotati di generatori d'aria calda a condensazione	65%	30.000	46.153,85
	Impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza	65%	30.000	46.153,85
	Impianti dotati di apparecchi ibridi	65%	30.000	46.153,85
	Impianti dotati di micro-generatori di potenza < a 50kWe	65%	100.000	153.846,15
	Sostituzione di scaldacqua tradizionali con quelli a pompe di calore che producono acqua calda sanitaria	65%	30.000	46.153,85



	Installazione di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili	50%	30.000	60.000
<i>Interventi di installazione di building automation</i>	Installazione nelle unità abitative di dispositivi multimediali (building automation)	65%	15.000	23.076

La detrazione IRPEF/IRES (dal 50% al 85%):

- deve essere ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e nei nove successivi;
- spetta solo fino a concorrenza dell'imposta lorda⁴⁵.

La detrazione si applica sul valore totale della fattura che documenta i costi al lordo del pagamento dell'IVA se indetraibile e spetta sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente.

Di conseguenza, l'agevolazione non spetta se le spese sostenute sono state successivamente rimborsate o ristrate da eventuali contributi ricevuti dal contribuente per l'esecuzione degli interventi oggetto di agevolazione.

Tali contributi devono, dunque, essere sottratti dall'ammontare su cui applicare la detrazione⁴⁶.

Cessione del credito e sconto in fattura

Per approfondimenti sull'opzione per lo sconto in fattura o cessione del credito si rinvia al paragrafo 6 "Cessione del credito e sconto in fattura delle detrazioni edilizie".

⁴⁵ La quota annuale della detrazione che non trova capienza nell'imposta lorda di ciascun anno, non può essere utilizzata in diminuzione dell'imposta lorda dei periodi d'imposta successivi né essere chiesta a rimborso. Tuttavia, in alternativa alla fruizione della detrazione, il contribuente (anche incapiente) può optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa.

⁴⁶ Si considerano, tuttavia, rimaste a carico del contribuente le spese rimborsate per effetto di contributi che hanno concorso a formare il reddito.

Disciplina IVA applicabile agli interventi edilizi relativi al ecobonus

L'agevolazione relativa all'ecobonus può riguardare interventi edilizi di diversa natura. A seconda della tipologia di intervento edilizio realizzato cambia la relativa qualificazione urbanistica e conseguentemente anche la disciplina IVA della prestazione eseguita, sia con riferimento alla aliquota IVA che all'eventuale applicazione del regime del "reverse charge" oppure ordinario di applicazione dell'imposta.

Tipologie di interventi edilizi

Per quanto riguarda la corretta applicazione dell'aliquota IVA, occorre verificare se gli interventi relativi all'ecobonus siano qualificabili da punto di vista urbanistico come:

- manutenzione ordinaria;
- manutenzione straordinaria;
- interventi di restauro e risanamento conservativo;
- ristrutturazione edilizia.

Interventi di manutenzione ordinaria

Ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. a) del DPR n. 380/2001 (Testo Unico dell'Edilizia), gli interventi di manutenzione ordinaria sono quelli che riguardano le opere di riparazione, di rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelli necessari a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Come chiarito dalla Agenzia nella circolare n. 57/98, caratteristica della manutenzione ordinaria è il mantenimento degli elementi di finitura e degli impianti tecnologici, attraverso opere sostanzialmente di riparazione dell'esistente.

Con riferimento agli interventi che potrebbero interessare l'ecobonus, la circolare riconduce nella manutenzione ordinaria, a titolo esemplificativo, tra i vari interventi, la sostituzione di infissi esterni e serramenti (comprese persiane e serrande), senza modifica della tipologia di infissi (sagoma, colori e dimensioni).

Interventi di manutenzione straordinaria

Ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. b) del TUE, rientrano tra gli interventi di manutenzione straordinaria:

- le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- tutti gli interventi finalizzati al risparmio energetico tra i quali a titolo di esempio: installazione di pannelli solari, sostituzione di caldaia con una a più alto rendimento energetico, sostituzione di finestre con infissi a risparmio energetico con modifica, pertanto, di materiale o tipologia di infisso, ecc.



Interventi di restauro e risanamento conservativo

Rientrano tra gli interventi di restauro e risanamento conservativo, in base all'art. 3 comma 1, lett. c) del TUE, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché compatibili con tali elementi, e conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi.

Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio.

Gli interventi di restauro consistono nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico artistico, ad una configurazione conforme ai valori che si intendono tutelare. Gli stessi interventi, attraverso la preliminare analisi storica e artistica delle trasformazioni subite dall'edificio nel corso del tempo, sono effettuati principalmente attraverso la conservazione degli originari elementi di fabbrica ovvero con la sostituzione di elementi ricorrendo a tecnologie e materiali coerenti con quelli originari di impianto dell'edificio stesso.

Il risanamento conservativo, invece, si riferisce al complesso degli interventi finalizzati ad adeguare a una migliore esigenza d'uso attuale un edificio esistente, sotto gli aspetti tipologici, formali, strutturali, funzionali.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nel restauro e risanamento conservativo i seguenti interventi:

- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- ripristino dell'aspetto storico architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali.

Interventi di ristrutturazione edilizia

In base all'art. 3, comma 1, lett. d) del TUE, rientrano tra gli interventi di ristrutturazione quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

Tali interventi comprendono il ripristino e la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono caratterizzati da due elementi fondamentali:

- il primo determinato dalla “sistematicità” delle opere edilizie;

- il secondo, più rilevante, riguarda la finalità della trasformazione dell'organismo edilizio che può portare ad un edificio parzialmente o completamente diverso dal preesistente.

Pertanto, gli effetti di tale trasformazione sono tali da incidere sui parametri urbanistici al punto che l'intervento stesso è considerato di "trasformazione urbanistica", soggetto a concessione edilizia e sottoposto al pagamento di oneri concessori.

Attraverso gli interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella ristrutturazione edilizia i seguenti interventi:

- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
- mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
- trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
- interventi di ampliamento delle superfici.

È il caso di rilevare che gli interventi previsti in ciascuna delle categorie sopra richiamate sono, di norma, integrati o correlati ad interventi di categorie diverse.

A titolo di esempio negli interventi di manutenzione straordinaria sono necessari per completare l'intervento edilizio nel suo insieme anche opere murarie e di finitura che sono ricomprese in quelle di manutenzione ordinaria.

In tale caso l'Agenzia ha chiarito che occorre tener conto del carattere assorbente della categoria "superiore" rispetto a quella "inferiore", al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e conseguentemente della puntuale applicazione della relativa disciplina IVA.

Aliquota IVA applicabile agli interventi edilizi relativi all'ecobonus

Nel caso in cui le opere eseguite sono inquadrabili come manutenzione ordinaria si applica:

- l'aliquota IVA del 10%⁴⁷ indipendentemente dalla natura del soggetto committente (privato o soggetto passivo), se tali interventi sono eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata;
- l'aliquota del 22% se tali interventi, indipendentemente dalla natura del soggetto committente (privato o soggetto passivo), sono eseguiti su immobili diversi (ad esempio negozi, uffici, studi privati, ecc.).

⁴⁷ L'aliquota del 10% è stata introdotta dall'art. 7, comma 1, lettera b), della Legge n. 488/1999, e successivamente prorogata fino a quando è stata resa permanente dall'art. 1, comma 18, della Legge n. 244/2007 (Legge finanziaria 2008), come modificato dall'art. 2, comma 11, della Legge n. 191/2009.

Nel caso in cui le opere eseguite sono inquadrabili come manutenzione straordinaria si applica:

- l'aliquota IVA del 10%, indipendentemente dalla natura del soggetto committente (privato o soggetto passivo), se tali interventi sono eseguiti:
 - su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata;
 - su edifici di edilizia residenziale pubblica⁴⁸;
- l'aliquota del 22% se tali interventi, indipendentemente dalla natura del soggetto committente (privato o soggetto passivo), sono eseguiti su immobili diversi (ad esempio negozi, uffici, studi privati, ecc.).

Qualora invece le opere eseguite siano di maggiore entità ed inquadrabili come interventi di restauro e risanamento conservativo oppure di ristrutturazione edilizia, si applica sempre l'aliquota del 10%, ai sensi del n. 127- *quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/72, indipendentemente dal fatto che tali interventi siano eseguiti su edifici a prevalente destinazione abitativa o su immobili di diversa natura, ed indipendentemente dal soggetto committente (soggetto privato o passivo di imposta).

In tale fattispecie, l'aliquota agevolata trova applicazione anche per l'acquisto dei beni diversi dalle materie prime e semilavorate (cosiddetti "beni finiti") e per le prestazioni di servizi commissionate in base a contratti d'appalto, rispettivamente in base ai numeri 127 *terdecies* e 127 *quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/1972.

L'Amministrazione finanziaria⁴⁹ ha inoltre chiarito che:

- per fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata si devono intendere:
 - le singole unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, ad eccezione di quelle appartenenti alla categoria catastale A10 (uffici, studi privati), a prescindere dal loro utilizzo effettivo e indipendentemente dalla tipologia dell'edificio del quale esse fanno parte;
 - pertinenze immobiliari (box, soffitte, cantine, ecc.) di unità abitative, anche se ubicate in edifici destinati prevalentemente ad usi diversi;

⁴⁸ Numero 127-duodecies della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/72. Sono esclusi dall'aliquota ridotta del 10%: gli immobili realizzati da privati con il concorso dell'intervento pubblico, gli edifici pubblici assimilati alle case di abitazione se non hanno il requisito della stabile residenza, gli immobili adibiti ad alloggi realizzati con programmi finanziati ai sensi dell'art. 9 del DL n. 398/93, convertito nella Legge n. 493/93, quali gli alloggi realizzati in «edilizia agevolata convenzionata» e non in «edilizia residenziale pubblica», gli edifici demaniali adibiti ad uffici pubblici in quanto carenti del requisito residenziale (risoluzione n. 86/1998), gli edifici scolastici, che, anche se realizzati con il contributo pubblico, non hanno il requisito della residenzialità (risoluzione n. 112/2000).

⁴⁹ Circolare n. 247/1999, par. 2.1, e circolare n. 71/2000.

- parti comuni di fabbricati a prevalente destinazione abitativa (intendendo tali gli edifici la cui superficie totale dei piani fuori terra è destinata per oltre il 50% ad uso abitativo privato);
- edifici o parti comuni di edifici destinati a stabile residenza di collettività fatti costruire direttamente dallo Stato o da enti pubblici ai quali, in virtù di leggi e in forza di propri atti costitutivi, sia stata demandata la costruzione degli stessi quali ad esempio orfanotrofi, brefotrofi, conventi, ospizi⁵⁰;
- sono considerati alloggi di edilizia residenziale pubblica gli alloggi costruiti da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso o con il contributo dello Stato, degli Enti pubblici territoriali o degli IACP e loro consorzi;
- restano in ogni caso esclusi dall'applicazione dell'aliquota IVA del 10% gli interventi di manutenzione straordinaria su edifici che non hanno il carattere di residenza stabile, pur essendo assimilati alle case di abitazione non di lusso (ad esempio, le scuole, le caserme, gli ospedali, gli asili infantili, le colonie climatiche, ecc.);
- l'aliquota IVA del 10% si applica alle prestazioni di servizi, a prescindere dall'accordo negoziale (es. contratto d'appalto, contratto d'opera o altri accordi);
- sono escluse dall'ambito di applicazione del 10%:
 - le cessioni di beni finiti oggetto di "fasi intermedie" nella realizzazione dell'intervento, (essendo agevolabili le sole operazioni effettuate nei confronti del consumatore finale);
 - le prestazioni rese in forza di un contratto di subappalto;
 - le prestazioni rese dai professionisti (architetti, geometri, ingegneri, ecc.) aventi per oggetto la progettazione, la realizzazione e il controllo degli interventi edilizi (manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia) che sono sempre soggette all'aliquota IVA ordinaria del 22%.

Presenza di beni significativi

Con riferimento agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su immobili a prevalente uso abitativo, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata riguarda la prestazione intesa nel suo complesso, comprensiva delle materie prime e dei beni impiegati per l'intervento forniti dall'impresa che ha eseguito l'intervento.

⁵⁰ Circolare n. 151/1999.

Tuttavia, l'aliquota IVA agevolata trova una limitazione in presenza dei cosiddetti "beni significativi", elencati in modo tassativo dal DM 29.12.1999⁵¹ tra i quali, per quanto di interesse, rientrano:

- gli infissi esterni ed interni;
- le caldaie;
- le apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate⁵² l'elenco dei beni significativi è da considerarsi tassativo tenendo conto, tuttavia, che i termini utilizzati per individuare i beni devono essere intesi nel loro significato generico e non tecnico.

Ne deriva che sono classificabili "beni significativi" anche quelli che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati nell'elenco contenuto nel decreto, ma che per specifiche caratteristiche e/o per ragioni di carattere commerciale assumono una diversa denominazione.

Se nella prestazione sono compresi i beni significativi di cui al DM 29.12.1999, l'aliquota ridotta del 10% può essere applicata solo sino a concorrenza del valore della manodopera impiegata nell'esecuzione dei lavori (intendendosi per tale il corrispettivo richiesto per l'installazione, comprensivo anche delle materie prime impiegate) mentre l'eventuale parte eccedente deve essere assoggettata all'aliquota ordinaria del 22%.

In tale caso, il prestatore dovrà indicare in fattura il corrispettivo del servizio (soggetto ad IVA al 10%) al netto del valore dei beni significativi e, distintamente, la parte del valore dei beni stessi cui è applicabile l'aliquota ridotta e l'eventuale parte soggetta all'aliquota del 22%.

Dal momento che l'aliquota del 10% è fruibile solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei beni significativi stessi, ne deriva che:

- se il valore del bene significativo non supera la metà di quello della prestazione considerata complessivamente, esso è soggetto interamente all'aliquota del 10%;
- se il valore del bene significativo supera il 50% del valore complessivo della prestazione, l'IVA del 10% si applica al bene significativo solo fino a concorrenza del "valore netto della prestazione" equivalente al corrispettivo totale dell'operazione al netto del valore del bene significativo stesso (o della somma dei valori dei beni significativi impiegati nell'esecuzione dell'intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria).

⁵¹ DM 29.12.1999 in base al quale sono considerati "significativi" i seguenti beni: ascensori e montacarichi; infissi esterni ed interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza.

⁵² Circolare n.15/2018.

Resta fermo che il valore delle materie prime e degli altri beni non significativi forniti nell'ambito della prestazione agevolata deve essere compreso in quello della manodopera, e non essere individuato in maniera autonoma.

Esempio

Cessione e installazione mediante un contratto d'opera di un apparecchio di condizionamento dell'aria (dotato di pompa di calore ad alta efficienza) per un totale pattuito di 7.500 euro di cui:

- apparecchio di aria condizionata: 4.500 euro
- posa in opera: 3.000 euro

In questa tipologia di intervento:

- la prestazione di posa in opera (3.000 euro) è soggetta all'aliquota IVA del 10%;
- l'apparecchio di aria condizionata è soggetto all'aliquota IVA del 10% solo limitatamente a 3.000 euro (quota corrispondente al valore della posa in opera);
- la parte restante di corrispettivo dell'apparecchio di condizionamento (1.500 euro) è soggetta all'aliquota IVA del 22%.

Parti staccate di un bene significativo

Qualora nell'ambito dell'intervento di ristrutturazione edilizia di manutenzione ordinaria o straordinaria, siano fornite anche parti staccate (beni e materiali) di un bene significativo, è necessario verificare se tali parti siano connotate o meno da una autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (bene significativo).

Solo in presenza di detta autonomia, la parte staccata, non deve essere ricompresa nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore eventualmente non agevolabile, ma concorre al corrispettivo della prestazione di servizio da assoggettare ad aliquota agevolata del 10%.

Se invece la parte staccata concorre alla normale funzionalità del bene significativo, si deve ritenere che essa costituisca parte integrante di quest'ultimo.

In tale ipotesi, il valore della parte staccata deve confluire, ai fini della determinazione del limite cui applicare l'aliquota IVA del 10%, nel valore dei beni significativi e non nel valore della prestazione⁵³.

⁵³ Le tapparelle, gli scuri, le veneziane e le zanzariere sono considerate come beni dotati di una propria autonomia funzionale rispetto agli infissi. Le grate di sicurezza, installate per prevenire atti illeciti da parte di terzi non sono riconducibili ad alcuna delle categorie di beni significativi e non possono essere considerate parti/componenti separate degli infissi in virtù della loro autonoma rilevanza sotto il profilo funzionale, costituendo beni diversi e indipendenti dagli infissi esterni/interni dell'abitazione. Ne deriva pertanto, ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 10% all'intervento di manutenzione avente ad oggetto l'installazione degli infissi e grate di sicurezza, il valore delle grate non deve confluire nel valore degli infissi (beni significativi), bensì nel valore complessivo della prestazione soggetta all'aliquota del 10%. (Circolare n.15/2018).

Determinazione del valore dei beni significativi

Per determinare il valore specifico dei beni significativi, occorre tener conto di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi, partendo dal presupposto che in ogni caso tale valore non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni.

In particolare, qualora il bene significativo fornito nell'ambito dell'intervento agevolato sia prodotto dal prestatore stesso, il valore di tale bene è costituito dal relativo costo di produzione, comprensivo degli oneri che concorrono alla realizzazione del medesimo bene, tenendo conto che il costo di produzione non può essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate e al costo della manodopera impiegata.

Ai fini della determinazione del costo di produzione rilevano:

- i costi imputabili direttamente al prodotto;
- i costi indiretti (quali ad esempio l'ammortamento dei beni materiali e immateriali impiegati nella produzione, le manutenzioni e le riparazioni ecc.⁵⁴).

Nel caso in cui il fornitore non produca il bene significativo, bensì acquisti lo stesso da terzi, il valore del bene, ai fini dell'individuazione dell'aliquota IVA applicabile, non può essere inferiore al suo valore di acquisto.

Se invece il fornitore dei beni significativi è un'impresa individuale, il valore della manodopera impiegata potrà essere determinato tenendo conto della remunerazione del titolare dell'impresa.

Per quanto riguarda invece le modalità di fatturazione dell'intervento agevolato (manutenzione ordinaria o manutenzione straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata), il prestatore è tenuto ad indicare oltre al corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento, anche il valore degli stessi beni, evidenziando separatamente l'ammontare dell'imposta con applicazione dell'aliquota del 10% e quello risultante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria.

In presenza di un intervento di manutenzione complesso, avente ad oggetto una pluralità di opere/servizi, comprensivi della fornitura ed installazione di beni significativi, per il quale il committente paga un unico corrispettivo riferito all'intera opera (comprensivo del valore della prestazione di servizi e del valore dei beni significativi), nella fattura emessa dal fornitore/prestatore il valore dei beni significativi, da indicare separatamente rispetto

⁵⁴ Non devono invece essere considerati i costi generali e amministrativi, e i costi relativi alla distribuzione dei prodotti.

al valore della prestazione di servizi, può essere evidenziato distintamente per ciascun bene o complessivamente per tutti i beni significativi forniti.

Infine, l'Agenzia delle Entrate⁵⁵ ha precisato che:

- per gli interventi più pesanti (restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia), l'aliquota IVA del 10% si applica a prescindere dalla tipologia dell'immobile, nonché dal fatto che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione eseguita;
- per le manutenzioni edilizie ordinarie o straordinarie, l'IVA al 10% (con gli eventuali limiti per i beni significativi) è ammessa solo nel caso in cui i beni siano forniti dallo stesso soggetto che esegue l'intervento, mentre per gli interventi pesanti (restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia), l'IVA al 10% si applica anche nel caso in cui l'acquisto dei beni finiti sia effettuato direttamente dal committente dei lavori.

Interventi su immobili ad uso abitativo con impiego di beni significativi fatturati a soggetti passivi d'imposta

L'aliquota del 10% relativa agli interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria su immobili ad uso abitativo con impiego di beni significativi si applica anche alle prestazioni rese nei confronti di soggetti passivi purché consumatori finali⁵⁶.

Viceversa, ove il beneficiario (anche soggetto passivo IVA), coincida con il consumatore finale (perché, ad esempio, commissiona gli interventi edilizi per il mantenimento dei propri immobili, destinati alla locazione oppure utilizzati direttamente), trova sempre applicazione l'aliquota ridotta del 10% (con la limitazione introdotta per i beni significativi) ancorché il committente sia qualificabile, ai fini IVA, come soggetto passivo di imposta. L'aliquota del 22% si applica invece in caso di fase intermedia di realizzazione dell'intervento.

In conclusione, quindi:

⁵⁵ Circolare n.71/2000.

⁵⁶ In principio, con la circolare n. 37/2015, l'Agenzia aveva precisato che la disposizione agevolativa della aliquota del 10% per i beni significativi, riguardava esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali e che quindi non poteva trovare applicazione nelle ipotesi di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter), del DPR n. 633/72, che riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.

Successivamente, con la risposta n. 954/2017, l'Agenzia ha cambiato orientamento precisando che l'aliquota IVA del 22% si applica nel caso in cui l'operazione si configuri come fase intermedia nella realizzazione dell'intervento, come potrebbe verificarsi ad esempio in caso di prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera oppure di un'immobiliare che ribalta la prestazione all'inquilino privato (consumatore finale).

- ove il soggetto passivo (ad esempio una società immobiliare) coincida con il “consumatore finale della prestazione”, la prestazione dovrà scontare l’aliquota del 10% e, se soggetta al meccanismo dell’inversione contabile, dovrà essere integrata di conseguenza.
- qualora la società immobiliare ribalti tali interventi al locatario dell’immobile troverà applicazione l’aliquota del 22% nei confronti di quest’ultima e quella agevolata del 10% in fase di ribaltamento nei confronti della persona fisica o giuridica utilizzatrice dell’immobile.

Il meccanismo del reverse charge

Come è noto, il regime di fatturazione basato sul meccanismo dell’inversione contabile (“reverse charge”), prevede che il versamento dell’IVA non venga eseguito materialmente dal cedente, ma dal soggetto acquirente.

