

Agevolazioni fiscali in edilizia: bonus e superbonus 110%

SOMMARIO: 1. Gli antecedenti normativi al nuovo superbonus: dal 2007 al 2020 – 1.1 Il c.d. ecobonus per gli interventi di riqualificazione energetica – 1.2 Il c.d. bonus casa: l'art. 16-bis del TUIR – 1.3 Il c.d. sisma bonus per promuovere l'adozione di misure antisismiche – 1.4 La novità della legge di bilancio 2020: il c.d. bonus facciate – 2. Il superbonus edilizio al 110%: un volano per la riconversione energetica del patrimonio immobiliare italiano – 3. L'ambito oggettivo: gli interventi trainanti o principali di riqualificazione energetica - 3.1 Gli interventi trainati o aggiuntivi – 4. L'ambito soggettivo – 5. L'imputazione temporale delle spese e il rapporto soggetto-cespite – 6. Gli immobili su cui effettuare gli interventi – 7. Le assemblee di condominio – 8. Le modalità di fruizione: detrazione, credito d'imposta o sconto in fattura – 8.1 La detrazione – 8.2 Il credito d'imposta e lo sconto in fattura – 9. Gli adempimenti necessari: le asseverazioni obbligatorie e l'eventuale visto di conformità – 10. I profili sanzionatori.

1. Gli antecedenti normativi al nuovo superbonus: dal 2007 al 2020

Prima di analizzare nel dettaglio la disciplina relativa al c.d. superbonus 110% risulta opportuno riassumere brevemente le principali agevolazioni fiscali in edilizia introdotte nel corso degli anni dal legislatore italiano.

1.1. Il c.d. ecobonus per gli interventi di riqualificazione energetica

Nel 2007, con la legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi da 344 a 347, è stato introdotto il c.d. ecobonus, relativo alle detrazioni fiscali per interventi di risparmio energetico 'qualificato'. Esso prevedeva una detrazione in misura pari al 55% della spesa per la riqualificazione energetica degli immobili, da ripartire in tre quote annuali di pari importo; attualmente la detrazione si configura in un *range* dal 50% al 75% a seconda dell'intervento. Si tratta, in particolare, di interventi volti a migliorare le prestazioni energetiche degli edifici esistenti: l'installazione di pannelli solari, la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, la sostituzione di strutture verticali (infissi e finestre) e orizzontali (coperture e pavimenti). *Conditio sine qua non* per poter fruire dell'agevolazione è effettuare uno o più interventi su edifici esistenti, la cui prova è fornita dall'iscrizione in catasto o dal pagamento dell'ICI prima e dell'IMU poi (circolare 36/E del 2007).

Peculiarità di tale misura riguarda il suo ambito di applicazione in quanto è fruibile anche da soggetti passivi IRES e si riferisce ad immobili di qualunque categoria catastale, compresi quelli strumentali utilizzati nell'esercizio delle attività

imprenditoriali e quelli locati a terzi (v. il d.m. 19 febbraio 2007 e la circolare dell'Agenzia delle Entrate 31 maggio 2007, n. 36). In tal senso, da ultimo, la Cass. 25 giugno 2019, n. 29164, non valorizzando la distinzione tra beni strumentali e beni c.d. merce, quali quelli locati a terzi, ritiene che “la *ratio legis* del bonus fiscale relativo al caso di specie, che traspare con chiarezza dal dato normativo, consiste nell'intento di incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico ad un generalizzato risparmio energetico, ed è coerente e si salda con il tenore letterale delle norme di riferimento, le quali non pongono alcuna limitazione, né di tipo oggettivo né di tipo soggettivo alla generalizzata operatività della detrazione d'imposta”.

1.2 Il c.d. bonus casa: l'art. 16-bis del TUIR

Il Governo Monti nel 2011, con l'art. 4, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, ha trasfuso, con diverse modifiche, nel d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) la precedente disciplina di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, dandole una collocazione sistematica.

L'art. 16-bis del TUIR, che ha confermato l'ambito applicativo soggettivo e oggettivo della legge 449/1997, stabilisce una detrazione del 36% delle spese, da ripartire in dieci quote annuali, per un ammontare delle stesse non superiore a € 48.000 per unità immobiliare. Nonostante l'inserimento nel TUIR, la disciplina è stata ripetutamente oggetto di modifiche in ordine alla percentuale di detraibilità e al tetto massimo di spesa, per ragioni solo funzionali al mero gettito. L'ammontare della detrazione è stato innalzato al 50% (con limite massimo di € 96.000) dal d.l. 4 giugno 2013, n. 63 e poi confermato di anno in anno da successive disposizioni, sino alla legge di bilancio 2021 (art. 1, comma 58 lett. a), della l. 30 dicembre 2020, n. 178) che lo ha prorogato al 31 dicembre 2021.

Dal punto di vista oggettivo rientrano nel perimetro del bonus casa gli interventi di manutenzione ordinaria (solo su parti comuni di edifici residenziali), di manutenzione straordinaria (su singole unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale), di restauro e risanamento conservativo, per la ricostruzione o il ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi (per es. alluvioni e terremoti), di costruzione di opere per il conseguimento di risparmio energetico ‘non qualificato’, come gli impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica.

Dal punto di vista soggettivo il bonus si applica ai soggetti passivi IRPEF residenti e non nel territorio dello Stato, quindi anche imprenditori individuali, società di persone e imprese familiari, naturalmente in relazione ad immobili diversi da quelli strumentali o c.d. merce. Risulta applicabile, di conseguenza, il principio di cassa. Con riferimento al rapporto sussistente tra il soggetto e il cespite l'agevolazione spetta ai proprietari, ai titolari di altri diritti reali di godimento (usufrutto, uso, abitazione...), ai detentori in possesso di contratto di locazione o comodato registrato e ai familiari conviventi del

possessore/detentore. In ogni caso il beneficiario ha diritto alla detrazione qualora sostenga le relative spese, ad esso siano intestate le fatture e il relativo codice fiscale sia indicato nei bonifici di pagamento. In caso di lavori effettuati direttamente dal proprietario (c.c.d.d. in economia) la detrazione riguarda, per ragioni di cautela fiscale, unicamente i costi di acquisto dei materiali, per evitare che vengano fatturati lavori in eccesso rispetto a quelli effettivamente svolti.

