

**AA.VV.**

**SUPERBONUS 110**

**COME EVITARE E GESTIRE**

**IL CONTENZIOSO**

**a. aspetti civili e tributari**

**b. profili amministrativi**

**c. questioni penalistiche**

****

***Chiara Colonetti***

*Avvocato esperto in diritto societario, diritto fallimentare e diritto dell’arbitrato interno ed internazionale; presta abituale assistenza e consulenza stragiudiziale a primarie imprese in ambito societario e commerciale, con la conseguente gestione dei contenziosi attivi e passivi.*

***Paolo Alessandro Bancher***

Avvocato in Milano, si occupa principalmente di diritto civile, diritto commerciale-societario, diritto fallimentare e normativa *Privacy*, con *focus* in materia di contrattualistica commerciale sia tra imprese che nei rapporti tra imprese e consumatori finali.

***Monica Alberti***

Avvocato in Varese, si occupa di diritto penale dell’impresa e responsabilità amministrativa degli enti, predisponendo i modelli organizzativi e la documentazione connessa, nonché assistendo le aziende nell’implementazione degli stessi. È Presidente e Componente di Organismi di Vigilanza di primarie società nazionali.

***Vincenzo Cristiano***

Avvocato tributarista, Cassazionista e Giornalista Pubblicista. Dagli anni 2012/2013 è docente con contratto annuale presso i Corsi di Formazione per Ufficiali e Sottoufficiali della Guardia di Finanza presso la Scuola di Addestramento in Ostia (Roma) per i moduli Iva (presupposti e frodi Iva). È Autore ad oggi di quasi cinquecento pubblicazioni scientifiche in materia di diritto tributario.

***Angelo Carlo Colombo***

Dottore Commercialista, esperto Contabile e revisore Legale, è Socio fondatore e Managing Partner di AC - Avvocati e Commercialisti. Ha ricoperto la carica di co-liquidatore di società e/o enti posseduti da Enti pubblici o universitari. Già membro della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. È Autore di importanti contributi nel comparto della pubblicistica e dell’editoria in materia di diritto tributario.

***Nicolo’ Filippo Boscarini***

*Dopo aver conseguito la laurea in giurisprudenza presso l’Università Bocconi, nel 2017 ha conseguito l’abilitazione forense e dal 2019 collabora con lo Studio Legale Mascetti, occupandosi principalmente di diritto amministrativo, con particolare riferimento a tematiche di urbanistica ed edilizia.*

***Andrea Mascetti***

Esercita la propria attività professionale prevalentemente nell’ambito del diritto amministrativo e societario, oltre che delle applicazioni del Decreto Legislativo n. 231 del 2001. Ha fondato lo Studio Legale Mascetti con sedi a Milano e Varese.

***Paola Balzarini***

Svolge la propria attività professionale nel campo del diritto amministrativo e regolatorio presso lo Studio Legale Mascetti. È componente del Comitato Tecnico Scientifico Legislativo di Regione Lombardia e dal 2018 è Esperto del NARS presso il Dipartimento per la programmazione e il coordinamento della politica economica della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

***Monica Biella***

Avvocato Cassazionista. Svolge la propria attività professionale presso lo studio AC Avvocati e Commercialisti, come responsabile del dipartimento legale in materia civile, societaria e concorsuale. Presta assistenza a favore della clientela nel contenzioso civile-societario e nella consulenza alle imprese. Ha maturato esperienza quale advisor di start up innovative e figure professionali quali Liquidatori Giudiziali, Amministratori Giudiziali nonché di organi nominati nelle procedure concorsuali e nei procedimenti societari di volontaria giurisdizione.

ISBN: 9788891654298

Settembre 2021

© Copyright 2021 by Maggioli

[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com)



**Indice**

[1.](#_Toc83821110) [Profili civili e tributari 7](#_Toc83821111)

[1.1 Aspetti introduttivi 7](#_Toc83821112)

[1.1.1 Il Decreto Rilancio: scopo della norma sul Superbonus 110% e disciplina di riferimento 7](#_Toc83821113)

[1.2 Ambito oggettivo: interventi principali o “*trainanti*” ed interventi “*trainati*” 11](#_Toc83821114)

[1.2.1 Interventi trainanti 12](#_Toc83821115)

[1.2.1.1 Requisiti degli interventi ammessi al Superbonus 110% 18](#_Toc83821116)

[1.2.2 Interventi Trainati 19](#_Toc83821117)

[1.3 Ambito soggettivo: a chi spetta l’agevolazione 24](#_Toc83821118)

[1.3.1 Lettera a), comma 9, art. 119 Decreto Rilancio – Condomini e persone fisiche - edifici da due a quattro unità immobiliari 25](#_Toc83821119)

[1.3.2 Lett. b) comma 9, dell’art. 119 Decreto Rilancio - Persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni 39](#_Toc83821120)

[1.3.3 Lett. c), Comma 9, art. 119 Decreto Rilancio - istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati - enti con medesime finalità sociali 44](#_Toc83821121)

[1.3.4 Lett. d), Comma 9, art. 119 Decreto Rilancio – cooperative di abitazione a proprietà indivisa 45](#_Toc83821122)

[1.3.5 Lett. d-bis) - e), Comma 9, art. 119 Decreto Rilancio – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale - organizzazioni di volontariato - associazioni di promozione sociale – Associazioni e società sportive dilettantistiche – Enti religiosi 48](#_Toc83821123)

[1.4 L’agevolazione fiscale 52](#_Toc83821124)

[1.5 La misura della detrazione 53](#_Toc83821125)

[1.6 Facoltà alternative alla detrazione fiscale 70](#_Toc83821126)

[1.6.1 Lo “sconto in fattura” 72](#_Toc83821127)

[1.6.2 La cessione del credito 76](#_Toc83821128)

[1.6.3 Modalità di adesione alle alternative alla detrazione 77](#_Toc83821129)

[1.7 Profili di responsabilità 80](#_Toc83821130)

[2.](#_Toc83821131) [La nuova CILA-Superbonus 83](#_Toc83821132)

[2.1 Semplificazione del sistema dei titoli abilitativi edilizi 83](#_Toc83821133)

[2.2 Il comma 13-ter dell'art. 119 D.L. "Rilancio" 86](#_Toc83821134)

[2.2.1 Esame del primo periodo: la qualificazione degli interventi come manutenzione straordinaria 86](#_Toc83821135)

[2.2.1.1 Gli interventi edilizi ricompresi nel regime abilitativo semplificato 87](#_Toc83821136)

[2.2.1.2 La nuova “CILA-Superbonus” 94](#_Toc83821137)

[2.2.1.3 Profili di diritto intertemporale 97](#_Toc83821138)

[2.2.1.4 Interventi Superbonus connessi ad altre opere 98](#_Toc83821139)

[2.2.1.5 CILA-Superbonus e immobili vincolati 99](#_Toc83821140)

[2.2.2 Esame del secondo e del terzo periodo: i contenuti della CILA-Superbonus 101](#_Toc83821141)

[2.2.2.1 Considerazioni generali 101](#_Toc83821142)

[2.2.2.2 Il modulo unificato approvato dalla Conferenza Stato-Regioni 104](#_Toc83821143)

[2.2.3 Esame del quarto periodo: la decadenza dal beneficio fiscale 114](#_Toc83821144)

[2.3 Il comma 13-*quater* dell'art. 119 D.L. *"Rilancio"*: gli abusi edilizi presenti nell’immobile oggetto di intervento 116](#_Toc83821145)

[2.4 Il comma 13-*quinquies* dell'art. 119 D.L. *"Rilancio"*: edilizia libera, varianti in corso d’opera e segnalazione certificata di agibilità 119](#_Toc83821146)

[2.4.1 Esame del primo periodo: l’attività edilizia libera 119](#_Toc83821147)

[2.4.2 Esame del secondo periodo: le varianti in corso d’opera 122](#_Toc83821148)

[2.4.3 Esame del terzo periodo: la segnalazione certificata di agibilità 123](#_Toc83821149)

[3.](#_Toc83821150)  [Profili penali 125](#_Toc83821151)

[3.1 Premessa: aspetti generali 125](#_Toc83821152)

[3.2 Le attestazioni e le asseverazioni 128](#_Toc83821153)

[3.2.1 I soggetti abilitati al rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni 128](#_Toc83821154)

[3.2.2 La qualificazione giuridica delle asseverazioni e attestazioni di congruità e conformità 130](#_Toc83821155)

[3.2.3 Profili di rilevanza penale connessi alla fase della progettazione e del controllo preventivo dell’immobile e della fase realizzativa degli interventi: i reati di falso 132](#_Toc83821156)

[3.3 Profili di rilevanza penale connessi alla fase dell’ottenimento del beneficio fiscale del *superbonus:* frodi e reati tributari 135](#_Toc83821157)

[3.3.1 Le ipotesi di truffa e di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato 135](#_Toc83821158)

[3.3.2 I reati tributari configurabili 138](#_Toc83821159)

[3.3.3 L’indebita compensazione (art. 10 quater D.Lgs. 74/2000) 141](#_Toc83821160)

[3.4 La responsabilità amministrativa degli enti ex D.Llgs. 231/2001 143](#_Toc83821161)

# 1.

# Profili civili e tributari

1.1 Aspetti introduttivi

## 1.1.1 Il Decreto Rilancio: scopo della norma sul Superbonus 110% e disciplina di riferimento

L’emergenza Covid-19 ha imposto al Legislatore l’adozione di numerosi interventi volti a fronteggiare l’attuale crisi ed a rilanciare, fra le altre cose, l’economia. È in tale contesto che si inserisce il Decreto Legge 19 maggio 2020 n. 34 (c.d. “*Decreto Rilancio*”), convertito con modificazione con la Legge 17 luglio 2020 n. 77, che è stato adottato proprio nell’ambito delle misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro ed all'economia, nonché di politiche sociali resesi necessarie per tentare di fronteggiare l'emergenza epidemiologica legata alla diffusione del Covid-19.

Pertanto, è attraverso il predetto Decreto Rilancio che è stato introdotto il c.d. “Superbonus 110%”, con l’evidente intento di rilanciare gli investimenti nel settore immobiliare, prevendo un’agevolazione fiscale per quei soggetti – individuati dalla norma in commento – che intraprendano determinate attività volte a migliorare l’efficienza degli edifici, come meglio si vedrà nel prosieguo.

Infatti, l’articolo 119 del citato Decreto Rilancio, nell’incrementare al 110% l'aliquota di detrazione spettante, individua le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto di beneficio, l’ambito soggettivo di applicazione dell’agevolazione, gli adempimenti da porre in essere ai fini della spettanza della stessa nonché i requisiti tecnici da rispettare per l'accesso al beneficio, rimandando per tale aspetto al decreto di cui al comma 3-ter dell'art. 14 del Decreto Legge n. 4 giugno 2013 n. 63, convertito in legge, con modificazioni, dall’ art. 1, comma 1, Legge 3 agosto 2013 n. 90.

Con il Decreto Rilancio, dunque, il Legislatore ha innalzato l’importo della detrazione al 110% di quanto effettivamente speso, aprendo la possibilità di consentire il finanziamento per intero della spesa per alcuni tipi di interventi di ristrutturazione e recupero mediante l’abbattimento delle imposte dovute allo Stato, a condizione che detti interventi realizzino determinati standard di valorizzazione degli immobili. La diposizione è quindi finalizzata a consentire il miglioramento degli edifici sul piano energetico o sismico, anche nel frequente caso in cui non si disponga della liquidità monetaria sufficiente per affrontare interventi, generalmente, particolarmente onerosi. Come chiarito dal Ministero dello Sviluppo Economico, infatti, “*l'obiettivo è favorire gli interventi di efficientamento energetico e antisismici, nonché l'installazione di impianti fotovoltaici o delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici*.” Precisando che “*Il Superbonus è uno strumento attivato per rilanciare rapidamente il comparto dell’edilizia e rispondere alle importanti sfide climatiche ed ambientali previste per il settore civile dal* Piano Nazionale Integrato per l'Energia e il Clima”[[1]](#footnote-1).

Deve tuttavia essere ricordato che, prima del decreto in parola, esistevano già due analoghi incentivi fiscali, aventi le medesime finalità: si tratta delle detrazioni previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio[[2]](#footnote-2), inclusi quelli antisismici (cosiddetto “Sismabonus”[[3]](#footnote-3)), nonché quelli di riqualificazione energetica (c.d. “Ecobonus”[[4]](#footnote-4)), che prevedevano già la possibilità di detrarre una parte delle spese che fossero state sostenute per interventi di miglioramento degli edifici, alle condizioni indicate nelle relative specifiche discipline legislative.

Le nuove disposizioni inerenti il Superbonus 110%, conseguentemente, si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le predette differenti detrazioni fiscali. In particolare, con la disciplina in parola è stata prevista la possibilità di fruire di una detrazione del 110% delle spese, aggiungendosi a quelle detrazioni dal 50% all’85% già vigenti per le spese sostenute per interventi di:

* recupero del patrimonio edilizio, in base all’articolo 16-*bis* del Tuir, inclusi quelli antisismici (c.d. “Sismabonus”);
* riqualificazione energetica degli edifici (c.d. “Ecobonus”).

Inoltre, accanto all’innalzamento della percentuale di spese detraibili nella misura del 110%, con il Decreto Rilancio sono stati previsti anche specifici meccanismi di cessione del credito di imposta derivante dalle detrazioni applicate, con la possibilità di ottenere dall’impresa che esegue i lavori un contributo anticipato sotto forma di sconto da parte dei fornitori dei beni o servizi (c.d. “sconto in fattura”) o, in alternativa, di ottenere il finanziamento dei lavori dagli istituti di credito, mediante cessione a questi ultimi del proprio credito di imposta[[5]](#footnote-5).

Pure in questo caso, tale facoltà per il contribuente è stata estesa anche rispetto alle predette differenti agevolazioni, innovando la relativa disciplina. Infatti, detti meccanismi facoltativi di cessione del credito di imposta riguardano non solo gli interventi definiti dall’art. 119 del Decreto Rilancio ai quali si applica il Superbonus 110%, ma anche quelli:

* di recupero del patrimonio edilizio;
* di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (c.d. “bonus facciate”)[[6]](#footnote-6);
* per l’installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

Come si avrà modo di approfondire maggiormente nella presente trattazione, costituendo il Superbonus 110% una normativa di particolare favore per il contribuente, in aggiunta agli adempimenti ordinariamente previsti dalla disciplina inerente le summenzionate detrazioni già esistenti, ai fini dell’esercizio dell’opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, secondo quanto oggi previsto, il contribuente dovrà inoltre acquisire e produrre la seguente documentazione:

* il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d’imposta, rilasciato dagli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) nonché dai CAF;
* la asseverazione tecnica relativa agli interventi di efficienza energetica e di riduzione del rischio sismico – da parte, rispettivamente, dei tecnici abilitati al rilascio delle certificazioni energetiche e dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, direzione dei lavori delle strutture e collaudo statico per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico - che certifichi il rispetto dei requisiti tecnici necessari ai fini delle agevolazioni fiscali e la congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati, in accordo ai previsti decreti ministeriali.

Deve essere ancora sottolineato che, come noto, la disciplina del Superbonus 110% ideata dal Governo con il Decreto Rilancio è stata successivamente modificata con diversi interventi legislativi susseguitisi nel tempo.

In un primo momento, al fine di tener conto di alcune criticità emerse nel corso della prima applicazione del Superbonus 110% e delle richieste da parte degli operatori del settore, mosso dallo scopo di semplificare e rendere più fruibile il beneficio, il Legislatore ha ritenuto di apportare alcune modifiche al predetto articolo 119 del Decreto Rilancio, mediante la pubblicazione del Decreto Legge 14 agosto 2020 n. 104 (c.d. “Decreto Agosto”), convertito in legge, con modificazioni, dall’ art. 1, comma 1, L. 13 ottobre 2020, n. 126. In estrema sintesi, con tale Decreto Agosto:

* è stata precisata la nozione di “*accesso autonomo dall'esterno*”, introducendo all’art. 119 delDecreto Rilancio il comma 1*bis*;
* è stato previsto che ai Comuni dei territori colpiti da eventi sismici la detrazione al 110% delle spese relative a specifici interventi di efficienza energetica e di misure antisismiche (Superbonus) spetta per l'importo eccedente il contributo riconosciuto per la ricostruzione (introducendo i due nuovi commi 1-*bis* e 4-*ter* dell’art. 119 Decreto Rilancio);
* è stata estesa la disciplina del Superbonus 110% alle dimore storiche, modificando l’articolo 119, comma 15*-bis*, del Decreto Rilancio;
* è stata prevista una semplificazione delle delibere condominiali per approvazione degli interventi di efficienza energetica e delle misure antisismiche sugli edifici e dei relativi finanziamenti (introducendo, all’art. 119 del Decreto Rilancio, il comma 9-*bis*)[[7]](#footnote-7).

Successivamente, con la Legge di bilancio 2021 (Legge n. 178 del 30 dicembre 2020), il Legislatore ha prorogato i termini del medesimo Superbonus 110% – inizialmente fissati al 31 dicembre 2021 - al 30 giugno 2022 (e, in determinate situazioni, al 31 dicembre 2022 ovvero al 30 giugno 2023) introducendo, altresì, ulteriori rilevanti modiche alla disciplina volta a regolare l’agevolazione di cui si discute, di cui si darà conto nella presente trattazione.

Nelle more sono state previste ulteriori proroghe relative ai condomini ed agli istituti autonomi case popolari (“IACP”) - ovvero i due beneficiari di cui all'art. 119, comma 9, rispettivamente lettere a) e c) del Decreto Rilancio – mediante il Decreto Legge 6 maggio 2021 n. 59 (Fondo complementare al PNRR, ossia il Piano nazionale di ripresa e resilienza), convertito con modificazioni dalla Legge 1 luglio 2021, n. 101. In particolare, in forza del Decreto Fondo complementare al PNRR:

* i condomini avranno termine sino al 31 dicembre 2022, senza l'obbligo si aver realizzato il 60% dei lavori (stato avanzamento lavori o SAL) entro il 30 giugno 2022;
* per gli IACP (Istituti autonomi case popolari), invece, la proroga è sino al 30 giugno 2023, con opzione fino al 31 dicembre 2023 per il caso in cui a fine giugno 2023 vengano eseguiti lavori per il 60% dei SAL.

Inoltre, è bene tenere a mente che è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 219 del 31 maggio 2021 il Decreto Legge 31 maggio 2021 n. 77 (anche detto “D.L. Semplificazioni-*Bis*”), recante “Governance del Piano nazionale di rilancio e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure”. Tale Decreto Legge è successivamente stato convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 luglio 2021, n. 108 e, in estrema sintesi, ha introdotto le seguenti novità.