Con tale meccanismo, in deroga al principio di carattere generale (secondo il quale il debitore del tributo è colui che effettua l’operazione e che ha l’obbligo di esercitare la rivalsa nei confronti del cessionario), il soggetto debitore di imposta è individuato nel cessionario che è tenuto ad integrare con IVA la fattura ricevuta, e a registrarla contemporaneamente, entro il mese di ricevimento (o entro il 15 del mese successivo a quello di ricevimento ma con riferimento a tale mese), nel registro delle vendite e in quello degli acquisti, al fine di operare (se spettante) la detrazione dell’imposta relativa.

Il fornitore dal suo canto emette fattura senza addebito d’imposta, ma con l’indicazione della disposizione normativa che lo esonera dall’applicazione del tributo.

Fatta tale premessa, si ricorda che il meccanismo del reverse charge nell’ambito del settore edile si applica alle seguenti operazioni:

- prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono l’attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell’appaltatore principale o di un altro subappaltatore (art. 17, comma 6, lettera a) del DPR n. 633/72);
- prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, relative a edifici (art. 17, comma 6, lettera a-ter) del DPR n. 633/72).

Al riguardo si precisa che per “edificio/ fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome”⁵⁷.

⁵⁷ Risoluzione n. 46/1998.

Con riferimento alla prima tipologia di prestazioni, secondo quanto precisato dall'Agenda delle Entrate, con circolare n. 37/2016, il reverse charge si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori edili nei confronti di un altro soggetto IVA operante anch'esso nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.

Da ciò deriva che l'inversione contabile non si applica alle prestazioni di servizi rese direttamente dall'appaltatore principale nei confronti del committente, in base ad un contratto d'appalto.

Al contrario, invece, tale meccanismo trova applicazione quando il committente della prestazione sia appaltatore principale o subappaltatore e l'esecutore dell'opera sia a sua volta subappaltatore. Ciò vuol dire, quindi, che il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione anche in una catena ininterrotta di rapporti di subappalto.

Per tali prestazioni, il settore edile interessato dall'applicazione del reverse charge va identificato oggettivamente nelle attività di costruzione di cui alla sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007.

Ciò anche nel caso in cui le attività rientranti in una delle tipologie elencate nella lettera F della tabella ATECO 2007 vengano rese dal subappaltatore in via non esclusiva o prevalente.

Nell'ambito invece delle prestazioni richiamate dalla lettera a-ter), comma 6, dell'art. 17 del DPR n. 633/72, (prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, relative a fabbricati), vi rientrano tutte le prestazioni di servizi riconducibili a contratti d'opera e di appalto, nonché di subappalto non ricomprese nella fattispecie precedente di cui alla lettera a), comma 6 della medesima disposizione.

Al fine di individuare le prestazioni in esame, in una logica di semplificazione, occorre sempre far riferimento ai codici attività della Tabella ATECO 2007 che vanno interpretati in senso oggettivo, a prescindere pertanto dall'attività esercitata dal prestatore e/o dal committente e dal rapporto contrattuale intercorrente tra le parti.

Infatti, come chiarito dall'Agenda delle Entrate⁵⁸, per l'applicazione dell'art.17, comma 6, lett. a-ter), non rileva il fatto che:

- il prestatore svolga un'attività ricompresa nella Sezione F della predetta Tabella, in quanto è necessario avere riguardo esclusivamente alla tipologia di prestazione e non anche all'attività esercitata dal prestatore;
- le prestazioni siano rese dal subappaltatore nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione nonché nei confronti di un contraente generale.

⁵⁸ Circolare n. 14/2015.

Pertanto, in tali ipotesi l'inversione contabile si applica a prescindere dal rapporto contrattuale sottostante (appalto, subappalto, prestazione d'opera) rilevando, oltre alla sussistenza della soggettività passiva IVA in capo al committente, la riconducibilità delle prestazioni ai codici attività della Tabella ATECO 2007, sempre che le stesse siano rese su un bene immobile qualificato come edificio.

Inoltre, è stato anche precisato che in presenza di un unico contratto che comprenda sia prestazioni di servizi soggette al regime dell'inversione contabile, che prestazioni soggette ad IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere in linea di principio alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al reverse charge.

Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, tali indicazioni potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un unico contratto di appalto, avente ad oggetto interventi di restauro, di risanamento conservativo ed interventi di ristrutturazione edilizia.

In questa situazione e in una logica di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che è possibile applicare le sole regole ordinarie di assolvimento dell'imposta e non il meccanismo del reverse charge⁵⁹.

Interventi di efficienza energetica soggetti all'inversione contabile

Con riferimento al ecobonus, sono soggetti a reverse charge i seguenti interventi edilizi, fatturati a soggetti passivi di imposta:

- interventi edilizi oggetto di un contratto di subappalto qualora sia l'impresa appaltatrice che quella subappaltatrice operino entrambe in uno dei settori edili di cui alla sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007;
- interventi di riqualificazione energetica globale eseguiti su edifici esistenti volti a conseguire un risparmio del fabbisogno di energia primaria;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatore di calore, o con impianti dotati di pompe di calore, o con impianti dotati di micro-cogeneratori, ecc. (codice Ateco 43.22.01);
- installazione di caldaie a biomasse combustibili (codice Ateco 43.22.01);
- interventi sull'involucro dell'edificio quali ad esempio l'isolamento termico delle strutture opache verticali ed orizzontali, isolamento termico delle parti comuni (codice Ateco 43.29.02);
- sostituzione di finestre con infissi che interessano l'involucro con una incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio (codice Ateco 43.32.02);
- installazione di pannelli solari termici e relative opere murarie ed idrauliche (43.21.01);
- interventi relativi alla sostituzione di impianti di riscaldamento (codice Ateco 43.22.01);

⁵⁹ Circolare n.14/2015 e circolare n. 37/2015.



- interventi di installazione di dispositivi multimediali per il controllo a distanza degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda e di climatizzazione delle unità abitative (building automation) (codice Ateco 43.21.02);
- le opere murarie relative agli interventi sopra elencati e quelle di stuccatura, verniciatura e di pulizia dell'edificio.

Sono soggetti a reverse charge anche gli eventuali successivi interventi di manutenzione e riparazione eseguiti sugli impianti sopra richiamati.

Scontano invece l'IVA in modalità ordinaria gli interventi che non sono inquadrabili nei codici Ateco indicati, tra i quali ad esempio quelli relativi all'installazione di sistemi di schermatura solare o di chiusure tecniche oscuranti mobili e relativi meccanismi automatici di regolazione e controllo.

2. INTERVENTI EDILIZI ANTISISMICI (SISMA-BONUS)

Tra gli interventi rilevanti ai fini della detrazione IRPEF per il recupero del patrimonio edilizio, ai sensi dell'art.16-bis, comma 1, lett. i) del TUIR⁶⁰ rientrano anche quelli relativi *“all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione”*.

La medesima disposizione precisa che tali interventi devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari.

L'art.16-bis, comma 1, lettera i) del TUIR prevede, a regime, per questi interventi una detrazione valida solo ai fini IRPEF del 36%, da ripartire in 10 quote annuali, su un importo massimo di spesa di 48.000 euro.

Detta misura agevolativa è però sempre stata potenziata e prorogata nel tempo.

Attualmente e fino al 31 dicembre 2024 (salvo future proroghe) la percentuale di detrazione spetta nella misura del 50% su una spesa massima a 96.000 euro.

Tale detrazione, originariamente valida solo ai fini IRPEF, è stata successivamente potenziata ed estesa anche ai soggetti IRES, a condizione che gli interventi edilizi antisismici siano realizzati in zone sismiche ad alta pericolosità sismica.

In particolare, l'art. 16, commi da 1-bis a 1-septies del DL n. 63/2013⁶¹ ha introdotto il cosiddetto “sisma bonus”, per la realizzazione di interventi di miglioramento sismico e di messa in sicurezza statica degli edifici situati nelle zone ad alta pericolosità sismica⁶².

Anche quest'ultima misura agevolativa è stata modificata e potenziata nel tempo.

Nello specifico, per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2016 relative ad interventi su costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive, ubicate nelle zone sismiche 1 e 2 di cui all'OPCM n. 3274/2913, era riconosciuta la detrazione IRPEF/IRES nella misura del 65% su una spesa massima complessiva di 96.000 euro, da ripartire in 5 rate annuali di ugual importo.

Successivamente, in seguito alle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017, per gli interventi antisismici eseguiti nelle zone

⁶⁰ Art. 16-bis del DPR n. 917/1986 (TUIR), introdotto dalla Legge di bilancio 2011 con effetto dal 1° gennaio 2012.

⁶¹ DL n. 63/2013, convertito con modificazioni nella Legge n. 90/2013.

⁶² Ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003.



sismiche 1 e 2 e 3 di cui all' OPCM n. 3274/2913, su costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive, l'aliquota della detrazione è stata potenziata fino al 85%.

In particolare, la detrazione base del 50%:

- è elevata al 70% nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- è elevata all'80% nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori;
- va calcolata su un ammontare massimo di spesa complessiva di 96.000 euro per unità immobiliare;
- va ripartita in 5 quote annuali di pari importo nell'anno in cui sono state sostenute le spese e in quelli successivi.

Inoltre, nel caso in cui gli interventi antisismici siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, l'aliquota della detrazione:

- è elevata al 75% se dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduce sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- è elevata all'85% se dalla realizzazione degli interventi si determina il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori;
- va calcolata su un ammontare massimo di spesa complessiva di 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliare di ciascun edificio;
- va ripartita in 5 quote annuali di pari importo nell'anno in cui sono state sostenute le spese e in quelli successivi.

Misure antisismiche	Agevolazione
Norma di carattere generale (art. 16-bis co. 1 lett. i) del TUIR	Detrazione IRPEF del 50% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024, nel limite massimo complessivo di spesa pari a 96.000 euro
Sisma bonus (introdotto dall'art. 16 del DL 63/2013)	Detrazioni maggiori e regole più specifiche per usufruirne

Sismabonus – Detrazioni IRPEF e IRES			
<i>Misura della detrazione</i>	50%	70% se si passa ad una classe di rischio inferiore	80% se si passa a due classi di rischio inferiore
		75% per gli edifici condominiali se si passa ad una classe di rischio inferiore	85% per gli edifici condominiali se si passa a due classi di rischio inferiore
<i>Importo massimo</i>	96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno		
	Per gli interventi sulle parti comuni di edifici condominiali: 96.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari		
<i>Rate detrazione</i>	5 quote annuali di pari importo		
<i>Tipologia di immobili</i>	Immobili ad uso abitativo o adibiti ad attività produttive situati nelle zone sismiche 1, 2 e 3		

La misura agevolativa del sismabonus è stata prorogata fino al 31 dicembre 2024 dalla Legge di bilancio 2022⁶³.

Come per tutti i bonus edilizi, anche per il sismabonus, in alternativa alla detrazione, i soggetti beneficiari, per le spese sostenute nella finestra temporale compresa tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2024, possono optare per lo sconto sul corrispettivo applicato dal fornitore o per la cessione del credito di imposta a terzi.

Infine, per alcuni soggetti e con riguardo alle spese sostenute nella finestra temporale dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, (salvo future proroghe), gli interventi di miglioramento sismico possono beneficiare del superbonus 110% prevista dall' art. 119, comma 4 del DL n. 34/2020 (c.d. decreto “Rilancio”), alle condizioni e limiti ivi previsti.

Di seguito si analizza il sismabonus con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2017 relative ad interventi le cui procedure autorizzative sono state avviate dopo tale data o per i quali da tale data sia stato rilasciato il titolo edilizio.

Soggetti beneficiari

Possono usufruire di tale beneficio fiscale tutti i contribuenti:

- residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla loro natura pubblica o privatistica;

⁶³ Art.1, comma 37, della Legge n. 234/2021.

- titolari di qualsiasi tipologia di reddito;
- che possiedono/detengono un immobile (appartenente a qualsiasi categoria catastale), oggetto di intervento edilizio, al momento di avvio dei lavori (o al momento di sostenimento della spesa se antecedente all'inizio dei lavori);
- che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati.

Dal punto di vista soggettivo sono ammessi all'agevolazione:

- le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni;
- gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale;
- le società semplici;
- le imprese familiari;
- i soci di cooperative a proprietà divisa (in qualità di possessori) ed indivisa (in qualità di detentori previo consenso scritto da parte della cooperativa);
- le associazioni tra professionisti;
- i contribuenti che conseguono reddito d'impresa: imprenditori individuali, società di persone (snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl) ed enti ad essi equiparati;
- gli istituti autonomi per le case popolari (IACP) e gli enti aventi le stesse finalità sociali costituiti nella forma di società alla data del 31 dicembre 2013 ed aventi i requisiti della legislazione europea in materia di *house providing*⁶⁴;
- le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

Ai fini della detrazione, i soggetti beneficiari devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo, al momento della data di inizio lavori⁶⁵ o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

La mancanza di un titolo di detenzione dell'immobile risultante da un atto registrato, al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, preclude il diritto alla detrazione anche qualora il soggetto interessato provveda alla successiva regolarizzazione.

In particolare, al momento della data di inizio lavori, (o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio), i soggetti beneficiari devono:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario⁶⁶ o di titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o diritto di superficie);

⁶⁴ La detrazione spetta per gli interventi realizzati su immobili di loro proprietà o gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica.

⁶⁵ La data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

⁶⁶ Nella circolare n. 38/ 2010 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il nudo proprietario e l'inquilino possono entrambi usufruire della detrazione per il medesimo intervento, qualora sostengano in quota parte le spese. Nel bonifico bancario occorre indicare il beneficiario della detrazione.



oppure

- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria⁶⁷, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso scritto all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario⁶⁸.

Hanno, inoltre, diritto all'agevolazione, purché sostengano effettivamente le spese e queste siano documentate dalle relative fatture e bonifici:

- il familiare convivente del proprietario o del detentore dell'edificio oggetto dell'intervento (coniuge, parenti entro il terzo grado o affini entro il secondo grado), purché la convivenza sussista al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se precedente;
- il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge;
- il componente dell'unione civile;
- il convivente more uxorio, non proprietario dell'immobile né titolare di un contratto di comodato⁶⁹.

La detrazione spetta anche al futuro acquirente in caso di contratto preliminare di vendita regolarmente registrato.

La detrazione spetta inoltre anche al soggetto che esegue i lavori in proprio limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.

Soggetti esclusi

Restano esclusi dalla detrazione fiscale sismabonus i soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva⁷⁰.

Tuttavia, qualora tali soggetti possiedano redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, potranno utilizzare l'ecobonus in diminuzione dalla corrispondente imposta lorda, optando per lo sconto in fattura o per la cessione del credito per le spese sostenute fino al 2024.

⁶⁷ In tale ipotesi, la detrazione spetta al contribuente stesso (utilizzatore) e si calcola sul costo sostenuto dalla società di leasing. Pertanto, non assumono rilievo, ai fini della detrazione, i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore.

⁶⁸ Il consenso scritto all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario dell'immobile può essere acquisito anche successivamente all'inizio lavori ma anteriormente alla presentazione della prima dichiarazione dei redditi in cui si comincia a fruire della detrazione fiscale.

⁶⁹ Risoluzione n. 64/2016.

⁷⁰ Non possono pertanto usufruire di tale agevolazione, i soggetti titolari esclusivamente di redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa o di arti o professioni che aderiscono al regime forfetario, poiché il loro reddito (determinato forfetariamente) è assoggettato ad imposta sostitutiva.

Immobili interessati

Oggetto della detrazione fiscale IRPEF/IRES oggetto di “sismabonus” sono gli interventi di miglioramento sismico eseguiti su costruzioni esistenti:

- adibite ad abitazione (comprese le c.d. "seconde case") o allo svolgimento di attività produttive.
- di qualsiasi categoria catastale, compresi quelli rurali e strumentali;
- ubicate nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) del OPCM n. 3274/2003 e nella zona 3 del medesimo provvedimento.

Il sismabonus compete anche per gli interventi antisismici eseguiti su parti comuni condominiali di edifici composti da più unità immobiliari.

Immobili delle imprese

Come precisato dall’Agenzia delle Entrate⁷¹ per le costruzioni adibite ad attività produttive, stante la particolare finalità della disposizione in esame di tutela delle persone prima ancora che del patrimonio, si devono intendere le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali.

Inoltre, la detrazione spetta a prescindere dalla qualificazione in bilancio degli immobili come beni strumentali, patrimonio o beni merce (ossia destinati alla vendita)⁷².

La detrazione IRPEF/IRES (50%/85%) spetta pertanto anche per gli interventi di miglioramento sismico eseguiti su immobili a destinazione produttiva posseduti da società non utilizzati direttamente ma concessi in locazione a soggetti terzi⁷³.

Inoltre, analogamente a quanto disposto dalla norma relativa agli interventi di riqualificazione energetica⁷⁴, si ritiene che qualora gli interventi di miglioramento sismico fossero eseguiti dalla società di leasing che acquisisce l'immobile per poi concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore, è quest'ultimo il soggetto beneficiario della detrazione e non la società di leasing.

La detrazione in tale caso si calcola sul costo sostenuto dalla società di leasing, non assumendo rilievo, ai fini della detrazione, i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore.

Esistenza dell’edificio

L’intervento di miglioramento sismico deve essere eseguito su un edificio esistente.

La prova dell'esistenza dell'edificio può essere fornita:

- dall'iscrizione in Catasto, ovvero dall'avvenuta richiesta di iscrizione in Catasto;

⁷¹ Circolare n. 29/2013, par. 2.2.

⁷² Risposta interpello n. 256/2020.

⁷³ Risoluzione AE n.22/2018 e risposta ad interpello n. 508/2020.

⁷⁴ Art.4, comma 3, del DM 6 agosto 2020.

- dal versamento dell'ICI o, dal 2012, dell'IMU, se dovuta.

Ne deriva che gli interventi di miglioramento sismico non devono integrare dal punto di vista edilizio gli estremi di “un intervento di nuova costruzione” di cui alla lettera e) dell’art. 3 DEL TUE (DPR n. 380/2001), ma un intervento di conservazione di quello esistente, come quello di ristrutturazione edilizia di cui alla lettera d) dell’art.3, comma 1 del TULD⁷⁵.

Fa eccezione a tale regola il c.d. “sismabonus acquisti” di cui all’art. 16, comma 1-septies del DL n. 63/2013, per il quale gli interventi di demolizione e ricostruzione dell’intero edificio possono consistere anche in interventi di nuova costruzione, di cui alla lett. e) dell’art. 3 comma 1 del TULD.

A tal proposito, con riferimento alle fattispecie diverse dal “sismabonus acquisti”, l’Agenzia nella risposta n. 62/2019 ha precisato che

- “rientrano tra gli interventi di «ristrutturazione edilizia» di cui all’art. 3, comma 1, lett. d) del TULD quelli “di demolizione e ricostruzione di un edificio con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica”;
- la detrazione è ammessa anche se l’intervento di ristrutturazione edilizia consiste nella demolizione / ricostruzione che comporti lo spostamento di lieve entità rispetto al sedime originario.

La classificazione dell’intervento come “ristrutturazione” ovvero “nuova costruzione” ha riflessi anche sull’agevolazione fruibile per i box auto realizzati nell’ambito dello stesso. Infatti, se i lavori sono considerati “ristrutturazione edilizia” è possibile beneficiare dell’agevolazione “sisma bonus”, nel limite di spesa massima di 96.000 euro, per l’intero edificio oggetto di autorizzazione, comprendendo anche le spese relative alla parte di edificio in cui sono stati ricavati i box auto. Con tale intervento edilizio non è possibile fruire della detrazione ordinaria prevista dall’art. 16-bis, comma 1, lett. d), TUIR per la realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali ad immobili residenziali, in quanto la stessa è riservata alla realizzazione ex novo degli stessi.

Interventi oggetto di agevolazione

Sotto il profilo edilizio, il sismabonus ha per oggetto principalmente interventi di consolidamento delle componenti strutturali degli edifici, attuati mediante tutte le tecniche a tal fine utilizzate.

⁷⁵ Guida dell’Agenzia delle entrate del luglio 2019 e risposta ad interpello n. 21/2021.

Per loro stessa natura, si tratta di interventi la cui concezione è rimessa al previo studio di un ingegnere civile esperto nella progettazione strutturale e nel calcolo del cemento armato.

Non esiste un elenco analitico degli interventi agevolati. Spetta, infatti, al progettista individuare le carenze strutturali dell'edificio ed identificare le diverse possibili soluzioni da adottare, tenendo conto delle esigenze del committente in termini di costi dell'intervento, durata dei lavori, ecc.

Come si desume dalle Linee Guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni contenute nel DM n. 58/2017 del MIT⁷⁶, il rischio sismico di un edificio, determinato dalla combinazione della pericolosità, della vulnerabilità e dell'esposizione, è la misura dei danni attesi in un intervallo di tempo, in base al tipo di sismicità, di resistenza delle costruzioni e di antropizzazione (natura, qualità e quantità dei beni esposti).

In particolare:

- la pericolosità riguarda la frequenza e la forza dei terremoti che caratterizzano l'area geografica dove risiede l'immobile;
- la vulnerabilità è una proprietà dell'edificio e rappresenta la propensione al danneggiamento in relazione alla sua robustezza e resistenza strutturale;
- l'esposizione riguarda la presenza e concentrazione di vite umane all'interno della struttura che possono essere coinvolte durante un evento sismico, in funzione pertanto della destinazione d'uso.

La certificazione dell'efficacia dell'intervento strutturale è valutata mediante otto classi di rischio sismico che vanno dalla lettera A+ (edificio sismo-resistente) alla lettera G (edificio poco sicuro in caso di terremoto).

La classificazione del rischio sismico di un edificio deve essere riferita sempre all'intera unità strutturale e non può essere distinta per singola unità immobiliare e deve essere redatta da parte dei professionisti abilitati in base alle Linee Guida contenute nel DM n. 58/2017.

In ogni caso, per l'individuazione della classe di rischio sismico, occorre far riferimento alle metodologie (convenzionale o semplificata) indicate nell'allegato A delle Linee Guida che si differenziano a seconda della tipologia di costruzione.

Il metodo "semplificato" si applica solo agli edifici in muratura e agli interventi di tipo puntuale, ammettendo al massimo un passaggio ad una classe di rischio inferiore.