1.3. Il c.d. sisma bonus per promuovere l'adozione di misure antisismiche

L'art. 16, comma 1 *bis*, del d.l. 4 giugno 2013, n. 63 ha istituito il c.d. sisma bonus – confermato dalla legge di bilancio 2020 fino al 31 dicembre 2021 – relativo all'adozione di misure antisismiche su costruzioni situate nelle zone sismiche 1, 2, 3 (così come individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio n. 3274 del 20 marzo 2003). Si tratta di una detrazione del 50%, 70%, 75%, 80% o 85% delle spese sostenute fino a € 96.000, da ripartire in dieci quote annuali costanti, per ciascuna unità immobiliare (solo se adibita ad abitazione principale o ad attività produttiva). L'ammontare della detrazione varierà in relazione agli interventi elencati dettagliatamente nel dettato normativo. La circolare dell'Agenzia delle Entrate 18 settembre 2013, n. 29/E ha chiarito che possono beneficiarne sia i soggetti passivi IRPEF sia quelli IRES che possiedono o detengono l'immobile in base ad un titolo idoneo.

Si evidenzia come sia l'art. 16-*bis* comma 1 lettera i) del TUIR sia l'art. 16 comma 1 *bis* del d.l. 63/2013 prevedano tra gli interventi agevolabili quelli relativi all'adozione di misure antisismiche. È però d'obbligo sottolineare le differenze che riguardano non tanto la tipologia di intervento quanto piuttosto:

- l'ambito soggettivo di applicazione (l'art 16-*bis* del TUIR è solo ai fini IRPEF);
- l'aspetto temporale (l'art 16-*bis* del TUIR è strutturale mentre l'art. 16 comma 1 *bis* del d.l. 63/2013, salvo eventuali proroghe, scadrà nel 2021);
- l'ambito territoriale (l'art 16-*bis* del TUIR si applica uniformemente per interventi su tutto il territorio italiano, l'art. 16 comma 1 *bis* del d.l. 63/2013 agli edifici ubicati in zone sismiche 1, 2, 3).

1.4. La novità della legge di bilancio 2020: il c.d. bonus facciate

La legge di bilancio 2020 (legge 27 dicembre 2019, n. 160, art. 1, commi 219-224) ha, poi, introdotto il c.d. bonus facciate, cioè una detrazione, da ripartire in dieci anni, del 90% delle spese sostenute per la restaurazione e il recupero della facciata esterna degli edifici esistenti localizzati nel territorio urbano. Fin da subito si rileva come, con

una previsione di assoluta novità per le agevolazioni in materia, non venga individuato alcun limite di spesa.

Si tratta di un'agevolazione temporanea – inizialmente valevole per il 2020, successivamente prorogata fino al 31 dicembre 2021 dall'art. 1, comma 59, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) – e applicabile agli edifici che si trovano nelle zone A (centri storici) e B (edificato pari o superiore al 12,5% e densità territoriale superiore a 1,5 mc/mq) del territorio comunale così come individuate dal d.m. 1444/1968. Quest'ultimo risulta ormai desueto e quasi mai utilizzato; bisognerà, di conseguenza, informarsi presso il proprio Comune per ottenere la “certificazione urbanistica” necessaria per poter beneficiare del bonus in commento.

In ordine all'ambito soggettivo di applicazione il dettato normativo appare abbastanza vago; era infatti incerto se l'agevolazione si applicasse anche ai soggetti passivi IRES. Il riferimento, a mente del comma 223, al regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 18 febbraio 1998, n. 41 faceva propendere per la soluzione negativa. Tale tesi però è stata sconfessata dalla stessa Amministrazione finanziaria con la circolare n. 2/E del 14 febbraio 2020 secondo cui “rientrano nel campo soggettivo (e, quindi, ammessi al “bonus facciate”) le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali)”.

Sono quindi detraibili dall'IRPEF o dall'IRES lorda le spese relative a interventi:

- a) di pulitura o tinteggiatura esterna finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna;
- b) in aggiunta a quelli sub a), lavori che riguardino interventi influenti dal punto di vista termico ovvero che interessino oltre il 10% della superficie disperdente lorda dell'edificio. In tali casi vanno soddisfatti i requisiti di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015 (prestazioni energetiche richieste per nuove costruzioni e ristrutturazioni).

Nell'ipotesi sub a) si tratta di lavori di manutenzione, senza alcun obiettivo di incremento dell'efficienza energetica degli edifici; la *ratio* è, infatti, una rigenerazione estetica del patrimonio immobiliare. Dal sub b) si evince, invece, come la detrazione possa spettare anche per interventi maggiormente incisivi dal punto di vista energetico, purché gli stessi riguardino, sempre, la facciata esterna e rispettino, come chiarito dalla circolare n. 2/E, le stesse regole dell'ecobonus.

La disposizione ritiene, in ogni caso, necessari interventi “sulle strutture opache della facciata, su balconi o su ornamenti e fregi”, senza fornire una definizione degli stessi. La succitata circolare ha però chiarito che si deve trattare di lavori “sull'involucro esterno visibile dell'edificio, vale a dire sia sulla parte anteriore, frontale e principale dell'edificio, sia sugli altri lati dello stabile (intero perimetro esterno)”. Sono di

conseguenza escluse dalla portata della norma le spese sostenute per cortili, spazi e facciate interne nonché quelle sostenute per la sostituzione di vetrate, infissi, grate, portoni e cancelli.

2. Il superbonus edilizio al 110%: un volàno per la riconversione energetica del patrimonio immobiliare italiano

Tra i principali interventi legislativi volti ad affrontare la crisi economica innescata dalla diffusione della pandemia vi è il decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19” (c.d. Decreto Rilancio), convertito con modificazioni in legge 17 luglio 2020, n. 77.