In primo luogo, è stato previsto che la detrazione sia applicabile anche a determinati interventi di eliminazione delle barriere architettoniche aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, ovvero la realizzazione di altri strumenti utili alla mobilità interna ed esterna alle abitazioni. In secondo luogo – ma il tema è di primario interesse per la materia edilizia – gli interventi oggetto del Superbonus 110% sono qualificati *ex lege* quali interventi di manutenzione straordinaria e, pertanto, sarebbero sottoposti al regime procedurale della Comunicazione di Inizio Lavori Asseverata (“CILA”), senza necessità dell’attestazione della doppia conformità fra il titolo abilitativo che ha legittimato la costruzione dell’immobile e l’ultimo titolo relativo a un intervento sullo stesso.

Da ultimo, tenuto conto della complessità della presente materia, pare doveroso sottolineare che l’Agenzia delle Entrate ha svolto un ruolo chiarificatore di notevole rilevanza sin dalla pubblicazione del Decreto Rilancio, fornendo i primi chiarimenti di carattere interpretativo con la pubblicazione della Circolare 8 agosto 2020 n. 24/E e con la Circolare 30 del 22 dicembre 2020, oltre ad aver fornito ulteriori indicazioni pratiche mediante la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E[[8]](#footnote-8).

1.2 Ambito oggettivo: interventi principali o “*trainanti*” ed interventi “*trainati*”

Il Superbonus 110%, come si evince dalla lettura dello stesso articolo 119 del Decreto Rilancio, spetta solamente per quegli interventi puntualmente individuati dalla norma, e che possono essere suddivisi in due distinte categorie:

1. la prima è rappresentata dai cosiddetti interventi principali o “**trainanti**”, ovvero interventi per i quali la detrazione spetta direttamente, fermo restando il rispetto dei requisiti previsti dalla legge;
2. la seconda, invece, è quella relativa agli interventi definiti quali “**trainati**”, per i quali il Superbonus 100% spetta solo se eseguiti congiuntamente con uno degli interventi trainanti.

Di seguito si andranno a riassumere nel dettaglio quali sono gli interventi ricompresi nella disciplina del Superbonus 110%, secondo la distinzione appena enunciata.

## 1.2.1 Interventi trainanti

Come anticipato, gli interventi in oggetto costituiscono interventi “principali”, caratterizzati dall’avere una non trascurabile portata e rilevanza sul piano edilizio, i quali – una volta realizzati – consentono di accedere al Superbonus 110%, nel rispetto ed al sussistere delle ulteriori condizioni previste dalla normativa in commento. Questi interventi si definiscono “trainanti” in quanto, sempre al ricorrere di tutti i requisiti di legge, permettono di “trainare” nella detrazione “potenziata” al 110% anche altre tipologie di interventi edilizi di natura “minore” che – normalmente – avrebbero fruito di una detrazione in misura inferiore (al 50% o al 65%).

Ciò precisato, gli interventi “trainanti” elencati dalla norma sono i seguenti:

* interventi di isolamento termico

L’agevolazione spetta per tutti gli “*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. Gli interventi per la coibentazione del tetto rientrano nella disciplina agevolativa, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente.*” Inoltre, oltre a prevedere l’ammontare della detrazione spettante per tale tipologia di interventi, a seconda della tipologia di immobile interessato dagli stessi (come sotto indicati), la norma precisa espressamente che “*I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11 ottobre 2017, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 259 del 6 novembre 2017*” (art. 119, comma 1, lett. a), Decreto Rilancio).

Osservando, ora, quanto previsto in merito alla misura dell’agevolazione applicabile, nel medesimo comma il Legislatore ha stabilito che per tali interventi il Superbonus 110% è calcolato su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

* euro 50.000 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;
* euro 40.000, moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio laddove composti da n. 2 a n. 8 unità immobiliari;
* euro 30.000, moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per il caso di edifici composti da più di n. 8 unità immobiliari.

Questo implica che, per esempio, nel caso in cui l’edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione è pari a 530.000 euro, calcolato moltiplicando 40.000 euro per 8 (320.000 euro) e 30.000 euro per 7 (210.000 euro).

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, rientrano tra le spese ammissibili al Superbonus 110% anche quelle per la coibentazione del tetto, a condizione che il tetto sia elemento di separazione tra il volume riscaldato e l’esterno, che anche assieme ad altri interventi di coibentazione eseguiti sull’involucro opaco incida su più del 25% della superficie lorda complessiva disperdente e che gli interventi portino al miglioramento di due classi energetiche dell’edificio, anche congiuntamente agli altri interventi di efficientamento energetico e all’installazione di impianti fotovoltaici e sistemi di accumulo[[9]](#footnote-9).

* Sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale sulle parti comuni

Si tratta degli “*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, a condensazione* […]” (art. 119, comma 1, lett. b), Decreto Rilancio), dotati di:

* generatori di calore a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013[[10]](#footnote-10);
* generatori a pompe di calore, ad alta efficienza, anche con sonde geotermiche;
* apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro;
* sistemi di microcogenerazione, che conducano a un risparmio di energia primaria (PES), come definito all'allegato III del decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 agosto 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 19 settembre 2011, pari almeno al 20%;
* collettori solari.

La norma in commento stabilisce, altresì, che esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure di infrazione comunitaria n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per la non ottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE, è ammesso al Superbonus 110% anche l’allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, ai sensi dell’articolo 2, comma 2, lettera tt), del Decreto Legislativo 4 luglio 2014, n. 102.

Ancora, è previsto che la detrazione - che spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito - sia calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

* euro 20.000, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio, per gli edifici composti fino a n.8 unità immobiliari;
* euro 15.000, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio, per gli edifici composti da più di n.8 unità immobiliari.

Questo implica che, per esempio, nel caso in cui l’edificio sia composto da 15 unità immobiliari, il limite di spesa ammissibile alla detrazione sarà pari ad euro 265.000, calcolato moltiplicando euro 20.000 per 8 (ossia, euro 160.000) ed euro 15.000 per 7 (ossia, euro 105.000), per un totale complessivo di euro 265.000.

Come anticipato e come ha avuto modo di precisare l’Agenzia delle Entrate, la detrazione spetta, nel limite massimo di spesa previsto, anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito, nonché per la sostituzione della canna fumaria collettiva esistente, mediante sistemi fumari multipli o collettivi nuovi, compatibili con apparecchi a condensazione, con marcatura CE di cui al Regolamento (UE) 305/2011, nel rispetto dei requisiti minimi prestazionali previsti dalla norma UNI 7129-3. Nel caso di installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, il limite di spesa previsto per tale intervento (fino ad euro 48.000) si somma quello stabilito per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale[[11]](#footnote-11).

* Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari

Proseguendo nell’analisi del comma 1 dell’art. 119 del Decreto Rilancio, è previsto che il Superbonus 110% spetti anche per “*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* […]” (art. 119, comma 1, lett. c), Decreto Rilancio).

Pure per la presente tipologia di interventi, è ammesso al Superbonus 110% anche l’allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente, ai sensi dell’articolo 2, comma 2, lettera tt), del Decreto Legislativo 4 luglio 2014, n. 102, esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure di infrazione comunitaria n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per la non ottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE.

Si tratta, quindi, dei medesimi interventi agevolabili se realizzati sulle parti comuni degli edifici di cui al precedente paragrafo, con l’aggiunta, esclusivamente per le aree non metanizzate nei comuni non interessati dalle procedure di infrazione comunitaria n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per la non ottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla direttiva 2008/50/CE, dell’installazione delle caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con valori previsti almeno per la classe di qualità 5 stelle individuata dal decreto del Ministero dell’ambiente e della tutela del territorio e del mare 7 novembre 2017, n.186.

Quanto alla misura dell’agevolazione, la norma prevede che la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro, per singola unità immobiliare. Analogamente a quanto stabilito per gli interventi sulle parti comuni degli edifici, la detrazione spetta nel limite di spesa sopra indicato anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell’impianto sostituito.

A tale limite di spesa si aggiunge quello previsto nel caso di eventuale installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo (fino ad euro 48.000)[[12]](#footnote-12).

* Interventi antisismici (“*Sismabonus*”)

La detrazione per gli interventi antisismici prevista dall’articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, del decreto legge n. 63/2013 è elevata al 110% per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022. Per le spese sostenute nell’anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo (art. 119, comma 4, Decreto Rilancio).

Si tratta, nello specifico, degli interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all’art. 16-bis, comma 1, lett. i), del TUIR, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all’ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio (commi da 1-bis a 1- sexies).

Con riferimento a tale tipologia di interventi, la norma in commento stabilisce che per il caso in cui il credito corrispondente alla detrazione spettante sia ceduto a un’impresa di assicurazione e contestualmente venga stipulata una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione spettante per i premi assicurativi versati (prevista ordinariamente dal Tuir[[13]](#footnote-13)) è elevata al 90% (art. 119, comma 4, Decreto Rilancio). Al riguardo l’Agenzia delle Entrate ha già avuto modo di precisare che la detrazione per i premi assicurativi non può essere “ceduta” in quanto l’articolo 121 del Decreto Rilancio richiama gli “interventi” antisismici dell’articolo 16 del decreto-legge n.63 del 2013 e del comma 4 dell’articolo 119 del decreto-legge in esame. In sostanza, l’impresa di assicurazione potrà acquisire il credito corrispondente al “*Sismabonus*”, ma non il credito corrispondente alla detrazione spettante per il premio assicurativo[[14]](#footnote-14).

Il Superbonus 110% è, inoltre, previsto anche per gli interventi previsti dall'articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917[[15]](#footnote-15), anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque anni ed a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi indicati nel primo periodo e che non siano già richiesti ai sensi del comma 2 della presente disposizione. Per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo (art. 119, comma 4, Decreto Rilancio).

Da ultimo, ai sensi del comma 4-*bis* dell’art. 119 Decreto Rilancio, il Superbonus spetta anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, eseguita congiuntamente a uno degli interventi indicati al periodo precedente, nel rispetto dei limiti di spesa previsti per tali interventi.

Gli importi di spesa ammessi al Superbonus 110% sono pari a:

* euro 96.000, nel caso di interventi realizzati su singole unità immobiliari. Il limite di spesa ammesso alla detrazione è annuale e riguarda il singolo immobile. Nell’ipotesi in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti sulla stessa unità immobiliare, ai fini della determinazione del limite massimo delle spese ammesse in detrazione occorre tenere conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi. Si ha, quindi, diritto all’agevolazione solo se la spesa per la quale si è già fruito della relativa detrazione nell’anno di sostenimento non ha superato il limite complessivo. In caso di più soggetti aventi diritto alla detrazione (comproprietari, ecc.), tale limite deve essere ripartito tra gli stessi per ciascun periodo d’imposta in relazione alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico. L’ammontare massimo di spesa ammessa alla detrazione va riferito all’unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente;
* euro 96.000, nel caso di acquisto delle “case antisismiche”;
* euro 96.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio, per gli interventi sulle parti comuni di edifici in condominio[[16]](#footnote-16).

Ai sensi di quanto disposto dal comma 4-*ter* dell’art. 119, Decreto Rilancio, “*I limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali eco bonus e sisma bonus di cui ai commi precedenti, sostenute entro il 30 giugno 2022, sono aumentati del 50 per cento per gli interventi di ricostruzione riguardanti i fabbricati danneggiati dal sisma nei comuni di cui agli elenchi allegati al decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, e di cui al decreto-legge 28 aprile 2009, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 giugno 2009, n. 77, nonché nei comuni interessati da tutti gli eventi sismici verificatisi dopo l'anno 2008 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza. In tal caso, gli incentivi sono alternativi al contributo per la ricostruzione e sono fruibili per tutte le spese necessarie al ripristino dei fabbricati danneggiati, comprese le case diverse dalla prima abitazione, con esclusione degli immobili destinati alle attività produttive*”.

Ed ancora, ai sensi del successivo comma 4 *quater*: “*Nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, gli incentivi di cui al comma 4 spettano per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione*”.

### 1.2.1.1 Requisiti degli interventi ammessi al Superbonus 110%

Ai fini dell'accesso al Superbonus 110%, gli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti devono:

* rispettare i requisiti previsti dal decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze e del Ministro dell’Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare e del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti del 6 agosto 2020;
* assicurare, nel loro complesso - anche congiuntamente agli interventi di efficientamento energetico, all'installazione di impianti solari fotovoltaici ed, eventualmente, dei sistemi di accumulo - il miglioramento di almeno due classi energetiche dell’edificio, compreso quello unifamiliare o delle unità immobiliari site all’interno di edifici plurifamiliari funzionalmente indipendenti e che dispongono di uno o più accessi autonomi dall’esterno, o, se non possibile in quanto l’edificio o l’unità familiare è già nella penultima (terzultima) classe, il conseguimento della classe energetica più alta. Il miglioramento energetico è dimostrato dall’attestato di prestazione energetica (A.P.E.), ante e post-intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata (art. 119, comma 3, Decreto Rilancio).

La legge di conversione **n. 108 del 29 luglio 2021**[[17]](#footnote-17) del D.L. n. 77 del 31 maggio 2021 (in Gazzetta Ufficiale - Serie generale - n. 129 del 31 maggio 2021 - Edizione straordinaria) è intervenuta sull’art. 119 del Decreto Rilancio apportando le seguenti modifiche e/o integrazioni:

* **alla fine del 3 comma**, ha aggiunto il seguente periodo: “*Gli interventi di dimensionamento del cappotto termico e del cordolo sismico non concorrono al conteggio della distanza e dell’altezza,* ***in deroga alle distanze minime riportate all’articolo 873 del codice civile****, per gli interventi di cui all’articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e al presente articolo*”;
* **dopo il comma 5** è stato inserito il seguente: “*5-bis. Le violazioni meramente formali che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo* ***non comportano la decadenza delle agevolazioni fiscali limitatamente alla irregolarità od omissione riscontrata****.*

*Nel caso in cui le violazioni riscontrate nell’ambito dei controlli da parte delle autorità competenti siano rilevanti ai fini dell’erogazione degli incentivi, la decadenza dal beneficio si applica* ***limitatamente al singolo intervento*** *oggetto di irregolarità od omissione*”.

## 1.2.2 Interventi Trainati

Come anticipato, accanto agli interventi principali o trainanti, la maggiore aliquota di detrazione al 110% si applica, inoltre, anche ad altri interventi energetici di natura “minore”, purché essi siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi “trainanti” di tipo energetico (ad esclusione, quindi, degli interventi “trainanti” rappresentati dal c.d. “sismabonus”) e sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi.

Si tratta, come anticipato, degli interventi c.d. “aggiuntivi” o “trainati”, i quali – alle condizioni di seguito illustrate – beneficiano anch’essi dell’aliquota di detrazione maggiorata in quanto, appunto, “trainati” nell’intervento di maggiore entità (ossia, dell’intervento “trainante”).

Con riferimento alla condizione prevista dalla norma in commento, affinché si possa usufruire dell’agevolazione del Superbonus 110% gli interventi “trainati” devono essere eseguiti congiuntamente agli interventi “principali” o “trainanti” ammessi direttamente al Superbonus 110%. Pertanto, l’applicazione della maggiore aliquota è prevista soltanto per il caso in cui gli interventi “trainati” (di cui si dirà nel dettaglio qui di seguito) siano eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale elencati nel paragrafo dedicato agli interventi “trainanti”, e sempreché assicurino - nel loro complesso - il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, ed a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi.

E bene rilevare che detta condizione si considera soddisfatta se “*le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell’intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti*”[[18]](#footnote-18).

Questo implica che, ai fini dell’applicazione del Superbonus 110%, le spese sostenute per gli interventi trainanti devono essere effettuate nell’arco temporale di vigenza dell’agevolazione, mentre le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell’agevolazione e nell’intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

In ogni caso, ai fini del Superbonus 110%, gli interventi trainati, congiuntamente a quelli trainanti, devono assicurare, nel loro complesso, il miglioramento di almeno due classi energetiche o, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l’attestato di prestazione energetica (A.P.E.), di cui all’art. 6 del D. Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, prima e dopo l’intervento, rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata, nonché rispettare le condizioni indicate nel paragrafo 6 (art. 119, comma 3, Decreto Rilancio).

Fatte queste premesse di carattere generale, di seguito si andranno ad analizzare tutte le tipologie di interventi “trainati”, previsti dalla norma in commento.

* Interventi di efficientamento energetico (“Ecobonus”)

Il Superbonus 110% spetta per gli altri “*interventi di efficientamento energetico previsti dall’articolo 14 del Decreto Legge n. 63/2013, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento di efficienza energetica dalla legislazione vigente*” (art. 119, comma 2, Decreto Rilancio), laddove eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti sopra descritti. Pertanto, questi interventi non sono trainati nella disciplina del Superbonus 110% laddove eseguiti congiuntamente ad interventi oggetto del “Sismabonus”.

Questa prima categoria, rappresentata dagli interventi di efficientamento energetico, comprende tutti i lavori di riqualificazione degli edifici che consentono di conseguire un risparmio del fabbisogno di energia primaria nonché gli interventi di miglioramento termico dell’edificio quali coibentazioni, pavimenti, finestre comprensive di infissi e quelli di installazione di schermature solari e chiusure oscuranti.

Come espressamente chiarito dall’ultimo periodo del comma 2 dell’art. 119 in commento, gli interventi di efficientamento energetico indicati nel citato articolo 14 del Decreto Legge n. 63/2013 danno diritto al Superbonus 110%, a prescindere dalla effettuazione degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale (ossia, degli interventi “trainanti”), qualora questi ultimi non possano essere realizzati in quanto gli immobili sono sottoposti alla tutela disciplinata dal Codice dei beni culturali e del paesaggio[[19]](#footnote-19) o per effetto di regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali.

Per il riconoscimento del Superbonus 110% è, comunque, necessario che gli interventi indicati nel citato articolo 14 del Decreto Legge n. 63/2013, assicurino il miglioramento di almeno due classi energetiche o, se non possibile, in quanto l’edificio o l’unità immobiliare è già nella penultima (terzultima) classe, il conseguimento della classe energetica più alta.

Pertanto, come precisato dall’Agenzia delle Entrate[[20]](#footnote-20), se l’edificio è sottoposto ai vincoli previsti dal predetto codice dei beni culturali e del paesaggio o il rifacimento dell’isolamento termico è vietato da regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali, il Superbonus 110% si applica, comunque, ai singoli interventi ammessi all’ecobonus (ad esempio, sostituzione degli infissi), purché sia certificato il miglioramento energetico.

Con un recentissimo intervento[[21]](#footnote-21) l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il Superbonus vale per la sostituzione degli infissi anche se c'è una variazione di posizione e di dimensioni.

Il chiarimento è stato fornito dall’ufficio nell’ambito di una ristrutturazione di un immobile residenziale unifamiliare, per la quale si chiedeva conferma dell’applicazione dell’agevolazione fiscale in commento per alcune tipologie di interventi.

In particolare, tra gli interventi “trainati”, rientrava anche la sostituzione degli infissi al piano terra ed al primo piano, con conseguente modifica delle dimensioni dei serramenti esistenti (traslazione del foro architettonico di 10 cm più in alto e aumento della relativa dimensione).

Inoltre, anche una porta finestra sarebbe stata aumentata di dimensioni sia in larghezza che in altezza e due finestre del piano terra sarebbero state accorpate in un'unica finestra di maggiori dimensioni.