Il metodo "convenzionale", si applica ad ogni tipologia strutturale di edificio ed è valevole per qualsiasi intervento strutturale antisismico, la cui efficacia può essere valutata

⁷⁶ Come modificato dai Decreti n. 65/2017 e n. 24/2020.

analiticamente con corrispondente arretramento anche a più di una classe di rischio sismico.

Tra gli interventi che permettono di ridurre il rischio sismico di un edificio si indicano a titolo esemplificativo e non esaustivo le tecniche di isolamento sismico dell'edificio, quelle di introduzione di elementi dissipativi, il rinforzo con intonaci armati o reti di fibra di vetro o carbonio, tiranti, ecc.

Rientrano tra le spese detraibili oggetto di ecobonus, oltre alle spese relative all'esecuzione delle opere edilizie per la messa in sicurezza statica dell'edificio, anche quelle sostenute per:

- le indagini sulle strutture, le indagini geotecniche, le verifiche per la classificazione sismica, la progettazione e direzione dei lavori eseguiti sugli immobili, il collaudo, le autorizzazioni e gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi;
- l'effettuazione di interventi "minori" strettamente collegati alla realizzazione degli interventi antisismici, quali ad esempio le spese di manutenzione ordinaria (tinteggiatura, intonacatura, rifacimento di pavimenti, ecc.) e straordinaria, necessarie al completamento dell'opera.
- le asseverazioni e le attestazioni che certificano il rischio sismico.

Entità della detrazione spettante

La detrazione IRPEF/IRES spettante a titolo di sismabonus, di cui all' art. 16 del DL n. 63/2013, compete alternativamente:

- nella misura del 50%, prevista dal comma 1-bis;
- nella misura del 70% o 80%, prevista dal comma 1-quater;
- nella misura del 75% o 85%, prevista dal comma 1-quinquies.

In particolare, il sismabonus spetta:

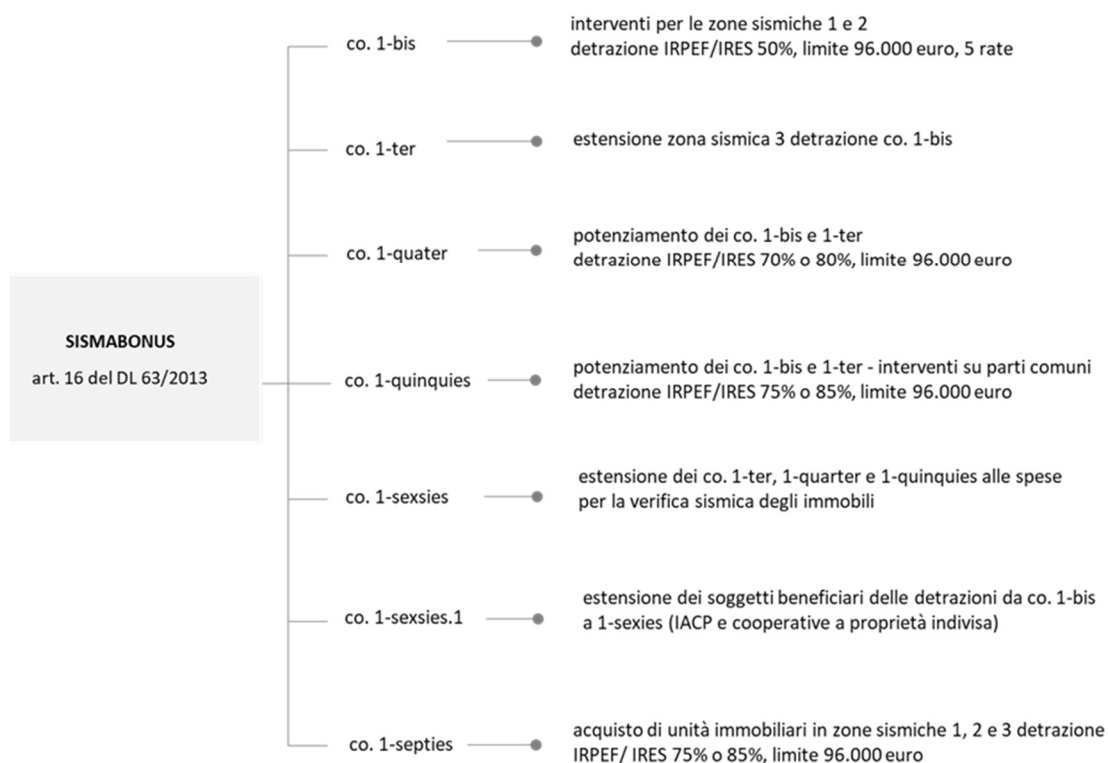
- nella misura del 50%, quando gli interventi di miglioramento sismico non comportano riduzioni di classe di rischio sismico dell'edificio, rispetto alla classe ante interventi;
- nella misura del 70%, quando gli interventi di miglioramento sismico comportano la riduzione di una classe di rischio sismico dell'edificio, rispetto alla classe ante interventi;
- nella misura dell'80%, quando gli interventi di miglioramento sismico comportano la riduzione di due o più classi di rischio sismico dell'edificio, rispetto alla classe ante interventi.

Inoltre, se gli interventi di miglioramento sismico che comportano riduzioni di classe di rischio sismico dell'edificio, rispetto alla classe ante interventi, sono effettuati su parti

comuni di edifici condominiali, le percentuali del 70% e dell'80% salgono, rispettivamente al 75% e 85%.

La detrazione (dal 50% al 85%):

- deve essere ripartita in 5 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e nei quattro successivi;
- spetta fino a concorrenza dell'imposta lorda ed in caso di incapienza in ciascun anno/periodo d'imposta, la detrazione si perde: non può essere richiesta a rimborso né utilizzata nei periodi d'imposta successivi.



Resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'attività di controllo, di verificare la congruità tra il costo delle spese sostenute oggetto di detrazione e il valore dei relativi interventi eseguiti.

La detrazione si applica sul valore totale della fattura che documenta i costi al lordo del pagamento dell'IVA se indetraibile e spetta sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente.

Di conseguenza, tale agevolazione non spetta se le spese sostenute sono state successivamente rimborsate o ristrate da eventuali contributi ricevuti dal contribuente per l'esecuzione degli interventi oggetto di agevolazione⁷⁷.

Come tutte le detrazioni dall'imposta lorda, l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nella predetta imposta annua.

La quota annuale della detrazione che non trova capienza nell'imposta lorda di ciascun anno, non può essere utilizzata in diminuzione dell'imposta lorda dei periodi d'imposta successivi né essere chiesta a rimborso.

Tuttavia, in alternativa alla fruizione della detrazione, il contribuente (anche incapiente) può optare per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa.

Limite massimo di spesa sostenibile agevolabile

La detrazione (dal 50% al 85%) spetta su un ammontare massimo di spesa complessiva pari a 96.000 euro per ciascun anno e per ciascuna unità immobiliare, da ripartire in 5 quote annuali di pari importo, nell'anno in cui sono state sostenute le spese e in quelli successivi.

Anche quando si usufruisce delle detrazioni maggiorate (dal 70% al 85%) è obbligatorio ripartire la detrazione in 5 rate annuali di pari importo.

Resta ferma in ogni caso in capo al soggetto che ha sostenuto la spesa dell'interventi antisismici la possibilità di avvalersi dell'agevolazione prevista dall'art. 16-bis, comma 1, lett. i) del TUIR (per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio), fruendo della detrazione del 50% della spesa da ripartire in 10 rate di pari importo⁷⁸.

Il limite di spesa di 96.000 euro riguarda il singolo immobile e le sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente.

Il fatto che il tetto massimo sia stabilito "per unità immobiliare" consente ad un medesimo soggetto beneficiario di fruire del sismabonus in relazione a tutti gli immobili posseduti o detenuti sui quali sostiene spese per l'effettuazione degli interventi agevolati.

Qualora invece gli interventi siano effettuati su parti comuni di edifici, anziché su singole unità immobiliari (o edifici unifamiliari), il tetto massimo di spesa di 96.000 euro va moltiplicato per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio.

Inoltre, con riferimento al plafond di 96.000 euro, l'Agenzia ha fornito i seguenti chiarimenti⁷⁹:

⁷⁷ Si considerano, tuttavia, rimaste a carico le spese rimborsate per effetto di contributi che hanno concorso a formare il reddito in capo al contribuente.

⁷⁸ Risoluzione n. 147/2017.

⁷⁹ Guida Agenzia delle Entrate luglio 2019; Risposte Agenzia delle Entrate n. 121/2021, n. 87/2021, n. 455/2020 e risoluzione n. 147/2017.

- nel caso in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del calcolo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, si deve tener conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già usufruito della detrazione. Tuttavia, questo vincolo non si applica se in anni successivi sono effettuati interventi autonomamente certificati dalla documentazione richiesta dalla normativa edilizia vigente, cioè non di mera prosecuzione di quelli iniziati in anni precedenti;
- nel caso in cui vengano effettuati interventi che beneficiano del sismabonus ed interventi che beneficiano della detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio, il limite massimo di spesa di 96.000 euro è unico in quanto riferito all'immobile;
- anche per i lavori antisismici, come per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, vale il principio secondo cui l'intervento di categoria superiore assorbe quelli di categoria inferiore ad esso collegati. Pertanto, la detrazione per gli interventi antisismici può essere applicata, per esempio, anche alle spese di manutenzione ordinaria (tinteggiatura, intonacatura, rifacimento di pavimenti, eccetera) e straordinaria, necessarie al completamento dell'opera.

Sisma bonus acquisti

Il "sismabonus acquisti" è disciplinato dall'art. 16, comma 1-septies DL n. 63/2013.

Si tratta della detrazione IRPEF/IRES di cui può beneficiare l'acquirente di singole unità immobiliari site in fabbricati ubicati nelle zone a rischio sismico 1, 2 e 3 dell'OPCM n. 3519/2006 e che siano stati per intero oggetto di demolizione e ricostruzione, (allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente), da parte di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, le quali abbiano provveduto all'alienazione dell'unità immobiliare entro 30 mesi dalla data di termine dei lavori⁸⁰.

Il beneficio spetta sia ai soggetti IRPEF che IRES.

Come precisato dalla Agenzia delle Entrate⁸¹, infatti, il beneficio "sismabonus acquisti" spetta anche agli acquirenti titolari di reddito di impresa non solo nel caso in cui le unità immobiliari acquistate siano strumentali per l'esercizio dell'attività di impresa, ma anche nel caso in cui le unità immobiliari acquistate siano oggetto dell'attività esercitata (immobili merce) oppure siano destinata alla locazione (immobili patrimoniali).

⁸⁰ Per data di ultimazione dei lavori (da cui decorrono i 30 mesi entro cui l'unità immobiliare residenziale deve essere alienata), si deve intendere la data di presentazione al Comune della comunicazione di fine lavori.

⁸¹ Risposte ad interpello n. 515/2020 e n. 19/2021.

Nei casi in cui l'impresa edilizia provveda, entro 30 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, all'acquirente delle unità immobiliari spetta la detrazione IRPEF/IRES nella misura del:

- 75% nel caso in cui dalla realizzazione degli interventi il rischio sismico dell'immobile si riduca sino a determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore;
- 85% nel caso in cui gli interventi determinino il passaggio dell'immobile a due classi di rischio inferiori.

La detrazione del 75% o 85%:

- è calcolata sul prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita;
- spetta entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare;
- è ripartita in 5 quote annuali di pari importo;
- può essere fruita da tutti gli acquirenti delle unità immobiliari e non rileva la circostanza che il fabbricato ricostruito contenga un numero maggiore di unità immobiliari rispetto al preesistente;
- non spetta se le procedure di autorizzazione sono state avviate precedentemente al 1° gennaio 2017.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate⁸² ha precisato che:

- l'impresa cedente deve essere proprietaria dell'intero edificio che ha demolito nella sua interezza e successivamente ricostruito;
- l'edificio, in cui è situata l'unità immobiliare che viene acquistata, deve essere ubicato nei Comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3. Ove l'Ente Locale abbia deliberato di istituire delle sottozone sismiche, spetta all'ente territoriale competente stabilire se le stesse rispettano le caratteristiche delle zone sismiche 1, 2 o 3;
- i lavori di demolizione e ricostruzione dell'intero edificio non devono necessariamente essere eseguiti direttamente dalla impresa che possiede l'immobile ma possono essere commissionati da quest'ultima a un'altra impresa edilizia esecutrice. Tuttavia, è necessario che l'impresa appaltante sia titolare del titolo abilitativo necessario alla realizzazione dei lavori finalizzati al miglioramento sismico e che sia un'impresa astrattamente idonea ad eseguire tali lavori;
- deve essere allegata alla scia di inizio lavori unitamente al progetto strutturale di costruzione anche l'asseverazione preventiva del progettista, redatta su modello

⁸² Risposte a interpello n. 354/2019, n. 26/2020, n. 213/2020, n. 19/2021, n. 21/2021, n. 24/2021, n. 25/2021 e n. 26/2021.

conforme a quello dell'allegato B del DM 58/2017, con la quale si certifica la classe di rischio sismico dell'edificio precedente all'intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato. La mancata allegazione, alla richiesta del titolo abilitativo della asseverazione "preventiva" di efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico, comporta la non spettanza del sismabonus acquisti, senza possibilità di sanare l'omissione con una presentazione tardiva⁸³;

- all'atto della ultimazione dei lavori e del collaudo deve essere formalizzata una dichiarazione del direttore dei lavori e del collaudatore statico (se nominato) che attestano la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato come asseverato dal progettista;
- il trasferimento della proprietà deve avvenire entro 30 mesi⁸⁴ dalla data di fine lavori che devono essere eseguiti sull'intero fabbricato;
- l'acquirente beneficiario può usufruire della detrazione di imposta dall'anno di imposta in cui i lavori sull'intero fabbricato sono ultimati;
- per poter beneficiare dell'agevolazione le spese devono essere sostenute entro il termine finale previsto dalla norma (attualmente, salvo proroghe future, il 31 dicembre 2024), ma il pagamento non deve necessariamente essere eseguito mediante bonifico bancario o postale⁸⁵.

Imputazione delle spese sostenute da soggetti non titolari di reddito di impresa

Le spese sostenute per gli interventi agevolati sono imputabili in base al principio di cassa per i seguenti soggetti:

- persone fisiche;
- esercenti arti e professioni;
- società semplici;
- enti non commerciali.

⁸³ Tuttavia, nel caso in cui l'acquisto abbia per oggetto un'unità immobiliare sita in un edificio ubicato nelle zone sismiche 2 o 3, che è stato oggetto degli interventi di demolizione e ricostruzione le cui procedure autorizzatorie sono iniziate prima del 1° maggio 2019, il sismabonus acquisti spetta anche se la predetta asseverazione non è stata allegata contestualmente alla richiesta del titolo abilitativo, purché venga presentata dall'impresa che ha eseguito gli interventi entro la data del rogito notarile. Ciò in quanto, fino al 1° maggio 2019, la possibilità di beneficiare del sismabonus acquisti risultava circoscritta ai soli acquisti di unità immobiliari site in edifici demoliti e ricostruiti che fossero ubicati nelle zone sismiche 1 (risposte a interpello n. 195/2020, n. 196/2020, n. 214/2020, n. 298/2020, n. 366/2020, n. 513/2020 e risoluzione n. 38/2020).

⁸⁴ Il precedente termine era di 18 mesi. L'innalzamento da 18 a 30 è stato introdotto dall'art. 119, comma 10-quater, del DL n. 34/2020 inserito dall'art. 33-bis, comma 1, lett. c) del DL n.77/2021.

⁸⁵ Provvedimento n. 660057/2019, punto 1.5, e risposta a interpello n. 5/2020.

Il pagamento deve essere obbligatoriamente eseguito mediante bonifico parlante dal quale devono risultare:

- il numero e la data della fattura;
- la causale del versamento;
- il codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato (es. impresa che ha eseguito i lavori).

La detrazione non spetta in relazione alle spese i cui pagamenti risultano non conformi alle prescrizioni regolamentari.

Tuttavia l' Agenzia delle Entrate⁸⁶ ha chiarito che, nel caso in cui sia stato utilizzato per errore un bonifico diverso da quello "parlante" e non siano stati indicati tutti i dati richiesti, né sia stato possibile ripetere il bonifico, il diritto alla detrazione non è pregiudicato, a condizione però che il contribuente sia in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà rilasciata dall'impresa che ha eseguito l'intervento, con la quale quest'ultima attesta che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati correttamente contabilizzati ai fini della loro imputazione nella determinazione del reddito di impresa.

Inoltre, quando sul bonifico sono stati riportati, per un mero errore materiale, i riferimenti normativi della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio, anziché quelli corretti del sismabonus, l'agevolazione può comunque essere riconosciuta senza necessità di ulteriori adempimenti.

Per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali rileva la data del bonifico effettuato dall'amministratore del condominio (o da uno dei condomini delegato), indipendentemente dalla data di pagamento della rata condominiale di spettanza dei singoli condòmini in qualità di possessori/detentori dell'immobile.

In tale fattispecie, l'amministratore è tenuto a rilasciare, in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condòmino, una certificazione delle somme corrisposte da quest'ultimo, attestando, altresì, di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge. L'amministratore deve, inoltre, conservare la documentazione originale, al fine di esibirla a richiesta degli Uffici.

Infine, l'Agenzia⁸⁷ ha precisato che ai fini del riconoscimento della detrazione l'effettuazione del pagamento mediante bonifico non è richiesta per le spese relative a:

- oneri di urbanizzazione;
- imposta di bollo;
- diritti pagati per le concessioni;
- autorizzazioni e denunce di inizio lavori in favore di pubbliche amministrazioni;

⁸⁶ Circolare n. 43/2016 e circolare n. 19/2020.

⁸⁷ Circolare n.7/E/2017, risoluzione n. 3/2011 e circolare n.19/2020.

- taxa per l'occupazione del suolo pubblico (TOSAP).

Qualora il contribuente intendesse pagare queste spese mediante bonifico, non deve indicare la tipologia di intervento edilizio e il relativo riferimento normativo e i provvedimenti legislativi per evitare l'applicazione della ritenuta nei confronti del Comune in quanto quest'ultima non è dovuta.

Imputazione delle spese sostenute da soggetti titolari di reddito di impresa

Le spese sostenute per gli interventi agevolati sono imputabili in base al principio di competenza fiscale⁸⁸ per i seguenti soggetti:

- imprese individuali;
- società di persone (snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl);
- enti commerciali.

In base al criterio di competenza beneficiano dell'agevolazione le sole spese che possono essere imputate al periodo di imposta in cui sono sostenute indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei relativi pagamenti.

Tale criterio si applica anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

In base all'art. 109 del TUIR, il momento di imputazione dei costi si verifica, per i servizi, alla data in cui sono ultimate le prestazioni e, per i beni mobili, alla data della loro consegna o spedizione, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo⁸⁹.

Pertanto, i costi sostenuti per l'esecuzione delle prestazioni di servizi oggetto degli interventi antisismici di fabbricati esistenti sono imputabili nell'esercizio in cui si verifica la data di ultimazione degli interventi.

Quelli realizzati mediante contratto di appalto di servizi a terzi, si considerano sostenute per competenza alla data di ultimazione dei lavori o nel caso in cui sia prevista la liquidazione del corrispettivo in base agli stati avanzamento lavori, all'atto della maturazione dei corrispettivi relativi a ciascun stato avanzamento lavori.

⁸⁸ Ai sensi dell'art. 109 del TUIR.

⁸⁹ Il criterio di contabilizzazione per competenza, al fine della individuazione del momento di sostenimento delle spese rilevanti ai fini del sismabonus, vale anche per le imprese minori di cui all'art.66 del TUIR che applicano il regime di contabilità semplificata per le quali rileva il principio di cassa. Conseguentemente tali imprese per poter beneficiare dell'ecobonus non contabilizzano il costo al momento del pagamento delle spese, ma al momento della ultimazione degli interventi eseguiti.

Per quanto riguarda invece le modalità di pagamento delle spese oggetto della detrazione, i contribuenti titolari di reddito di impresa sono esonerati dall'obbligo di pagamento mediante bonifico bancario o postale in quanto il momento dell'effettivo pagamento della spesa non è rilevante per la determinazione di tale tipologia di reddito. Pertanto, la prova delle spese può essere costituita da altra idonea documentazione.

La ritenuta sui bonifici

Al momento del pagamento con bonifico da parte del contribuente che intende avvalersi della detrazione, le banche, Poste Italiane Spa e gli altri istituti di pagamento devono operare una ritenuta dell'8% a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dall'impresa che effettua i lavori.

Con la circolare n. 40/2010, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le istruzioni operative sull'applicazione della ritenuta.

La base di calcolo su cui operare la ritenuta è l'importo del bonifico diminuito dell'IVA.

La ritenuta non deve essere operata quando il pagamento può essere effettuato con modalità diverse dal bonifico (assegno, vaglia, carta di credito).

Pertanto, la ritenuta si applicherà sempre per i pagamenti fatti da persone fisiche che sono obbligate a pagare le spese con bonifico parlante.

Asseverazione preventiva e consuntiva del rischio sismico

La possibilità di beneficiare del sismabonus è subordinata al deposito e alla conservazione di apposite asseverazioni (preventiva e consuntiva) che devono essere rilasciate da tecnici abilitati nel rispetto delle "Linee Guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni" emanate dal DM n. 58/2017 del MIT⁹⁰.

Tali asseverazioni sono richieste solo con riguardo agli interventi di miglioramento sismico che determinano per l'edificio:

- il passaggio ad una classe di rischio sismico inferiore;
- il passaggio a due o più classi di rischio sismico inferiore, rispetto alla classe di rischio sismico ante intervento⁹¹.

L'asseverazione "preventiva":

- deve essere predisposta dal professionista incaricato della progettazione strutturale;
- deve essere redatta su modello conforme a quello di cui all'Allegato B del DM n. 58/2017 ed allegata alla segnalazione di inizio attività da presentare allo sportello unico;

⁹⁰ Circolare n.7/2017, risoluzione n. 3/2011 e circolare n. 19/2020.