Il titolo VI è dedicato alle misure fiscali tra le quali all’art. 119 – rubricato “Incentivi per l’efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici” – è regolata la disciplina del c.d. superbonus edilizio. Esso consiste in una detrazione del 110% delle spese, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo, per interventi di riqualificazione energetica e adeguamento antisismico sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021. L’art. 121 – rubricato “Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali” – va, invece, a disciplinare le modalità per fruire del superbonus (detrazione, sconto in fattura e cessione del credito). Si fa presente sin d’ora che l’art. 1, comma 66, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha prorogato il termine inizialmente previsto per il 31 dicembre 2021 al 30 giugno 2022. Il Rapporto “Il recupero e la riqualificazione energetica del patrimonio edilizio: una stima dell’impatto delle misure di incentivazione”, predisposto dalla Camera dei Deputati in collaborazione con il Cresme e presentato il 26 novembre 2020, aveva stimato in ben 5,6 miliardi di euro l’effetto positivo di un’eventuale proroga per l’intero 2022.

Sono stati poi elaborati e pubblicati i seguenti documenti di prassi:

- Guida dell’Agenzia delle Entrate del 24 luglio 2020 sulle “Novità in materia di detrazioni per interventi di efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici”;
- il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 6 agosto 2020;
- il decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze, il Ministro dell’Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare ed il Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti sui requisiti tecnici e la congruità delle spese del 6 agosto 2020;
- la Circolare n. 24/E dell’8 agosto 2020 dell’Agenzia delle Entrate avente ad oggetto i primi chiarimenti sulla “detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19

- maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio) convertito con modificazione della legge 17 luglio 2020, n. 77”;
- il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate dell’8 agosto 2020 (Prot. n. 283847/2020), “Disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, per l’esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici”;
 - il Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 12 ottobre 2020 (Prot. n. 326047/2020), recante le “Modifiche al modello per la comunicazione dell’opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica, approvato con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate dell’8 agosto 2020, e alle relative istruzioni”;
 - la Circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020 dell’Agenzia delle Entrate avente ad oggetto le risposte ai quesiti sulla “detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici prevista dall’articolo 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio)”.

Si procede a questo punto ad analizzare nel dettaglio la disciplina del superbonus 110% – anche alla luce delle recenti modifiche intervenute con la legge di bilancio 2021 – in relazione alla realizzazione dell’intento fondante del legislatore di promuovere gli interventi di riqualificazione energetica degli immobili.

3 L’ambito oggettivo: gli interventi trainanti o principali di riqualificazione energetica

L’impianto dell’art. 119 prevede ai commi da 1 a 8 *bis* la disciplina relativa alla sfera di applicazione dal punto di vista oggettivo. Più nel dettaglio, ai commi 1 e 4 vengono indicate le spese che autonomamente danno diritto alla detrazione (riqualificazione energetica e adeguamento antisismico), definite trainanti o principali.

Le spese di riqualificazione energetica, espressamente previste al comma 1 dell’art. 119, sono:

- a) “interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l’involucro dell’edificio con un’incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell’edificio o dell’unità immobiliare situata all’interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi autonomi dall’esterno” (c.d. cappotto termico), con un tetto di spesa che decresce all’aumentare del numero delle unità immobiliari che

compongono l'edificio. In particolare, è pari a € 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari all'interno di edifici plurifamiliari, a € 40.000 per ogni unità immobiliare all'interno di edifici costituiti da 2 a 8 unità e a € 30.000 per ogni unità immobiliare all'interno di edifici costituiti da più di 8 unità. È stata la legge di conversione, dopo un tortuoso iter parlamentare, ad ampliare la portata della norma includendo le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti con uno o più accessi autonomi dall'esterno (le c.d. villette a schiera, sul punto si vedano le risposte n. 328 del 9 settembre 2020 e n. 9 del 5 gennaio 2021 ad interpellato del contribuente). In tal modo sarà possibile intervenire su queste ultime con autonomi limiti di spesa. Il decreto interministeriale del 6/08/2020, avente ad oggetto i requisiti tecnici, fornisce due definizioni fondamentali per la corretta applicazione della disposizione. Chiarisce, infatti, che per edificio unifamiliare si intende “un'unica unità immobiliare, di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare”, mentre un'unità immobiliare è funzionalmente indipendente qualora sia “dotata di impianti per acqua, gas, energia elettrica e riscaldamento di proprietà o uso esclusivo e un accesso indipendente”. Su tale ultimo aspetto è intervenuta la legge di bilancio 2021 rendendo meno rigido il requisito dell'indipendenza funzionale; è infatti sufficiente che almeno tre delle seguenti installazioni siano di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico, impianti per il gas, impianti per l'energia elettrica e impianto di climatizzazione invernale. Con la conversione in legge del d.l. 104/2020 è stato, poi, introdotto il comma 1 bis dell'art. 119, il quale statuisce che “per “accesso autonomo dall'esterno” si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva”.

b) “interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria...”. Anche in tal caso il tetto massimo di spesa decresce all'aumentare del numero delle unità immobiliari; è, infatti, pari a € 20.000 per ogni unità immobiliare all'interno di edifici costituiti fino a 8 unità e pari a € 15.000 per ogni unità immobiliare all'interno di edifici costituiti da più di 8 unità. A titolo esemplificativo la circolare 24/E dell'AdE chiarisce che qualora l'edificio sia composto da 15 unità, il limite di spesa è pari a € 265.000 calcolato sommando € 160.000 (€ 20.000 per 8) e € 105.000 (€ 15.000 per 7). In caso di lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali, il singolo condòmino usufruisce della detrazione in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli artt. 1123 e seguenti del codice civile (v. circolare Agenzia delle Entrate 27 aprile 2018, n. 7/E, in tema di bonus casa e la circolare 24/E dell'AdE).

c) “interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o

più accessi autonomi dall'esterno per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, (...), a pompa di calore...”, con un limite massimo di spesa di € 30.000. Per tale fattispecie valgono le considerazioni effettuate al precedente punto a) relativamente alle definizioni fornite dal decreto interministeriale del 6/08/2020 su edifici unifamiliari, unità immobiliari funzionalmente indipendenti e accessi autonomi dall'esterno. Ai sensi del punto i *tricies* del comma 1 dell'art. 2 del d.lgs 192/2005, come modificato dal d.lgs 48/2020, per impianto di riscaldamento si intende “l'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”.