L’istante si rivolgeva all’Agenzia delle Entrate per chiedere conferma sulla possibilità di estendere l’agevolazione del 110% alla sostituzione degli infissi anche con l'ampliamento e/o la modifica dell'apertura rispetto a quella originaria.

L’Agenzia delle Entrate, nel parere reso, ha avuto modo di precisare che “*nella disciplina del Superbonus, gli interventi su serramenti e infissi possono essere esclusivamente "trainati" ai sensi del citato articolo 119, comma 2 del decreto Rilancio. Come nell'Ecobonus, l'intervento deve configurarsi come sostituzione di componenti già esistenti o di loro parti e non come nuova installazione. Ciò considerato, per gli interventi diversi da quelli di demolizione e ricostruzione, è possibile fruire dell'Ecobonus anche nell'ipotesi di interventi di spostamento e variazione dimensionale degli infissi a condizione che la superficie "totale" degli infissi nella situazione post intervento sia minore o uguale di quella ex ante. Ciò a garanzia del principio di risparmio energetico*”[[22]](#footnote-22).

* Eliminazione delle barriere architettoniche

Sempre ai sensi del comma 2 dell’art. 119 Decreto Rilancio - come integrato mediante la Legge di bilancio 2021 n. 178/2020 - il Superbonus 110% spetta, altresì, per le spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2021, per gli interventi previsti dall’articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, eseguiti congiuntamente a ad un qualsiasi intervento trainante, come di seguito precisato.

Si tratta, in particolare, degli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all’abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell’art. 3, comma 3, Legge 5 febbraio1992 n. 104.

Come espressamente previsto dal comma 2 dell’art. 119 in commento, l’agevolazione si applica anche se le opere sono effettuate a favore di persone di età maggiore ai 65 anni di età.

A seguito delle ultime modifiche, l’intervento di eliminazione delle barriere architettoniche è trainato nella disciplina del Superbonus 110% da qualsiasi intervento trainante, mentre in un primo momento era trainato solo dagli interventi di isolamento termico e di sostituzione della caldaia e non dall’adeguamento sismico.

* Installazione di impianti solari fotovoltaici e di sistemi di accumulo

Ai sensi del comma 5 dell’art. 119 Decreto Rilancio, il Superbonus 110% troverà applicazione anche con riferimento alle spese sostenute per l’installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su determinati edifici[[23]](#footnote-23), nonché per la installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici agevolati.

L’applicazione della maggiore aliquota è subordinata alla:

* installazione degli impianti eseguita congiuntamente ad uno degli interventi trainanti di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione nonché di adozione di misure antisismiche che danno diritto al Superbonus 110% direttamente;
* cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE) S.p.A., con le modalità di cui all’articolo 13, comma 3 del Decreto Legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, dell’energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l’autoconsumo, ai sensi dell’articolo 42-bis del Decreto Legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8 (comma 7, art. 119 Decreto Rilancio).

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese per un importo non superiore ad euro 48.000 e, comunque, nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico.

La legge di conversione n. 108 del 29 luglio 2021 del D.L. n. 77 del 31 maggio 2021 (in Gazzetta Ufficiale - Serie generale - n. 129 del 31 maggio 2021 - Edizione straordinaria) è intervenuta sull’art. 119 del Decreto Rilancio apportando la seguente integrazione:

b) dopo il comma 5 è inserito il seguente: “*5-bis. Le violazioni meramente formali che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo non comportano la decadenza delle agevolazioni fiscali limitatamente alla irregolarità od omissione riscontrata. Nel caso in cui le violazioni riscontrate nell’ambito dei con-trolli da parte delle autorità competenti siano rilevanti ai fini dell’eroga-zione degli incentivi, la decadenza dal beneficio si applica limitatamente al singolo intervento oggetto di irregolarità od omissione*”.

Come precisato al comma 6 dell’art. 119 in commento, la detrazione è riconosciuta anche in caso di installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici ammessi al Superbonus 110%, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo previsti per gli interventi di installazione di impianti solari e, comunque, nel limite di spesa di euro 1.000 per ogni kWh di capacità di accumulo dei predetti sistemi. Il limite di spesa per l’installazione dell’impianto fotovoltaico e del sistema di accumulo è ridotto ad euro 1.600 per ogni kW di potenza nel caso in cui sia contestuale ad un intervento di ristrutturazione edilizia, di nuova costruzione o di ristrutturazione urbanistica, di cui all’articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380.

Come precisato anche dall’Agenzia delle Entrate[[24]](#footnote-24), il limite di euro 48.000, stabilito cumulativamente per l’installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti, è riferito alla singola unità immobiliare. La detrazione non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione di cui all'articolo 11, comma 4, del decreto legislativo 3 marzo 2011, n. 28, e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'articolo 25-bis del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116.

* Infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici

Ancora, ai sensi del comma 8 dell’art. 119 Decreto Rilancio, per il caso in cui l’installazione delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici sia eseguita congiuntamente a un intervento di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale che danno diritto al Superbonus 110%, la detrazione prevista dall’articolo 16-ter del Decreto Legge n. 63/2013, è elevata al 110%.

Pertanto, al pari degli interventi di efficientamento energetico, questa tipologia di interventi è trainata nella disciplina del Superbonus 110% soltanto per il caso in cui siano eseguiti congiuntamente agli interventi di isolamento termico e a quelli di sostituzione della caldaia (non, invece, congiuntamente agli interventi rientranti nella disciplina del “Sismabonus”).

In particolare - precisa la norma - per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, la detrazione è riconosciuta nella misura del 110%, da ripartire tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo (in 4 quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nell’anno 2022), nel rispetto dei seguenti limiti di spesa:

* euro 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;
* euro 1.500 per gli edifici plurifamiliari o i condomìni che installino un numero massimo di otto colonnine;
* euro 1.200 per gli edifici plurifamiliari o i condomìni che installino un numero superiore a otto colonnine.

L’agevolazione si intende riferita una sola colonnina di ricarica per unità immobiliare.

1.3 Ambito soggettivo: a chi spetta l’agevolazione

Il comma 9 dell’art. 119, Decreto Rilancio, delinea l’ambito soggettivo di applicazione del Superbonus 110%.

In particolare, le disposizioni disciplinanti le tipologie di interventi ammessi e i requisiti tecnici richiesti si applicano alle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021 per gli interventi effettuati dalle seguenti categorie di soggetti:

**a)** **dai condomini e dalle 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**;

**b)** **dalle persone fisiche**, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, **su unità immobiliari**. Per tali soggetti (oltre alle persone fisiche di cui al precedente punto a)), il Superbonus si applica limitatamente agli interventi di efficienza energetica realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio;

**c)** dagli **Istituti autonomi case popolari** (ex IACP), comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di «*in house providing*», per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica. Per questi soggetti la norma prevede che il Superbonus spetti anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022. Il medesimo termine si applica anche ai condomini nei quali la prevalenza della proprietà dell’immobile (da calcolare in base alla ripartizione millesimale) sia riferibile ai predetti istituiti o enti;

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

**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 alla legge 11 agosto 1991, n. 266 nonché dalle **associazioni di promozione sociale** iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall’articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 3838;

**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».

## 

## 1.3.1 Lettera a), comma 9, art. 119 Decreto Rilancio – Condomini e persone fisiche - edifici da due a quattro unità immobiliari

Ai sensi della lett. *a*), possono usufruire dell’agevolazione 110% **“i *Condomini e 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 possono beneficiare delle detrazioni per gli interventi realizzati **sul numero massimo di due unità immobiliari**, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edifici.

Per tali soggetti, **in deroga al termine ordinario**, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute **entro il 31 dicembre 2022** *(i)* senza condizione alcuna se si tratta di condomini, *(ii)* solo a condizione che alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell’intervento complessivo, se si tratta di persone fisiche con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate (art. 1, c. 3, D.L. 6.5.2021 n. 59).

A tali fini le pertinenze non devono essere considerate autonomamente, anche se distintamente accatastate.

Sul punto si è espressa l’ Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello **n. 397 del 9 giugno 2021**, proposto da una cittadina italiana residente all'estero, proprietaria di un fabbricato composto da 6 unità immobiliari, autonomamente accatastate: due appartamenti (classe A/3 e classe A/4); un locale ad uso autorimessa (classe C/6) e tre locali ad uso magazzino/deposito (classe C/2).

Le sei unità immobiliari, componenti il fabbricato, risultavano funzionalmente indipendenti, disponendo di un accesso autonomo sull'esterno. Inoltre, l'autorimessa (classe C/6) e il locale deposito (classe C/2) costituivano pertinenze dell'unità abitativa con categoria catastale A/3; mentre le altre due unità immobiliari destinate a locale deposito/magazzino (classe C/2) non costituivano pertinenze di nessuna delle due unità abitative presenti, né risultavano esistere su di esse alcuna servitù a favore di immobili.

Volendo effettuare interventi di miglioramento sismico su tutte le unità immobiliari sopra descritte, l’istante si è rivolta all’Agenzia per chiedere la possibilità di usufruire della detrazione del 110%.

L’Ufficio ha ritenuto che la fattispecie (fabbricato di proprietà e composto da 6 unità distintamente accatastate) rientrasse nella categoria *a)* dell’art. 119, 9 comma, precisando ch*e “in assenza di specifiche indicazioni nella norma, ai fini del computo delle unità immobiliari, le pertinenze non devono essere considerate autonomamente, anche se distintamente accatastate, tenuto conto della ratio della modifica operata con la legge di bilancio 2021.*

*Con riguardo, invece, alla determinazione dei limiti di spesa ammessi al Superbonus - al pari degli interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio in condominio - occorre tener conto del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto, incluse le pertinenze*”.

In sostanza, se le pertinenze devono essere escluse dal calcolo delle unità immobiliari, rientrano invece nel computo del limite di spesa su cui determinare la detrazione, per i lavori effettuati sulle parti comuni, anche se l’edificio non è in condominio.

La stessa interpretazione è stata fornita, sempre dall’Agenzia, nelle successive **risposte n. 461 e 464 del 7 luglio 2021**[[25]](#footnote-25), secondo le quali le unità pertinenziali non vanno incluse nel calcolo del numero delle unità immobiliari agevolabili di un singolo proprietario, ma vanno considerate ai fini della verifica del limite di spesa su cui calcolare la detrazione per i lavori sulle parti comuni.

L’Agenzia, nella seconda risposta (n. 464) chiarisce in particolare come agli edifici posseduti da un unico proprietario o da più comproprietari, si applicano i chiarimenti di prassi (cfr., tra gli altri, Circolare n. 24/2020) forniti relativamente agli edifici in "condominio".

Con riguardo alla determinazione dei limiti di spesa ammessi al Superbonus - al pari degli interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio in condominio – occorre tener conto del numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto, e quindi anche delle pertinenze. Un ulteriore chiarimento al riguardo è stato reso dall’Agenzia delle Entrate nella recente risposta ad interpello n. 568 del 30 agosto 2021.

* ***Condomìni:*** caratteristiche delle unità immobiliari in condominio rilevanti ai fini dell'accesso al Superbonus

La detrazione è ammessa per gli interventi effettuati dai condomìni, di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate, che interessano l’involucro dell’edificio, nonché per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici stessi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati.

L’applicazione dell’agevolazione presuppone che l’edificio, oggetto degli interventi, sia costituito in condominio secondo la disciplina civilistica prevista (ossia articoli da 1117 a 1139 del Codice Civile).

Il condominio costituisce una particolare forma di “comunione forzosa” in cui coesiste la proprietà individuale dei singoli condòmini, costituita dall’appartamento o altre unità immobiliari accatastate separatamente (box, cantine, etc.), ed una comproprietà sui beni comuni dell’immobile. Il condominio può svilupparsi sia in senso verticale che in senso orizzontale.

Tale comunione non è soggetta a scioglimento, nel senso che il condomino non può mai rinunciare al diritto sulle cose comuni per sottrarsi al pagamento delle relative spese di conservazione, essendo, al contrario, obbligato a parteciparvi in proporzione ai millesimi di proprietà[[26]](#footnote-26).

Secondo una consolidata giurisprudenza[[27]](#footnote-27), la nascita del condominio si determina automaticamente senza che sia necessaria alcuna deliberazione, nel momento in cui più soggetti proprietari costruiscono su un suolo comune - ancorché non sia ancora intervenuto il rilascio del certificato di abitabilità dei singoli appartamenti – ovvero quando l’unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l’oggettiva condizione del frazionamento.

L’Agenzia delle Entrate, con la più volte citata Circolare n. 30/2020[[28]](#footnote-28), ha precisato che ai fini della costituzione del condominio **non rileva la mera detenzione degli immobili** **costituenti un edificio**, ma solo la proprietà degli stessi.

Da ciò consegue che:

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

Pur non essendo un soggetto giuridico in senso proprio[[29]](#footnote-29), il condominio è considerato un “soggetto fiscale” e pertanto deve essere dotato di un codice fiscale che lo identifichi sia nei rapporti attivi e passivi, sia nelle procedure giudiziarie.

La richiesta di attribuzione del codice fiscale deve essere presentata ad un qualsiasi ufficio dell’Agenzia delle Entrate ad opera dell’amministratore di condominio, quale rappresentante dello stesso, utilizzando il **Modello AA5/6**[[30]](#footnote-30). In mancanza dell’amministratore e/o nei casi in cui non vi è l’obbligo di sua nomina, la richiesta di attribuzione del codice fiscale deve essere presentata da uno dei condòmini, dietro presentazione di delega da parte dell’assemblea.

Le successive variazioni relative ai dati del condominio, compresa l’eventuale sostituzione dell’amministratore, devono essere comunicate con le stesse modalità.

Il codice fiscale del condominio rimane invariato, anche in caso di modifica dell’amministratore.

Ai sensi dell’art. 1129 c.c., quando i condomini **sono più di otto**, la nomina dell’amministratore è obbligatoria: se l’assemblea non vi provvede, l’amministratore viene nominato dall’autorità giudiziaria su ricorso di uno o più condomini o dell’amministratore dimissionario[[31]](#footnote-31).

Anche in presenza di un c.d. “***condominio minimo***” - ovvero di edificio composto da un numero **non superiore a otto condomini** – si applicano le norme civilistiche sul condominio, fatta eccezione per gli articoli che disciplinano, rispettivamente, la nomina dell'amministratore (nonché l'obbligo da parte di quest'ultimo di apertura di un apposito conto corrente intestato al condominio) e il regolamento di condominio (necessario in caso di più di dieci condomini) [[32]](#footnote-32).

Sull’estensione dell’agevolazione anche al condominio minimo si è espressa positivamente l’Agenzia delle Entrate con la **Risposta a interp. n. 196 del 18.03.2021** sollecitata su richiesta del contribuente di poter accedere al 110%, in qualità di condominio minimo, sue due edifici di cui è proprietario e che, pur insistendo su mappali distinti, sono uniti attraverso parti comuni quali il tetto, le fognature, i canali di scarico e le fondazioni[[33]](#footnote-33).

In particolare, si trattava di interventi di demolizione e ricostruzione di 3 immobili all’interno di un edificio (con successivo accorpamento finale in un’unica unità) e di riduzione del rischio sismico sul secondo edificio.

Il contribuiente chiedeva anche, tra le altre, se fosse stato necessario richiedere un codice fiscale per il "condominio minimo" e, in tal caso, se tali detrazioni potessero essere gestibili tutte tramite il codice fiscale del condominio invece che come singole persone fisiche.

Nel rispondere al quesito posto, l’Agenzia ha ribadito la prassi (già chiarita nella Circolare n. 30/E 2021) per cui nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e finalizzati al risparmio energetico comportino l'accorpamento di più unità abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa (come nel caso di specie), per l'individuazione del limite di spesa vanno considerate sempre e solo le unità immobiliari **censite in Catasto all'inizio degli interventi edilizi** e non quelle risultanti alla fine dei lavori.

Ciò implica, in sostanza, che ai fini dell’agevolazione rileva la situazione esistente all'inizio dei lavori e non quella risultante dagli stessi ai fini dell'applicazione delle predette detrazioni.

Proseguendo nella disamina, l’agenzia rileva altresì come nella fattispecie esaminata, in mancanza del titolo edilizio, l’istante potrà fruire delle agevolazioni richieste, nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento e nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla normativa, solo a condizione che:

* l'intervento di demolizione e ricostruzione rientri tra quello di ristrutturazione edilizia di cui al citato articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001;
* tale circostanza risulti dal titolo amministrativo, e
* vengano effettuati degli interventi di riduzione del rischio sismico rientranti nel Superbonus,

fermo restando l'effettuazione di ogni adempimento richiesto.

Una volta accertata la qualifica di "condominio minimo", l'Istante potrà accedere al Superbonus per gli interventi realizzati sulle parti comuni.

In tal caso il limite massimo di spesa ammesso deve essere moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, **valorizzando la situazione esistente all'inizio dei lavori** e non quella risultante al termine degli stessi.

Per gli interventi *trainati* sulle singole unità immobiliari, invece, il Superbonus spetta per le spese sostenute per interventi realizzati **su un massimo di due unità immobiliari**.

Da ultimo, l’Agenzia precisa che, al fine di beneficiare del Superbonus per detti interventi, non è necessario richiedere un apposito codice fiscale per il "condominio minimo" e che, ai fini della fruizione del beneficio, può essere utilizzato il codice fiscale del condomino che è tenuto ad effettuare i connessi adempimenti.

Con riferimento, invece, al “***Supercondominio***”, l’Agenzia delle Entratesi fa presente che l'articolo 1117- *bis* del Codice Civile stabilisce che le disposizioni in materia di condominio negli edifici si applicano, in quanto compatibili, anche in tutti i casi in cui più unità immobiliari o più edifici, ovvero più condominii di unità immobiliari o di edifici, abbiano parti comuni ai sensi dell'articolo 1117[[34]](#footnote-34).

L’interpretazione dell’Agenzia recepisce, di fatto, l'elaborazione giurisprudenziale formatasi in ordine al c.d. *Supercondominio*, intendendosi, per tale, l’insieme di edifici, costituiti o meno in distinti condomini, ma compresi in una più ampia organizzazione condominiale, legati tra loro dall'esistenza di impianti e servizi comuni (come, ad esempio, il viale d'accesso, le zone verdi, l'impianto di illuminazione, la guardiola del portiere, il servizio di portierato, etc..) in rapporto di accessorietà con i fabbricati.

Proprio sulla scorta di quanto sopra, l’Agenzia[[35]](#footnote-35) ha avuto modo di precisare che “*qualora in un condominio costituito da più edifici, la sostituzione dell'impianto termico centralizzato non consenta il miglioramento di due classi energetiche ma tale risultato è raggiunto solo per alcuni edifici oggetto di ulteriori interventi* trainanti *o* trainati*, possono accedere al* Superbonus *solo i condòmini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici oggetto dei predetti ulteriori interventi. Anche In tale caso, la verifica del rispetto dei requisiti necessari per accedere al Superbonus va effettuata con riferimento a ciascun edificio e, in particolare, il doppio passaggio di classe è attestata mediante gli appositi A.P.E. convenzionali ante e post intervento, redatti per i singoli edifici oggetto degli interventi. Possono, invece, accedere, nel rispetto delle condizioni previste, all' ecobonus di cui all'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, gli altri condòmini che possiedono le unità immobiliari all'interno degli edifici che - con il solo intervento di sostituzione dell'impianto termico centralizzato - non raggiungono il miglioramento di due classi energetiche*”.