⁹¹ Si tratta delle fattispecie di cui ai commi 1-quater e 1-quinquies dell'art.16 del DL n. 63/2013 per le quali la detrazione spetta nella misura potenziata rispettivamente dal 70% all' 80% e dal 75% all' 85% per gli interventi eseguiti su parti comuni.



- ha lo scopo di certificare la classe di rischio sismico dell'edificio precedente all'intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato.

L'attestazione di conformità "consuntiva", invece, che deve essere predisposta all'atto dell'ultimazione dei lavori strutturali e del collaudo, sono finalizzate ad attestare la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato, come asseverato dal progettista.

Tale attestazione da redigersi su modelli conformi a quelli, rispettivamente, di cui agli Allegati B-1 e B-2 del DM n. 58/2017, devono essere predisposte dal direttore dei lavori e, ove nominato per legge, dal collaudatore statico.

Qualora, prima della fine dei lavori, il soggetto beneficiario per le spese relative a singoli stati di avanzamento dei lavori intenda avvalersi della possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo, o per la cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante, il direttore dei lavori deve emettere il relativo SAL redatto su modello conforme a quello di cui all'Allegato 1 del DM n. 58/2017.

Per l'ottenimento dei benefici fiscali è indispensabile che sia l'attestazione preventiva che quella finale siano depositate presso lo sportello unico e consegnate in copia al committente.

Conseguentemente l'omessa/tardiva allegazione della asseverazione "rischio sismico" comporta la decadenza del beneficio fiscale.

Obbligo di polizza assicurativa specifica in capo ai professionisti

Ai sensi dell'art. 3, comma 4-bis, del DM n. 58/2017, è richiesta un'apposita polizza assicurativa⁹² per tutte le attestazioni e le asseverazioni prodotte dai professionisti e redatte con le modalità di cui agli Allegati B, B-1 e B-2 del DM 58/2017.

Cumulabilità dell'ecobonus con altre agevolazioni

Il sismabonus non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste per le medesime finalità da altre disposizioni di legge nazionali (quale, per esempio, la detrazione per il recupero del patrimonio edilizio).

Pertanto, se gli interventi realizzati rientrano sia nelle agevolazioni per il miglioramento sismico che in quelle previste per le ristrutturazioni edilizie, si potrà fruire, per le medesime spese, soltanto dell'uno o dell'altro beneficio fiscale, rispettando gli adempimenti previsti per l'agevolazione prescelta.

⁹² Con le caratteristiche previste dall' art. 119, comma 14, del DL n. 34/2020. L'obbligo da parte del professionista asseveratore e attestatore di dotarsi di una copertura assicurativa con massimale pari agli importi degli interventi di miglioramento sismico asseverati è stato confermato dall'art. 2, comma 2, del DL n. 13/2022.

Qualora invece sul medesimo fabbricato vengano eseguiti interventi edilizi che ricadono in diverse categorie agevolative, è possibile fruire di diversi bonus per i lavori riferibili alle relative fattispecie agevolabili, a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite agli interventi diversi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

In merito alla cumulabilità di contributi o finanziamenti pubblici ottenuti dal contribuente per ricostruire immobili colpiti da eventi sismici, l'Agenzia delle Entrate⁹³ ha precisato che il sismabonus non viene meno se l'immobile sul quale sono stati eseguiti interventi di miglioramento sismico ha beneficiato in passato dell'erogazione di contributi statali finalizzati alla mera ricostruzione del fabbricato senza però ridurre il rischio sismico.

Documenti da conservare per la detrazione sismabonus

Al fine di beneficiare del sismabonus occorre conservare la seguente documentazione:

- la comunicazione preventiva all'Azienda sanitaria locale, se obbligatoria in base alle vigenti disposizioni in materia di sicurezza dei cantieri; in essa deve risultare la data di inizio dei lavori;
- le abilitazioni amministrative dalle quali risulta data di inizio e tipologia dei lavori. In assenza di abilitazioni, l'autocertificazione che attesti la data di inizio e la detraibilità delle spese sostenute;
- il bonifico bancario o postale, anche on line, da cui risulta la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e la partita Iva (o il codice fiscale) del soggetto a favore del quale è effettuato il bonifico (per i contribuenti tenuti a tale modalità di pagamento);
- le fatture o ricevute fiscali idonee a dimostrare il sostenimento della spesa di realizzazione degli interventi e gli altri documenti relativi alle spese il cui pagamento è previsto possa non essere eseguito con bonifico (per esempio, per i pagamenti degli oneri di urbanizzazione, delle ritenute d'acconto operate sui compensi, dell'imposta di bollo e dei diritti pagati per concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio lavori);
- l'autocertificazione attestante che l'ammontare delle spese sulle quali è calcolata la detrazione da parte di tutti gli aventi diritto non eccede il limite massimo ammissibile;
- la dichiarazione dell'amministratore del condominio che attesti di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge e che certifichi l'entità della somma corrisposta dal condomino e la misura della detrazione;
- per il condominio minimo, in mancanza del codice fiscale, l'autocertificazione che attesti la natura dei lavori effettuati e indichi i dati catastali delle unità immobiliari facenti parte del condominio;

⁹³ Risposta ad interpello n. 64/2019.



- la copia dell'asseverazione della classe di rischio dell'edificio precedente l'intervento e quella conseguibile a seguito dell'esecuzione dell'intervento progettato;
- la copia dell'attestazione della conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato, come asseverato dal progettista;
- l'atto di cessione dell'immobile, quando lo stesso contiene la previsione che il diritto alla detrazione sarà mantenuto in capo al cedente.

Documenti da conservare per il sismabonus acquisti

Al fine di beneficiare del “sismabonus acquisti” occorre conservare la seguente documentazione:

- l'atto di acquisto dell'immobile;
- la documentazione da cui risulti: la tipologia di intervento effettuato, la zona sismica nella quale è ubicato l'immobile, la data di conclusione dei lavori e l'efficacia degli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico.

Cessione del credito e sconto in fattura

Per approfondimenti sull'opzione per lo sconto in fattura o cessione del credito si rinvia al paragrafo 6 “Cessione del credito e sconto in fattura delle detrazioni edilizie”.

3. INTERVENTI EDILIZI SULLE FACCIATE (BONUS FACCIATE)

L'art. 1, commi da 219 a 224, della Legge bilancio 2020⁹⁴ ha introdotto una specifica detrazione fiscale valida ai fini IPEF ed IRES, (c.d. bonus facciate), avente per oggetto gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, di qualsiasi categoria catastale, ubicati in specifiche "zone territoriali omogenee" (zone A e B come individuate dal DM n. 1444/1968 o in quelle a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali).

Scopo della norma è quello di migliorare l'estetica e abbellire tramite ornamenti e restauri i centri storici dei Comuni.

Il beneficio fiscale, inizialmente previsto nella misura del 90% delle spese sostenute e documentate nell'anno 2020, è stato successivamente prorogato dalla Legge di bilancio 2021⁹⁵ e dalla Legge di bilancio 2022⁹⁶, anche con riferimento alle spese sostenute rispettivamente nell'anno 2021 e 2022.

Tuttavia, con riferimento alle spese sostenute nel 2022 è stata ridotta la percentuale di detrazione fiscale spettante dal 90% al 60%.

Da ultimo, la legge di bilancio 2023 non ha prorogato l'agevolazione per l'anno 2023.

Tale detrazione, per la quale non sono previsti limiti massimi di spesa, è ripartita in dieci quote annuali costanti e di pari importo da detrarre nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Tuttavia, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione di imposta, i beneficiari possono alternativamente optare:

- per lo "sconto sul corrispettivo" fino ad un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta (da utilizzare in compensazione), di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di cessione ad altri soggetti (compresi istituti di credito ed intermediari finanziari) e di due successive cessioni del credito ma solo a soggetti c.d. "qualificati" (banche, intermediari finanziari, imprese assicurative);
- per la cessione della detrazione fiscale ad altri soggetti (compresi istituti di credito ed intermediari finanziari). In questo caso, l'importo corrispondente alla detrazione spettante si trasforma in un credito d'imposta in capo al cessionario con facoltà di due successive cessioni del credito a soggetti c.d. "qualificati" (banche, intermediari finanziari, imprese assicurative) e una quarta cessione ai correntisti "diversi dai consumatori o utenti", ossia tutti i

⁹⁴ Art. 1, commi da 219 a 224, della Legge n. 160/2019.

⁹⁵ Art.1, comma 59, della Legge n. 178/2020.

⁹⁶ Art.1, comma 39, della Legge n. 234/2021.



soggetti diversi dalle persone fisiche che agiscono per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta.

Le modalità per l'esercizio dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura sono state regolamentate dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 n. 283847, che ha fissato le modalità di esercizio dell'opzione per la cessione o per lo sconto, approvando il relativo modello e annesse istruzioni.

Con riferimento alla corretta applicazione del bonus facciate, l'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti sotto forma di circolari e risposte ad interpelli.

Le precisazioni più importanti sono contenute nelle seguenti circolari:

- n. 2/E del 14 febbraio 2020;
- n. 24/E dell'8 agosto 2020;
- n. 7/E del 25 giugno 2021;
- n.16/E del 29 novembre 2021.

Inoltre, nel proprio sito l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato anche una guida pratica al bonus facciate (attualmente aggiornata al mese di luglio 2021).

Soggetti beneficiari

Possono usufruire di tale beneficio fiscale tutti i contribuenti:

- residenti e non residenti nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla loro natura pubblica o privatistica;
- titolari di qualsiasi tipologia di reddito;
- che possiedono/detengono un immobile (appartenente a qualsiasi categoria catastale), oggetto di intervento edilizio, al momento di avvio dei lavori (o al momento di sostenimento della spesa se antecedente all'inizio dei lavori);
- che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati.

Dal punto di vista soggettivo, sono ammessi all'agevolazione:

- le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni;
- gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale;
- le società semplici;
- le imprese familiari;
- i soci di cooperative a proprietà divisa (in qualità di possessori) ed indivisa (in qualità di detentori previo consenso scritto da parte della cooperativa);
- le associazioni tra professionisti;
- i contribuenti che conseguono reddito d'impresa: imprenditori individuali, società di persone (snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl) ed enti ad essi equiparati.

Come precisato dalla Agenzia delle Entrate con la circolare n. 2/2020, ai fini della detrazione, i soggetti beneficiari devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo, al momento della data di inizio lavori⁹⁷ o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

La mancanza di un titolo di detenzione dell'immobile risultante da un atto registrato, al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente, preclude il diritto alla detrazione. Ciò anche qualora il soggetto interessato provveda alla successiva regolarizzazione.

In particolare, al momento della data di inizio lavori, (o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio), 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 diritto di superficie);
oppure
- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso scritto all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario⁹⁸.

Hanno, inoltre, diritto al bonus facciate, purché sostengano effettivamente le spese e queste siano documentate dalle relative fatture e bonifici le seguenti persone fisiche:

- il familiare convivente del proprietario o del detentore dell'edificio oggetto dell'intervento (coniuge, parenti entro il terzo grado o affini entro il secondo grado), purché la convivenza sussista al momento dell'inizio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se precedente⁹⁹;
- il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge;
- il componente dell'unione civile;

⁹⁷ La data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

⁹⁸ Il consenso scritto alla esecuzione dei lavori da parte del proprietario dell'immobile può essere acquisito anche successivamente all'inizio lavori ma anteriormente alla presentazione della prima dichiarazione dei redditi in cui si comincia a fruire della detrazione fiscale.

⁹⁹ Lo status di convivenza deve sussistere al momento dell'avvio dei lavori o, se precedente al momento di sostenimento delle spese detraibili, ma non è necessario che permanga per l'intero periodo di fruizione della detrazione. Non è invece necessario che le spese sostenute dal convivente riguardino interventi eseguiti su un immobile adibito ad abitazione principale in quanto il beneficio si applica anche sulle seconde case. Come invece precisato dalla circolare n. 2/2020 la detrazione 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), ovvero su immobili che non appartengono all'ambito "privatistico", quali gli immobili strumentali all'attività d'impresa, arte o professione.

- il convivente more uxorio, non proprietario dell'edificio né titolare di un contratto di comodato.

La detrazione spetta anche al futuro acquirente in caso di contratto preliminare di vendita regolarmente registrato.

Affinché il futuro acquirente possa usufruire della detrazione del bonus facciate è necessario che vengono rispettate le seguenti condizioni:

- l'acquirente deve essere immesso nel possesso dell'immobile;
- l'acquirente deve sostenere le spese degli interventi a proprio carico;
- il compromesso deve essere registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno di imposta in cui si fa valere la detrazione.

La detrazione spetta inoltre anche al soggetto che esegue i lavori in proprio limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.

Soggetti esclusi

Restano esclusi dalla detrazione fiscale del bonus facciate i soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva¹⁰⁰.

Non possono pertanto usufruire del bonus facciate, i soggetti titolari esclusivamente di redditi derivanti dall'esercizio di attività d'impresa o di arti o professioni che aderiscono al regime forfetario, poiché il loro reddito (determinato forfetariamente) è assoggettato ad imposta sostitutiva¹⁰¹.

Tuttavia, qualora i soggetti titolari di redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva possiedano anche redditi che concorrono alla formazione del reddito complessivo, potranno utilizzare il bonus facciate in diminuzione dalla corrispondente imposta lorda, optando per lo sconto in fattura o per la cessione del credito per le spese sostenute negli anni dal 2020 al 2022¹⁰².

Immobili interessati dall'agevolazione

Il bonus facciate è ammesso per le spese relative ad interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna di edifici esistenti, parti di essi, o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, compresi quelli strumentali all'attività d'impresa, arte o professione.

La detrazione non spetta per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile o realizzati mediante demolizione e ricostruzione dello stesso, compresi quelli che conservano la medesima volumetria dell'edificio preesistente, inquadribili

¹⁰⁰ Risposta ad interpello n. 179/2020 e circolare n.2/2020.

¹⁰¹ Di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge n. 190/2014.

¹⁰² Risposta ad interpello n. 543/2020.

nella categoria della “ristrutturazione edilizia” di cui all’art.3, comma 1, lett. d) del TUE (DPR n. 380/2001).

In particolare, usufruiscono del bonus facciate solo gli edifici, oggetto degli interventi, che sono ubicati in zona A o B, ai sensi del DM n. 1444/1968, oppure ubicati in parti del territorio assimilabili alle zone A e B in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali¹⁰³.

L’assimilazione alle zone A o B della zona territoriale nella quale ricade l’edificio oggetto dell’intervento, deve risultare dalle certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti.

Non è dunque sufficiente un’attestazione da parte di ingegneri o architetti iscritti nei rispettivi Ordini professionali¹⁰⁴.

Secondo quanto stabilito dall’art. 2 del DM n. 1444/1968, sono classificate nella:

Zona A: le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestano carattere storico, artistico e di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi;

Zona B: le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A. Si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore ad 1,5 m³/m².

Ubicazione	Definizione
Zona A	Le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi

¹⁰³ Il DM 1444/1968 pur essendo riferimento necessario per i Comuni, che in sede di redazione degli strumenti urbanistici devono applicare i predetti limiti di densità edilizia, di altezze e di distanze tra gli edifici, anche nei casi in cui intendano o debbano derogarli mediante gli strumenti di pianificazione, non impone alle amministrazioni locali di applicare nei propri territori la suddivisione in zone e la conseguente denominazione ivi prevista. Per tali motivi, si è, dunque, ritenuto che, ai fini del bonus facciate, gli edifici devono trovarsi in aree che, indipendentemente dalla loro denominazione, siano riconducibili o comunque equipollenti alle zone territoriali "A" o "B" individuate dal DM n. 1444/1968 (risposta ad interpello n. 23/2021).

¹⁰⁴ Risposte ad interpello n. 179/2020 e n. 182/2020.

Zona B	<p>Le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A.</p> <p>Si considerano parzialmente edificate le zone che hanno i seguenti requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none">• la superficie coperta degli edifici non è inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona• la densità territoriale è superiore ad 1,5 mc/mq
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Poiché sono agevolati sono gli interventi di recupero e restauro delle facciate di edifici situati nelle zone A o B, ne deriva come conseguenza che sono esclusi dal bonus facciate tutti gli interventi realizzati su edifici che si trovano nelle Zone C, D, E, ed F:

Zona C: le parti del territorio destinate a nuovi complessi insediativi, che risultino non edificate o nelle quali l'edificazione preesistente non raggiunge i limiti di superficie e densità previsti alla lettera B);

Zona D: le parti del territorio destinate ai nuovi insediamenti per impianti industriali o a essi assimilati;

Zona E: le parti del territorio destinate a usi agricoli, escluse quelle in cui (fermo restando il carattere agricolo delle stesse), il frazionamento delle proprietà richiede insediamenti da considerare come zone C;

Zona F: le parti del territorio destinate ad attrezzature ed impianti di interesse generale.

Immobili delle imprese

Il bonus facciate, tenuto conto che la norma istitutiva non pone alcun vincolo, né sotto il profilo soggettivo né su quello oggettivo, si applica anche agli immobili strumentali, posseduti/detenuti da soggetti che conseguono reddito d'impresa¹⁰⁵, a prescindere dalla loro qualificazione in bilancio come beni strumentali, patrimonio o beni merce (ossia destinati alla vendita).

Le tipologie di interventi che danno diritto alla agevolazione

Ai sensi dei commi 219 e 220 della Legge bilancio 2020, gli interventi per i quali è possibile fruire del bonus facciate, sono quelli “finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna ... realizzati esclusivamente sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi”.

L'agevolazione riguarda, principalmente tutti i lavori effettuati sull'involucro esterno visibile dell'edificio, cioè sia sulla parte anteriore, frontale e principale dell'edificio, sia sugli altri lati dello stabile (intero perimetro esterno)¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Risposta a interpello n. 517/2020 e circolare n. 2/2020.

¹⁰⁶ I lavori effettuati da un condominio sulle pareti laterali e su quella posteriore di un edificio, possono beneficiare del bonus facciate nelle sole ipotesi in cui la parte del perimetro esterno dell'edificio oggetto degli interventi risulti visibile dalla strada o da suolo ad uso pubblico, anche solo parzialmente (risposte a interpello, n. 296/2020, n. 348/2020, n. 415/2020 e n. 59/2021).

Sono inoltre compresi nella agevolazione gli interventi effettuati anche sulle facciate interne dell'edificio purché visibili dalla strada pubblica o da suolo ad uso pubblico.

In particolare, la detrazione spetta per¹⁰⁷:

- interventi di sola pulitura o tinteggiatura esterna sulle strutture opache della facciata;
- interventi su balconi, ornamenti o fregi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura;
- interventi sulle strutture opache verticali della facciata influenti dal punto di vista termico che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio;
- consolidamento, ripristino e miglioramento delle caratteristiche termiche anche in assenza dell'impianto di riscaldamento e il rinnovo degli elementi costitutivi della facciata esterna dell'edificio, che costituiscono esclusivamente la struttura opaca verticale, nonché la sola pulitura e tinteggiatura della superficie;
- consolidamento, ripristino, compresa la sola pulitura e tinteggiatura della superficie, o rinnovo degli elementi costitutivi dei balconi, ornamenti e dei fregi;
- lavori riconducibili al decoro urbano quali quelli riferiti alle grondaie, ai pluviali, ai parapetti, ai cornicioni e alla sistemazione di tutte le parti impiantistiche che insistono sulla parte opaca della facciata.

Spese accessorie

Oltre che per gli interventi agevolati indicati nel paragrafo precedente, il bonus spetta inoltre per:

- le spese sostenute per l'acquisto dei materiali;
- le spese per la progettazione degli interventi;
- le spese per le altre prestazioni professionali connesse ai lavori comunque richieste dal tipo di lavori (ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, il rilascio dell'attestato di prestazione energetica, ecc.);
- le opere accessorie all'esecuzione dei lavori agevolabili, comprese quelle per la direzione lavori, il coordinamento per la sicurezza¹⁰⁸ e anche la sostituzione o lo spostamento dei pluviali, la sostituzione dei davanzali, la sistemazione di prese e punti luce esterni, lo smontaggio, rimontaggio e la sostituzione delle tende solari, nel caso in cui ciò si rendesse necessario per motivi tecnici¹⁰⁹;
- gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi (ad esempio: le spese relative all'installazione di ponteggi, allo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori);

¹⁰⁷ Circolare n. 2/2020.

¹⁰⁸ Risposta ad interpello n. 191/2020.

¹⁰⁹ Risposta ad interpello n. 520/2020.

- le imposte connesse alla realizzazione degli interventi (l'IVA qualora non ricorrano le condizioni per la detrazione, l'imposta di bollo e i diritti pagati per la richiesta dei titoli abilitativi edilizi, la tassa per l'occupazione del suolo pubblico pagata dal contribuente per poter disporre dello spazio insistente sull'area pubblica necessario all'esecuzione dei lavori);
- le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni della congruità delle spese.

Interventi esclusi

Sono esclusi dall'agevolazione gli interventi effettuati sulle facciate interne dell'edificio, al meno che non siano visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico.

Per esempio, non spetta per gli interventi realizzati sull'involucro esterno di un immobile che si trova al termine di una strada privata, circondato da uno spazio interno, ovvero in una posizione di dubbia visibilità dalla strada pubblica o dal suolo pubblico.

Inoltre, il bonus non spetta per:

- gli interventi su strutture opache orizzontali o inclinate dell'involucro edilizio quali per esempio: coperture (lastrici solari, tetti) e pavimenti verso locali non riscaldati o verso l'esterno¹¹⁰;
- la riverniciatura degli scuri e delle persiane;
- gli interventi effettuati sulle mura di cinta dell'edificio;
- gli interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni (fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico)¹¹¹;
- la sostituzione di vetrate, di infissi, di grate, di portoni e di cancelli¹¹²;
- gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile;
- i lavori effettuati sul terrazzo a livello, in quanto esso non può essere equiparato ad un balcone, tenuto conto della sua diversa funzione, assimilabile più ad un lastrico solare, come copertura esterna, che a dare affaccio o proiezione esterna agli edifici¹¹³;
- gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile (compresi gli interventi di demolizione e ricostruzione con stessa volumetria classificabili come "ristrutturazione edilizia" di cui all'art. 3, comma 1, lett. d) del DPR n. 380/2001).