3.1 Gli interventi trainati o aggiuntivi

Gli interventi indicati nel paragrafo precedente possono essere considerati trainanti dal momento che, a mente del comma 2 dell'art. 119, il superbonus è applicabile a tutte le spese “di cui all'articolo 14 del citato decreto-legge n. 63 del 2013, (...) a condizione che queste ultime vengano eseguite “congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al comma 1”. In base all'articolo 2 comma 5 del decreto interministeriale del 6/08/2020 tale condizione è soddisfatta se “le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti”. In tal senso si è espressa anche la circolare 30/E dell'AdE (p. 25), la quale ha altresì puntualizzato che per dimostrare lo svolgimento in contemporanea tra lavori trainanti e lavori trainati è sufficiente l'attestazione da parte dell'impresa che esegue gli interventi (p. 28).

L'effetto trainante di tale provvedimento si riversa, quindi, sulla realizzazione di ulteriori opere, in particolare su quelle ricomprese nel perimetro dell'ecobonus (per es. acquisto e installazione di finestre comprensive di infissi, di pavimenti nonché di pannelli solari termici e di caldaie a condensazione...). La legge di bilancio 2021 (art. 1, comma 66 lett. d)) ha incluso tra gli interventi trainati quelli relativi all'eliminazione di barriere architettoniche e all'installazione di ascensori e montacarichi per le persone portatrici di handicap nonché per i soggetti di età superiore a 65 anni. Una deroga a tale previsione riguarda gli interventi sugli edifici sottoposti a vincoli da parte del Codice dei beni culturali e del paesaggio per i quali la detrazione del 110% si applica a tutti gli interventi in tema di ecobonus, anche se non eseguiti congiuntamente a quelli c.d. trainanti. Resta in ogni caso fermo il rispetto dei requisiti tecnici e il miglioramento di

due classi energetiche (sul punto v. risposta ad interpello del contribuente n. 595 del 16 dicembre 2020). La previsione è volta a favorire una riconversione energetica di tali edifici e a dare attuazione all'art. 9 Cost. "la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica. Tutela il paesaggio e il patrimonio storico artistico della Nazione".

Sono previsti ulteriori interventi in un'ottica *green* che, in specifici casi, possono beneficiare della maxi agevolazione:

- "l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici" nonché "su strutture pertinenziali agli edifici" per cui è prevista una detrazione del 110% delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 sino al 30 giugno 2022, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo (quattro per la parte di spesa sostenuta nel 2022). Detta spesa ha un doppio limite: € 48.000 per l'ammontare complessivo e € 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto.
- "l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici" in relazione al quale l'attuale aliquota di detraibilità del 50% è innalzata al 110%, da ripartire in cinque quote costanti (quattro per la parte di spesa sostenuta nel 2022), purché l'intervento venga effettuato contestualmente ad uno di quelli di cui al comma 1. La legge di bilancio 2021 (legge 30 dicembre 2020, n. 178), all'articolo 1, comma 66 lett. 1), ha introdotto i seguenti limiti spesa: i) € 2.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno; € 1.500 per gli edifici plurifamiliari o condomini che installino al massimo otto colonnine; € 1.200 per gli edifici plurifamiliari o condomini che installino più di otto colonnine.

4. L'ambito soggettivo

La disciplina dell'ambito soggettivo del superbonus è enunciata dai commi 9 e 10 dell'art. 119 che ne prevede l'applicazione agli interventi effettuati:

- a) dai condomini e dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'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;
- b) dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari;
- c) dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "*in house providing*"

per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;

d) dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

La legge di conversione ha poi aggiunto due ulteriori ipotesi, rientranti nell'ambito degli enti no profit, e cioè:

d-bis) dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383;

e) dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), del decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

5. L'imputazione temporale delle spese e il rapporto soggetto-cespite

Occorre, a questo punto, definire la questione inerente la corretta determinazione del periodo d'imposta in cui matura il diritto alla detrazione. In base all'inquadramento giuridico del soggetto beneficiario è possibile distinguere tra:

- persone fisiche, esercenti arti e professioni ed enti non commerciali per i quali si applica il principio di cassa;
- imprese individuali, società ed enti commerciali per cui invece vige il principio di competenza.

Nel primo caso occorre riferirsi alla data del pagamento, quindi, dell'esborso finanziario, senza considerare la data di inizio e fine dei lavori; nel secondo, alla data in cui vengono ultimati i lavori (in tal senso la Guida dell'AdE del 24/07/2020 a pag. 7). Relativamente agli interventi sulle parti comuni degli edifici rileva, invece, la data del bonifico effettuato dal condominio e non la data di versamento della quota da parte del singolo condomino.

A mente del decreto interministeriale del 6/08/2020 il pagamento delle spese sostenute va effettuato "mediante bonifico bancario o postale dal quale risultino il numero e la data della fattura, la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato". Tale obbligo non sussiste per gli

esercenti attività d'impresa. A fini probatori è poi statuito che vanno conservate “le fatture o le ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute per la realizzazione degli interventi e la ricevuta del bonifico bancario, ovvero del bonifico postale, attraverso il quale è stato effettuato il pagamento”. In caso di interventi su parti comuni dell'edificio l'impresa dovrà emettere un'unica fattura al condominio e non già ai singoli condòmini, i quali potranno fruire della detrazione in ragione della suddivisione millesimale o dell'ulteriore criterio individuato dall'assemblea (v. circolare 30/E dell'AdE, p. 48).