Al fine di beneficiare del *Superbonus* per i lavori realizzati sulle parti comuni, i condomìni che, non avendone l'obbligo, non abbiano nominato un amministratore, non sono tenuti a richiedere il codice fiscale e possono utilizzare il codice fiscale del condomino che ha effettuato i connessi adempimenti. Il contribuente è, comunque, tenuto a dimostrare che gli interventi sono stati effettuati su parti comuni dell’edificio[[36]](#footnote-36).

L’agevolazione interessa le parti comuni individuate ai sensi dell’art. 1117 del Codice Civile, tra le quali rientrano, tra l’altro, il suolo su cui sorge l’edificio, i tetti e i lastrici solari nonché le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere che servono all’uso e al godimento comune, quali, ad esempio, gli impianti per l’acqua, per il gas, per l’energia elettrica, per il riscaldamento e simili fino al punto di diramazione degli impianti ai locali di proprietà esclusiva dei singoli condòmini.

Il singolo condòmino usufruisce della detrazione per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici, in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e ss. del Codice Civile.

**L’assemblea del condominio** deve provvedere a **deliberare** in merito a:

* approvazione degli interventi di cui all’art. 119, D.L. n. 34/2020;
* eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi;
* adesione all’opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura di cui all’art. 121, D.L. n. 34/2020.

Ai sensi del comma 9-*bis* dell’art. 119 D.L. n. 34/2020, le deliberazioni dell’assemblea del condominio, aventi per oggetto l'approvazione degli interventi sopradescritti, **sono valide se approvate** con un **numero di voti** che rappresenti **la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio**.

Nel caso in cui l’intera spesa, riferita all’intervento deliberato, sia imputata a uno o più condomini, resta ferma la validità della deliberazione assembleare con le maggioranze di cui sopra, ma è ulteriore condizione di validità che i condomini, ai quali sono imputate le spese, **esprimano parere favorevole**.

In caso di interventi realizzati sulle parti comuni, l’agevolazione in commento spetta per gli interventi effettuati su edifici a carattere residenziale o prevalentemente residenziale, per i quali la superficie destinata a residenza **sia superiore al 50%** della superfice complessiva dell’edificio.

In tal caso, è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali, che sostengano le spese per le parti comuni.

Se tale percentuale risulta inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio.

I limiti di spesa ammessi alla detrazione variano in funzione della tipologia di interventi realizzati, nonché degli edifici oggetto dei lavori agevolabili.

Se **sul medesimo immobile vengono effettuati più interventi agevolabili**, il limite massimo di spesa detraibile è costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati.

Se invece si tratta di interventi realizzati **su parti comuni di edifici in condominio**, il limite di spesa è calcolato in funzione del numero delle unità immobiliari di cui l’edificio è composto.

L’ammontare di spesa così determinato costituisce il limite massimo di spesa agevolabile riferito all’intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono. In tale computo rientrano anche le pertinenze, salvo quelle collocate in un edificio diverso da quello oggetto degli interventi[[37]](#footnote-37).

Ai fini tributari, sono definite pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio dell’unità immobiliare abitativa.

Ciascun condomino potrà calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata (secondo i millesimi di proprietà o diversi criteri applicabili) ed effettivamente rimborsata al condominio, anche in misura maggiore rispetto all’ammontare commisurato alla singola unità immobiliare.

L’importo della detrazione spettante è calcolato tenendo conto delle spese complessivamente sostenute nel periodo d’imposta, comprensive dell’importo non corrisposto al fornitore per effetto dello sconto praticato.

L’amministratore di condominio è tenuto a comunicare all’Agenzia delle Entrate le cessioni dei crediti corrispondenti alle detrazioni, per un ammontare proporzionato tra quanto versato da ciascun condomino entro il 31 dicembre dell’anno di riferimento della spesa e quanto dovuto dal condomino stesso.

Il diritto alla detrazione sorge solo a fronte del regolare pagamento delle spese condominiali da parte del condominio interessato a cedere il credito a soggetti terzi (diversi dai fornitori) e **l’amministratore è tenuto a comunicare l’opzione per la cessione del credito** solo in proporzione a quanto pagato dal condomino medesimo rispetto al dovuto[[38]](#footnote-38) .

Va da sé che il condomino “moroso” non potrà beneficiare dell’agevolazione[[39]](#footnote-39).

L’Agenzia delle Entrate ha avuto modo di dipanare ulteriori dubbi interpretativi sull’applicabilità del “Superbonus” a determinate fattispecie di unità immobiliari all’interno di edifici in condominio.

La fattispecie posta all’attenzione dell’ufficio riguardava la possibilità per un condominio di poter beneficiare della detrazione anche in presenza di unità immobiliari ancora accatastate nella categoria catastale F/3.

In particolare, l’istante chiedeva se queste unità immobiliari erano o meno ricomprese nel calcolo dell’importo complessivo di spesa ammissibile ai fini del Superbonus e se, in caso di ammissione all’agevolazione, potevano essere eseguiti specificamente gli interventi “trainati” di efficientamento energetico sulle unità immobiliari al momento non ultimate, nei termini che seguono:

1. la presenza di unità immobiliari in F/3 non preclude l’accesso al Superbonus, sempre che l’incidenza della superficie disperdente lorda rappresentata dalle unità immobiliari restanti sia superiore al 25%;
2. le unità immobiliari accatastate nella categoria F/3 non possono essere incluse nel numero delle unità che partecipano alla formazione dell’importo complessivo di spesa in quanto, ai fini fiscali, è come se esse ancora non esistessero;
3. nessuna delle opere trainate - ex art. 14, D.L. n. 63/2013 - è concessa per le unità accatastate nella categoria F/3.

Con la **Risposta n. 174/2021**, l’Agenzia ha affermato che le **unità immobiliari**, iscritte nel Catasto Fabbricati con la **categoria F/3** “*unità in corso di costruzione*”, non sono definibili quali unità “esistenti” di natura residenziale, in quanto tali edifici sono ancora in corso di costruzione.

Con la Circolare n. 9/T del 26 novembre 2001, l’Agenzia del Territorio ha infatti precisato che nella categoria catastale F/3 sono ricomprese categorie fittizie, ossia “*quelle che, pur non previste nel quadro generale delle categorie (in quanto ad esse non è associabile una rendita catastale), sono state necessariamente introdotte per poter permettere la presentazione in Catasto di unità particolari (lastrici solari, corti urbane, unità in via di costruzione, ecc.) con la procedura informatica di aggiornamento Docfa*”, trattandosi di categoria nella quale vengono inseriti gli immobili in attesa della definitiva destinazione.

Ai fini della fruizione dei benefici del c.d. Superbonus, condizione indispensabile è che gli interventi siano eseguiti su unità immobiliari e su edifici "**esistenti"**, dotati di impianto di climatizzazione invernale, di natura residenziale (ad esclusione delle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 nonché alla categoria catastale A/9 per le unità immobiliari non aperte al pubblico), non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione.

Sulla scorta di quanto sopra la fruizione del Superbonus resta quindi preclusa per interventi eseguiti su unità immobiliari F/3. trattandosi di unità in via di costruzione e non di unità immobiliari “esistenti”, nel senso di ultimate.

La presenza, nel condominio, di immobili accatastati nella categoria F/3, non esclude la possibilità, per le restanti unità immobiliari con destinazione residenziale, di accedere al Superbonus, sempre che venga rispettata, per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l’involucro, l’incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell’edificio esistente, senza considerare le unità in corso di costruzione.

Sempre del documento di prassi in esame[[40]](#footnote-40) l’Amministrazione finanziaria ha ritenuto che le unità immobiliari del condominio accatastate in categoria F/3 non possono concorrere alla formazione della spesa massima ammissibile al fine di fruire delle agevolazioni previste per gli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano lo stesso involucro (intervento trainante), poiché occorre tener conto del numero di unità immobiliari **esistenti all’inizio dei lavori, non alla fine** (la data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, ovvero da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà effettuata secondo il D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445)[[41]](#footnote-41).

* ***Comunità energetiche rinnovabili***

Da ultimo, come emerge dal combinato disposto dei commi 16 *bis* e *ter* dell’art. 119, Decreto Rilancio, il Superbonus 110% spetta anche alle “*comunità energetiche rinnovabili*”, ovvero ad un insieme di persone fisiche che condividono lo scambio di energia pulita tramite l'installazione, ad esempio, di impianti fotovoltaici con accumulo. Tali comunità possono essere costituite in forma di enti non commerciali che condividono lo scambio di energia con i fotovoltaici o da parte di condomìni che aderiscono alle “configurazioni” [[42]](#footnote-42), limitatamente alle spese sostenute per impianti a fonte rinnovabile gestiti dai predetti soggetti.

Può trattarsi di un condominio, i cui singoli condomini deliberano di accedere alla comunità, oppure può trattarsi di una singola abitazione dove i proprietari aderiscono alla c.d. configurazione ex art. 42*bis*, D.L. 162/2019.

In questi casi, trattandosi di impianti fotovoltaici, le spese sostenute per le installazioni possono accedere al superbonus del 110%. Qualora non ricorrano i requisiti di accesso al superbonus, si può in ogni caso accedere alla detrazione del 50%.

In particolare, con la **Risoluzione n. 18/E del 12 marzo 2021**, l’Agenzia fornisce chiarimenti ed indicazioni dettagliate sugli aspetti fiscali delle somme erogate dal Gestore dei servizi energetici ai condomìni, composti solo da persone fisiche al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, arti e professioni, che aderiscono a tali configurazioni.

Con essa vengono altresì chiarite la possibilità di accesso e la tipologia di detrazione spettante, partendo da una sintetica illustrazione della normativa non fiscale di riferimento.L’Agenzia conferma che per gli impianti a fonte rinnovabile, gestiti da soggetti che aderiscono alle “configurazioni”, la detrazione prevista dall'art. 16-bis, co. 1, lett. h), Tuir, si applica fino alla soglia di 200 kW e per un ammontare complessivo di spesa non superiore a 96.000 euro.

La detrazione in questione si applica nella misura del 50% alle spese sostenute per interventi relativi alla realizzazione, su singole unità immobiliari e su parti comuni, di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica basati sull’impiego sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia.

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali di pari importo.

La detrazione può essere fruita anche con riferimento alle spese sostenute per gli impianti gestiti da soggetti che aderiscono alle configurazioni di cui al citato articolo 42-bis del D.L. 162 del 2019, indipendentemente dalla natura giuridica degli stessi, atteso il disposto di cui al comma 16-bis dell’articolo 119 del decreto Rilancio.

La condizione per fruire della detrazione è che l’impianto sia installato per far fronte ai bisogni energetici dei componenti della configurazione medesima, la cui attività non costituisce svolgimento di attività commerciale abituale.

L’art. 119 D.L. 34/2020, ha innalzato la detrazione dal 50% al 110%, garantendo di fatto l'accesso al superbonus per i lavori di installazione degli impianti fino a 200 kW da parte di comunità energetiche rinnovabili costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomìni che aderiscono alle configurazioni.

La detrazione si applica per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici ovvero di impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici.

Il Superbonus spetta su un ammontare delle spese non superiore ad euro 48.000 e, comunque, nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022.

Il Superbonus è subordinato alla condizione che l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente ad uno degli interventi “*trainanti*” e spetta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo e comunque nel limite di spesa di 1000 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo.

L'Agenzia, sempre con la citata Risoluzione, evidenzia che l’articolo 42-bis del Milleproroghe 2020 non disciplina la forma giuridica che devono assumere le configurazioni sperimentali, limitandosi a prevedere le condizioni alle quali sono subordinate le predette configurazioni ai fini dell’applicazione del medesimo articolo 42-*bis*.

Nello specifico, sono stabilite le condizioni e i requisiti per i consumatori di energia elettrica che vogliono divenire “autoconsumatori” di energia rinnovabile e che agiscono collettivamente.

I soggetti partecipanti producono energia destinata al proprio consumo con impianti alimentati da fonti rinnovabili di potenza complessiva non superiore a 200 kW, entrati in esercizio dal 29 febbraio 2020, data di entrata in vigore della legge di conversione del medesimo decreto Milleproroghe ed entro i sessanta giorni successivi alla data di entrata in vigore del provvedimento di recepimento della direttiva (UE) 2018/2001. Il termine di recepimento della Direttiva è il 30 giugno 2021.

Nel caso dell’autoconsumo collettiva, il referente è il condominio, che agisce per il tramite del suo amministratore o di un rappresentante qualora non vi sia obbligo di nomina dell’amministratore oppure nel caso in cui i punti di connessione del suddetto gruppo siano ubicati all’interno di un medesimo edificio, le cui unità immobiliari siano di un unico soggetto, il proprietario dell’edificio, che, nel caso di persone giuridiche, agisce per il tramite del suo legale rappresentante.

In entrambi i casi il referente può essere anche un produttore di energia elettrica che gestisce uno o più impianti di produzione, la cui energia elettrica prodotta rileva nella configurazione di gruppo di autoconsumatori di energia rinnovabile che agiscono collettivamente.

Per le configurazioni di autoconsumo collettivo da fonti rinnovabili attivata nell’ambito di un edificio in condominio, in base a quanto previsto dalle regole tecniche predisposte dal GSE, il referente è il condominio stesso che agisce per il tramite dell’amministratore del condominio o di un suo rappresentante.

Le somme corrisposte dal GSE al condominio saranno poi attribuite a ciascun condomino, in base ai criteri stabiliti dalle delibere assembleari[[43]](#footnote-43).

* ***Comproprietari: la divisione per agevolare l’accesso al Superbonus***

La nascita di un condominio può conseguire alla divisione (anche parziale) di un immobile in comproprietà con assegnazione delle singole unità immobiliari a ciascun comproprietario, a condizione però che l’atto sia posto in essere **prima dell’inizio dei lavori.**

In tal senso si è pronunciato lo **Studio n.27-2021/T del Consiglio Notarile Nazionale**, partendo da una disamina approfondita e ragionata della normativa e dei documenti interpretativi dell’Amministrazione finanziaria.

Secondo quanto riportato nel citato Studio, l’Agenzia delle Entrate pare avere “*in particolare privilegiato una visione “soggettiva” del condominio piuttosto che porre l’accento su di una valutazione “oggettiva” incentrata sulle parti comuni di un edificio, che pure esistono anche quando l’edificio appartenga ad un solo soggetto.*

*Se, ad esempio, un soggetto è unico proprietario di un fabbricato costituito da otto unità immobiliari, pur esistendo di fatto parti comuni dell’edificio, la mancanza di una situazione giuridica qualificabile come condominio determinerebbe, a parere dell’Agenzia delle Entrate, l’impossibilità di accedere al superbonus.*

*Allo stesso modo non vengono ammessi al beneficio gli interventi eseguiti su parti comuni di un edificio di cui siano comproprietari più soggetti per quote indivise.*

*Evidentemente in quest’ultimo caso* ***una divisione, anche parziale, della comproprietà tra i vari soggetti, con assegnazione delle singole unità immobiliari a ciascuno dei condividenti, determinerà la nascita del condominio*** *e, con essa,* ***l’accessibilità del condominio al superbonus****.*

***Anche se la divisione può avere effetti retroattivi****,* ***sarà*** *comunque* ***opportuno, al fine di accedere alla detrazione maggiorata,*** *che**l’atto sia posto in essere* ***anteriormente all’inizio dei lavori***”.

## 1.3.2 Lett. b) comma 9, dell’art. 119 Decreto Rilancio - Persone fisiche, al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni

Ai sensi della lett. b), comma 9, dell’art. 119 Decreto Rilancio possono fruire del Superbonus anche le **persone fisiche**, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, **su unità immobiliari** (e, con riguardo agli interventi di efficientamento energetico **su un massimo di due unità immobiliare**, fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi sulle parti comuni degli edifici[[44]](#footnote-44); tale limite di due unità non sussiste invece per gli interventi di riduzione del rischio sismico[[45]](#footnote-45)).

La detrazione riguarda tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengono le spese per l’esecuzione degli interventi agevolati.

La detrazione spetta anche ai contribuenti, persone fisiche, che svolgono attività di impresa, o arti e professioni, qualora le spese sostenute abbiano ad oggetto interventi effettuati su immobili appartenenti all’ambito “privatistico” e come tali diversi: *(i)* da quelli strumentali alle predette attività di impresa o arti e professioni; (*ii*) dalle unità immobiliari che costituiscono l’oggetto della propria attività ovvero (*iii*) dai beni patrimoniali appartenenti all’impresa[[46]](#footnote-46).

Gli stessi soggetti (“persone fisiche”), **in qualità di condomini**, possono fruire del Superbonus in relazione alle spese sostenute **per interventi realizzati** **sulle parti comuni degli edifici in condominio**, qualora partecipino alla ripartizione delle predette spese.

In tal caso, la detrazione spetta anche se gli immobili posseduti o detenuti dai predetti soggetti siano strumentali alle attività di impresa o arti e professioni, ovvero si tratti di unità immobiliari che costituiscono l’oggetto delle attività stesse ovvero, beni patrimoniali appartenenti all’impresa.

Trattandosi di una detrazione dall’imposta lorda, il Superbonus **non** può essere utilizzato dai soggetti titolari esclusivi di redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva, ovvero da quelli che non potrebbero fruire della corrispondente detrazione, in quanto l’imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta (ad esempio, per i soggetti rientranti nella c.d. “*no tax area*”).

Sono esclusi, pertanto, i soggetti titolari esclusivamente di redditi derivanti dall’esercizio di attività d’impresa o di arti o professioni che aderiscono al regime forfetario.

In luogo dell’utilizzo diretto della detrazione, I predetti soggetti possono optare *(i)* per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (c.d. *sconto in fattura*), anticipato dal fornitore (anche “unico”, come si vedrà *infra*) che ha effettuato gli interventi e da quest’ultimo recuperato sotto forma di credito di imposta, ovvero *(ii)* per la cessione di un credito di imposta, di importo corrispondente alla detrazione, ad altri soggetti, tra cui istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà, per quest’ultimi, di successiva cessione.

Il Superbonus, inoltre, non spetta ai soggetti che **non possiedono redditi imponibili** i quali, inoltre, non possono esercitare l’opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. Rientrano tra tali soggetti, ad esempio, le persone fisiche **non fiscalmente residenti** **in Italia** che detengono l’immobile oggetto degli interventi in base ad un contratto di locazione o di comodato.

La detrazione spetta ai soggetti che possiedono o detengono l’immobile, oggetto dell’intervento, in base ad un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori, ovvero 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 superficie);
* detenere l’immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all’esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Al fine di attribuire certezza ai rapporti tributari, 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 se si provvede alla successiva regolarizzazione.