Balconi e terrazzi

Il bonus facciate spetta anche agli interventi di recupero e restauro dei balconi.

¹¹⁰ Risposta ad interpello n. 346/2020.

¹¹¹ Risposta ad interpello n. 59/2021.

¹¹² Risposta ad interpello n. 185/2020.

¹¹³ Risposta ad interpello n. 185/2020.

In particolare, come precisato dalla Agenzia delle Entrate¹¹⁴ sono agevolate le opere edilizie di:

- rinnovo degli elementi costitutivi degli stessi;
- consolidamento, ripristino, inclusa la mera pulitura e tinteggiatura della superficie.

A titolo esemplificativo il bonus si applica ai seguenti interventi effettuati su elementi costitutivi dei balconi:

- rifacimento del parapetto in muratura;
- rifacimento della pavimentazione (copertura del piano di calpestio);
- verniciatura della ringhiera in metallo;
- sostituzione dei pannelli in vetro che costituiscono le pareti perimetrali degli stessi;
- rifacimento del sotto-balcone e del frontalino.

L'agevolazione è estesa anche al rifacimento delle tende avvolgibili, ma solo se l'intervento risulti aggiuntivo e accessorio all'opera edilizia, compatibile tecnicamente ed esteticamente con le nuove balaustre e sempreché, naturalmente, la facciata sia visibile dalla strada. Sono, invece, escluse dal beneficio le spese sostenute per interventi sulle "strutture opache orizzontali o inclinate" dell'involucro edilizio, come lastrici solari, tetti, o pavimenti verso locali non riscaldati o verso l'esterno.

Ne deriva che il bonus facciate non spetta per il terrazzo a livello che non può essere equiparato al balcone, in quanto pur costituendo, in analogia al balcone, una "proiezione" all'aperto dell'abitazione, è tuttavia destinato, al pari di un lastrico solare, a coprire le superfici scoperte dell'edificio sottostante.

Interventi influenti dal punto di vista termico

Il bonus facciate si applica anche agli interventi sulle strutture opache della facciata influenti dal punto di vista termico o che interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio¹¹⁵.

Per poter fruire del bonus facciate gli interventi influenti dal punto di vista termico, riguardanti oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, devono essere eseguiti nel rispetto:

- delle prescrizioni e dei requisiti minimi previsti in materia di prestazioni energetiche degli edifici e delle unità immobiliari di cui al Decreto del Ministro dello Sviluppo economico del 26 giugno 2015;
- dei valori limite di trasmittanza termica stabiliti:

¹¹⁴ Risposte ad interpello n. 289/2020, n. 411/2020 e n. 673/2021.

¹¹⁵ Art.1, comma 220, della Legge n. 219/2020 e circolare n.2/2020.

- dalla Tabella 2 dell'allegato B del DM 11 marzo 2008¹¹⁶ per gli interventi con data di inizio lavori antecedente al 6 ottobre 2020;
- dalla Tabella 1 dell'Allegato E) del DM 6 agosto 2020 per gli interventi con data di inizio lavori a partire dal 6 ottobre 2020.

Se tali requisiti sono rispettati il bonus facciate viene attratto nella disciplina dell'ecobonus per quanto attiene:

- l'obbligo di produrre l'Attestato di Prestazione Energetica (APE) per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali;
- l'obbligo di inviare all'ENEA, entro 90 giorni dall'ultimazione dei lavori, la "Scheda informativa" dell'intervento, di cui all'Allegato D del DM 6 agosto 2020.

Al fine di determinare l'incidenza percentuale dell'intervento sull'intonaco della superficie disperdente (10%), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che:

- si deve considerare il totale della superficie complessiva disperdente lorda (pareti verticali, pavimenti, tetti, infissi) confinante con l'esterno, vani freddi o terreno¹¹⁷;
- se parti della facciata sono rivestite in piastrelle o altri materiali che non rendono possibili interventi influenti dal punto di vista termico, (se non mutando completamente l'aspetto dell'edificio), la verifica del superamento del 10% va fatta calcolando il rapporto tra la restante superficie della facciata interessata dall'intervento e la superficie totale lorda complessiva della superficie disperdente.

Il rispetto dei sopra elencati requisiti minimi non è richiesto per:

- gli immobili ricompresi nell'art. 136, comma 1, lett. b) e c), del Codice dei beni culturali e del paesaggio (DLgs. n. 42/2004)¹¹⁸;
- gli edifici industriali e artigianali quando gli ambienti sono riscaldati per esigenze del processo produttivo o utilizzando reflui energetici del processo produttivo non altrimenti utilizzabili;
- edifici rurali non residenziali sprovvisti di impianti di climatizzazione;
- gli edifici dichiarati inagibili o collabenti;

¹¹⁶ Aggiornato dal DM 26 gennaio 2010.

¹¹⁷ In altre parole, al denominatore del rapporto (che vede al numeratore la superficie dell'intonaco oggetto di intervento) non va considerata la sola superficie disperdente lorda complessiva delle facciate che possono rientrare tra quelle oggetto di interventi agevolati con il bonus facciate, bensì va considerata l'intera "superficie lorda complessiva disperdente (pareti verticali, pavimenti, tetti, infissi) confinante con l'esterno, vani freddi o terreno" (Guida Agenzia delle Entrate Bonus facciate, aggiornata a luglio 2021 e Risposta a interpello Agenzia delle Entrate n.287/2020).

¹¹⁸ Si tratta, in particolare, degli immobili soggetti a tutela in quanto "beni culturali", ville, giardini e parchi che si distinguono per la loro non comune bellezza e complessi di immobili che presentano un caratteristico aspetto avente valore estetico e tradizionale compresi i centri ed i nuclei storici.

- i fabbricati isolati con una superficie utile totale inferiore a 50 metri quadrati;
- gli edifici che risultano non compresi nelle categorie di edifici classificati sulla base della destinazione d'uso di cui all'art. 3 del DPR n.412/93, quali box, cantine, autorimesse, parcheggi multipiano, depositi, strutture stagionali a protezione degli impianti sportivi, il cui utilizzo standard non prevede l'installazione e l'impiego di sistemi tecnici di climatizzazione;
- gli edifici adibiti a luoghi di culto e allo svolgimento di attività religiose.

Tabella riepilogativa degli interventi inclusi	
<i>Interventi di recupero o restauro della facciata esterna</i>	<ul style="list-style-type: none">- Interventi condominiali di rifacimento della facciata di un edificio a pianta irregolare, nel quale solo alcune delle facciate siano visibili dalla strada (risposta ad interpello n. 296/2020).- Rivestimento della facciata esterna con un prodotto innovativo, in sostituzione dei materiali tradizionali per il recupero ed il decoro della stessa, nonché per il consolidamento dei supporti murari (risposta ad interpello n. 319/2020).- Rifacimento dell'intonaco dell'intera superficie verticale e il trattamento dei ferri dell'armatura della facciata di un fabbricato in condominio unicamente per le spese riferibili all'involucro esterno visibile dell'edificio (risposta ad interpello n. 185/2020).- Sostituzione del rivestimento dell'edificio in mosaico (risposta ad interpello n. 287/2020.)
<i>Interventi su balconi, ornamenti e fregi</i>	<ul style="list-style-type: none">- Recupero edilizio dei balconi, incluso il rifacimento del parapetto in muratura, del sotto-balcone e del frontalino, della pavimentazione, la verniciatura della ringhiera in metallo, in quanto interventi effettuati sugli elementi costitutivi dei balconi stessi (risposta ad interpello n. 185/2020).- Rifacimento della copertura del piano di calpestio del balcone e la sostituzione dei pannelli in vetro che costituiscono le pareti perimetrali del balcone, nonché la tinteggiatura delle intelaiature metalliche a sostegno dei medesimi pannelli, e della parete inferiore del balcone, con la relativa stuccatura (risposta ad interpello n. 289/2020).
<i>Interventi di efficienza termica</i>	<ul style="list-style-type: none">- Se gli interventi (non di sola pulitura o tinteggiatura) influiscono dal punto di vista termico o interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, devono essere rispettati i requisiti del DM 6 agosto 2020.



	<ul style="list-style-type: none"> - Il calcolo della percentuale del 10% va effettuato tenendo conto del totale della superficie complessiva disperdente confinante con l'esterno, vani freddi o terreno (circolare n. 2/2020). - Se parti della facciata sono rivestite in piastrelle o altri materiali che non rendono possibile realizzare interventi influenti dal punto di vista termico, se non mutando completamente l'aspetto dell'edificio, la verifica del superamento del limite del 10%, va fatta eseguendo il rapporto tra la restante superficie della facciata interessata dall'intervento e la superficie totale lorda complessiva della superficie disperdente. (circolare n.2/2020).
<i>Altri interventi di decoro urbano</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Riparazione, sostituzione e rinnovamento di grondaie, tubi, pluviali, lattonerie, parapetti, cornicioni. - Interventi aventi per oggetto "l'altana veneziana" (risposta ad interpello n. 543/2020). - Sistemazione di tutte le parti impiantistiche che insistono sulla parte opaca della facciata.
<i>Spese correlate agli interventi agevolabili</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisto dei materiali. - Progettazione e altre prestazioni professionali connesse (per esempio perizie e sopralluoghi e rilascio dell'attestazione di prestazione energetica). - Spese per il rilascio del visto conformità, per le attestazioni e asseverazioni relative agli interventi eseguiti. - Direzione lavori, il coordinamento per la sicurezza (risposta ad interpello n. 191/ 2020). - Installazione ponteggi. - Smaltimento materiali. - IVA. - Imposta di bollo. - Diritti pagati per la richiesta di titoli abitativi edilizi. - Tassa per l'occupazione del suolo pubblico (TOSAP).
<i>Opere accessorie all'esecuzione dei lavori agevolabili</i>	Sostituzione o spostamento dei pluviali, sostituzione dei davanzali, sistemazione di prese e punti luce esterni, smontaggio, rimontaggio e la sostituzione delle tende solari, nel caso in cui ciò si rendesse necessario per motivi tecnici (risposte ad interpello n. 191/2020 e n. 520/2020).

Tabella riepilogativa degli interventi esclusi

<i>Interventi esclusi</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Interventi sulle superfici confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni, non visibili dalla strada (risposta ad interpello n. 59/2021). - Sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli (circolare n.2/2020, par. 2).
---------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<ul style="list-style-type: none">- Interventi sulle “strutture opache orizzontali o inclinate” dell'involucro come, ad esempio, coperture (lastrici solari, tetti) e pavimenti verso locali non riscaldati o verso l'esterno (risposta ad interpello n. 346/2020).- Rifacimento dell'impermeabilizzazione e pavimentazione del lastrico solare (risposta ad interpello n. 816/2021).- Lavori effettuati sul terrazzo a livello, in quanto esso non può essere equiparato ad un balcone, tenuto conto della sua diversa funzione, assimilabile più ad un lastrico solare, come copertura esterna, che a dare affaccio o proiezione esterna all'edificio (risposta ad interpello n. 185/2020).- Interventi sulla copertura orizzontale di un fabbricato rurale (risposta ad interpello n. 185/2020).- Lavori di riverniciatura di scuri e persiane considerati strutture accessorie e di completamento degli infissi esclusi dal bonus (risposta ad interpello n. 346/2020).
--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Imputazione delle spese sostenute da soggetti non titolari di reddito di impresa

Le spese sostenute per gli interventi agevolati sono imputabili in base al principio di cassa per i seguenti soggetti:

- persone fisiche
- esercenti arti e professioni;
- società semplici
- enti non commerciali.

Seguendo il principio di cassa rileva quindi la data del pagamento (mediante bonifico parlante), a prescindere dalla data di avvio e dell'ultimazione degli interventi cui i pagamenti si riferiscono. Per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici condominiali rileva la data del bonifico effettuato dall'amministratore del condominio (o da uno dei condomini delegato), indipendentemente dalla data di pagamento della rata condominiale di spettanza dei singoli condòmini in qualità di possessori/detentori dell'immobile. In tale fattispecie, l'amministratore è tenuto a rilasciare, in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condòmino, una certificazione delle somme corrisposte da quest'ultimo, attestando, altresì, di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge. L'amministratore deve, inoltre, conservare la documentazione originale, al fine di esibirla a richiesta degli Uffici.

Imputazione delle spese sostenute da soggetti titolari di reddito di impresa

Le spese sostenute per gli interventi agevolati sono imputabili in base al principio di competenza fiscale¹¹⁹ per i seguenti soggetti:

- imprese individuali;
- società di persone (snc, sas), società di capitali (spa, sapa, srl);
- enti commerciali.

In base al criterio di competenza beneficiano dell'agevolazione le sole spese che possono essere imputate al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei relativi pagamenti.

Tale criterio si applica anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Ai fini del reddito d'impresa, ai sensi dell'art.109 del TUIR, i costi sostenuti per l'esecuzione delle prestazioni di servizi oggetto degli interventi di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, sono imputabili nell'esercizio in cui si verifica la data di ultimazione degli interventi.

Quelli realizzati mediante contratto di appalto di servizi a terzi, si considerano sostenute per competenza alla data di ultimazione dei lavori o nel caso in cui sia prevista la liquidazione del corrispettivo in base agli stati avanzamento lavori, all'atto della maturazione dei corrispettivi relativi a ciascun stato avanzamento lavori.

Inoltre, il criterio di contabilizzazione per competenza, al fine della individuazione del momento di sostenimento delle spese rilevanti ai fini della detrazione del bonus facciate, vale anche per le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR che applicano il regime di contabilità semplificata per le quali rileva il principio di cassa¹²⁰.

Adempimenti in capo ai soggetti titolari di reddito di impresa

Per beneficiare del bonus facciate, i soggetti titolari di reddito di impresa devono eseguire i seguenti adempimenti:

- effettuare il pagamento delle spese, non necessariamente con mezzo tracciabile, tramite bonifico bancario o postale parlante, fatta eccezione per le imprese minori in capo alle quali sussiste l'obbligo di certificare l'esborso mediante un mezzo di pagamento tracciabile;
- indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione. Tale adempimento non è richiesto per gli interventi influenti dal punto di vista termico

¹¹⁹ Ai sensi dell'art.109 del TUIR.

¹²⁰ Risposta ad interpello n. 46/2018.

o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio;

- comunicare preventivamente la data di inizio dei lavori all'azienda sanitaria locale territorialmente competente, mediante raccomandata, qualora tale comunicazione sia obbligatoria secondo le vigenti disposizioni in materia di sicurezza dei cantieri;
- conservare ed esibire, previa richiesta degli Uffici, le fatture comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e la ricevuta del bonifico di pagamento;
- conservare ed esibire, previa richiesta degli Uffici, le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare ovvero, nel caso in cui la normativa edilizia non preveda alcun titolo abilitativo, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR n. 445/2000, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia vigente;
- conservare ed esibire, previa richiesta degli Uffici, per gli immobili non ancora censiti, copia della domanda di accatastamento;
- conservare ed esibire, previa richiesta degli Uffici, copia della delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori, per gli interventi riguardanti parti comuni di edifici residenziali, e la tabella millesimale di ripartizione delle spese;
- conservare ed esibire previa richiesta degli Uffici, la dichiarazione di consenso del possessore all'esecuzione dei lavori in caso di lavori effettuati dal detentore dell'immobile se diverso dai familiari conviventi.

Inoltre, tenuto conto che per gli interventi influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti per l'eco-bonus dal Decreto 19 febbraio 2007, nel caso in cui siano effettuati i predetti interventi, in aggiunta agli adempimenti sopra elencati, i contribuenti devono acquisire e conservare:

- l'asseverazione con la quale un tecnico abilitato certifica la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti per ciascuno di essi. L'asseverazione redatta dal tecnico abilitato può essere sostituita con quella resa dal direttore dei lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate;
- successivamente all'esecuzione degli interventi, l'attestato di prestazione energetica (APE), per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali, che deve essere redatto da un tecnico non coinvolto nei lavori.

Infine, entro 90 giorni dalla data di fine lavori, deve essere inviata all'ENEA dal soggetto beneficiario, esclusivamente in via telematica, tramite il sito

<https://detrazionifiscali.enea.it>, la scheda descrittiva relativa agli interventi realizzati in cui vanno riportati:

- i dati identificativi dell'edificio e del soggetto che ha sostenuto le spese;
- la tipologia dell'intervento eseguito;
- il risparmio annuo di energia che ne è conseguito;
- il costo dell'intervento comprensivo delle spese professionali;
- l'importo utilizzato per il calcolo della detrazione.

Le informazioni contenute nell'attestato di prestazione energetica sono comunicate attraverso la sezione "dati da APE" della scheda descrittiva.

La mancata effettuazione dei predetti adempimenti non consente la fruizione del bonus facciate.

Adempimenti per i soggetti IRPEF non titolari di reddito di impresa

I soggetti IRPEF non titolari di reddito d'impresa e le società semplici che intendono avvalersi del bonus facciate devono effettuare gli stessi adempimenti sopra elencati per le persone giuridiche fatta eccezione per il pagamento che deve obbligatoriamente essere effettuato con bonifico parlante.

Per gli interventi effettuati sulle parti comuni di un condominio, gli adempimenti necessari ai fini della fruizione del "bonus facciate" possono essere effettuati da uno dei condomini a ciò delegato o dall'amministratore del condominio che in tal caso è tenuto ad indicare i dati del fabbricato in dichiarazione e ad effettuare gli altri adempimenti relativi alle altre detrazioni spettanti a fronte di interventi di recupero del patrimonio edilizio o di efficienza energetica sulle parti comuni.

In tal caso, anche ai fini del bonus facciate, l'amministratore rilascia, in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condòmino, una certificazione delle somme corrisposte dal condòmino, attestando, altresì, di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti dalla legge.

L'amministratore deve, inoltre, conservare la documentazione originale, al fine di esibirla a richiesta degli Uffici.

Cumulabilità con altre agevolazioni fiscali edilizie

L'art.1, comma 221 della Legge di bilancio 2020 stabilisce che sono ammessi al bonus facciate esclusivamente gli interventi sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi, mentre per gli interventi diversi da quelli appena menzionati restano applicabili le agevolazioni già previste dalla legislazione fiscale vigente in materia edilizia e di riqualificazione energetica.

In particolare, i lavori di rifacimento della facciata (che non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna) che riguardano interventi influenti dal punto di vista termico o che interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, (ad esempio rifacimento del cappotto termico) possono astrattamente rientrare, ricorrendone i requisiti tecnici, tra gli interventi di riqualificazione energetica riguardanti l'involucro¹²¹, oppure tra gli interventi del recupero del patrimonio edilizio¹²².

Come precisato dalla Agenzia delle Entrate nella guida al bonus facciate, in considerazione della possibile sovrapposizione degli ambiti oggettivi previsti dalle normative richiamate, il contribuente dovrà decidere di avvalersi, per le medesime spese, di una sola delle agevolazioni edilizie spettanti, rispettando gli adempimenti specificamente previsti dalla agevolazione prescelta.

Potrebbe inoltre verificarsi che gli interventi eseguiti possano beneficiare sia dell'ecobonus che del bonus facciate in quanto, ad esempio, una parte delle spese sostenute riguarda gli interventi di risparmio energetico mentre un'altra parte riguarda invece interventi rientranti nel bonus facciate.

A tale proposito la circolare n. 2/2020 ha chiarito che è possibile fruire di entrambi i bonus, per i lavori riferibili a diverse fattispecie agevolabili, a condizione che le spese relative alle due diverse tipologie di interventi siano distintamente contabilizzate e siano rispettati gli adempimenti previsti per ciascuna detrazione.

Questo potrebbe avvenire, a titolo esemplificativo, nel caso in cui sull'involucro dell'edificio vengano effettuati interventi sulla parte opaca della facciata esterna, ammessi al bonus facciate e contemporaneamente anche interventi di isolamento della parte restante dell'involucro, (facciate confinanti con chiostrine, cavedi, cortili, superfici orizzontali e verticali confinanti con vani freddi e terreno), che sono esclusi dal bonus facciate ma ammessi all'ecobonus.

Pertanto, il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

Le stesse considerazioni valgono anche per quanto riguarda la cumulabilità tra bonus facciate e bonus ristrutturazione edilizia.

L'Agenzia delle Entrate sempre nella circolare n. 2/E/2020 ha inoltre chiarito che il bonus facciate non è cumulabile con la detrazione spettante ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. g) del TUIR, ai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro dei beni soggetti al regime vincolistico, ai sensi del DLgs. n. 42/2004.

¹²¹ Disciplinato dagli artt. 1, commi da 344-347 della Legge n. 296/2006 e 16 del DL n. 63/2013.

¹²² Art.16-bis del TUIR e art. 16 del DL n. 63/2013.

Per le spese condominiali rientranti sia nel ecobonus che nel bonus facciate, l’Agenzia delle Entrate¹²³ ha precisato che ogni condòmino, per la parte di spesa a lui imputabile, può decidere se beneficiare del bonus facciate o della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica. Ciò a prescindere dalla scelta che hanno fatto gli altri condòmini.

In questa ipotesi, l'amministratore di condominio, ai fini della comunicazione finalizzata all'elaborazione della dichiarazione precompilata, dovrà “suddividere la spesa complessiva sostenuta dal condominio in base alle scelte operate dai singoli condòmini, tenuto conto che gli interventi hanno limiti e percentuali di detrazione diverse. In tale comunicazione, pertanto, l'amministratore di condominio dovrà indicare le due distinte tipologie di interventi e, per ciascuno di questi, le spese sostenute, i dati delle unità immobiliari interessate, i dati relativi ai condòmini a cui sono attribuite le spese per ciascun tipo di intervento, con le relative quote di spesa, specificando quali condòmini hanno esercitato l'opzione per la cessione del credito”.

Utilizzo del bonus sotto forma di detrazione di imposta

Se il beneficiario intende fruire dell’agevolazione sotto forma di detrazione dall’imposta lorda, la relativa percentuale è pari al 90% delle spese documentate e sostenute negli anni 2020 e 2021, mentre è stata ridotta al 60% per le spese sostenute nel 2022.