In ordine al rapporto che deve sussistere tra la persona fisica e il cespite oggetto dell'intervento, l'art. 119 afferma che per poter beneficiare della detrazione ci si debba riferire alle “spese rimaste a carico del contribuente”. Sulle orme di precedenti documenti di prassi (Cfr. Circolare Min. Finanze, Dip. Entrate Aff. Giuridici 11 maggio 1998, n. 121; Circolare Agenzia delle Entrate 31 maggio 2007, n. 36/E; Circolare Agenzia delle Entrate 27 aprile 2018, n. 7/E; Circolare Agenzia delle Entrate 14 febbraio 2020, n. 2/E), l'Agenzia delle Entrate, nella sua Guida del 24/07/2020 nonché nella circolare 24/E, ha ricompreso tra gli aventi diritto coloro che posseggono o detengono l'immobile in base ad un titolo idoneo. Si tratta del proprietario, nudo proprietario, titolare di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione), titolare di un diritto personale di godimento (locazione o comodato), il familiare convivente del possessore o detentore (*ex art. 5 comma 5 del TUIR*) purché siano con quest'ultimo conviventi e l'immobile oggetto dei lavori sia quello in cui si esplica la convivenza. Naturalmente qualora vi siano più potenziali aventi diritto (per es. nudo proprietario e usufruttuario) il tetto di spesa va suddiviso tra gli stessi (in tal senso circolare 28/E del 2006 e la più recente circolare 19/E dell'8 luglio 2020).

6. Gli immobili su cui effettuare gli interventi

Innanzitutto si rileva come l'unico riferimento degli artt. 119 e 121 del d.l. Rilancio (*ex art. 119 comma 15 bis*) alla categoria catastale riguardi l'esclusione dall'ambito del superbonus delle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) e A/9 (castelli), per le unità non aperte al pubblico. Solo in seguito l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 24/E del 8 agosto 2020 (p.13) fa esplicito riferimento, per poter fruire dell'agevolazione, agli immobili residenziali (categoria catastale A).

In definitiva, la fruizione del superbonus spetta alle persone fisiche che svolgono attività imprenditoriali o professionali per gli immobili non riconducibili ai “beni relativi all'impresa” *ex art. 55 TUIR* o a quelli “strumentali” *ex art. 54, comma 2, TUIR*. Tale limitazione riguarda, però, unicamente gli interventi realizzati su unità immobiliari e non già quelli realizzati su parti comuni degli edifici in condominio. In tale ultima fattispecie il beneficio spetta indipendentemente dalla circostanza che gli immobili

siano strumentali all'attività, costituiscano l'oggetto dell'attività o configurino beni patrimoniali dell'impresa.

Per le ONLUS, le APS e le OdV non vi è, poi, alcun ostacolo relativo alla tipologia di immobili; il superbonus spetta, dunque, per tutti gli interventi agevolabili a prescindere dalla categoria catastale e dalla destinazione del cespite.

Nel caso di un'unità immobiliare destinata in parte ad attività ricettiva e in parte ad abitazione del proprietario – c.d. ad uso promiscuo – è stato chiarito (risposta ad interpello n. 570 del 9 dicembre 2020, con riguardo ad un bed & breakfast) che la detrazione si applica nella misura del 50%. Si tratta di una scelta ragionevole, adottata sulla scia della disciplina prevista, in tema di imposte dirette, per gli immobili ad uso promiscuo, relativamente ai quali le detrazioni si applicano nella misura del 50% delle spese sostenute.

Il 110% si applica altresì agli interventi realizzati sulle “unità collabenti” (categoria catastale F/2) che, pur riguardando fabbricati totalmente o parzialmente inagibili e non produttivi di reddito, possono essere considerati edifici esistenti (sul punto v. circolare 30/E dell'AdE, p. 19-20).

La circolare n. 24/E chiarisce, poi, che gli interventi devono riguardare edifici o unità immobiliari esistenti, non di nuova costruzione nell'ottica di agevolare lavori che non producano ulteriori consumi di suolo. La legge di conversione, introducendo la seconda parte del comma 3 dell'art. 119, ha comunque esteso l'ambito applicativo “agli interventi di demolizione e ricostruzione di cui all'art. 3, comma 1, lettera d)” del Testo unico dell'edilizia, con riferimento ai lavori di riqualificazione energetica sia principali che aggiuntivi. Tale possibilità è ancor più interessante alla luce del decreto legge 16 luglio 2020, n. 76 (c.d. ‘Decreto Semplificazioni’), in vigore dal 17 luglio 2020, che ha ampliato la nozione di demolizione e ricostruzione; è infatti possibile demolire e ricostruire l'edificio modificando “sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche”. In virtù di tale novella dovrebbe, dunque, essere stata superata la concezione tradizionale che consentiva la detrazione soltanto in caso di fedele ricostruzione del cespite, senza ampliamento della volumetria. Ciò sembra evincersi dalle risposte n. 564 del 27 novembre 2020 e n. 455 del 7 ottobre 2020 ad interpello del contribuente, nella quale l'Amministrazione finanziaria si dichiara incompetente a sindacare la qualificazione dell'intervento, spettante invece al Comune. È quindi sufficiente che gli interventi siano in linea con la normativa urbanistica locale. Maggiormente esplicite le risposte ad interpello nn. 11 e 12 del 7 gennaio 2021 secondo le quali i lavori di demolizione e ricostruzione possono fruire del superbonus “anche se non viene rispettata la sagoma e il sedime originari dell'edificio demolito, e anche se l'intervento prevede un incremento volumetrico...”.

7. Le assemblee di condominio

La predetta normativa ha, pertanto, assegnato al condominio un ruolo preminente in ordine all'applicazione del superbonus. Spetterà, infatti, agli amministratori di condominio più lungimiranti coordinare le assemblee e raccogliere preventivi, tenendo ben presente che l'efficacia del superbonus è limitata, salvo ulteriori proroghe, al periodo 1° luglio 2020-30 giugno 2022 (tranne nel caso degli IACP per cui la maxi detrazione si applica sino al 31 dicembre 2022 e nel caso entro tale data siano stati effettuati il 60% dei lavori sino al 30 giugno 2023). È di tutta evidenza che poter dare inizio ai lavori sarà necessaria una delibera dell'assemblea di condominio. L'articolo 63 del decreto legge 104/2020, convertito in legge 13 ottobre 2020, n. 126, ha previsto – attraverso la modifica dell'art. 66 delle disposizioni per l'attuazione del codice civile – la possibilità di svolgere l'assemblea in videoconferenza. In particolare, se il regolamento condominiale contempla tale modalità sarà necessario indicare nell'avviso di convocazione la piattaforma elettronica sulla quale si terrà la riunione; qualora, al contrario, il regolamento non preveda espressamente la videoconferenza è richiesto il consenso di tutti i condòmini.