L’utilizzo dell’unità locata, da parte del conduttore, nell’ambito dell’esercizio dell’impresa o di lavoro autonomo non inficia la possibilità, per i proprietari, di accedere al Superbonus.

Con riferimento alla possibilità di accedere al Superbonus in relazione alle spese sostenute per l'esecuzione di interventi di riqualificazione energetica eseguiti su edifici “residenziali” utilizzati **promiscuamente** sia come abitazione, sia per l'esercizio dell'arte o della professione, ovvero dell'attività commerciale (occasionale o abituale), l’Agenzia[[47]](#footnote-47) ha ritenuto che la detrazione debba essere calcolata sul 50% delle spese sostenute.

Sono ammessi a fruire della detrazione anche i familiari del possessore o del detentore dell’immobile (coniuge, componente dell’unione civile, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) nonché i conviventi di fatto ai sensi della legge n. 76 del 20 maggio 2016 (" Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze")., sempreché sostengano le spese per la realizzazione dei lavori. Ha diritto alla detrazione anche il promissario acquirente immesso nel possesso dell’immobile oggetto di intervento, a condizione che sia stato stipulato un contratto preliminare di vendita dell’immobile regolarmente registrato.

Possono altresì beneficiare del 110%, oltre che del Bonus edilizio, dell’ecobonus e del sisma-bonus, i seguenti soggetti:

* le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti ed assegnati in godimento ai propri soci e, previo consenso scritto della cooperativa medesima che possiede l’immobile, anche i rispettivi soci;
* imprenditori individuali per gli immobili non rientranti tra i beni strumentali o tra i beni merce o tra i beni patrimoniali;
* i soggetti che producono redditi in forma associata (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti a questi equiparati) alle stesse condizioni previste per gli imprenditori individuali.

In applicazione dei criteri sopra enunciati, possono altresì fruire del Superbonus i titolari dell’impresa agricola, i soci o dagli amministratori di società semplici agricole (persone fisiche) di cui all’articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993, nonché i dipendenti esercenti attività agricole nell'azienda.

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

Con la **risposta n. 498 del 21 luglio 2021**, l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto l’accesso al Superbonus anche per l’usufruttuario estero di un’unità abitativa residenziale, per interventi antisismici e di riqualificazione energetica su un immobile segregato in un trust.

Nel caso esaminato, si trattava di immobile di civile abitazione, acquistato dai genitori non residenti in Italia a nome del figlio e successivamente da questo segregato in un *trust* autodichiarato[[48]](#footnote-48) (in cui il figlio assumeva sia il ruolo di disponente che di *trustee*). Lo stesso immobile sarebbe stato poi ceduto dal figlio in usufrutto ai genitori per dieci anni e questi ultimi avrebbero sostenuto le spese per la realizzazione degli interventi ammessi al Superbonus.

Prendendo le mosse da queste premesse, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che la circostanza che la proprietà dell’edificio vincolato in trust sia stata attribuita al figlio non preclude al genitore usufruttuario di fruire del Superbonus purché questo: (i) sostenga le spese e (ii) possegga l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo (come è, appunto, l’usufrutto), al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. L’Agenzia delle Entrate, ha inoltre, confermato che anche per l’usufruttuario opera la regola generale secondo cui la detrazione fiscale spetta soltanto ai possessori di redditi imponibili, precisando che, nel caso di specie, il titolare del diritto di usufrutto, pur se non residente ai fini fiscali in Italia, è titolare ai sensi dell’art. 26 del TUIR del reddito fondiario derivante dall’immobile.

Tenuto conto che, come chiarito anche nella richiamata circolare n. 24/2020, l’agevolazione non spetta a coloro che non possiedono redditi imponibili (come le persone fisiche non fiscalmente residenti in Italia che detengono l'immobile oggetto degli interventi in base a un contratto di locazione o di comodato), l’Agenzia ha sottolineato che gli stessi possono tuttavia optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per lo sconto in fattura o la cessione del credito. Ciò vale anche nel caso di titolare del diritto di usufrutto, in capo al quale è imputabile il reddito fondiario derivante dall'immobile.

* ***Trasferimento / subentro nel diritto alla detrazione 110%***

In caso di **trasferimento per atto tra vivi** dell’unità immobiliare, per la quale ci si è avvalsi della detrazione fiscale, la parte acquirente subentra nelle quote di detrazione non ancora utilizzate al momento del trasferimento, salvo patto contrario.

Qualora le parti dell’atto non abbiano preso posizione sulla sorte delle quote residue di detrazione, potranno formalizzare anche successivamente in un atto pubblico o in una scrittura privata autenticata la volontà di riservare all'alienante il diritto alla detrazione non ancora "consumata", facendo emergere il dato che questa volontà esisteva già al momento del trasferimento[[49]](#footnote-49)

Il trasferimento di una quota dell’immobile non determina un analogo trasferimento del diritto alla detrazione, che avviene solo in presenza della cessione dell’intero immobile. Se tuttavia l'acquirente, già comproprietario del bene, ne acquisisce la piena proprietà per l'intero, la residua detrazione si trasmette all'acquirente stesso, salva diversa volontà delle parti[[50]](#footnote-50).

Nel caso di costituzione del diritto di usufrutto su di un immobile relativamente al quale il proprietario, anteriormente alla costituzione del diritto, abbia sostenuto spese detraibili, a parere dell’Agenzia delle Entrate le quote di detrazione non fruite non si trasmettono all'usufruttuario ma rimangono in capo al nudo proprietario[[51]](#footnote-51).Nel caso di morte del beneficiario dell'agevolazione, la detrazione non fruita è trasferita, per i rimanenti periodi di imposta, agli eredi che conservano la detenzione materiale e diretta dell'immobile.

La condizione della “**detenzione materiale e diretta del bene**” deve sussistere non solo per l’anno dell’accettazione dell’eredità, ma anche per ciascun anno per il quale il contribuente intenda fruire delle residue rate di detrazione.

In caso di vendita o di donazione da parte dell’erede che ha la detenzione materiale e diretta del bene, le quote residue della detrazione non fruite da questi **non si trasferiscono all’acquirente/donatario** neanche nell’ipotesi in cui la vendita o la donazione siano effettuate nel medesimo anno di accettazione dell’eredità. Questa regola, indicata dall’Agenzia in vari documenti di prassi, è coerente con la necessità che l’erede continui ad avere la detenzione materiale del bene oggetto di intervento:

venendo meno addirittura il titolo di proprietà, viene meno anche la detenzione materiale dello stesso, e con essa il diritto alla detrazione[[52]](#footnote-52).

Analogo discorso se l'erede concede in locazione o in comodato l'immobile; in tal caso lo stesso non potrà fruire della detrazione per gli anni di imposta nel corso dei quali non ha mantenuto la detenzione diretta del bene.

Il trattamento fiscale riservato all’erede non si applica al legatario dell'immobile su cui il *de cuius* abbia eseguito dei lavori.

Sul punto si è espressa l’Agenzia delle Entrate con la Circolare 24/E del 10 giugno 2004, esaminando il caso del coniuge superstite che abbia rinunziato all’eredità ma abbia conservato il diritto di abitazione. In tal caso, il coniuge, mantenendo la detenzione materiale e diretta del bene, non nella qualità di erede ma in quella di legatario *ex lege*, non è più legittimato a beneficiare della detrazione che spettava al *de cuius*.

Per quanto concerne le spese sostenute dal locatario o dal comodatario dell’immobile su cui vengono eseguiti gli interventi, i medesimi potranno continuare ad avvalersi della detrazione anche dopo la scadenza dei relativi contratti di locazione o di comodato fino al compimento del decimo anno dal momento in cui la spesa è stata da loro sostenuta[[53]](#footnote-53).

## 1.3.3 Lett. c), Comma 9, art. 119 Decreto Rilancio - istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati - enti con medesime finalità sociali

Sono ammessi all’agevolazione **gli Istituti autonomi case popolari (ex IACP),** comunque denominati, nonché dagli **enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti**, costituiti 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. In deroga al termine ordinario, per tali soggetti la detrazione spetta anche per le per **spese sostenute sino al 30 giugno 2023**; per le spese sostenute dal 1 luglio 2022 la detrazione è ripartita in **quattro rate annuali** di pari importo; qualora alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell’intervento complessivo, la detrazione del 110% spetta anche per **le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023**[[54]](#footnote-54)

La circolare n. 24/E del 2020 Agenzia Entrate ha precisato che il medesimo termine si applica anche ai condomìni nei quali la prevalenza della proprietà dell’immobile (da calcolare in base alla ripartizione millesimale) sia riferibile ai predetti istituti o enti.

Ne consegue che gli interventi eseguiti da IACP, comunque denominati, su parti comuni di edifici interamente di loro proprietà, o effettuati in veste di gestori per conto dei comuni, proprietari degli stessi, potranno beneficiare dell’agevolazione in commento[[55]](#footnote-55). In caso di unità immobiliari di proprietà del Comune ma gestite, per suo conto, da una società "in house providing", occorre verificare con certezza, ai fini dell'agevolazione, il possesso dei requisiti soggettivi in relazione a dette unità. L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 572 del 30 agosto 2021, ha chiarito come, in tal caso, sia necessario recuperare la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni necessarie per la qualificazione di società "in house providing".

In assenza di tale documentazione, l'ente non potrà essere qualificato tra i soggetti di cui al comma 9, lett. c) dell'articolo 119 del decreto Rilancio e beneficiare dell'agevolazione per gli interventi eseguiti sulle parti comuni dell'edificio.

## 1.3.4 Lett. d), Comma 9, art. 119 Decreto Rilancio – cooperative di abitazione a proprietà indivisa

Del superbonus possono fruire anche le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati sugli immobili residenziali posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

L'applicazione delle citate disposizioni normative presuppone l'esistenza di due requisiti:

1. soggettivo, essendo le stesse riservate, tra l'altro, alle Cooperative di abitazione a proprietà indivisa, indipendentemente dalla circostanza che l'edificio sia o meno costituito in condominio;
2. oggettivo, riguardando interventi realizzati su immobili di proprietà delle predette cooperative assegnati in godimento ai propri soci.

Con le **Risposte ad interpello n. 430 e n. 431 del 23 giugno 2021**, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito le modalità di fruizione del superbonus del 110% nel caso di interventi posti in essere da cooperative di abitazione a proprietà indivisa.

Le modalità di fruizione del bonus possono essere differenti a seconda che le unità abitative, di cui si compone l’immobile, vengano assegnate in godimento esclusivamente ai soci o anche a terzi.

L’Agenzia ha inoltre precisato che, nel caso in cui sul medesimo immobili siano effettuati interventi diversi riferiti a più agevolazioni, la cooperativa deve contabilizzare separatamente le spese relative, fermo restando il rispetto degli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione.

In particolare, nell’ipotesi in cui l’intero edificio sia costituito da più unità abitative che vengono assegnate in godimento ai propri soci e sia interamente posseduto dalla cooperativa in proprietà indivisa, il superbonus spetta sia con riferimento alle spese sostenute per i lavori *trainanti* (di cui all’articolo 119 comma 1, lettera a) (isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l’involucro degli edifici, con un’incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell’edificio medesimo), sia con riferimento agli interventi *trainati*, realizzati sulle unità immobiliari assegnate ai soci.

Il pagamento delle spese per gli interventi deve essere effettuato mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Qualora, invece, l’edificio sia posseduto per intero dalla cooperativa, ma solo una parte delle unità abitative sia assegnata in godimento ai propri soci e **le altre date in locazione a terzi non soci**, il superbonus sarà fruibile per gli interventi di cui all’articolo 119, comma 1, lettera a) del Decreto Rilancio, in presenza di ogni altro requisito, solo qualora la superficie complessiva delle predette unità immobiliari residenziali assegnate in godimento ai propri soci sia superiore al 50%.

Resta esclusa, invece, la possibilità di beneficiare del superbonus per le spese relative ad interventi *trainati* realizzati sulle singole unità date in locazione a terzi non soci.

Qualora, infine, l’edificio non risulti interamente posseduto dalla cooperativa per la presenza di unità **immobiliari di proprietà di terzi**, si sarebbe in presenza di un **condominio**.

In tal caso la cooperativa, quale proprietaria di una parte delle unità immobiliari facenti parte dell’edificio e concesse in godimento ai soci, potrà fruire del superbonus con riferimento alle spese sostenute per interventi sulle parti comuni dell’edificio in qualità di condomino.

In presenza di interventi per cui è previsto un bonus fiscale diverso dal superbonus (ad esempio, il c.d. “bonus facciate”), la cooperativa potrà avvalersi di una sola delle predette agevolazioni sulle medesime spese, nel rispetto degli adempimenti specificamente previsti in relazione alla stessa[[56]](#footnote-56).

Fatto salvo quanto sopra, qualora sull’edificio si attuino interventi riconducibili a diverse fattispecie agevolabili, è possibile fruire delle corrispondenti detrazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione[[57]](#footnote-57).

Con la **risposta n. 486 del 19 luglio 2021**, l’Agenzia ha chiarito che una cooperativa proprietaria di 47 unità immobiliari, di cui 34 a destinazione abitativa, tutte locate ai soci, 9 a destinazione commerciale e 4 a uso ufficio, che intende effettuare dei lavori di isolamento termico e sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale sulle parti comuni alle singole unità del complesso immobiliare (articolo 119 del D.L. n. 34/2020), potrà applicare il Superbonus limitatamente alle abitazioni e il bonus ristrutturazioni sui fabbricati commerciali.

Nell’ambito del quadro normativo delineato, l’Ufficio richiama i chiarimenti forniti con la propria Circolare n. 24/2020, ricordando che possono fruire dell'agevolazione anche le cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati sugli immobili posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

In questi termini, quindi, la cooperativa istante potrà beneficiare dell’agevolazione 110% per le unità immobiliari residenziali sia per le spese sostenute per i lavori trainanti, sia per quelli trainati realizzati sulle unità immobiliari assegnate ai soci.

Diversamente, il superbonus non si applicherà alle unità commerciali che potranno beneficiare della sola detrazione per i lavori di riqualificazione energetica nel limite di spesa o di detrazione previsto per ciascuna tipologia di intervento eseguito (articolo 14 del D.L. n. 63/2013)[[58]](#footnote-58).

## 1.3.5 Lett. d-bis) - e), Comma 9, art. 119 Decreto Rilancio – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale - organizzazioni di volontariato - associazioni di promozione sociale – Associazioni e società sportive dilettantistiche – Enti religiosi

Le lettere *d-bis)* ed *e)* dell’articolo 119 del Decreto Rilancio, includono tra i beneficiari, rispettivamente, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale (**ONLUS**), le organizzazioni di volontariato (**OdV**), le associazioni di promozione sociale (**APS**), e le associazioni[[59]](#footnote-59) e società sportive dilettantistiche, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

In particolare, per le ONLUS, le APS e le OdV, il comma 9, lettera *d-bis*) non prevede alcuna limitazione espressa relativamente alla tipologia di immobili e, si ritiene che il beneficio spetti per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell’immobile oggetto degli interventi medesimi ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al Superbonus siano effettuati sull’intero edificio o sulle unità immobiliari.

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

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

Per espressa previsione normativa (articolo 119, comma 9, lett. e)) per le associazioni e società sportive dilettantistiche, il superbonus è limitato ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi.

Con la **risposta n. 515 del 27 luglio 2021**, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che gli interventi di riqualificazione energetica, attuati da una associazione sportiva dilettantistica regolarmente iscritta al registro Coni su di un immobile di proprietà comunale (palestra di scuola media) data in concessione in virtù di una apposita convenzione, usufruiscono delle agevolazioni fiscali previste dal superbonus per i soli locali degli spogliatoi.

A tal fine, la convenzione stipulata tra l’associazione e il Comune, per la manutenzione e la custodia degli impianti sportivi, costituisce **titolo idoneo** per consentire l’applicazione delle agevolazioni.

L’Agenzia ricorda che con la Circolare n. 24/2020 è stato chiarito come, ai fini dell’applicazione della norma, rileva il sostenimento delle spese relative agli interventi ammessi da parte sia dei proprietari che dei detentori dell’immobile in base a un titolo idoneo nel momento di inizio lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente all’avvio dei lavori, nonché la destinazione dell'immobile "a spogliatoio" per lo svolgimento della proprie attività.

Nel caso esaminato dall’Agenzia nel documento di prassi in commento, la stessa ritiene che la Convenzione avente ad oggetto la "*manutenzione e custodia degli impianti sportivi*" con l'utilizzo degli stessi impianti sportivi comunali, anche se in maniera non esclusiva, sia titolo idoneo a consentire all'associazione istante l'applicazione delle agevolazioni fiscali, concedendole la disponibilità giuridica e materiale dell'impianto sportivo, in base al rinnovo della convenzione e prima del sostenimento delle spese relative agli interventi ammessi all'agevolazione[[60]](#footnote-60).

Ai fini dell’individuazione dei limiti di spesa per i soggetti beneficiari in commento, si deve tener conto della natura degli immobili (edificio in condominio, ecc.) e del tipo di intervento da realizzare (isolamento termico, sostituzioni impianto di riscaldamento, ecc.).

In sostanza, se i richiamati soggetti sostengono spese per:

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

Il D.L. 31 maggio 2021 n. 77 (c.d. Decreto Semplificazioni 2021) ha introdotto, dopo il comma 10, il comma *10-bis*, prevedendo degli incrementi dei limiti di spesa su cui calcolare la detrazione del 110% per le ONLUS, le OdV e le ApS che siano in possesso dei seguenti requisiti:

* svolgano attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali e i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;
* siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4 (collegi, convitti, ospedali, case di cura, ecc.[[61]](#footnote-61)) a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d’uso gratuito. Il titolo di comodato d’uso gratuito è idoneo all’accesso alle detrazioni, a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore al 1° giugno 2021.

Il superbonus 110% è applicabile anche a una **Fondazione** purché sia iscritta all’anagrafe delle ONLUS e a condizione che siano rispettate tutte le condizioni previste per l’accesso all’agevolazione. Resta ferma la possibilità di esercitare le opzioni per la cessione del credito e per lo sconto in fattura.

Con la Risposta ad interpello n**. 64 del 28 gennaio 2021**, l’Agenzia delle Entrate ha riepilogato la disciplina fiscale e normativa applicabile a tale categoria di soggetti, per i quali non è prevista alcuna limitazione espressa, potendo quindi usufruire del beneficio per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al superbonus siano effettuati sull'intero edificio o sulle singole unità immobiliari[[62]](#footnote-62).

L’individuazione dei limiti di spesa va effettuata, al pari di ogni altro destinatario dell’agevolazione, tenendo conto della natura degli immobili (edificio in condominio, etc..) e del tipo di intervento da realizzare (es. isolamento termico, sostituzione impianto riscaldamento, etc..)

In risposta alle numerose istanze di interpello (nn. 249-253 del 14.04.2021[[63]](#footnote-63)) l’Agenzia delle entrate ha infatti conferma che determinate tipologie giuridiche di enti di terzo settore (nel dettaglio, fondazioni/onlus) rientrano tra i soggetti beneficiari delle agevolazioni previste dal Superbonus 110%.