La detrazione IRPEF/IRES del 90% o del 60%:

- deve essere ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e nei nove successivi;
- spetta fino a concorrenza dell'imposta lorda ed in caso di incapienza in ciascun anno/periodo d'imposta, la detrazione si perde: non può essere richiesta a rimborso né utilizzata nei periodi d'imposta successivi¹²⁴.

La norma non ha invece stabilito né un tetto massimo di detrazione, né un tetto massimo di spesa ammissibile.

Resta fermo il potere dell’Amministrazione finanziaria, nell’ambito dell’attività di controllo, di verificare la congruità tra il costo delle spese sostenute oggetto di detrazione e il valore dei relativi interventi eseguiti.

La detrazione si applica sul valore totale della fattura che documenta i costi al lordo del pagamento dell’IVA se indetraibile e spetta sulle spese effettivamente sostenute e rimaste a carico del contribuente.

¹²³ Risoluzione AE n. 49/E/2020.

¹²⁴ L’Agenzia nella circolare n. 95/2000 (par. 2.1.2) con riguardo alla detrazione IRPEF per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha precisato che il contribuente che, per incapienza, non si è avvalso di una o più rate della detrazione, dovrebbe poter comunque fruire delle successive rate ove sia tornato capiente, indicando nella dichiarazione il numero della rata corrispondente.

Di conseguenza, tale agevolazione non spetta se le spese sostenute sono state successivamente rimborsate o ristorate da eventuali contributi ricevuti dal contribuente per l'esecuzione degli interventi oggetto di agevolazione.

Eventuali contributi ricevuti dal contribuente devono, dunque, essere sottratti dall'ammontare su cui applicare la detrazione¹²⁵.

In ogni caso, come tutte le detrazioni dall'imposta lorda, l'agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nella predetta imposta annua.

Pertanto, la quota annuale della detrazione che non trova capienza nell'imposta lorda di ciascun anno, non può essere utilizzata in diminuzione dell'imposta lorda dei periodi d'imposta successivi né essere chiesta a rimborso.

Tuttavia, in alternativa alla fruizione della detrazione, il contribuente (anche incapiente) può optare per il c.d. sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa.

Cessione del credito e sconto in fattura

Per approfondimenti sull'opzione per lo sconto in fattura o cessione del credito si rinvia al paragrafo "Cessione del credito e sconto in fattura delle detrazioni edilizie".

Indicazione in fattura dello sconto

Con la risposta all'interpello n. 385 del 20 luglio 2022, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la mancata indicazione dello sconto in fattura da parte dell'impresa che ha eseguito nel 2021 i lavori relativi al bonus facciate, non può essere regolarizzata da quest'ultima mediante emissione di una nota di variazione in diminuzione e riemissione una nuova fattura corretta. Il beneficio dello sconto, quindi, non si applica.

Tuttavia, il committente dei lavori potrà comunque recuperare, in presenza di tutti gli altri requisiti previsti, il 10% delle spese effettivamente sostenute per l'esecuzione dell'intervento mediante fruizione diretta della detrazione dall'imposta lorda nella misura del 90% nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta in cui ha sostenuto le spese (nel caso di specie 2021).

Disciplina IVA applicabile al bonus facciate

L'agevolazione relativa al bonus facciate può riguardare interventi edilizi di diversa natura.

A seconda della tipologia di intervento edilizio realizzato sulla facciata dell'edificio, cambia la relativa qualificazione urbanistica e conseguentemente anche la disciplina IVA della prestazione eseguita sia con riferimento alla aliquota IVA che all'eventuale applicazione del "reverse charge" oppure del regime ordinario di applicazione dell'imposta.

¹²⁵ Si considerano, tuttavia, rimaste a carico le spese rimborsate per effetto di contributi che hanno concorso a formare il reddito in capo al contribuente.

Aliquota IVA degli interventi

Per quanto riguarda la corretta applicazione dell'aliquota IVA, occorre verificare se gli interventi di restauro della facciata siano qualificabili come:

- manutenzione ordinaria;
- manutenzione straordinaria;
- interventi di restauro e risanamento conservativo;
- ristrutturazione edilizia.

In particolare, nel caso in cui le opere eseguite sono inquadrabili come manutenzione ordinaria, ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. a) del DPR 380/2001 (testo unico dell'edilizia) si applica:

- l'aliquota IVA del 10%¹²⁶ se tali interventi sono eseguiti su facciate di edifici a prevalente destinazione abitativa privata;
- l'aliquota del 22% se tali interventi sono eseguiti su edifici diversi da quelli a prevalente destinazione abitativa (ad esempio quelli classificabili come beni strumentali).

Interventi di manutenzione ordinaria

Ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. a) del TUE, gli interventi di manutenzione ordinaria sono quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie a integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Da tale definizione si deduce che gli interventi di manutenzione ordinaria, con riferimento al bonus facciate riguardano le operazioni di rinnovo o di sostituzione degli elementi esistenti di finitura degli edifici, con materiali e finiture analoghi a quelli esistenti.

Infatti, caratteristica della manutenzione ordinaria è il mantenimento degli elementi di finitura e degli impianti tecnologici, attraverso opere sostanzialmente di riparazione dell'esistente.

A titolo esemplificativo, rientrano tra gli interventi di manutenzione ordinaria:

- la pulitura della facciata;
- il rifacimento intonaci esterni e tinteggiatura della facciata senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori (circolare n. 57/1998);
- il rifacimento di pavimentazione esterna e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
- la riparazione di balconi e relative pavimentazioni.

¹²⁶ L'aliquota del 10% è stata introdotta dall'art. 7, comma 1, lettera b), della Legge n. 488/1999, e successivamente prorogata fino a quando è stata resa permanente dall'art. 1, comma 18, della Legge n. 244/2007, come modificato dall'art. 2, comma 11, della Legge n. 191/2009.

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto applicabile l'aliquota del 10% anche in relazione agli interventi di manutenzione ordinaria sulla facciata anche se afferenti quote millesimali corrispondenti a unità non abitative situate nel medesimo edificio a prevalente destinazione abitativa¹²⁷.

Interventi di manutenzione straordinaria

Nel caso in cui le opere eseguite siano inquadrabili come manutenzione straordinaria, ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. b) del TUE si applica:

- l'aliquota IVA del 10% se tali interventi sono eseguiti su facciate di edifici a prevalente destinazione abitativa privata o su facciate di edifici di edilizia residenziale pubblica, indipendentemente dalla natura del soggetto committente (privato o soggetto passivo);
- l'aliquota del 22% se tali interventi sono eseguiti su immobili diversi da quelli a prevalente destinazione abitativa (ad esempio quelli classificabili come beni strumentali), indipendentemente dalla natura del soggetto committente (privato o soggetto passivo).

In particolare, gli interventi di manutenzione straordinaria riguardano le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare e integrare i servizi igienicosanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche alle destinazioni d'uso. La manutenzione straordinaria si riferisce a interventi, anche di carattere innovativo, di natura edilizia e impiantistica finalizzati a mantenere in efficienza ed adeguare all'uso corrente l'edificio e le singole unità immobiliari, senza alterazione della situazione planimetrica e tipologica preesistente, e con il rispetto della superficie, della volumetria e della destinazione d'uso.

A titolo semplificativo sono ricompresi nella manutenzione straordinaria, ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. b) del Testo unico dell'edilizia, i seguenti interventi edilizi:

- le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- gli interventi finalizzati al risparmio energetico;
- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- realizzazione e adeguamento di opere accessorie e pertinenziali che non comportino aumento di volumi o di superfici utili, realizzazione di volumi tecnici, quali centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;

¹²⁷ Risposta a interpello n. 606/2021.

- realizzazione e integrazione di servizi igienicosanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici;
- realizzazione di chiusure o aperture interne che non modifichino lo schema distributivo delle unità immobiliari e dell'edificio;
- consolidamento delle strutture di fondazione e in elevazione;
- rifacimento vespai e scannafossi;
- sostituzione di solai interpiano senza modifica delle quote d'imposta;
- rifacimento di scale e rampe;
- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;
- sostituzione solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti;
- sostituzione tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare;
- realizzazione di elementi di sostegno di singole parti strutturali.

Interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia

Qualora invece gli interventi sulla facciata siano di maggiore entità riconducibili nell'ambito di un più ampio intervento di restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, in tale ipotesi, ai sensi del n. 127- *quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633/72, si applica sempre l'aliquota IVA del 10% indipendentemente dal fatto che tali interventi siano eseguiti su facciate di fabbricati a prevalente destinazione abitativa o su immobili di diversa natura, quali quelli strumentali ed indipendentemente dal soggetto committente (soggetto privato o passivo di imposta). In particolare, ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett. c) del TUE, gli interventi di restauro e risanamento conservativo sono quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché compatibili con tali elementi, e conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio.

Gli interventi di restauro consistono nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico-artistico, ad una configurazione conforme ai valori che si intendono tutelare. Gli stessi interventi, attraverso la preliminare analisi storica e artistica delle trasformazioni subite dall'edificio nel corso del tempo, sono effettuati principalmente attraverso la conservazione degli originari elementi di fabbrica ovvero con la sostituzione di elementi ricorrendo a tecnologie e materiali coerenti con quelli originari di impianto dell'edificio stesso.



Invece il risanamento conservativo si riferisce al complesso degli interventi finalizzati ad adeguare a una migliore esigenza d'uso attuale un edificio esistente, sotto gli aspetti tipologici, formali, strutturali, funzionali.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nel restauro e risanamento conservativo i seguenti interventi:

- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- ripristino dell'aspetto storico architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali.

Infine, gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui all'art.3, comma 1, lett. d) del TUE, sono quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare a un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente.

Tali interventi comprendono il ripristino e la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono caratterizzati da due elementi fondamentali:

- il primo determinato dalla “sistematicità” delle opere edilizie;
- il secondo, più rilevante, riguarda la finalità della trasformazione dell'organismo edilizio che può portare ad un edificio parzialmente o completamente diverso dal preesistente.

Pertanto, gli effetti di tale trasformazione sono tali da incidere sui parametri urbanistici al punto che l'intervento stesso è considerato di “trasformazione urbanistica”, e come tale soggetto a concessione edilizia e sottoposto al pagamento di oneri concessori.

Attraverso gli interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella ristrutturazione edilizia i seguenti interventi:

- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
- mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
- trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
- interventi di ampliamento delle superfici.

E' utile precisare che gli interventi previsti in ciascuna delle categorie sopra richiamate sono, di norma, integrati o correlati ad interventi di categorie diverse.

Ad esempio, negli interventi di manutenzione straordinaria sono necessari per completare l'intervento edilizio nel suo insieme, opere di pittura e finitura che sono ricomprese in quelle di manutenzione ordinaria.

Pertanto, in tale caso occorre tener conto del carattere assorbente della categoria "superiore" rispetto a quella "inferiore", al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e della puntuale applicazione delle disposizioni in commento.

Infatti, il bonus facciate può essere riconosciuto anche per interventi di maggiore entità, rilevanti dal punto di vista termico, qualificabili come manutenzione straordinaria o inclusi nell'ambito di un più ampio intervento di ristrutturazione edilizia o di restauro e risanamento conservativo.

Il bonus facciate e il reverse charge

Come è noto il regime di fatturazione basato sul meccanismo dell'inversione contabile (o del reverse charge), prevede che il versamento dell'IVA non venga eseguito materialmente dal cedente, ma dal soggetto acquirente.

Infatti, mediante tale meccanismo, il soggetto debitore di imposta è individuato nel cessionario che è tenuto ad integrare con IVA la fattura ricevuta, e a registrarla contemporaneamente, entro il mese di ricevimento, nel registro delle vendite e in quello degli acquisti, al fine di operare (se spettante) la detrazione dell'imposta relativa.

Il cedente, dal suo canto, emette fattura senza addebito d'imposta, ma con l'indicazione della disposizione normativa che lo esonera dall'applicazione del tributo.

Fatta tale premessa, si ricorda che il meccanismo reverse charge nell'ambito del settore edile si applica ai seguenti operazioni:

- prestazioni di servizi, compresa la manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore (art. 17, comma 6, lettera a) del DPR n. 633/72);
- prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, relative ad edifici (art. 17, comma 6, lettera a-ter del DPR n. 633/72). Al riguardo si precisa che per "edificio/ fabbricato si intende qualsiasi costruzione coperta isolata da vie o da spazi vuoti, oppure separata da altre costruzioni mediante muri che si elevano, senza soluzione di continuità, dalle fondamenta al tetto, che disponga di uno o più liberi accessi sulla via, e possa avere una o più scale autonome"¹²⁸.

Poiché le disposizioni sopra elencate si riferiscono a prestazioni di servizi, è evidente che il reverse charge non si applica ai contratti di fornitura con posa in opera.

¹²⁸ Risoluzione n. 46/1998.

In particolare, con riferimento alla prima tipologia di prestazioni di cui alla lettera a), comma 6, dell'art. 17 del DPR n. 633/72, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 37/2006, il reverse charge si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori edili nei confronti di un altro soggetto IVA operante anch'esso nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.

Da ciò deriva che il reverse charge non si applica alle prestazioni di servizi rese direttamente dall'appaltatore principale nei confronti del committente, in base ad un contratto d'appalto.

Al contrario, invece, tale meccanismo trova applicazione quando il committente della prestazione sia appaltatore principale o subappaltatore e l'esecutore dell'opera sia a sua volta subappaltatore. Ciò vuol dire, quindi, che il meccanismo dell'inversione contabile trova applicazione anche in una catena ininterrotta di rapporti di subappalto.

Per tali prestazioni, il settore edile interessato dall'applicazione del reverse charge va identificato oggettivamente nelle attività di costruzione di cui alla sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007.

Ciò anche nel caso in cui le attività rientranti in una delle tipologie elencate nella lettera F della tabella ATECO vengano rese dal subappaltatore in via non esclusiva o prevalente.

Nell'ambito invece delle prestazioni richiamate dalla lettera a-ter), comma 6, dell'art. 17 del DPR n. 633/72, (prestazioni di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento, relative a fabbricati), vi rientrano tutte le prestazioni di servizi riconducibili a contratti d'opera e di appalto, nonché di subappalto non ricomprese nella fattispecie precedente.

Al fine di individuare le prestazioni in esame, in una logica di semplificazione, occorre sempre far riferimento ai codici attività della Tabella ATECO 2007¹²⁹) che vanno interpretati in senso oggettivo, a prescindere pertanto dall'attività esercitata dal prestatore e/o dal committente e dal rapporto contrattuale intercorrente tra le parti.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate¹³⁰, infatti, per l'applicazione del reverse charge non rileva il fatto che:

- il prestatore svolga un'attività ricompresa nella Sezione F della predetta Tabella, in quanto è necessario avere riguardo esclusivamente alla tipologia di prestazione e non anche all'attività esercitata dal prestatore;
- le prestazioni siano rese dal subappaltatore nei confronti di imprese di costruzione o ristrutturazione nonché nei confronti di un contraente generale.

Pertanto, in tali ipotesi il reverse charge si applica a prescindere dal rapporto contrattuale sottostante (appalto, subappalto, prestazione d'opera) rilevando, oltre alla sussistenza

¹²⁹ Richiamati nella circolare n. 14/2015.

¹³⁰ Circolare n. 14/2015.

della soggettività passiva IVA in capo al committente, la riconducibilità delle prestazioni ai codici attività della Tabella ATECO 2007, sempre che le stesse siano rese su un bene immobile qualificato come edificio.

Inoltre, in presenza di un unico contratto che comprenda sia prestazioni di servizi soggette al regime dell'inversione contabile, che prestazioni soggette ad IVA nelle modalità ordinarie, si dovrà procedere in linea di principio alla scomposizione delle operazioni, individuando le singole prestazioni assoggettabili al meccanismo del reverse charge.

Tuttavia, stante la complessità delle tipologie contrattuali riscontrabili nel settore edile, tali indicazioni potrebbero risultare di difficile applicazione con riferimento all'ipotesi di un unico contratto di appalto, avente ad oggetto interventi di restauro, di risanamento conservativo ed interventi di ristrutturazione edilizia.

Pertanto, in detta situazione e in una logica di semplificazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che è possibile applicare le sole regole ordinarie di assolvimento dell'imposta e non il meccanismo del reverse charge¹³¹.

Con riferimento al bonus facciate, sono soggetti a reverse charge i seguenti interventi edilizi fatturati a soggetti passivi di imposta:

- interventi edilizi oggetto di un contratto di subappalto qualora sia l'impresa appaltatrice che quella subappaltatrice operino entrambe in uno dei settori edili di cui alla sezione F della Tabella di classificazione delle attività economiche ATECO 2007;
- interventi edilizi di finitura degli edifici tra i quali (quali i lavori di intonacatura e stuccatura esterna degli edifici, compresa la posa in opera dei relativi materiali di stuccatura (codice Ateco 43.31.00);
- interventi di rivestimento esterno dei muri, (quali posa in opera applicazione, installazione di piastrelle, calcestruzzo, pietra da taglio ecc. (codice Ateco 43.33.00);
- interventi di tinteggiatura (codice Ateco 43.34.00).

Per quanto riguarda la disciplina IVA degli interventi di riqualificazione energetica (aliquota IVA, reverse charge o applicazione dell'IVA in modalità ordinaria) che possono interessare la facciata dell'edificio, si rinvia al capitolo di questa monografia dedicato all'ecobonus.

¹³¹ Circolari n. 14/2015 e n. 37/2015.

4. INTERVENTI DI ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

Con l'art. 119-ter, DL n. 34/2020¹³² è stata prevista una nuova detrazione per interventi sulle barriere architettoniche.

In particolare, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi – sia IRPEF che IRES - è riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025¹³³ per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti.

Rispetto all'agevolazione spettante a regime, ai sensi dell'art. 16-bis, comma 1, lett. e) del TUIR, ed a meno che non li si riesca ad inserire tra quelli "trainati" con superbonus del 110%, con la nuova disposizione:

- l'aliquota della detrazione è elevata al 75% (anziché del 50%);
- l'agevolazione spetta per le spese sostenute dall'1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025;
- la detrazione deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo (anziché in 10 rate).

La legge di Bilancio 2023 ¹³⁴ha inoltre previsto che per l'approvazione di tali lavori a livello condominiale è sufficiente la maggioranza dei partecipanti all'assemblea che rappresenti almeno 1/3 del valore millesimale dell'edificio.

Il bonus fiscale consiste in una "detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare".

La nuova detrazione è calcolata, infatti, su un importo complessivo che varia a seconda della tipologia di edificio e dal numero di unità immobiliari presenti nell'edificio stesso.

Ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal regolamento di cui al Decreto del Ministro dei lavori pubblici n. 236/1989.

Anche tali interventi possono beneficiare dell'opzione per lo sconto in fattura e per la cessione del credito.

Immobili oggetto dell'intervento

La detrazione del 75% spetta per gli interventi effettuati "in edifici già esistenti".

Come per la maggior parte delle detrazioni edilizie, gli interventi non devono inserirsi in un contesto edilizio di interventi di nuova costruzione.

¹³² Inserito dall'art. 1, comma 42, lett. a), della Legge n. 234/2021.

¹³³ Inserito dall'art. 1, comma 365 della Legge n. 197/2022.

¹³⁴ Comma 4-bis (art. 119-ter) inserito dall'art. 1, comma 365 della Legge n. 197/2022.

La prova dell'esistenza dell'edificio può essere fornita:

- dall'iscrizione in Catasto, ovvero dall'avvenuta richiesta di iscrizione in Catasto;
- dal versamento dell'ICI o, dal 2012, dell'IMU, se dovuta.

Al pari delle altre agevolazioni per interventi edilizi, dovrebbero rimanere esclusi gli edifici iscritti in Catasto nella categoria F/3, la quale designa i "fabbricati o loro porzioni in corso di costruzione".

La detrazione del 75% spetta anche per gli interventi di automazione degli impianti di edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche. In caso di sostituzione dell'impianto, inoltre, sono detraibili le spese per lo smaltimento e la bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito.

Ammontare massimo agevolabile

Come anticipato in premessa, la detrazione nella misura del 75% delle spese sostenute è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

- 50.000 euro per gli interventi negli edifici unifamiliari (villette e simili) o per quelli nelle singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio se è composto da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio se è composto da più di 8 unità immobiliari.

Per fruire dell'agevolazione gli interventi volti al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche devono rispettare i requisiti previsti dal DM n. 236/1989.

Opzione per la cessione del credito o sconto in fattura

Per approfondimenti sull'opzione per lo sconto in fattura o cessione del credito si rinvia al paragrafo 7 "Cessione del credito e sconto in fattura delle detrazioni edilizie".

5. SUPERBONUS 110%

Con l'art. 119 del DL n. 34/2020 (c.d. Decreto "Rilancio") è stata introdotta una detrazione del 110% in relazione ad interventi di efficientamento energetico e ad interventi antisismici. In generale, il superbonus del 110% spetta per le spese "sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022", ma sono previste finestre temporali agevolate più ampie per particolari categorie di soggetti¹³⁵.

Da ultimo, l'agevolazione ha subito la riduzione dell'aliquota dal 110% al 90% ad opera del c.d. decreto "Aiuti-quater"¹³⁶ ed infine ulteriori disposizioni sono state previste dalla legge di bilancio 2023¹³⁷.

Soggetti beneficiari del superbonus	Momento di sostenimento delle spese
<i>Generalità dei soggetti previsti dal co. 9 dell'art. 119 del DL 34/2020</i>	Dall'1.7.2020 al 30.6.2022
<ul style="list-style-type: none"> - Condomini - Persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche 	Dall'1.7.2020 al 31.12.2025, con aliquota: <ul style="list-style-type: none"> • 110% per le spese sostenute fino al 31.12.2022 • 90% per le spese sostenute fino al 31.12.2023; • 70% per le spese sostenute nell'anno 2024; • 65% per le spese sostenute nell'anno 2025. La proroga fino al 31.12.2025 (con aliquote 110-70-65%) riguarda anche le persone fisiche che effettuano gli interventi sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio.
<ul style="list-style-type: none"> - Condomini - Persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, per interventi su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari distintamente 	110% fino al 31.12.2023 nei seguenti casi: <ul style="list-style-type: none"> • gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali alla data del 25.11.2022 risulta presentata la

¹³⁵ Proroga disposta della Legge n. 234/2021 (Legge di bilancio 2022).