Ulteriore questione, non di poco conto, riguarda la maggioranza con cui deliberare i lavori (c.d. quorum deliberativo). Sul punto è tempestivamente intervenuto il legislatore che, con l'art. 63 del decreto legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito in legge 13 ottobre 2020, n. 126, ha aggiunto all'art. 119 del d.l. Rilancio il comma 9 bis, secondo il quale “le deliberazioni dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'approvazione degli interventi di cui al presente articolo, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio.” Si tratta di una previsione di assoluta rilevanza per poter rapidamente dare avvio all'iter dei lavori, rendendo più agevole il “passaggio” assembleare. Resta, comunque, fermo il quorum costitutivo della maggioranza dei partecipanti al condominio e dei due terzi del valore dell'intero edificio in prima convocazione; un terzo dei partecipanti e un terzo del valore in seconda convocazione.

8. Le modalità di fruizione: detrazione, credito d'imposta o sconto in fattura

Le modalità alternative per la fruizione del superbonus sono:

- 1) l'utilizzo diretto da parte del beneficiario attraverso la detrazione del 110% delle spese sostenute;
- 2) il c.d. sconto in fattura attraverso un meccanismo che coinvolge l'impresa che esegue i lavori;
- 3) la cessione del credito d'imposta ad altri soggetti.

Si precisa sin d'ora che le modalità di cui ai sub 2) e 3) sono opzionali; è, pertanto, il contribuente ad operare la relativa scelta. L'esercizio dell'opzione viene comunicato all'Agenzia delle Entrate secondo le modalità previste dal Provvedimento

del Direttore dell'AdE dell'8/08/2020 (Prot. 283847/2020). A tal fine è necessario utilizzare il modello di "Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica", da inviare in via telematica all'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 15 ottobre 2020 – data da cui la Sogei, il partner tecnologico del Fisco, ha concluso la predisposizione della piattaforma digitale sulla quale si potranno effettuare le cessioni dei crediti – ed entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui vengono sostenute le spese. La suddetta Comunicazione, per gli interventi sulle singole unità, viene inviata direttamente dal beneficiario oppure da un intermediario abilitato; per gli interventi ex art. 119 del d.l. 34/2020 deve essere inviata esclusivamente dal soggetto che rilascia il visto di conformità. Invece nel caso di interventi sulle parti comuni è inviata dall'amministratore di condominio o da un intermediario abilitato. Entro 5 giorni dall'invio il contribuente riceverà un avviso con la presa in carico oppure il suo scarto con la connessa motivazione.

8.1. La detrazione

Il soggetto che esegue gli interventi di isolamento termico (art. 119, comma 1 lett. a), di sostituzione di impianti di climatizzazione invernali (art. 119, comma 1 lett. b) e c)) e relativi all'adozione di misure antisismiche (art. 119, comma 4) ha diritto ad una detrazione del 110% delle spese sostenute, in cinque quote costanti. L'art. 1, comma 66, della legge 30 dicembre, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha, poi, sancito che per la parte di spesa sostenuta nel 2022 le quote annuali di pari importo diventano quattro. La detrazione riguarda, altresì, gli interventi trainati, eventualmente effettuati, di efficientamento energetico previsti dall'ecobonus (comma 2), di installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici (comma 8), se eseguiti congiuntamente agli interventi di cui al comma 1 e di installazione di impianti solari fotovoltaici (comma 5), se svolti insieme ai lavori di cui ai commi 1 o 4. Le imposte di riferimento sono IRPEF e l'IRES; quest'ultima, unicamente per gli interventi trainanti realizzati sulle parti comuni. Non possono, poi, fruire del superbonus attraverso la detrazione i percettori di redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva (es. i c.d. forfetari ex art. 1, commi 54-89 della legge 23 dicembre 2014, n. 190).

La detrazione – da applicare sul totale della fattura, compresa l'IVA – riguarda tutte le spese connesse all'intervento ivi comprese quelle relative al rilascio del visto di conformità, le attestazioni e le asseverazioni, nonché i costi aventi natura tributaria (IVA se non detraibile, imposta di bollo ed eventuale tassa per l'occupazione del suolo pubblico). In generale si applica a tutte le "spese documentate e rimaste a carico del contribuente, strettamente collegate alla realizzazione degli interventi nonché agli adempimenti stabiliti dal regolamento di attuazione degli interventi agevolati", escluse quindi quelle rimborsate o sostenute attraverso contributi (così la circolare 19/E del 2020). In tale ottica, poco ragionevole risulta l'esclusione dal novero dagli oneri

ammessi alla detrazione quella relativa al compenso straordinario riconosciuto per la realizzazione dei lavori all'amministratore di condominio (v. circolare 30/E dell'AdE, p. 29-30). Quest'ultimo svolge, infatti, un ruolo di ragguardevole importanza per la buona riuscita dell'intera operazione.

Inoltre, la quota annuale della detrazione che non trova capienza nell'imposta annuale non può essere chiesta a rimborso né tanto meno può essere portata a nuovo nei periodi successivi. Con riferimento all'IVA si rileva che quella applicabile agli interventi previsti dal superbonus è pari al 4%, 10% o 22% in base al bene e servizio acquistato. Nella maggior parte dei casi (prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto, manutenzioni ordinarie e straordinarie, restauri e risanamenti conservativi) è applicabile l'aliquota del 10%.

8.2. Il credito d'imposta e lo sconto in fattura

In luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per le spese sostenute nel triennio 2020-2022, vi sono, a scelta del contribuente, due alternative (*ex art. 121, commi 1 e 7 bis*).