Tale agevolazione non trova applicazione nei casi specifici in cui il soggetto giuridico abbia la qualifica di Fondazione ex-Ipab o di ente non commerciale di diritto privato, anche se persegue scopi di utilità sociale e intende iscriversi nel registro unico nazionale del terzo settore.

Alla fondazione istituita come istituzione pubblica di assistenza e beneficienza (ex Ipab), che ha deliberato la trasformazione in fondazione di diritto privato, è negata la possibilità di accesso al 110% per gli interventi effettuati sugli immobili dalla stessa posseduti, non rientrando espressamente la stessa tra i soggetti destinatari del 110%, di cui alla lett. *d-bis*) del citato comma 9 dell'art. 119 (non si è qualificata Onlus).

La stessa fondazione può invece, nel rispetto dei requisiti previsti dalla normativa, beneficiare delle detrazioni previste per gli interventi di efficienza energetica (*ecobonus*) e di miglioramento antisismico (*sismabonus*) “ordinari”, di cui agli artt. 14 e 16 del D.L. n. 63/2013[[64]](#footnote-64).

L’Agenzia chiarisce anche che per tali tipologie di enti non commerciali, l'agevolazione spetta a prescindere dalla circostanza che l'edificio sia o meno costituito in condominio, con conseguente possibilità di accedere alla detrazione maggiorata del 110% anche con riguardo agli interventi realizzati su edifici composti da più unità immobiliari di proprietà dei citati soggetti[[65]](#footnote-65).

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che le parrocchie e gli enti religiosi sono esclusi dal superbonus 110%[[66]](#footnote-66), nella risposta fornita all’ interpello presentato proprio da una parrocchia, che dichiarava di essere un ente non commerciale e di essere proprietaria di immobili ad uso residenziale di categoria catastale A/2.

In particolare, la parrocchia istante era proprietaria di due alloggi che venivano utilizzati come abitazione dai religiosi che prestano servizio nella parrocchia e di un alloggio posto all'ultimo piano del fabbricato adibito a scuola dell'infanzia parrocchiale, utilizzato come abitazione dalle religiose che operano nella scuola stessa.

Per queste due unità di natura residenziale la parrocchia intendeva beneficiare della cessione del credito o dello sconto in fattura previsti dal superbonus 110% ed effettuare anche altri interventi sull’immobile residenziale ospitante la scuola dell'infanzia parrocchiale.

Dopo aver richiamato le fonti normative, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che gli enti religiosi in genere non possono godere del superbonus 110%, anche se l’immobile possiede i requisiti per accedervi.

Gli enti religiosi potranno beneficiare del superbonus 110% solo per le spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio, qualora partecipino alla ripartizione delle spese in qualità di condomino.

Dato che non può accedere al Superbonus 110%, è possibile per la parrocchia istante effettuare i lavori che danno diritto al risparmio energetico con una detrazione pari al 65% e cedere la detrazione o richiedere lo sconto in fattura.

1.4 L’agevolazione fiscale

Come anticipato, il Superbonus 110% consiste in un’agevolazione fiscale rappresentata da detrazioni dall’imposta lorda, ed è concessa quando si eseguono interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti o interventi antisismici, nei termini sopra descritti.

In particolare, è prevista un’aliquota di detrazione del 110% - da dividere in 5 anni, nel limite massimo di predefiniti valori di detrazione variabili in funzione della grandezza dell’edificio e della tipologia di intervento - per le spese sostenute entro il 30 giugno 2022 (ovvero entro il 31 dicembre 2022 e 30 giugno 2023 per specifiche casistiche), per interventi effettuati su parti comuni di edifici, su unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall’esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari, nonché sulle singole unità immobiliari.

Come precisato al comma 1 *bis*, del citato art. 119 Decreto Rilancio, “*Ai fini del presente articolo, per “****accesso autonomo dall'esterno****” si intende un accesso indipendente, non comune ad altre unità immobiliari, chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o da giardino anche di proprietà non esclusiva. Un'unità immobiliare può ritenersi “****funzionalmente indipendente****” qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale*.

Per gli Istituti autonomi case popolari (IACP), comunque denominati, e gli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, la ripartizione in 4 quote annuali di pari importo si applica alle spese sostenute dal 1° luglio 2022.

Come anticipato al precedente paragr.1.3, per gli interventi realizzati su edifici unifamiliari, sulle unità immobiliari site all’interno di edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e che dispongono di uno o più accessi autonomi dall’esterno, o su unità immobiliari site in edifici in condominio o in edifici composti da due a quattro unità distintamente accatastate possedute da un unico proprietario o in comproprietà, il Superbonus 110% è riconosciuto per le spese sostenute dalle persone fisiche per interventi realizzati su un massimo di due unità immobiliari, fatto salvo quanto previsto per le spese sostenute per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell’edificio, nonché per gli interventi antisismici.

Tra gli edifici che possono accedere alle detrazioni sono ricompresi anche gli immobili privi di attestato di prestazione energetica (A.P.E.) perché sprovvisti di copertura, di uno o più muri perimetrali, o di entrambi, purché alla conclusione degli interventi, siano tali da raggiungere una classe energetica in fascia A.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono, per l’applicazione dell’aliquota corretta occorre fare riferimento:

* alla data dell’effettivo pagamento (criterio di cassa) per le persone fisiche, gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali
* alla data di ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data dei pagamenti, per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali (criterio di competenza).

In ogni caso, “*l’agevolazione è ammessa entro il limite che trova capienza nell’imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi. In sostanza, 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*“ [[67]](#footnote-67).

1.5 La misura della detrazione

Come anticipato, l'articolo 119 del decreto legge n.34 del 2020 - Misure urgenti in materia di salute e di sostegno al lavoro e all'economia (c.d. decreto Rilancio) introduce una detrazione pari al 110% delle spese relative a specifici interventi di efficienza energetica (anche attraverso interventi di demolizione e ricostruzione) e di misure antisismiche sugli edifici (anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici) sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 30 giugno 2022 (nuovo termine introdotto dal comma 66 della legge di bilancio 2021)[[68]](#footnote-68).

La detrazione prevista per la riqualificazione energetica degli edifici si applica nella misura del 110 per cento, per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nel 2022, nei seguenti specifici casi:

* 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. Il comma 66 della legge di bilancio 2021 fa rientrare nella disciplina agevolativa anche agli interventi per la coibentazione del tetto, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:
* 50.000 euro 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;
* 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
* 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.
* 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, a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013 a pompa di calore (ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (comma 5) e relativi sistemi di accumulo (comma 6) ovvero con impianti di microcogenerazione o a collettori solari). La detrazione è riconosciuta inoltre per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione relative alla qualità dell'aria con riferimento al mancato rispetto dei valori limite di biossido di azoto. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 20.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti fino a otto unità immobiliari ovvero a 15.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.
* 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, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione, del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, (ivi compresi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (comma 5) e relativi sistemi di accumulo (comma 6) ovvero con impianti di microcogenerazione, nonché a collettori solari).

L'agevolazione è riconosciuta altresì, esclusivamente per le aree non metanizzate nei comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione sopra citate, per la sostituzione con caldaie a biomassa aventi prestazioni emissive con i valori previsti almeno per la classe 5 stelle. Infine, l'agevolazione è riconosciuta anche nei comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione richiamate per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente. La detrazione prevista è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

* Interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (c.d. sismabonus).

Si ricorda che il Piano nazionale di ripresa e resilienza-PNRR, Componente 3 della Missione 2 (Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici), destina complessivamente 13,95 miliardi di euro alla misura del Superbonus. Sempre in materia efficienza energetica e riqualificazione degli edifici sono previste ulteriori risorse nazionali a carico del c.d. Fondo complementare per un ammontare complessivo di 6,56 miliardi di euro (di cui 4,56 specificamente destinati al Superbonus), nonché ulteriori 0,32 miliardi dal programma REACT dell'UE.

La legge di bilancio 2021 (comma 66) stabilisce, altresì, che rientrano nella disciplina agevolativa gli interventi per la coibentazione del tetto, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente. Tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione vengono incluse 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.

Successivamente l'articolo 1, comma 3, del decreto legge n.59, ha prorogato al 30 giugno 2023 il termine per avvalersi della misura del Superbonus per gli Istituti autonomi case popolari-IACP comunque denominati, nonché per gli enti aventi le stesse finalità sociali. Agli IACP, a condizione che siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023.

La norma prevede inoltre che per gli interventi effettuati dai condomini la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 indipendentemente dallo stato di avanzamento dei lavori.

la disposizione stabilisce che gli eventuali minori oneri rilevati dal monitoraggio degli effetti della misura del Superbonus, rispetto alla previsione tendenziale sono vincolati alla proroga del termine della fruizione dell'agevolazione.

a tale proposito si ricorda che il Piano nazionale di ripresa e resilienza-PNRR, Componente 3 della Missione 2 (Efficienza energetica e riqualificazione degli edifici), destina complessivamente 13,95 miliardi di euro alla misura del Superbonus. Sempre in materia efficienza energetica e riqualificazione degli edifici sono previste ulteriori risorse nazionali a carico del c.d. Fondo complementare per un ammontare complessivo di 6,56 miliardi di euro (di cui 4,56 specificamente destinati al Superbonus), nonché ulteriori 0,32 miliardi dal programma REACT dell'UE. Gli interventi di questa Componente, come scritto nel testo del PNRR, si prefiggono di incrementare il livello di efficienza energetica degli edifici, una delle leve più virtuose per la riduzione delle emissioni in un Paese come l'Italia che soffre di un parco edifici con oltre il 60 per cento dello stock superiore a 45 anni, sia negli edifici pubblici (es. scuole, cittadelle giudiziarie), sia negli edifici privati.

Il superbonus spetta anche per gli interventi trainati (se eseguiti congiuntamente ad almeno uno di quelli trainanti), cioè quelli per efficientamento energetico (ecobonus), nei limiti di spesa previsti dalla legislazione vigente per ciascun intervento, nonché (norma introdotta alla legge di bilancio 2021) agli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque anni, per l'installazione delle colonnine di ricarica dei veicoli elettrici, per l'installazione di impianti solari fotovoltaici anche su strutture pertinenziali agli edifici (norma introdotta alla legge di bilancio 2021). L'articolo 33 del decreto legge n. 77 del 2021 riconosce la detrazione anche per gli interventi volti alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, eseguiti congiuntamente ad interventi antisismici.

In merito all'applicazione della misura agli interventi di volti alla eliminazione delle barriere architettoniche il Governo nella risposta all'interrogazione 5-05839 Fragomeli ha precisato che la presenza, nell'edificio oggetto degli interventi, di «persone di età superiore a sessantacinque anni», sia, in ogni caso, irrilevante ai fini dell'applicazione del beneficio, atteso che, come ribadito con la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 19/E dell'8 luglio 2020, la detrazione di cui al citato articolo 16-bis, comma 1, lettera e), del Tuir spetta per le spese sostenute per gli interventi che presentano le caratteristiche previste dalla specifica normativa di settore applicabile ai fini dell'eliminazione delle barriere architettoniche, anche in assenza di disabili nell'unità immobiliare o nell'edificio oggetto degli interventi. La predetta detrazione spetta, in sostanza, qualora l'intervento presenti le caratteristiche di cui al citato decreto ministeriale, a prescindere dalla sussistenza di ulteriori requisiti, quali, tra gli altri, la presenza nell'immobile o nell'edificio di persone di età superiore a sessantacinque anni.

Tali misure si applicano esclusivamente agli interventi effettuati dai condomìni, dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati, dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, dagli enti del Terzo settore, nonché dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche per determinate tipologie di intervento.

Per le persone fisiche le agevolazioni per la riqualificazione energetica degli edifici si applicano per gli interventi realizzati su un numero massimo di due unità immobiliari. Le norme non si applicano alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A 1, A8 (abitazioni di tipo signorile, ville e castelli) e A9 (ovvero palazzi di eminenti pregi artistici o storici) ma solo per le unità immobiliari non aperte al pubblico a seguito della modifica introdotta dall'articolo 80, comma 6, del decreto legge n.104 del 2020, c.d. decreto Agosto. La detrazione è concessa a condizione che la regolarità degli interventi sia asseverata da professionisti abilitati, che devono anche attestare la congruità delle spese sostenute con gli interventi agevolati.

Il richiamato articolo 33 del decreto legge 77 del 2001 stabilisce che gli interventi rientranti nella misura del Superbonus, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante CILA. Nella CILA sono attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero è attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967.

La norma specifica che la presentazione della CILA non richiede l'attestazione dello stato legittimo (articolo 9-bis, comma 1-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

Per tali interventi, inoltre, la decadenza del beneficio fiscale (articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001) opera esclusivamente nei casi di:

* mancata presentazione della CILA;
* interventi realizzati in difformità dalla CILA;
* assenza dell'attestazione dei dati richiesti nel secondo periodo del nuovo comma 13-ter (titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero dell'attestazione che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967);
* non corrispondenza al vero delle attestazioni previste dalla disciplina del Superbonus (articolo 119, comma 14).

L'articolo 33-bis del sopra citato decreto stabilisce inoltre che in caso di opere già classificate come attività di edilizia libera (ai sensi dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, del decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018 o della normativa regionale) nella CILA è richiesta la sola descrizione dell'intervento. In caso di varianti in corso d'opera queste sono comunicate a fine lavori e costituiscono integrazione della CILA presentata. Non è richiesta, alla conclusione dei lavori, la segnalazione certificata di inizio attività (articolo 24 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380).

A tale proposito si segnala che il 4 agosto 2021 la Conferenza Unificata ha dato il via libera all'adozione del modulo unico per la Cila-Superbonus.

La norma stabilisce altresì che le violazioni meramente formali che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo non comportano la decadenza delle agevolazioni fiscali limitatamente alla irregolarità od omissione riscontrata.

Nel caso in cui le violazioni riscontrate nell'ambito dei controlli da parte delle autorità competenti siano rilevanti ai fini dell'erogazione degli incentivi, la decadenza dal beneficio si applica limitatamente al singolo intervento oggetto di irregolarità od omissione.

Secondo una prima stima indicata nel Rapporto: Il recupero e la riqualificazione energetica del patrimonio edilizio: una stima dell'impatto delle misure di incentivazione, realizzato dal Servizio studi della Camera dei deputati e dal Cresme (presentato alla Camera dei deputati il 26 novembre 2020) dall'introduzione della misura del Superbonus dovrebbero derivare i seguenti importi aggiuntivi: nell'ipotesi del mantenimento della norma a tutto il 2021(disciplina ante legge di bilancio 2021) 2.421 milioni, tutti nel 2021;con il prolungamento dei benefici a tutto il 2022 (antisismica, efficientamento energetico, fotovoltaico, colonnine di ricarica) l'impatto può essere valutato in 8.069 milioni di euro, dei quali: 1.614 nel 2021 e 6.455 nel 2022.

L'articolo 121 del decreto Rilancio consente, per le spese sostenute negli anni dal 2020 al 2022 (nuovo termine introdotto dal comma 67 della legge di bilancio 2021) di usufruire di alcune detrazioni fiscali in materia edilizia ed energetica (in prevalenza, aventi forma di detrazione dalle imposte sui redditi) sotto forma di crediti di imposta o sconti sui corrispettivi, cedibili ad altri soggetti, comprese banche e intermediari finanziari, in deroga alle ordinarie disposizioni previste in tema di cedibilità dei relativi crediti. L'opzione può essere effettuata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori che, con riferimento agli interventi ammessi al Superbonus, non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo. Il primo stato di avanzamento, inoltre, deve riferirsi ad almeno il 30% e il secondo ad almeno il 60% dell'intervento medesimo. I crediti d'imposta, che non sono oggetto di ulteriore cessione, sono utilizzati in compensazione attraverso il modello F24. Il credito d'imposta è fruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere fruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso. Non si applica il limite generale di compensabilità previsto per i crediti di imposta e contributi pari a 700.000 euro (elevato a 1 milione di euro per il solo anno 2020), né il limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi. Inoltre, non si applica il divieto di utilizzo dei crediti in compensazione, in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a 1.500 euro. In particolare per quanto riguarda la misura del Superbonus, secondo i dati presentati in uno studio del Cesef in merito alla fruizione del beneficio fiscale, nei primi sei mesi di vigenza della norma, il 73,4% dei richiedenti ha optato per lo sconto in fattura, mentre il restante 26,5% per la cessione del credito ad altri soggetti.

La cessione può essere disposta in favore:

* dei fornitori di beni e 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.

Le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi e degli eventuali finanziamenti finalizzati agli stessi, nonché l'adesione all'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno un terzo del valore dell'edificio.

Secondo una norma introdotta dal comma 66 della legge di bilancio 2021, le deliberazioni dell'assemblea del condominio, aventi per oggetto l'imputazione a uno o più condomini dell'intera spesa riferita all'intervento deliberato, sono valide se approvate con le stesse modalità e a condizione che i condomini ai quali sono imputate le spese esprimano parere favorevole.

Successivamente alla conversione in legge del decreto Rilancio, sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale i decreti del MISE recanti i requisiti tecnici e delle asseverazioni per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici.

Sul sito dell'Agenzia delle entrate sono altresì consultabili la guida sul Superbonus 110%, la - Circolare 8 agosto 2020, n. 24/E "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 dalla legge 17 luglio 2020, n. 77– Primi chiarimenti, nonché il Provvedimento n. 326047 che ha approvato le specifiche tecniche per la predisposizione e trasmissione telematica delle comunicazioni dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricariche (Superbonus) da inviarsi all'Amministrazione finanziaria in caso di opzione per la cessione del credito e per lo sconto sul corrispettivo.

In sintesi con il provvedimento L'Agenzia chiarisce che la comunicazione deve essere inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese per cui viene esercitata l'opzione, quindi per le spese effettuate nel 2020 la finestra va dal 15 ottobre 2020 al 16 marzo 2021. Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 51374 del 22 febbraio 2021, limitatamente alle spese sostenute nell'anno 2020, il suddetto termine per la comunicazione delle opzioni è stato prorogato al 31 marzo 2021 e successivamente il provvedimento prot. n. 83933/2021 ha ulteriormente prorogato al 15 aprile 2021.

Il modello dovrà essere trasmesso dal beneficiario della detrazione per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari o dall'amministratore del condominio per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, anche tramite intermediari abilitati. Nel modello vanno indicati i dati del beneficiario, o del suo rappresentante, il codice fiscale del condominio e dell'amministratore nei casi di interventi sulle parti comuni di un edificio. Solo in presenza di Superbonus, poi, andrà compilata la parte con i dati dei responsabili del visto di conformità, dell'asseverazione dell'efficienza energetica e dell'asseverazione del rischio sismico.

Il quadro A accoglie i dati sulla tipologia di intervento, il quadro B quelli catastali. Nel quadro C andrà barrata la tipologia di opzione, se si sceglie cioè il contributo sotto forma di sconto o la cessione del credito, e indicati i soggetti beneficiari. Il quadro D è dedicato ai dati dei cessionari o dei fornitori che applicano lo sconto e va compilato solo se è intervenuta la relativa accettazione.

La Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria ha approvato la Relazione sull'applicazione delle misure fiscali per la riqualificazione energetica e sismica (c.d. superbonus). Il testo contiene una dettagliata ricostruzione normativa nonché le osservazioni e le proposte avanzate nel corso delle audizioni. Nelle conclusioni della Relazione vengono inoltre suggerite alcune misure normative volte a:

* estendere la durata dell'incentivo;
* provvedere a un riordino delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di riqualificazioni edilizie (attraverso la redazione di un Testo unico compilativo) che risultano frammentate in una molteplicità di provvedimenti fra loro correlati attraverso complessi richiami incrociati;
* rendere strutturali lo sconto in fattura e la cessione del credito;
* semplificare le procedure per poter accedere al superbonus;
* prevedere un termine, dal momento della conclusione dei lavori, entro il quale i professionisti tecnici possano procedere a un ravvedimento operoso onde poter sanare errori materiali o ritardi di scarso rilievo;
* considerare la possibilità di estendere il superbonus anche alle spese relative a rimozione e smaltimento dell'amianto;
* istituire presso il MISE un Osservatorio di carattere consultivo sulla materia, a cui possano partecipare anche esponenti di categorie e ordini professionali.

**Detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia**

La detrazione fiscale per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio è stata introdotta dall'articolo 1, commi 5 e 6, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, che aveva previsto, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 1998 e in quello successivo, una detrazione pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute nei periodi d'imposta in corso alla data del 1° gennaio degli anni 2000 e 2001, una detrazione pari al 36 per cento. La detrazione al 41 per cento è stata successivamente ripristinata per il solo anno 2006.

La norma è stata successivamente modificata e prorogata e, infine, resa stabile dal D.L. n. 201 del 2011 (art. 4, comma 1, lett. c)), che ha inserito nel D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) il nuovo articolo 16-bis. Tale disposizione ha confermato non solo l'ambito, soggettivo ed oggettivo, di applicazione delle detrazioni, ma anche le condizioni di spettanza del beneficio fiscale consolidando l'orientamento di prassi formatosi in materia. A regime, la misura della detrazione IRPEF sarà del 36 per cento per le spese di ristrutturazione edilizia sostenute per un importo non superiore a 48.000 euro per ciascuna unità immobiliare.

Per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 fino al 30 giugno 2013, l'articolo 11, comma 1, del D.L. n. 83 del 2012 ha aumentato la misura della detrazione dal 36 per cento al 50 per cento ed ha innalzato il limite di spesa massima agevolabile da 48.000 a 96.000 euro per unità immobiliare.

Con l'articolo 16, comma 1, del D.L. n. 63 del 2013 il termine di scadenza dell'innalzamento della percentuale di detrazione IRPEF dal 36 al 50 per cento e del limite dell'ammontare complessivo da 48.000 a 96.000 euro in relazione alle spese di ristrutturazione edilizia è stato prorogato al 31 dicembre 2013.

Si segnala che la legge di stabilità per il 2015 ha elevato dal 4 all'8 per cento la misura della ritenuta operata da banche e Poste sugli accrediti di bonifici disposti per beneficiare delle detrazioni fiscali connesse agli interventi di ristrutturazione e di risparmio energetico degli edifici (legge n. 190 del 2014, articolo 1, comma 657).

Le leggi di bilancio negli anni hanno prorogato per i rispettivi anni la detrazione.

Da ultimo, il comma 58 della legge di bilancio 2021, modifica l'articolo 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, in materia di interventi di ristrutturazione edilizia, prorogando al 31 dicembre 2021 la misura della detrazione al 50 per cento, fino ad una spesa massima di 96.000 euro, per gli interventi di ristrutturazione edilizia indicati dall'articolo 16-bis, comma 1, del TUIR ovvero interventi di:

manutenzione ordinaria (solo sulle parti comuni di edifici residenziali), straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (sulle parti comuni di edificio residenziale e sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale);

* ricostruzione o ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi;
* realizzazione di autorimesse o posti autopertinenziali;
* eliminazione delle barriere architettoniche;
* prevenzione del compimento di atti illeciti da parte di terzi;
* cablatura degli edifici e al contenimento dell'inquinamento acustico;
* risparmio energetico con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia;
* adozione di misure antisismiche;
* bonifica dall'amianto e opere volte ad evitare gli infortuni domestici.

Il comma 76 inoltre proroga di un anno (a tutto il 2021) l'agevolazione fiscale inerente la sistemazione a verde di aree scoperte di immobili privati a uso abitativo. L'agevolazione consiste nella detrazione dall'imposta lorda del 36 per cento della spesa sostenuta, nel limite di spesa di 5.000 euro annui e - pertanto - entro la somma massima detraibile di 1.800 euro.

La misura prorogata è stata introdotta nella legge di bilancio per il 2018 (legge n. 205 del 2017, all'articolo 1, commi da 12 a 15). La disposizione in vigore specifica che gli interventi per cui è possibile ottenere la detrazione sono:

* la sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
* la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Condizioni per la detraibilità della spesa sono che:

* le spese siano documentate ed effettuate con strumenti idonei a consentire la tracciabilità delle operazioni;
* le spese siano sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi.

Ai sensi del comma 13 della citata legge di bilancio per il 2018, la detrazione spetta anche per le spese sostenute per interventi effettuati sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali, entro il medesimo importo massimo complessivo di 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo. In tale ipotesi la detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile a condizione che essa sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tra le spese detraibili sono comprese quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi ivi indicati.

La detrazione è ripartita in dieci quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Per gli aspetti applicativi la disposizione in esame rinvia alle norme sulla detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, di cui all'art. 16-bis, commi 5, 6 e 8 del testo unico delle imposte sui redditi (d. P. R. n. 917 del 1986).

**Detrazioni maggiorate per interventi antisismici**

Il D.L. n. 63 del 2013 (articolo 16, comma 1-bis) ha previsto una detrazione del 65 per cento delle spese effettuate dal 4 agosto 2013 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto) al 31 dicembre 2013 per interventi di adozione di misure antisismiche su costruzioni che si trovano nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, se adibite ad abitazione principale o ad attività produttive. Si tratta degli interventi, di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del D.P.R. n. 917 del 1986 - TUIR, che riguardano l'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. Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari.

La legge di bilancio per il 2017 (articolo 1, commi 2 e 3 della legge n. 232 del 2016) in relazione agli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche ha stabilito che la misura della detrazione del 50 per cento si applica fino al 31 dicembre 2021. Inoltre si prevede che la detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo. Tale beneficio si applica non solo agli edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2), ma anche agli edifici situati nella zona sismica 3 (in cui possono verificarsi forti terremoti ma rari).

Qualora dalla realizzazione degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore, la detrazione di imposta spetta nella misura del 70 per cento della spesa sostenuta. Ove dall'intervento derivi il passaggio a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'80 per cento. Con D.M. n. 58 del 28 febbraio 2017 (modificato dal D.M. 07 marzo 2017 n. 65) sono state stabilite le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni nonché le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.

Qualora gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, le detrazioni di imposta fino al 31 dicembre 2021 spettano, rispettivamente, nella misura del 75 per cento (passaggio di una classe di rischio inferiore) e dell'85 per cento (passaggio di due classi). Le detrazioni si applicano su un ammontare delle spese non superiore a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio. Per tali interventi, analogamente a quanto previsto per gli interventi per le riqualificazioni energetiche di parti comuni degli edifici condominiali, a decorrere al 1° gennaio 2017, in luogo della detrazione i soggetti beneficiari possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi nonché a soggetti privati, con la possibilità che il credito sia successivamente cedibile. Anche in questo caso, è esclusa la cessione ad istituti di credito ed intermediari finanziari. Tra le spese detraibili per la realizzazione degli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche, a decorrere dal 1° gennaio 2017, rientrano anche le spese effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili. L'Agenzia delle entrate ha disciplinato le modalità attuative della cessione del credito con un provvedimento dell'8 giugno 2017.

Le suddette detrazioni maggiorate possono essere utilizzate anche dagli 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 e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà, ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci (articolo 16, comma 1-sexies.1, del D.L. 63 del 2013, inserito dalla legge di bilancio 2018).

Con il decreto-legge n. 50 del 2017 (articolo 46-quater) è stato previsto che qualora nei comuni ricadenti nella zona sismica a più alta pericolosità (zona 1) siano realizzati interventi di demolizione e di ricostruzione di interi edifici, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti lo consentano, tali da determinare il passaggio di una o di due classi inferiori di rischio sismico, le detrazioni fiscali sono applicate nella misura rispettivamente del 75 e dell'85 per cento (in relazione al passaggio di una ovvero due classi di rischio inferiore), se gli interventi sono eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile. Le detrazioni spettano all'acquirente delle unità immobiliari, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare. I soggetti beneficiari possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari.

La legge di bilancio 2018 ha inoltre previsto una nuova ipotesi di detrazione maggiorata per gli interventi sulle parti comuni degli edifici condominiali finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, limitatamente alle zone sismiche 1, 2 e 3. La misura della detrazione è dell'80 per cento in caso di passaggio ad una classe di rischio inferiore e dell'85 per cento in caso di passaggio di due classi di rischio. La detrazione è ripartita in dieci quote annuali e si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136 mila euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari del condominio (articolo 14, comma 2-quater.1, del D.L. n. 63 del 2013).

L'articolo 119 del decreto legge n.34 del 2020 (come modificato dalla legge di bilncio 2021) stabilisce che rientrano nella disciplina della detrazione al 110% (superbonus) anche gli Interventi antisismici e di riduzione del rischio sismico di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013 (c.d. sismabonus).

Si tratta dei sopra citati interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all'art. 16-bis, comma 1, lett. i), del TUIR, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio (commi da 1-bis a 1- sexies).

L'agevolazione si applica anche alle spese sostenute dagli acquirenti delle c.d. case antisismiche, vale a dire delle unità immobiliari facenti parte di edifici ubicati in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 (individuate dall'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006) oggetto di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che entro 18 mesi dal termine dei lavori provvedano alla successiva rivendita (comma 1-septies).

Il superbonus spetta anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici, eseguita congiuntamente ad uno degli interventi di cui ai citati commi da 1-bis a 1-septies nel rispetto dei limiti di spesa previsti per tali interventi.

La circolare 24/E/2020 dell'Agenzia delle entrate specifica che gli importi di spesa ammessi al superbonus sono pari a:

* 96.000 euro, nel caso di interventi realizzati su singole unità immobiliari. Il limite di spesa ammesso alla detrazione è annuale e riguarda il singolo immobile. Nell'ipotesi in cui gli interventi realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti sulla stessa unità immobiliare, ai fini della determinazione del limite massimo delle spese ammesse in detrazione occorre tenere conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi. Si ha, quindi, diritto all'agevolazione solo se la spesa per la quale si è già fruito della relativa detrazione nell'anno di sostenimento non ha superato il limite complessivo In caso di più soggetti aventi diritto alla detrazione (comproprietari, ecc.), tale limite deve essere ripartito tra gli stessi per ciascun periodo d'imposta in relazione alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico. L'ammontare massimo di spesa ammessa alla detrazione va riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente;
* 96.000 euro, nel caso di acquisto delle case antisismiche;
* 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio, per gli interventi sulle parti comuni di edifici in condominio.

Viene, altresì, previsto che ai comuni dei territori colpiti da eventi sismici la detrazione al 110% delle spese spetta per l'importo eccedente il contributo riconosciuto per la ricostruzione e i limiti delle spese ammesse alla fruizione degli incentivi fiscali sono aumentati del 50 per cento per gli interventi di ricostruzione riguardanti i comuni colpiti dagli eventi sismici del 2016 e 2017 e del 2009, nonché, secondo una norma introdotta dalla legge bilancio 2021, tutti i comuni interessati dagli eventi sismici verificatisi dopo l'anno 2008 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza (in alternativa al contributo per la ricostruzione).

Sempre la legge di bilancio 2021 ha stabilito inoltre, che nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, gli incentivi spettano per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione.

Sul punto l'agenzia delle entrate ha pubblicato la guida "Ricostruzione post sisma Italia centrale e Superbonus 110%", che chiarisce aspetti normativi e operativi sulle misure agevolative finalizzate a velocizzare e rafforzare la ricostruzione dei fabbricati danneggiati dagli eventi calamitosi del 2016 e quelli situati nei comuni in cui è stato dichiarato lo stato di emergenza. Il documento indica come usufruire dei bonus e spiega le modalità di applicazione del Superbonus nell'ambito dei progetti di ricostruzione, le procedure per accedervi, la rendicontazione e la modalità di fatturazione degli interventi. Come segnalato l'incentivo spetta per la parte eccedente il contributo concesso sugli interventi di riparazione o ricostruzione post sisma. Nella guida, pertanto, si chiarisce che è possibile accedere a entrambi gli istituti con la presentazione di un unico progetto e di un unico computo metrico, ferma restando la chiara riferibilità nell'ambito di tale computo metrico delle spese finanziate con il contributo e quelle eccedenti ammesse al Superbonus.

Dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2022 per gli interventi richiamati, in caso di cessione del credito ad un'impresa di assicurazione e di contestuale stipula di una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione per i premi delle assicurazioni aventi per oggetto il rischio di eventi calamitosi stipulate relativamente a unità immobiliari ad uso abitativo (articolo 15, comma 1, lettera f-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, DPR 917/1986) spetta nella misura del 90 per cento.

A tale riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato che la detrazione per i premi assicurativi non può essere ceduta in quanto l'articolo 121 del decreto Rilancio richiama gli interventi antisismici dell'articolo 16 del decreto-legge n.63 del 2013 e del comma 4 dell'articolo 119. In sostanza, quindi, l'impresa di assicurazione potrà acquisire il credito corrispondente al sismabonus ma non il credito corrispondente alla detrazione spettante per il premio assicurativo. Inoltre, per espressa previsione normativa, gli interventi antisismici possono essere effettuati su tutte le unità abitative, anche in numero superiore alle due unità in quanto, l'unico requisito richiesto è che tali unità si trovino nelle zone sismiche 1, 2 e 3.

**Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica**

L'agevolazione per la riqualificazione energetica degli edifici consiste nel riconoscimento di detrazioni d'imposta (originariamente del 55 per cento, attualmente del 65 per cento) delle spese sostenute, da ripartire in rate annuali di pari importo, entro un limite massimo diverso in relazione a ciascuno degli interventi previsti. Si tratta di riduzioni dell'Irpef (Imposta sul reddito delle persone fisiche) e dell'Ires (Imposta sul reddito delle società) concesse per interventi che aumentino il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti e che riguardano, in particolare, le spese sostenute per:

* la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento: detrazione massima 100.000 euro;
* il miglioramento termico dell'edificio (finestre, comprensive di infissi, coibentazioni, pavimenti): detrazione massima 60.000 euro;
* l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda: detrazione massima 60.000 euro;
* la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione: detrazione massima 30.000 euro.

Le norme che hanno introdotto l'agevolazione sono previste nella legge finanziaria 2007 (legge n. 296 del 2006, articolo 1, commi da 344 a 349). Successivamente la normativa in materia è stata più volte modificata con riguardo, in particolare, alle procedure da seguire per avvalersi correttamente delle agevolazioni. Il novero delle spese agevolabili è stato inoltre ampliato ad altre tipologie di interventi.

L'articolo 4, comma 4, del D.L. n. 201 del 2011, nel prorogare fino al 31 dicembre 2012 la detrazione Irpef del 55 per cento delle spese di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio, ha incluso tra le spese agevolabili anche quelle per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria, nel limite massimo di 30.000 euro.

Il D.L. n. 63 del 2013 (articolo 14) nel prorogare le detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica fino al 31 dicembre 2013 ha elevato la misura al 65 per cento, per le spese sostenute dal 6 giugno 2013 (data di entrata in vigore del provvedimento). Con riferimento agli interventi di riqualificazione energetica relativi a parti comuni degli edifici condominiali o che interessino tutte le unità immobiliari del singolo condominio, la norma ha previsto l'applicazione della detrazione d'imposta del 65 per cento per le spese sostenute. Il D.L. 63 del 2013 ha, inoltre, previsto che l'ENEA effettui il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi di riqualificazione energetica di edifici e degli interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali (articolo 14, comma 3-bis). L'attività di monitoraggio si basa sull'elaborazione delle informazioni contenute nelle richieste di detrazione per via telematica, sulla trasmissione di una relazione sui risultati degli interventi e sul costante aggiornamento del sistema di reportistica multi-anno delle dichiarazioni ai fini delle detrazioni medesime. E' istituita, poi, presso il Gestore dei servizi energetici S.p.A. (GSE) una banca dati nazionale (art. 15-bis) in cui far confluire i flussi di dati relativi ai soggetti beneficiari di incentivi o sostegni finanziari per attività connesse ai settori dell'efficienza energetica e della produzione di energia da fonti rinnovabili.

Il comma 58 della legge di bilancio 2021 proroga al 31 dicembre 2021 il termine previsto per avvalersi della sopra citata detrazione fiscale (dall'Irpef e dall'Ires) nella misura del 65% per le spese documentate relative ad interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. ecobonus) disposta ai commi 1 e 2 dell'articolo 14, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, in materia di interventi di efficienza energetica.

La disposizione proroga altresì a tutto il 2021 la detrazione per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti (fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro) nonché la detrazione nella misura del 50 per cento per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro. (comma 2-bis dell'articolo 14, D.L. 63/2013).

Per una dettagliata ricognizione delle agevolazioni fiscali per il risparmio energetico si consiglia la lettura della Guida dell'Agenzia delle entrate. Per una panoramica della materia si rinvia alle pagine web Riqualificazione energetica degli edifici: l'ecobonus e Detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e di efficienza energetica consultabili sul Portale della documentazione della Camera dei deputati.

Si segnala, inoltre, che il Servizio studi della Camera, in collaborazione con l'istituto di ricerca CRESME ha pubblicato un dossier in materia di recupero e riqualificazione energetica del patrimonio edilizio da cui emerge che gli incentivi fiscali per il recupero edilizio e per la riqualificazione energetica hanno interessato dal 1998 al 2020, oltre 21 milioni di interventi. In ventidue anni le misure di incentivazione fiscale hanno attivato investimenti pari a oltre 346 miliardi di euro. Il dato a consuntivo per il 2019 indica un volume di investimenti pari a 28.762 milioni di euro veicolati dagli incentivi fiscali per il recupero edilizio, la riqualificazione energetica, la riduzione del rischio sismico e la riqualificazione delle facciate (la previsione elaborata nel rapporto dello scorso anno per il 2019 era stata di 28.963 milioni di euro). Nel 2020, a causa della crisi pandemica, la previsione costruita a partire dai dati dei primi nove mesi dell'anno porta a stimare questo valore in 25.105 milioni di euro, con una flessione del 12,7% rispetto al 2019.