¹³⁶ Art. 9 Decreto Legge 176/2022.

¹³⁷ Art. 1, comma 894 della legge 197/2022.



<p><i>accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche</i></p> <ul style="list-style-type: none">- ONLUS, ODV e APS	<p>comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);</p> <ul style="list-style-type: none">• gli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori risulta adottata entro il 18.11.2022 a condizione che:<ul style="list-style-type: none">- tale data sia attestata da apposita dichiarazione sostitutiva ex art. 47, DPR n. 445/2000 dall'amministratore del condominio/ condomino che ha presieduto l'assemblea;- per tali interventi alla data del 31.12.2022 risulti presentata la CILA;• gli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori risulta adottata tra il 19.11.2022 e il 24.11.2022, a condizione che:<ul style="list-style-type: none">- tale data sia attestata da apposita dichiarazione sostitutiva ex art. 47, DPR n. 445/2000 dall'amministratore del condominio/ condomino che ha presieduto l'assemblea;- per tali interventi alla data del 25.11.2022 risulti presentata la CILA di cui all'art. 119, comma 13-ter, DL n. 34/2020;• gli interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici per i quali alla data del 31.12.2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.
<p>ONLUS, ODV e APS</p>	<p>Dall'1.7.2020 al 31.12.2025, con aliquota:</p> <ul style="list-style-type: none">• 110% per le spese sostenute fino al 31.12.2022;• 110% o 90% per le spese sostenute nell'anno 2023;• 70% per le spese sostenute nell'anno 2024;• 65% per le spese sostenute nell'anno 2025. <p>La proroga fino al 31.12.2025 (con aliquote 110-90-70-65%) riguarda anche le persone fisiche</p>

	<p>che effettuano gli interventi sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio.</p> <p>Le ONLUS, ODV e APS, di cui all'art. 119 co. 10-bis del DL 34/2020, che:</p> <ul style="list-style-type: none">• svolgono attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali;• i cui membri del Cda non percepiscono alcun compenso o indennità di carica;• eseguono gli interventi su immobili nelle categorie catastali B/1, B/2 o D/4;• posseduti da tali soggetti in piena o nuda proprietà, oppure in usufrutto, oppure detenuti in comodato d'uso gratuito, <p>beneficiano del superbonus del 110% per le spese sostenute fino al 31.12.2025.</p>
<p><i>Persone fisiche per interventi relativi a edifici unifamiliari o unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con accesso autonomo</i></p>	<p>Dall'1.7.2020 al 30.6.2022, con aliquota 110%. Il superbonus spetta al 110% per le spese sostenute entro il 31.3.2023 se al 30.9.2022 gli interventi non sono ultimati e sono eseguiti per almeno il 30% dell'intervento complessivo.</p> <p>Per gli interventi avviati dall'1.1.2023, il superbonus spetta con aliquota 90% in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2023, a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none">• il contribuente è titolare del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento sull'unità immobiliare oggetto degli interventi;• l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale;• il contribuente ha un "reddito di riferimento" non superiore a 15.000 euro, determinato secondo le modalità stabilite dal co. 8-bis.1 dell'art. 119 del DL 34/2020¹³⁸.

¹³⁸ Ai sensi del nuovo comma 8-bis.1 dell'art. 119 D.L. 34/2020, il "reddito di riferimento" è calcolato: - considerando la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge / soggetto legato da unione civile/convivente presente nel nucleo familiare e dai familiari di cui all'art. 12, TUIR presenti nel nucleo familiare fiscalmente a carico ai sensi del comma 2 del citato art. 12; - dividendo la predetta somma di redditi per una quota determinata in base al numero dei componenti in nucleo familiare come segue: - **1** in caso di contribuente; - **2** in caso di contribuente + coniuge/soggetto legato da unione civile/convivente; - **2,5** in caso di contribuente + coniuge/soggetto legato da unione



<i>IACP ed enti equivalenti (la proroga riguarda anche le persone fisiche che effettuano gli interventi singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio)</i> <i>Cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci</i>	Dall'1.7.2020 al 30.6.2023, con aliquota 110%. Superbonus del 110% per le spese sostenute fino al 31.12.2023 se al 30.6.2023 gli interventi sono eseguiti per almeno il 60%.
-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Soggetti beneficiari

Possono usufruire del superbonus:

- i condomini e le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche;
- le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento;
- gli Istituti autonomi case popolari (IACP) o altri istituti che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing";
- le cooperative di abitazione a proprietà indivisa;
- le Onlus e le associazioni di volontariato;
- le associazioni e società sportive dilettantistiche, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Superbonus 110%, le eccezioni per le aziende

Per quanto riguarda le aziende, possono usufruire del Superbonus solo 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 condomini¹³⁹.

Pertanto, i titolari di reddito d'impresa o i soggetti esercenti attività professionale rientrano tra i beneficiari nella sola ipotesi di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati sulle parti comuni in edifici condominiali.

civile/convivente + 1 familiare fiscalmente a carico; - **3** in caso di contribuente + coniuge/soggetto legato da unione civile/convivente + 2 familiari fiscalmente a carico; - **4** in caso di contribuente + coniuge/soggetto legato da unione civile/convivente + 3 o più familiari fiscalmente a carico.

(*) In assenza del coniuge/soggetto legato da unione civile/convivente tale valore va diminuito di "1" (quota attribuita per la presenza dello stesso).

¹³⁹ In tal senso la circolare n. 24/2020.

In tale ipotesi, il beneficio spetta a prescindere che l'immobile sia strumentale, merce o posseduto a semplice titolo patrimoniale.

L'agevolazione spetta non soltanto ai proprietari degli immobili ma anche ai titolari di diritti reali/personali di godimento sugli immobili oggetto degli interventi e che ne sostengono le relative spese. Per le imprese e gli enti commerciali, il periodo di imputazione delle spese deve avvenire in base al principio di competenza, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

Lo stesso vale per le imprese minori, come definite dall'art. 66 del TUIR, anche se sono generalmente in un "regime di cassa".

Se gli interventi sono realizzati su unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%, quindi la detrazione è calcolata sul 50% delle spese sostenute.

Interventi agevolabili

Sotto il profilo oggettivo, il Superbonus spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (cosiddetti interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, diversi dai precedenti, realizzati congiuntamente ai primi (cosiddetti interventi "trainati").

Interventi principali o trainanti

Sono interventi trainati:

- gli interventi di isolamento termico sugli involucri degli edifici;
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni
- la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti;
- gli interventi antisismici.

Interventi aggiuntivi o trainati

Oltre agli interventi trainanti sopra elencati, rientrano nel Superbonus anche le spese per interventi eseguiti insieme ad almeno uno degli interventi principali di isolamento termico, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o di riduzione del rischio sismico. Si tratta di:

- interventi di efficientamento energetico;
- installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo;
- infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici;

- interventi di eliminazione delle barriere architettoniche¹⁴⁰.

Gli interventi trainati sono autonomamente agevolabili se effettuati su edifici sottoposti a vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio ovvero qualora gli interventi trainanti siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali.

Il Superbonus non spetta per interventi effettuati su unità immobiliari residenziali appartenenti alle categorie catastali A1 (abitazioni signorili), A8 (ville) e A9 (castelli).

Se l'intervento realizzato ricade in diverse categorie agevolabili, il contribuente potrà avvalersi, per le medesime spese, di una sola delle predette agevolazioni.

Qualora, invece, si realizzino più interventi riconducibili a diverse fattispecie agevolabili, il contribuente potrà fruire di ciascuna agevolazione.

I requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, compresi quelli che consentono di beneficiare del Superbonus, sono stabiliti dal DM MiSE del 6 agosto 2020 e dal DM MiTE 14 febbraio 2022.

Spese accessorie

Tra le spese detraibili rientrano quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici nonché quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni, delle asseverazioni e del visto di conformità specificamente richiesti dalle disposizioni che regolano il superbonus.

Per gli interventi destinati all'eliminazione delle barriere architettoniche¹⁴¹ spetta la fruizione della detrazione maggiorata del 110%, anche se tali lavori sono eseguiti in favore di persone di età superiore a 65 anni e anche se effettuati, trattandosi di interventi trainati, congiuntamente agli interventi trainanti di miglioramento sismico (sisma bonus) e non soltanto in abbinamento agli interventi di efficientamento energetico.

Misura della detrazione

La detrazione va ripartita tra gli aventi diritto, per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2022, in 4 quote annuali di pari importo, entro i limiti di capienza dell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi.

I soggetti che hanno accesso al Superbonus possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

- per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, di importo massimo non superiore al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore di beni e servizi relativi agli interventi agevolati;
- per la cessione di un credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con alcune limitazioni.

¹⁴⁰ Ai sensi dell'art. 16 bis, lett. a) del TUIR.

¹⁴¹ Art. 16 bis, comma 1, lett. e), del TUIR.

La cessione può essere disposta in favore:

- dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi;
- di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti);
- di istituti di credito e intermediari finanziari.

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 (modificato da successivi provvedimenti) sono state approvate le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del DL n. 34/2020 per l'esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti.

Il nuovo modello di comunicazione dell'opzione (con le relative istruzioni per la compilazione e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica) è stato approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 febbraio 2022 (successivamente modificato dal provvedimento del 10 giugno 2022).

Indicazione del CCNL nelle fatture dei lavori edili

L'agevolazione spetta solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'art. 51 del DLgs. 81/2015. Dal punto di vista degli interventi agevolati assoggettati alla predetta condizione rientrano soltanto i "lavori edili di cui all'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81" il cui importo è "complessivamente superiore a 70.000 euro". L'indicazione dell'applicazione dei CCNL del settore edile riguarda le sole imprese che hanno lavoratori dipendenti.

Certificazione SOA per l'impresa

Ai fini del riconoscimento del superbonus, dall'1.1.2023 al 30.6.2023, i lavori di importo superiore a 516.000,00 euro devono essere affidati:

- a imprese, o a imprese subappaltatrici, che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, sono in possesso dell'attestazione SOA, di cui all'art. 84 del DLgs. 50/2016;
- a imprese che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o a imprese subappaltatrici che al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, hanno sottoscritto un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione SOA.

Le suddette disposizioni non si applicano:

- ai lavori in corso di esecuzione al 21.5.2022 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 21/2022);

- ai contratti di appalto o di subappalto aventi data certa, ai sensi dell'art. 2704 c.c., anteriore al 21.5.2022 (data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 21/2022).

Dall'1.7.2023, le imprese a cui vengono affidati i lavori edilizi per importi superiori a 516.000 euro devono obbligatoriamente aver ottenuto la certificazione.

Con la conversione in legge del “Decreto Cessioni”¹⁴² è richiesto che:

- per i contratti di appalto o subappalto stipulati dal 21.5.2022 al 31.12.2022, entro l'1.1.2023 l'impresa appaltatrice o subappaltatrice sia in possesso dell'attestazione SOA oppure della documentazione attestante l'avvenuta sottoscrizione di un contratto per l'ottenimento della stessa;
- per la verifica dell'importo dei lavori (superiore o meno a 516.000 euro) deve essere considerato singolarmente ciascun contratto di appalto e ciascun contratto di sub-appalto.

Infine, l'Agenzia delle Entrate con propria circolare¹⁴³ ha chiarito, con riferimento alle imprese che abbiano sottoscritto un contratto finalizzato al rilascio della certificazione SOA, che la detrazione relativa alle spese sostenute fino al 30 giugno 2023 sia ammessa anche qualora la predetta impresa non ottenga la certificazione SOA in esito alla richiesta.

6. CESSIONE DEL CREDITO E SCONTO IN FATTURA DELLE DETRAZIONI EDILIZIE

In alternativa alla modalità di fruizione naturale dei benefici fiscali riconosciuti sotto forma di detrazioni edilizie, l'art. 121 del DL n. 34/2020 consente di optare, alternativamente:

- per lo sconto sul corrispettivo;
- per la cessione della detrazione.

Nella sua originaria formulazione, la norma consentiva non soltanto l'esercizio generalizzato delle predette opzioni ma anche la successiva cessione ulteriore a terzi, senza limiti nella catena di successive cessioni, del credito di imposta rispettivamente sorto in capo al fornitore e acquisito dal primo cessionario.

Queste possibilità, però, sono state successivamente limitate dal legislatore, con una serie di disposizioni introdotte anche allo scopo di limitare le frodi in materia.

¹⁴² Decreto legge 16 febbraio 2023, n. 11 convertito in legge 11 aprile 2023, n. 38.

¹⁴³ 20 aprile 2023, n. 10/E.

Detrazioni edilizie interessate dalle opzioni

Le detrazioni edilizie per le quali è possibile esercitare le opzioni sono le seguenti:

Le detrazioni interessate dalle cessioni/sconto in fattura	
<p><i>Detrazione IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio</i></p> <p><i>(art. 16 bis, comma 1, del TUIR)</i></p>	<p>Solo per quel che concerne i seguenti interventi agevolati di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, o ristrutturazione edilizia su parti comuni di edifici residenziali (lett. a); • manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, o ristrutturazione edilizia su singole unità immobiliari residenziali (lett. b); • installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati negli impianti (lett. h); • realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune (lett. d).
<p><i>Ecobonus</i></p>	<p>Tutti gli interventi di efficienza energetica, compresi quelli per i quali spetta la detrazione Superbonus 110%, ai sensi dell'art. 119 del DL n. 34/2020.</p>
<p><i>Sismabonus</i></p> <p><i>(anche "acquisti")</i></p>	<p>Tutti gli interventi di miglioramento sismico, compresi quelli per i quali spetta la detrazione Superbonus 110%.</p>
<p><i>Bonus facciate</i></p>	<p>Tutti gli interventi di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna.</p>
<p><i>Bonus colonnine di ricarica dei veicoli</i></p>	<p>Interventi di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'art. 16-ter del DL n. 63/2013, compresi quelli per i quali spetta la detrazione Superbonus 110%.</p>
<p><i>Barriere architettoniche</i></p>	<p>Gli interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche, che consentono di beneficiare della detrazione del 75%.</p>

Procedura di cessione

A pena di inefficacia, ai fini del perfezionamento delle opzioni di cessioni/sconto in fattura:

- il cedente deve comunicare la cessione con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate nella c.d. "Piattaforma cessione crediti";
- il cessionario deve a sua volta accettare la cessione con le medesime funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito Internet dell'Agenzia delle Entrate, fermo restando che tale accettazione non può avvenire prima che siano "decorsi cinque giorni lavorativi dalla regolare ricezione della comunicazione di cessione" (questo perché, entro quel termine, l'Agenzia delle Entrate può esercitare il

proprio potere/dovere di sospensione fino a 30 giorni degli effetti delle comunicazioni, in presenza di "fattori di rischio").

È soltanto con la predetta accettazione che i crediti di imposta vengono resi disponibili nel cassetto fiscale del fornitore o del cessionario, con conseguente possibilità di loro utilizzazione o cessione.

Le modalità di esercizio delle opzioni sono definite dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 35873/2022.

Il mancato invio della comunicazione, nei termini e con le modalità previste dal provvedimento, rende l'opzione inefficace nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Il termine ultimo per l'invio della "comunicazione" per l'esercizio dell'opzione è il 16 marzo *"dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione"*.

Tuttavia:

- con riguardo alle detrazioni spettanti a fronte di spese sostenute nell'anno 2020, è stata disposta una prima proroga al 31 marzo 2021;
- con riguardo alle detrazioni spettanti a fronte di spese sostenute nell'anno 2021 (e alle opzioni di cessione "differita" delle rate residue non ancora fruite a fronte di spese sostenute nell'anno 2020), è stata disposta la proroga del relativo termine al 7 aprile 2022.

Entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio, una comunicazione già presentata:

- può essere annullata;
- può essere interamente sostituita presentando una nuova comunicazione.

Effetti dell'esercizio dell'opzione

Il credito di imposta che matura in capo al fornitore che applica lo sconto sul corrispettivo e il credito di imposta acquisito da parte del cessionario (corrispondente alla detrazione ceduta) possono essere entrambi utilizzati in compensazione orizzontale, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. n. 241/1997, oppure possono essere ceduti ad altri soggetti, con alcune limitazioni introdotte nel tempo per limitare frodi e aggiramenti delle norme.

A tale riguardo, l'art. 121, comma 3, del DL n. 34/2020 stabiliva che il credito di imposta fosse usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione e che la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non potesse essere usufruita negli anni successivi o chiesta a rimborso.

Successivamente, è intervenuto l'art. 9 del D.L. 176/2022 (c.d. decreto Aiuti-quater) che ha previsto la possibilità di utilizzare, in 10 rate annuali di pari importo, i crediti d'imposta

derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura, inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre 2022 e non ancora utilizzati, anziché in 4 o 5 rate. A tal fine, dovrà essere inviata all'Agenzia un'apposita comunicazione da parte del fornitore o del cessionario secondo le modalità attuative che verranno definite da apposito provvedimento. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno continua a non poter essere fruita negli anni successivi né a poter essere richiesta a rimborso.

L'utilizzo in compensazione, di ciascuna quota annuale del credito di imposta che sorge in capo al fornitore che applica lo "sconto sul corrispettivo" o al cessionario che lo acquista, avviene senza applicazione dei seguenti limiti:

- tetto massimo delle compensazioni effettuabili nell'anno solare (1 milione di euro per l'anno 2020 e 2 milioni dal 2022);
- tetto massimo di 250.000 euro di compensazioni effettuabili nell'anno solare utilizzando crediti di imposta esposti nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

Il modello F24 recante l'utilizzo del credito in compensazione deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Ulteriori cessioni del credito

Prima delle modifiche introdotte all'art. 121 del DL n. 34/2020 - a cura dell'art. 28, comma 1, del DL n. 4/2022, dell'art. 1 del DL 13/2022,¹⁴⁴ e dell'art. 9 del DL 176/2022- sia il fornitore che il cessionario potevano, in alternativa all'utilizzo del credito di imposta in compensazione, cedere il credito di imposta a terzi, comprese banche e intermediari finanziari, con illimitata facoltà di ulteriori cessioni.

A seguito delle predette modifiche, la cessione a terzi del credito di imposta continua ad essere possibile sia per il fornitore che ha applicato lo sconto, sia per il cessionario del beneficiario della detrazione (c.d. "primo cessionario") ma:

- il fornitore può cedere il credito di imposta, che ha maturato con l'applicazione dello sconto sul corrispettivo, a qualsivoglia soggetto terzo, ivi comprese banche e intermediari finanziari (prima cessione), dopodiché sono possibili tre ulteriori cessioni, ma soltanto a cessionari che rientrino nel perimetro dei c.d. "soggetti vigilati"; solo per le banche e le società appartenenti ad un gruppo bancario è stata poi prevista un'ulteriore quinta cessione, ma solo a clienti con partita IVA che hanno stipulato un contratto di conto corrente con la banca cedente o con la

¹⁴⁴ Che ha contestualmente abrogato il comma 1 dell'art. 28 del DL n. 4/2022.

banca capogruppo (correntisti che, dopo aver acquistato il credito, non possono cederlo a loro volta).

- il "primo cessionario" può cedere il credito di imposta, che ha acquisito direttamente dal beneficiario della detrazione fiscale (prima cessione), dopodiché sono possibili tre ulteriori cessioni, ma soltanto a cessionari che rientrino nel perimetro dei c.d. "soggetti vigilati"; solo per le banche e le società appartenenti ad un gruppo bancario è poi prevista una quinta cessione, ma solo a clienti con partita IVA che hanno stipulato un contratto di conto corrente con la banca cedente o con la banca capogruppo (correntisti che, dopo aver acquistato il credito, non possono cederlo a loro volta).

Per "soggetti vigilati", che possono essere cessionari delle cessioni successive alla prima, si intendono:

- le banche e gli intermediari finanziari iscritti all'albo, ai sensi dell'art. 106 del TUB;
- le società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo;
- le imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia, ai sensi del DLgs. n. 209/2005.

Inoltre, le cessioni di crediti di imposta, derivanti dalle opzioni per lo sconto sul corrispettivo in fattura e per la cessione del credito, *"non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate"*. A tale fine, a ciascun credito di imposta è attribuito un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni.

Le novità introdotte con il “Decreto Aiuti” (dopo le modifiche introdotte dal Decreto Aiuti-quater¹⁴⁵)

L'art. 14 del DL n. 50/2022 ha modificato nuovamente la disciplina recata dall'art. 121 del DL 34/2020 concernente la cessione dei crediti derivanti da interventi edilizi optabili.

Ferma restando la possibilità per il beneficiario delle detrazioni fiscali di optare, in luogo della fruizione nella propria dichiarazione dei redditi, per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per il c.d. "sconto sul corrispettivo", dopo una prima cessione (direttamente da parte del beneficiario oppure da parte del fornitore che ha applicato lo sconto sul corrispettivo) a favore di qualsivoglia terzo cessionario, sono possibili tre ulteriori cessioni a favore però soltanto di "soggetti vigilati".

In aggiunta, in relazione alla quinta e ultima cessione, per le comunicazioni di opzione (cessione o sconto sul corrispettivo) presentate a partire dall'1° maggio 2022 il testo

¹⁴⁵ Art. 9, comma 4 bis, DL 176/2022 (convertito dalla L. 13 gennaio 2023, n. 6).

dell'art. 121 del DL 34/2020 - nella versione ante modifiche ad opera del DL 50/2022 - stabiliva potesse essere effettuata dalle banche a favore di propri correntisti.

L'art. 14, comma 1, lett. b) del DL 50/2022, invece, stabilisce che la quinta e ultima cessione può essere effettuata dalle banche o dalle società appartenenti ad un gruppo bancario, a favore dei "di soggetti diversi dai consumatori o utenti, come definiti dall'articolo 3, comma 1, lettera a), del codice del consumo, di cui al decreto legislativo 6 settembre 2005, n. 206, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione"¹⁴⁶.

I correntisti che possono acquistare dalla propria banca, oppure dalle altre società appartenenti al gruppo bancario, crediti di imposta derivanti dal superbonus e dagli altri bonus edilizi, quindi, non sono più soltanto i "clienti professionali privati"¹⁴⁷ bensì tutti i "soggetti diversi dai consumatori o utenti", ossia tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche che agiscono per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta.