Si tratta, in primo luogo, del c.d. sconto in fattura mediante il quale il committente riceve un contributo sotto forma di riduzione sino al 100% del corrispettivo dovuto al fornitore; quest'ultimo avrebbe di fronte a sé due possibilità: utilizzare il credito d'imposta ricevuto oppure cederlo ad altri soggetti, inclusi gli intermediari finanziari. Tale modalità alternativa non è una novità assoluta nel panorama delle detrazioni nel settore edile; fu, infatti, introdotto la prima volta dal d.l. 63/2013 per gli interventi di riqualificazione energetica e adeguamento antisismico e modificato da ultimo dalla legge di bilancio 2020. In particolare, l'art. 1 comma 70 della legge di bilancio 2020 ha circoscritto la possibilità di utilizzare lo sconto in fattura unicamente per gli interventi di ristrutturazione di primo livello su parti comuni con importo dei lavori superiore a € 200.000.

In secondo luogo, il contribuente potrebbe cedere il maturato credito d'imposta a:

- a) fornitori di beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi;
- b) istituti di credito e intermediari finanziari;
- c) altri soggetti.

Relativamente al sub c), prima dell'intervento risolutore della circolare 30/E dell'AdE si temeva che l'Amministrazione finanziaria continuasse a interpretare tale locuzione in maniera restrittiva, come era avvenuto in passato con la circolare n. 11/E del 18 maggio 2018 e la risposta ad interpello n. 298 del 2019. Secondo queste ultime, infatti, "per altri soggetti privati devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione" quali, ad esempio,

un altro titolare delle detrazioni spettanti per gli stessi interventi, una società dello stesso gruppo del fornitore, un subappaltatore del fornitore principale, ecc. Già la circolare 24/E dell'AdE (v. p. 38) aveva lasciato presagire un diverso orientamento infatti faceva riferimento a “persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti”, senza ulteriori specificazioni. La nuova impostazione è stata definitivamente esplicitata con la circolare 30/E dell'AdE (p. 46-47) la quale, nell'affermare che non è necessario “verificare il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione”, ammette la cessione a qualunque altro soggetto, senza distinzioni o requisiti.

Tali opportunità rendono ancor più interessante e vantaggiosa la previsione normativa; in tal modo, infatti, un soggetto potrebbe eseguire i lavori senza alcun esborso economico e verrebbe risolto il fenomeno dei c.d. incapienti, cioè coloro che non avendo un debito d'imposta, o avendolo inferiore al credito, non potrebbero fruire della detrazione. Con l'utilizzo diretto della detrazione, invece, il committente dovrebbe pagare all'impresa il 100% del corrispettivo con la possibilità di recuperarlo, maggiorato del 10%, soltanto in un secondo momento (in dichiarazione, dalla stessa imposta e ripartito nei cinque anni successivi).

Tali modalità alternative valgono, ex art. 121, comma 2, sia per tutti gli interventi descritti ai commi 1-8 dell'art. 119 sia per i lavori di recupero del patrimonio edilizio (c.d. bonus casa), di efficienza energetica (c.d. ecobonus), per l'adozione di misure antisismiche (c.d. sismabonus), di recupero o restauro della facciata (c.d. bonus facciate), di installazione di impianti fotovoltaici e di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici. L'art. 1, comma 67, della legge di bilancio 2021 ha prorogato le disposizioni di cui all'art. 121 all'anno 2022, unicamente però per gli interventi individuati dall'art. 119. Restano dunque esclusi il bonus facciate e il bonus casa. Trattandosi di una disciplina derogatoria rispetto a quella ordinaria, la facoltà di procedere allo sconto in fattura o alla cessione del credito d'imposta vale anche qualora i suddetti interventi vengano eseguiti in maniera autonoma, senza riferimento alcuno al superbonus.

La legge di conversione ha poi previsto – introducendo all'art. 121 il comma 1 *bis* – che le opzioni relative allo sconto in fattura e alla cessione del credito possano essere esercitate in base allo stato di avanzamento dei lavori. Sarà, di conseguenza, possibile ‘il trasferimento’ dei crediti in più *tranche* – massimo tre, due stati di avanzamento lavori e un saldo – a seguito, naturalmente, dell'emissione della fattura da parte dell'impresa e del pagamento da parte del cliente. Il primo stato di avanzamento deve però riguardare almeno il 30 % dell'intervento complessivo. La circolare n. 30 dell'AdE ha chiarito che l'opzione relativa allo stato di avanzamento lavori concerne tutti gli interventi di cui all'art. 121 comma 2 (superbonus, ecobonus, impianti fotovoltaici, bonus facciate, ristrutturazioni edilizie e colonnine di ricarica di veicoli elettrici) mentre le limitazioni sul numero di SAL riguardano unicamente il superbonus 110%.

9. Gli adempimenti necessari: le asseverazioni obbligatorie e l'eventuale visto di conformità

Il legislatore ha introdotto nelle varie fasi della procedura diverse attestazioni e certificazioni – talvolta indispensabili per poter beneficiare della maxi detrazione – con il fine primario di evitare fruizioni illegittime del superbonus da parte di soggetti privi dei necessari requisiti o in caso di interventi non rientranti nel novero di quelli agevolabili.

Prima condizione è il miglioramento, in seguito ai lavori, di due classi energetiche o il conseguimento della classe più alta, come dovrà risultare dall'APE rilasciato da un professionista asseveratore (ex comma 3 dell'art. 119). L'APE è un documento, previsto dall'art. 6 del d.lgs. 19 agosto 2005, n. 192, che indica la prestazione energetica globale e la classe energetica – mediante una sistema di 10 classi da A4 a G – delle unità immobiliari, tenendo conto di diversi parametri quali l'isolamento termico, la posizione dell'immobile e la presenza di impianti che garantiscono la salubrità degli ambienti. L'art. 6 del d.l. 63/2013 lo ha reso obbligatorio in determinate circostanze quali, ad esempio, compravendite, donazioni, locazioni e particolari ristrutturazioni. Ciò rappresenta un incentivo per la riclassificazione energetica della maggior parte degli edifici italiani che, rientrando nelle classi inferiori (G, F ed E), risulterebbero – a seguito dei lavori – più efficienti sotto il profilo energetico.

Ulteriori condizioni riguardano il rispetto dei “requisiti tecnici minimi” e la “congruità delle spese sostenute”, onde evitare il rischio che vengano fatturati lavori in eccesso rispetto a quelli effettivamente svolti. Ai sensi dell'art. 119 comma 13 è intervenuto il decreto interministeriale del 6/08/2020 che all'Allegato A elenca i “Requisiti da indicare nell'asseverazione per gli interventi che accedono alle detrazioni fiscali” (ad esempio nel caso di interventi sull'involucro di edifici esistenti è necessario indicare i valori di trasmittanza delle strutture su cui si interviene). Per quanto riguarda, invece, la congruità delle spese bisogna far riferimento ai prezzi predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome oppure ad una loro determinazione in maniera analitica da parte del tecnico stesso o in alternativa, in caso di interventi per i quali l'asseverazione può essere sostituita da una dichiarazione del fornitore, all'Allegato I (sotto riportato) che indica i massimali specifici di costo per ogni tipologia di intervento.

In tal senso è necessaria un'asseverazione da parte di un tecnico abilitato (un professionista iscritto ad un Albo professionale), da trasmettere in via telematica all'ENEA (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile) entro 90 giorni dalla fine dei lavori, secondo le modalità indicate nel decreto asseverazioni del MiSe. Quest'ultimo dapprima definisce l'asseverazione come “la dichiarazione sottoscritta dal tecnico abilitato con la quale lo stesso attesta che gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 119 del Decreto Rilancio sono

rispondenti ai requisiti di cui all'allegato A del Decreto Requisiti Ecobonus, nonché la congruità dei costi degli stessi interventi, anche rispetto ai costi specifici di cui all'articolo 3, comma 2, del Decreto Requisiti Ecobonus". Statuisce, inoltre, che la predetta asseverazione va redatta secondo i moduli di cui all'Allegato A (nel caso di lavori conclusi) o di cui all'Allegato B (nel caso di stato di avanzamento lavori). Tali allegati richiedono l'indicazione degli interventi effettuati e delle spese sostenute, utili all'ENEA per procedere ad effettuare i controlli a campione sulla regolarità delle asseverazioni.

Solo nel caso in cui il contribuente decida di esercitare le opzioni relative allo sconto in fattura o alla cessione del credito, il comma 11 dell'articolo 119 prevede che il contribuente debba chiedere e ottenere l'apposizione del visto di conformità per l'attestazione della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione. Il visto di conformità – rilasciato ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (c.d. visto leggero) – rientra in un'attività di controllo formale dell'Amministrazione finanziaria, anche se svolta da soggetti estranei ad essa. Abilitati al suo rilascio sono, infatti, i dottori commercialisti e gli esperti contabili, i consulenti del lavoro e i responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf che, nel caso di specie, devono anche verificare la presenza delle attestazioni e delle asseverazioni rilasciate dai tecnici abilitati. In termini generali il visto di conformità consiste in un'attestazione della corrispondenza della dichiarazione dei redditi alle risultanze delle scritture contabili nonché alle disposizioni in tema di deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta. È obbligatorio in specifici casi quali, ad esempio, l'utilizzo in compensazione dei crediti superiori a € 5.000 emergenti dalle dichiarazioni e per ottenere l'esonero dalla presentazione della garanzia per la richiesta di rimborso di un credito IVA superiore a € 30.000.

10. I profili sanzionatori

Ai soggetti che rilasciano attestazioni o asseverazioni infedeli – che comportano la decadenza del beneficio – si applica una sanzione amministrativa pecuniaria da € 2.000 a € 15.000 ove il fatto non costituisca reato, ex art. 121, comma 14. I reati ipotizzabili sono: “falsità ideologica in certificati” (art. 481 c.p.) e “truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche” (art. 640 bis c.p.). Nel primo reato incorre chiunque attesti falsamente, in un certificato, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità; in tal caso la sanzione è la reclusione fino ad un anno o la multa da euro 51 a euro 516. Nel secondo, invece, la pena prevista è la reclusione da due a sette anni e si procede d'ufficio se il fatto riguarda contributi e finanziamenti concessi dallo Stato o da parte di altri enti pubblici.

Il legislatore ha poi introdotto in caso di cessione o sconto del credito l'obbligo del visto di conformità per evitare che vengano effettuate indebite compensazioni di crediti d'imposta a tutela, quindi, dell'Erario ma anche di terzi (società finanziarie o banche) che potrebbero acquistare e trovarsi in portafoglio crediti rivelatisi, poi,

inesigibili a seguito di disconoscimento dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, qualora quest'ultima accerti la non sussistenza dei requisiti che danno diritto alla detrazione "provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1"; i fornitori e i soggetti cessionari, invece, a mente dell'art. 121 comma 4, "rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito di imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto credito d'imposta ricevuto". In altri termini, qualora durante i controlli emerga che il contribuente non aveva diritto alla detrazione, il cessionario che ha acquistato il credito in buona fede non perde il diritto ad utilizzare il credito. Unica eccezione a tale 'regola' è costituita dall'ipotesi in cui vi sia un "concorso nella violazione" tra beneficiario e acquirente del credito: in tal caso, infatti, si configurerà una responsabilità in solido tra i due soggetti. Valgono, dunque, i criteri generali in materia sanzionatoria per la configurabilità del concorso di persone, così come delineati dalla circolare n. 180/E del 1998, secondo la quale gli elementi costitutivi della fattispecie concorsuale sono: i) una pluralità di soggetti agenti, ii) la realizzazione di una fattispecie di reato, iii) il contributo di ciascun concorrente alla realizzazione del reato, iv) l'elemento soggettivo.

Si tratta di una previsione assolutamente ragionevole in quanto introduce solo nei due specifici citati casi una responsabilità del cessionario, evitando, quindi, che quest'ultimo sia disincentivato all'acquisto del credito per timore di un 'recupero' del Fisco a seguito di un comportamento illegittimo del solo beneficiario. Si precisa che, a mente del comma 5 dell'art. 121, il recupero avviene in misura pari alla detrazione non spettante maggiorata degli interessi con tasso annuo del 4% (ex art. 20 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602) e delle sanzioni dal 100 al 200% dei crediti inesistenti (ex art. 13, comma 5, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471). Un credito si definisce inesistente – ai sensi dello stesso art. 13 – quando "manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".