Nella formulazione originaria della norma, l'ampliamento della platea dei potenziali acquirenti riguardava i crediti di imposta "generati" da comunicazioni di opzione (della prima cessione o dello sconto in fattura) inviate all'Agenzia delle Entrate a partire dall'1° maggio 2022.

Tuttavia, la Legge di conversione del DL n. 73/2022 (c.d. "Decreto semplificazioni")¹⁴⁸ ha fatto retroagire gli effetti della norma, consentendo alle banche di cedere tutti i crediti fiscali delle detrazioni edilizie ai loro clienti dotati di partita IVA, anche quelli comunicati all'Agenzia delle Entrate prima del 1° maggio 2022.

Indicazione del CCNL nelle fatture dei lavori edili

Per i lavori edili avviati dal 28 maggio 2021, di importo superiore a 70.000 euro, l'art. 4 del DL 13/2022 dispone che la generalità dei *bonus* edilizi può essere riconosciuta solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che questi sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali.

La nuova condizione non riguarda tutti i lavori edili le cui spese possono essere agevolate con i *bonus* edilizi, ma soltanto quelli di importo superiore a 70.000 euro riconducibili all'elenco dei lavori edili o di ingegneria civile di cui all'Allegato X del DLgs. n. 81/2008¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del DLgs. n. 206/2005 per consumatore o utente si intende "la persona fisica che agisce per scopi estranei all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale o professionale eventualmente svolta".

¹⁴⁷ Di cui all'art. 6, comma 2-quinquies del DLgs. n. 58/1998 (come previsto nel testo originario del DL 50/2022).

¹⁴⁸ La norma ha abrogato il comma 3 dell'art. 57 del DL n. 50/2022.

¹⁴⁹ Si tratta, in particolare, dei: "1. I lavori di costruzione, manutenzione, riparazione, demolizione, conservazione, risanamento, ristrutturazione o equipaggiamento, la trasformazione, il rinnovamento o lo smantellamento di opere fisse, permanenti o temporanee, in muratura, in cemento armato, in metallo, in legno o in altri materiali, comprese le parti strutturali delle linee

Il contratto collettivo che viene applicato dal datore di lavoro deve essere:

- indicato nell'atto di affidamento dei lavori (tipicamente, il contratto di appalto);
- riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

La norma prevede altresì espressamente che il soggetto incaricato del rilascio del visto di conformità verifichi *"anche che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nella fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori"*.

Attestazione di congruità e visto di conformità

Ai sensi del comma 1-ter dell'art. 121 del DL m. 34/2020, nel caso di esercizio delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito, il beneficiario del bonus edilizio deve dotarsi di:

- una attestazione di congruità delle spese sostenute, rilasciata da tecnici abilitati secondo le disposizioni dell'art. 119 co. 13-bis del medesimo decreto;
- un visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti per la spettanza del bonus edilizio, per la cui fruizione viene esercitata una delle due opzioni.

Restano escluse dai predetti obblighi soltanto le opzioni relative alle opere già classificate come attività edilizia libera e agli interventi di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, fatta eccezione per gli interventi" che beneficiano del bonus facciate.

Per espressa previsione di legge, la classificazione delle opere, tra quelle ad attività edilizia libera, può discendere indifferentemente dall'art. 6 del DPR n. 380/2001, dal DM 2.3.2018 o dalla normativa regionale.

Stop allo sconto in fattura e alle cessioni del credito (Le novità introdotte dal Decreto cessioni) dal 17 febbraio 2023

Il decreto n. 11 del 16 febbraio 2023 ha previsto il blocco relativo alle procedure per lo sconto in fattura o la cessione del credito d'imposta derivanti da interventi relativi:

- al recupero del patrimonio edilizio;
- all'efficientamento energetico degli edifici;
- al sisma bonus;
- al bonus facciate;
- al superbonus;
- all'installazione di pannelli fotovoltaici;
- all'installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

elettriche e le parti strutturali degli impianti elettrici, le opere stradali, ferroviarie, idrauliche, marittime, idroelettriche e, solo per la parte che comporta lavori edili o di ingegneria civile, le opere di bonifica, di sistemazione forestale e di sterro. 2. Sono, inoltre, lavori di costruzione edile o di ingegneria civile gli scavi, ed il montaggio e lo smontaggio di elementi prefabbricati utilizzati per la realizzazione di lavori edili o di ingegneria civile".

A partire dal 17 febbraio 2023, data di entrata in vigore del decreto, non è infatti più possibile optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura relativi a questi interventi.

Vi sono tuttavia delle eccezioni sia con riferimento al superbonus (110%/90%) che alle altre tipologie di interventi.

In particolare, è previsto che il blocco non vale per le opzioni relative alle spese rientranti nel superbonus per i quali in data antecedente al 17 febbraio:

- risulti presentata la CILA, se si tratta di interventi diversi da quelli effettuati dai condomini;
- risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la CILA per gli interventi effettuati dai condomini;
- risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici.

Con la legge di conversione del decreto è stato previsto inoltre che il blocco non trova applicazione per le spese sostenute per gli interventi di superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui all'art. 119-ter, DL n. 34/2020 (con detrazione del 75%).

Per le altre tipologie di interventi edilizi, diversi dal superbonus, il blocco non si applica per gli interventi per i quali in data antecedente al 17 febbraio 2023:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori;
- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi dell'immobile nel caso di acquisto di unità immobiliari da imprese di costruzione che hanno effettuato i lavori;
- non siano ancora iniziati i lavori ma sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni o servizi oggetto dei lavori. Se però al 17 febbraio 2023 non risultano versati acconti, la data (antecedente) dell'inizio dei lavori o stipula di un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni o servizi oggetto dei lavori deve essere attestata sia dal cedente o committente che dal cessionario o prestatore mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio.



Sono stati infine esclusi dal blocco della cessione dei crediti o dallo sconto in fattura:

- gli immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi dall'1 aprile 2009, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza;
- gli immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi dal 15 settembre 2022 nelle Marche per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Ripartizione del credito in 10 rate

Con la legge di conversione del decreto cessioni è stata concessa la possibilità per cessionari e fornitori di scegliere di ripartire i crediti d'imposta in 10 rate anziché in 4 o 5.

L'opzione riguarda:

- i crediti relativi agli interventi superbonus, il c.d. "bonus barriere 75%" e il sisma bonus;
- i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31 marzo 2023 e non ancora utilizzati.

La possibilità di utilizzare i crediti d'imposta derivanti da interventi superbonus, bonus barriere 75% e sisma bonus in 10 quote annuali di pari importo può riguardare:

- le spese sostenute nel 2022 per le quali la comunicazione di opzione è stata presentata entro il 31 marzo 2023 e i crediti d'imposta relativi, utilizzabili a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione e comunque non prima del 1° gennaio 2023;
- le spese sostenute nel 2023 per le quali la comunicazione di opzione è stata presentata entro il 31 marzo 2023 e i crediti d'imposta relativi, utilizzabili non prima del 1° gennaio 2024.

Per poter utilizzare il credito derivante da interventi superbonus, bonus barriere 75% e sismabonus in 10 rate, il fornitore o il cessionario dovranno inviare all'Agenzia delle Entrate, in via telematica, un'apposita comunicazione.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 132123 del 18 aprile 2023 ha stabilito le regole per poter optare per la ripartizione del credito in 10 rate. In particolare, l'opzione:

- riguarda la quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti d'imposta che potrà quindi essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo ed essere utilizzata in compensazione a partire dall'anno successivo rispetto a quello della rata originaria;
- potrà essere effettuata dal 2 maggio 2023 attraverso la piattaforma cessione crediti disponibile nell'area riservata del sito dell'Agenzia delle Entrate;
- potrà essere effettuata tramite intermediario abilitato a partire dal 3 luglio 2023;
- è irrevocabile e non potrà essere rettificata o annullata;
- non consente ulteriori cessioni delle rate ripartite che potranno essere usate solo a credito col modello F24; la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno

continua a non poter essere fruita negli anni successivi né a poter essere richiesta a rimborso;

- può essere effettuata per la quota residua non ancora utilizzata delle rate dei crediti dal 2023 in avanti, ma, limitatamente ai crediti derivanti da spese agevolate con il superbonus, con comunicazioni delle opzioni per la prima cessione o lo sconto in fattura inviate all’Agenzia delle Entrate fino al 31 ottobre 2022, anche per la quota residua non ancora utilizzata della rata 2022.

Comunicazione prima cessione del credito “remissione in bonis” entro il 30 novembre 2023

La legge di conversione del decreto ha anche previsto la possibilità di presentare tardivamente (dopo il 31.3.2023) all’Agenzia delle Entrate la Comunicazione di opzione per la prima cessione del credito, ricorrendo alla c.d. “remissione in bonis” (entro la presentazione della prima dichiarazione dei redditi “utile” e con versamento di € 250) anche nel caso in cui il contratto di cessione tra le parti non sia stato concluso alla data del 31.3.2023.

Con la circolare 27/E del 7 settembre 2023 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la sanzione di 250 euro deve essere versata per ciascuna comunicazione non trasmessa nei termini. Se questo non è stato fatto, l’Agenzia chiarisce che, in relazione alle spese sostenute nel 2022 per le quali la comunicazione doveva essere trasmessa entro il 31 marzo 2023, è possibile versare le ulteriori sanzioni entro il 30 novembre 2023.

La “remissione in bonis”, però, è applicabile esclusivamente al caso in cui:

- il soggetto titolare della detrazione opta per la cessione del corrispondente credito. Si tratta quindi della Comunicazione di cessione presentata dal contribuente che non intende utilizzare in dichiarazione dei redditi la detrazione spettante per le spese sostenute;
- la cessione del credito è effettuata a favore di una banca, di un intermediario finanziario o di una società appartenente ad un gruppo bancario o ad un’impresa di assicurazione autorizzata ad operare in Italia.

Le novità del Decreto “Salva Superbonus”

Con l’entrata in vigore dal 30 dicembre 2023 del c.d. “Decreto salva Superbonus”¹⁵⁰ sono state apportate modifiche all’agevolazione Superbonus 110% ed altre agevolazioni di seguito illustrate.

Detrazione 110% con opzione per SAL e lavori non terminati

La detrazione (110%/90%)¹⁵¹ derivante dalle spese sostenute fino al 31 dicembre 2023 riferite ai SAL per i quali il contribuente ha optato per sconto in fattura/cessione del credito è considerata “acquisita” anche nel caso in cui i lavori non terminati.

La detrazione è riconosciuta anche nel caso in cui il mancato completamento dei lavori non consenta il conseguimento del miglioramento energetico richiesto dalla norma per poter fruire della stessa.

Contributo per soggetti con reddito di riferimento fino a 15.000 euro

È stanziato un nuovo contributo a favore dei soggetti che si trovano nella situazione di “lavori non terminati per i quali è stata esercitata l’opzione per i SAL fino al 31 dicembre 2023” con reddito di riferimento fino a 15.000 euro.

Il contributo spetta per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024 al 31 ottobre 2024:

- per interventi effettuati dai condomini, persone fisiche al di fuori dell’attività d’impresa/lavoro autonomo, per interventi su edifici composti da 2 a 4 unità immobiliari ovvero sulle singole unità immobiliari all’interno del condominio/edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione, ONLUS/ODV/APS;
- a condizione che entro il 31 dicembre 2023 sia stato raggiunto un SAL non inferiore al 60%.

Detrazione 110% immobili comuni terremotati

Il “Decreto blocca crediti” prevede specifiche fattispecie al ricorrere delle quali non trova applicazione il blocco della possibilità di esercitare le opzioni per sconto in fattura/cessione del credito¹⁵².

Nelle esclusioni dal blocco sono comprese anche le spese relative agli immobili ubicati nelle zone sismiche di categoria 1, 2 e 3, per interventi di cui al Superbonus 110% e per quelli di cui all’art. 121 comma 2 DL 34/2020, compresi in piani di recupero del patrimonio edilizio esistente o di riqualificazione urbana comunque denominati, approvati al 12 aprile

150. Decreto-legge 29 dicembre 2023, n. 212 convertito senza modificazioni in legge 22 febbraio 2024, n. 17.

151. Art. 119 DL 34/2020.

152. Art. 2, comma 2, DL. 11/2023.

2023 che abbiano contenuti progettuali di dettaglio, attuabili a mezzo di titoli semplificati approvati dal Comune e che concorrano al risparmio energetico/adequamento sismico dei fabbricati.

Con riferimento a tali spese il Decreto Salva Superbonus ha previsto che, a decorrere dal 30 dicembre 2023, tale disposizione trova applicazione esclusivamente con riferimento agli interventi che comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali la richiesta del titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi risulti presentata fino al 29 dicembre 2023.

Come noto, è riconosciuta la detrazione del 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025 per gli interventi effettuati sugli immobili ubicati nei Comuni colpiti da eventi sismici verificatisi dal 1° aprile 2009 nei quali sia stato dichiarato lo stato di emergenza¹⁵³.

Per tali interventi avviati a decorrere dal 31 dicembre 2023 per i quali il contribuente applica la disposizione “di favore” ossia l'esclusione del blocco di esercitare le opzioni dello sconto in fattura /cessione del credito, si introduce l'obbligo di stipula, **entro 1 anno dalla conclusione dei lavori**, di un **contratto assicurativo** per l'immobile a copertura dei danni procurati da calamità naturali/eventi catastrofali.

Detrazione 75% eliminazione barriere architettoniche

Fermo restando che la detrazione spetta nella misura del 75% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025, è disposto che, per le spese sostenute dal 30 dicembre 2023, tale detrazione:

- non è più applicabile alle spese sostenute per la generalità degli interventi direttamente finalizzati al superamento / eliminazione delle barriere architettoniche in edifici esistenti;
- è applicabile soltanto per la realizzazione in edifici già esistenti di interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche aventi ad oggetto esclusivamente scale, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici.

La detrazione del 75% non è più applicabile anche:

- agli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche;
- in caso di sostituzione dell'impianto, alle spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito.

Inoltre, fermo restando che gli interventi risultano agevolati a condizione che siano rispettati i requisiti tecnici previsti dal DM n. 236/89, è disposto che tale conformità deve essere attestata da un'apposita asseverazione rilasciata da un tecnico abilitato.

153 Art. 119, comma 8-ter, DL 34/2020.

Come noto, anche con riferimento al superamento/eliminazione delle barriere architettoniche, il “Decreto blocca crediti” esclude tali spese sostenute dal blocco della possibilità di esercitare le opzioni per sconto in fattura/cessione del credito.

Il “Decreto Salva Superbonus” dispone che la sopra citata esclusione, e pertanto la possibilità di optare ancora per sconto in fattura / cessione del credito per le spese di eliminazione delle barriere architettoniche per la generalità dei soggetti:

- è limitata alle sole spese sostenute fino al 31 dicembre 2023;
- è applicabile anche alle spese sostenute dal 1° gennaio 2024 soltanto da parte di:
 - condomini per interventi sulle parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
 - persone fisiche, per interventi su unifamiliari/unità abitative in edifici plurifamiliari, a condizione che:
 - 1) il contribuente sia proprietario/titolare di un diritto reale di godimento sull’immobile;
 - 2) l’unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale;
 - 3) il contribuente abbia un reddito familiare di riferimento non superiore a 15.000 euro. Tale requisito reddituale non è richiesto se nel nucleo familiare è presente un soggetto disabile ai sensi dell’art. 3, Legge n. 104/92.

Novità del Decreto Legge “Salva conti”

a) Modifiche alla disciplina in materia di opzioni per la cessione dei crediti o per lo sconto in fattura

Il decreto “Salva conti”¹⁵⁴ ha introdotto la soppressione delle opzioni per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in luogo delle detrazioni (sia 110% che in misura ordinaria) per gli interventi di recupero edilizio e risparmio energetico successivi all’entrata in vigore del decreto (30 marzo 2024), effettuati dagli IACP, dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa e degli enti del Terzo settore (ossia i rimanenti soggetti ammessi ai benefici delle agevolazioni previste dalla precedente disciplina). Tale soppressione non agisce per gli interventi realizzati su immobili danneggiati da eventi sismici verificatisi il 6 aprile 2009 e da quelli accaduti a partire dal 24 agosto 2016 nei comuni dei territori delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria.

È comunque previsto un regime transitorio che consente l’applicazione delle disposizioni previgenti più favorevoli in caso di spese sostenute in relazione a interventi per i quali, in data precedente al 30 marzo 2024:

¹⁵⁴ Art. 1 Decreto Legge 29 marzo 2024, n. 39.



- risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (Cila), in caso di lavori per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico, effettuati non da condomini;
- risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la stessa Cila, in caso di lavori per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico, effettuati da condomini;
- risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, in caso di lavori per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico, in caso di demolizione e ricostruzione di edifici;
- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario, se gli interventi non riguardano l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico;
- siano già iniziati i lavori, oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se gli interventi non riguardano l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e per quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

Il regime transitorio si applica anche alle spese sostenute per interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi dal 1° aprile 2009.

Per gli interventi di superamento/eliminazione delle barriere architettoniche già con il precedente intervento normativo, il blocco dell'opzione per lo sconto in fattura/cessione del credito non trovava applicazione. Con il Decreto "Salva conti" tali disposizioni si applicano in relazione alle spese sostenute fino al 30 marzo 2024, precisando che le stesse disposizioni continuano ad applicarsi alle spese sostenute successivamente a tale data limitatamente agli interventi per i quali in data antecedente al 30 marzo 2024:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se per gli interventi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

In merito a interventi per i quali, al 30 marzo 2024, non sia stata sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati, la deroga prevista non si applica, ossia:

- per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini risulti presentata la Cila;
- per gli interventi effettuati dai condomini risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la Cila;
- per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

b) *Esclusione "remissione in bonis" per comunicazioni opzioni*

Non è più possibile sanare tramite la c.d. "remissione in bonis" l'omessa comunicazione dello sconto in fattura/cessione del credito anche con riferimento alla cessione delle rate residue non ancora fruite¹⁵⁵. Tale istituto consentiva, di sanare il tardivo/omesso invio di comunicazioni che danno accesso a benefici fiscali/regimi opzionali, effettuando, entro il termine di presentazione della "prima dichiarazione utile", l'invio della comunicazione ed il versamento di una sanzione fissa.

Con il decreto, quindi, al fine di pervenire al monitoraggio in tempo reale del totale delle cessioni effettuate è disposto che non è più ammesso accedere alla remissione in bonis per la comunicazione delle opzioni (da effettuare successivamente al 30 marzo 2024), con riferimento:

- sia alle opzioni riferite alle spese detraibili sostenute nell'anno 2023;
- che alle opzioni relative alle cessioni delle rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni precedenti (dal 2020 al 2022).

Di conseguenza, dette comunicazioni devono essere inviate nel termine ultimo del 4 aprile 2024; l'eventuale tardività nella comunicazione rende inefficace l'opzione.

Anche l'eventuale sostituzione della comunicazione effettuata tra il 1° aprile 2024 ed il 4 aprile 2024 dovranno essere effettuate entro il 4 aprile 2024. Non risulta, al contrario, inefficace la sostituzione effettuata nel mese di marzo di una precedente comunicazione errata.

¹⁵⁵ Art. 2 Decreto Legge 29 marzo 2024, n. 39.

c) Trasmissione nuovi dati relativi alle spese agevolabili

È richiesto l'invio di ulteriori informazioni¹⁵⁶ finalizzate al monitoraggio della spesa riferita alla realizzazione degli interventi di efficientamento energetico/miglioramento del rischio sismico per i soggetti che:

- entro il 31 dicembre 2023 hanno presentato la CILA ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione/ricostruzione degli edifici e non hanno concluso i lavori;
- dal 1° gennaio 2024 hanno presentato la CILA ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione/ricostruzione degli edifici.

In particolare, i predetti soggetti, devono comunicare:

- all'ENEA alla conclusione dei lavori, per gli interventi di risparmio riqualificazione energetica;
- al "Portale nazionale delle classificazioni sismiche", per gli interventi di miglioramento del rischio sismico;

anche le seguenti informazioni:

- dati catastali dell'immobile oggetto degli interventi;
- ammontare delle spese sostenute fino al 30 marzo 2024;
- ammontare delle spese che prevedibilmente saranno sostenute dal 31 marzo 2024 fino al 31 dicembre 2025;
- percentuale di detrazione spettante per le predette spese.

É demandata ad uno specifico DPCM la definizione del contenuto/modalità/termini delle predette comunicazioni. In caso di omessa trasmissione dei predetti dati:

- ai soggetti che al 30 marzo 2024 hanno già presentato la CILA/istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo per la demolizione / ricostruzione degli edifici, è applicabile la sanzione di 10.000 euro;
- ai soggetti che hanno presentato la CILA/istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo per la demolizione/ricostruzione degli edifici a decorrere dal 30 marzo

¹⁵⁶ Art. 3 Decreto Legge 29 marzo 2024, n. 39.



2024, in luogo dell'applicazione della predetta sanzione è prevista la decadenza dall'agevolazione e l'inapplicabilità della c.d. "remissione in bonis".

Le principali agevolazioni fiscali per le imprese

- [Credito d'imposta beni strumentali](#)
- [Credito d'imposta R&S, Innovazione e Design](#)
- [Nuovo Patent box](#)
- [Credito d'imposta formazione 4.0](#)
- [ACE e ACE Innovativa](#)
- [Incentivi per gli investimenti in Start up e Pmi innovative](#)
- [Credito d'imposta quotazione PMI](#)
- [Crediti d'imposta per l'acquisto di energia e gas](#)
- [Agevolazioni per la sostenibilità ambientale](#)
- [Società benefit](#)
- [Le detrazioni edilizie per le imprese](#)
- [Credito d'imposta investimenti pubblicitari](#)
- [Le agevolazioni riservate ai settori dello sport, editoria, cinema e turismo](#)
- [Incentivi per investimenti al Sud](#)
- [Zone economiche speciali e Zone franche urbane](#)

www.assolombarda.it
www.genioimpresa.it