**Il bonus mobili**

L'articolo 16, comma 2, del decreto-legge n. 63 del 2013 riconosce ai contribuenti che usufruiscono della detrazione per gli interventi di ristrutturazione edilizia una detrazione del 50 per cento (ripartita in dieci quote annuali di pari importo) per le ulteriori spese, fino ad un ammontare massimo di 10.000 euro, documentate e sostenute per l'acquisto dei seguenti prodotti finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione: mobili e grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+, forni di classe non inferiore ad A, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. Le spese per l'acquisto di mobili sono calcolate indipendentemente da quelle sostenute per i lavori di ristrutturazione. In altri termini, le spese per l'acquisto di mobili possono anche essere più elevate di quelle per i lavori di ristrutturazione, fermo restando il tetto dei 10.000 euro. Si ricorda che per usufruire della detrazione in oggetto è indispensabile realizzare una ristrutturazione edilizia e usufruire della relativa detrazione.

Con la circolare n. 29/E del 18 settembre 2013 l'Agenzia delle entrate, tra l'altro, ha fornito informazioni su modalità di pagamento, diritto alla detrazione, tipologia di mobili interessati e elettrodomestici.

Da ultimo il comma 58 della legge di bilancio 2021 proroga al 2021 la menzionata detrazione al 50 per cento e innalza da 10.000 a 16.000 euro l'importo complessivo sul quale calcolare la detrazione prevista per l'acquisto di mobili e di elettrodomestici.

Per una ricognizione completa delle detrazioni fiscali per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici si suggerisce la consultazione della Guida dell'Agenzia delle entrate.

Si ricorda che la legge di stabilità per il 2016 aveva previsto un'ulteriore ipotesi di detrazione fiscale per l'acquisto esclusivamente di mobili da adibire ad arredo dell'abitazione principale acquistata da giovani coppie, anche di fatto (c.d. bonus mobili giovani coppie). La misura della detrazione era del 50 per cento, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, per le spese sostenute nel 2016, ma il limite di spesa è aumentato a 16.000 euro (articolo 1, comma 75, della legge n. 208 del 2015). Tale detrazione non è stata prorogata.

Si segnala che il Servizio studi della Camera, in collaborazione con l'istituto di ricerca CRESME ha pubblicato un dossier in materia di recupero e riqualificazione energetica del patrimonio edilizio da cui emerge che gli incentivi fiscali per il recupero edilizio e per la riqualificazione energetica hanno interessato dal 1998 al 2020, oltre 21 milioni di interventi. In ventidue anni le misure di incentivazione fiscale hanno attivato investimenti pari a oltre 346 miliardi di euro. Il dato a consuntivo per il 2019 indica un volume di investimenti pari a 28.762 milioni di euro veicolati dagli incentivi fiscali per il recupero edilizio, la riqualificazione energetica, la riduzione del rischio sismico e la riqualificazione delle facciate (la previsione elaborata nel rapporto dello scorso anno per il 2019 era stata di 28.963 milioni di euro).

Nel 2020, a causa della crisi pandemica, la previsione costruita a partire dai dati dei primi nove mesi dell'anno porta a stimare questo valore in 25.105 milioni di euro, con una flessione del 12,7% rispetto al 2019.

L'Agenzia delle entrate ha pubblicato una guida nella quale sono descritti i passaggi necessari per accedere alla procedura web predisposta per gestire i vari crediti d'imposta acquisiti perché ceduti dai beneficiari.

1.6 Facoltà alternative alla detrazione fiscale

Nel caso in cui il contribuente non voglia fruire della detrazione fiscale nell’ambito della dichiarazione annuale dei redditi (ad es. perché il soggetto che sostiene la spesa ha un basso reddito o un reddito assoggettato ad imposta sostitutiva, quale potrebbe essere la cedolare secca o l’imposta prevista per il regime forfettario delle ditte individuali), la normativa in questione prevede due possibili opzioni alternative, entrambe disciplinate dall’art. 121 del Decreto Rilancio.

In particolare, ai sensi del comma 1 del menzionato art. 121: “*I soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:*

1. *per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari* [c.d. “sconto in fattura”]*;*
2. *per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari* [c.d. “cessione del credito”]”.

Come precisato al comma 1 *bis* del medesimo art. 121 Decreto Rilancio: “*L’opzione può essere effettuata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL) che, con riferimento agli interventi ammessi al Superbonus, non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo. Il primo stato di avanzamento, inoltre, deve riferirsi ad almeno il 30 per cento dell’intervento medesimo*”.

Ancora, è bene evidenziare che la presente opzione – ai sensi di quanto previsto dal comma 2 dell’art. 121 Decreto Rilancio in commento - può essere esercitata relativamente alle detrazioni fiscali spettanti per le spese sostenute per l’esecuzione degli interventi di:

* recupero del patrimonio edilizio, di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b), del TUIR. Si tratta, in particolare, degli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia effettuati sulle singole unità immobiliari nonché dei precedenti interventi e di quelli di manutenzione ordinaria effettuati sulle parti comuni degli edifici;
* efficienza energetica indicati nell'articolo 14 del Decreto Legge n. 63/2013 quali, ad esempio, gli interventi di sostituzione degli impianti di riscaldamento o delle finestre comprensive di infissi, gli interventi sulle strutture o sull’involucro degli edifici, e quelli finalizzati congiuntamente anche alla riduzione del rischio sismico, nonché gli interventi di efficienza energetica che danno diritto al Superbonus 110%;
* adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16 del medesimo Decreto Legge n. 63/2013 (“*Sismabonus*”), compresi quelli che danno diritto al Superbonus 110%. L’opzione può essere esercitata anche con riferimento alla detrazione spettante per l’acquisto delle “case antisismiche” (comma 1-*septies*);
* recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, per i quali spetta il c.d. “bonus facciate”;
* installazione di impianti fotovoltaici indicati nell'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del TUIR, compresi quelli che danno diritto al Superbonus 110%;
* installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del citato decreto-legge n. 63 del 2013, compresi quelli che danno diritto al Superbonus 110%.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, per il caso in cui più soggetti sostengano spese per interventi realizzati sul medesimo immobile, ciascuno potrà decidere se fruire direttamente della detrazione ovvero se esercitare le due opzioni previste, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri.

In particolare, con riferimento agli interventi sulle parti comuni degli edifici, non è quindi necessario che il condominio nel suo insieme opti per lo “sconto in fattura” o per la “cessione del credito” corrispondente alla detrazione spettante. Infatti, alcuni condomini potranno scegliere di sostenere le spese relative agli interventi e beneficiare così della detrazione, mentre altri potranno optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito. Allo stesso modo, l’opzione può essere esercitata, sempre con riferimento alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021, anche sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. In tale ipotesi, l’opzione si riferisce a tutte le rate residue ed è irrevocabile. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso[[69]](#footnote-69).

Fatte queste premesse di carattere generale, si andrà ora ad esaminare più nel dettaglio la disciplina delle predette alternative cui può aderire il contribuente nell’ambito del Superbonus 110%.

## 1.6.1 Lo “sconto in fattura”

Come premesso, la prima alternativa alla detrazione fiscale è rappresentata dal c.d. “sconto in fattura” (art. 121, comma 1, Decreto Rilancio).

Tale opzione si sostanzia nella facoltà che può essere esercitata dal soggetto che commissiona uno o più degli interventi ammessi al “Superbonus al 110%”, mediante la richiesta di uno sconto in fattura direttamente al fornitore dei beni o servizi, fino ad un importo massimo pari al corrispettivo dovuto a quest’ultimo.

Pertanto, mentre da un lato il committente ottiene uno sconto in fattura rispetto al corrispettivo dovuto per i lavori, dall’altro il fornitore recupera il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante, con facoltà di successive cessioni di tale credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. In altre parole, a fronte dello sconto operato, il fornitore dei beni o servizi che lo ha concesso (ad esempio, l’impresa esecutrice dei lavori) matura il diritto (a) ad utilizzare nella propria dichiarazione dei redditi la detrazione fiscale corrispondente al 110% del suddetto sconto oppure (b) a cedere la predetta detrazione fiscale, in cambio di un prezzo in denaro, ad un altro soggetto.

Ad esempio, nel caso in cui il contribuente sostenga una spesa pari a 30.000 euro alla quale corrisponde una detrazione pari ad euro 33.000 (110% di euro 30.000), a fronte dello sconto applicato in fattura pari ad euro 30.000, il fornitore maturerà un credito d’imposta pari ad euro 33.000.

Nel caso in cui, invece, il fornitore applichi uno sconto “parziale” rispetto al corrispettivo complessivo, il credito d’imposta è calcolato sull’importo dello sconto effettivamente applicato. Ciò comporta, pertanto, che se a fronte di una spesa di euro 30.000 il fornitore applica uno sconto pari ad euro 10.000, quest’ultimo maturerà un credito d’imposta pari ad Euro 11.000 (110% di euro 10.000). In tale ipotesi, il contribuente potrà quindi far valere nella propria dichiarazione dei redditi una detrazione pari ad euro 22.000 (il 110% di euro 20.000, ossia la quota dei costi rimasta a proprio carico) o, in alternativa, potrà optare per la cessione del credito corrispondente a tale importo rimasto a proprio carico nei confronti altri soggetti, inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

L’Agenzia delle Entrate, con due distinti interpelli[[70]](#footnote-70), ha chiarito l’applicabilità del Superbonus 110% nel caso di appalto affidato ad un unico soggetto (c.d. “*General Contractor*”) incaricato di realizzare l'opera nella sua interezza tramite un contratto di mandato senza rappresentanza: dall’attribuzione dell'incarico di progettazione, alla programmazione operativa e finanziaria, fino allo svolgimento di tutte le fasi necessarie per portare a termine i lavori.

In particolare, viene evidenziato che qualora il contribuente affidi l'esecuzione dell’appalto (e quindi anche la pratica per il Superbonus 110%) ad un unico soggetto in qualità di *contraente generale*, potrà accedere al Superbonus 110% ed esercitare l'opzione per lo sconto in fattura in relazione ai costi che l'impresa gli fatturerà per la realizzazione di interventi specifici oggetto di agevolazione, inclusi quelli relativi ai servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l’effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l’agevolazione quali visto di conformità e asseverazione.

Restano invece escluse dalla agevolazione le spese di mero coordinamento pagate al *general contractor*, in analogia con quelle dell'amministratore di condominio per lo svolgimento degli adempimenti dei condomini connessi all'esecuzione dei lavori e all'accesso al Superbonus (cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 30/2020).

In particolare, con la risposta ad interpello n. 254/2021 citata, l’Agenzia delle Entrate ha risposto al caso rappresentato dall’istante che si è affidato a un fornitore unico, quale “*contraente generale*”, il quale, con un unico contratto, gli ha offerto sia il servizio di fornitura e posa in opera degli interventi che quello di progettazione dell'opera, rapportandosi, da un lato, con il committente (istante) e, dall’altro, con tutti i soggetti coinvolti nello svolgimento degli adempimenti necessari per il completamento dell'intervento stesso.

Nei reciproci rapporti, i servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l’effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l’agevolazione, svolti da professionisti incaricati dall'istante, saranno fatturati dal professionista al fornitore unico, che poi li addebiterà in fattura al committente istante (beneficiario della detrazione), in virtù di uno specifico mandato senza rappresentanza.

Nel caso di specie, il contratto stipulato dall'istante con il “contraente generale” include anche le attività inerenti l'ottenimento del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa. I fornitori e i professionisti - individuati dall'istante - effettuano la propria prestazione nei confronti del “contraente generale”[[71]](#footnote-71).

In particolare, i corrispettivi spettanti per il servizio professionale reso sono fatturati al “contraente generale” e da questi analiticamente ribaltati, senza alcun margine, al committente istante, che, quindi, riceve una fattura dal “contraente generale”, con l'indicazione di detti corrispettivi per la prestazione di servizi resi da professionisti terzi e acquistati per conto del committente.

Nell'ambito dell'attività espletata, il “contraente generale” propone, peraltro, di operare lo sconto in fattura al committente (istante), come parte integrante del corrispettivo dovuto, recuperando il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante.

Sulla base di queste premesse, l’Agenzia ha ritenuto che l'istante possa accedere al Superbonus ed esercitare l'opzione per lo sconto in fattura in relazione ai costi che l'impresa, in qualità di " contraente generale", gli fatturerà per la realizzazione di interventi specifici oggetto di agevolazione, inclusi quelli relativi ai servizi professionali necessari per lo svolgimento dei lavori e per l'effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l'agevolazione (visto di conformità e asseverazioni).

In particolare, essendo necessario, ai fini del Superbonus e dell'esercizio dell'opzione, che siano documentate le spese sostenute e rimaste effettivamente a carico del committente/beneficiario dell'agevolazione, la fattura emessa dal “contraente generale”, o altra idonea documentazione, **deve descrivere in maniera puntuale il servizio ed indicato il soggetto che lo ha reso**.

Il riconoscimento dello sconto in fattura da parte del fornitore unico, anche per i servizi resi dai terzi professionisti per l’effettuazione delle pratiche amministrative e fiscali inerenti l’agevolazione, è ammesso, a condizione che “*gli effetti complessivi siano i medesimi di quelli configurabili nell'ipotesi in cui i professionisti che rendono i servizi in questione avessero effettuato direttamente lo sconto in fattura al committente, beneficiario dell'agevolazione*”[[72]](#footnote-72).

La circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 30/E del 2020 ha confermato che sono agevolabili tutte le spese caratterizzate da un’immediata correlazione con gli interventi che danno diritto alla detrazione, specificando che tra le predette spese non rientrano i compensi specificatamente riconosciuti all'amministratore per lo svolgimento degli adempimenti dei condomini connessi all'esecuzione dei lavori e all'accesso al *Superbonus*.

Tale chiarimento vale anche per l’eventuale corrispettivo per l’attività di “**mero coordinamento**” dei lavori riconosciuto al “*contraente generale”*, che non è detraibile trattandosi di costo non “direttamente” imputabile alla realizzazione dell'intervento.

Con la risposta n. 480 del 15 luglio 2021, l’Agenzia delle Entrate è nuovamente tornata sul tema della spese agevolabili se e in quanto strettamente connesse alla realizzazione dell’intervento.

Dopo aver ricordato il quadro normativo di riferimento, è stato ripreso quanto già illustrato nella Circolare n. 30/2020, ossia che “*sono detraibili nella misura del 110 per cento, nei limiti previsti per ciascun intervento, le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità nonché delle attestazioni e delle asseverazioni*”. Viene precisato che “*la detrazione, inoltre, spetta anche per talune spese sostenute in relazione agli interventi che beneficiano del Superbonus, a condizione, tuttavia, che l'intervento a cui si riferiscono sia effettivamente realizzato. Si tratta, in particolare: delle spese sostenute per l'acquisto dei materiali, la progettazione e le altre spese professionali connesse, comunque richieste dal tipo di lavori (ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, le spese preliminari di progettazione e ispezione e prospezione)*”[[73]](#footnote-73).

L’Agenzia delle Entrate ha quindi confermato che anche le spese sostenute per lo studio di fattibilità, ri-addebitate dal General Contractor al condominio, costituiscono parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal General Contractor al committente.

Non può, invece, essere incluso alcun margine funzionale alla remunerazione dell’attività posta in essere dal *General Contractor*, in quanto esso costituisce un costo non incluso tra quelli detraibili al 110%. In particolare, trattasi delle spese relative al compenso per il servizio reso da parte del GC, a titolo di costi organizzativi e di coordinamento delle attività, di pianificazione e consulenza che gli sono state affidate (c.d. “*spese accessorie*”), dovendosi ritenere agevolabili **solo** le voci di spesa strettamente relative agli interventi eseguiti ed ammissibili al Superbonus, in linea con quanto previsto dal D.L. 34/2020 e quanto chiarito dalla Circolare Agenzia Entrate n. 24/2020.

Sulla scorta di quanto sopra, è opportuno individuare, nel contratto di appalto, le spese che daranno diritto all’agevolazione e quelle non ammissibili e che, come tali, resteranno integralmente a carico del committente, e ciò al fine di limitare il più possibile futuri contenziosi su responsabilità per mancato riconoscimento dell’agevolazione.

In sede di fatturazione, il GC dovrà altresì specificare nel dettaglio le altre spese ed indicare i professionisti di riferimento, al fine di evitare possibili controlli da parte dell’Amministrazione finanziaria.

## 1.6.2 La cessione del credito

Quanto, invece, c.d. “cessione del credito” (art. 121, comma, 1, Decreto Rilancio), anche in questo caso si tratta di un’opzione che può essere esercitata da parte del soggetto che ha maturato la detrazione fiscale, avendo sostenuto la spesa per uno o più degli interventi ammessi al Superbonus 110%.

Attraverso la “cessione del credito” la detrazione fiscale spettante al contribuente viene da questi venduta (o, meglio, ceduta) ad un altro soggetto, a fronte di un corrispettivo in denaro, divenendo quindi un credito fiscale con il quale l’acquirente del suddetto credito potrà pagare le proprie imposte e/o contributi previdenziali e/o assicurativi (compensando le relative poste).

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.

I soggetti che ricevono il credito hanno, a loro volta, la facoltà di successive cessioni.

Il condomino può cedere l’intera detrazione calcolata o sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l’esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d’imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d’imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile.

## 1.6.3 Modalità di adesione alle alternative alla detrazione

Ai sensi dell’articolo 121 del decreto Rilancio, i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi previsti dalla normativa in commento 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. Il fornitore recupera il contributo anticipato sotto forma di credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante o, nel caso di sconto “parziale”, pari all’importo dello sconto applicato, con facoltà di successive cessioni di tale credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
* 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 facoltà di successive cessioni.

L’opzione può essere effettuata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori che, con riferimento agli interventi ammessi al Superbonus 110%, non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo. Il primo stato di avanzamento, inoltre, deve riferirsi ad almeno il 30% e il secondo ad almeno il 60% dell’intervento medesimo.

I crediti d'imposta, che non sono oggetto di ulteriore cessione, sono utilizzati in compensazione attraverso il modello F24. Il credito d'imposta è fruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere fruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso.

Non si applica il limite generale di compensabilità previsto per i crediti di imposta e contributi pari a 700.000 euro (elevato a 1 milione di euro per il solo anno 2020), né il limite di 250.000 euro applicabile ai crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, non si applica il divieto di utilizzo dei crediti in compensazione, in presenza di debiti iscritti a ruolo per importi superiori a 1.500 euro.

La cessione può essere disposta in favore:

* dei fornitori di beni e 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.

Le modalità di esercizio dell’opzione, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, sono state definite con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate dell'8 agosto 2020, modificato dal successivo provvedimento del 12 ottobre 2020.

La comunicazione delle opzioni relative alle spese per interventi effettuati sulle singole unità immobiliari deve essere trasmessa dal contribuente beneficiario della detrazione, esclusivamente in via telematica, direttamente oppure mediante un intermediario, utilizzando la procedura web disponibile nell’area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate oppure mediante i canali telematici sempre dell’Agenzia delle entrate. Nel caso di interventi ammessi al Superbonus 110%, la citata comunicazione deve essere, invece, trasmessa dal soggetto che rilascia il visto di conformità sulla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione.

Nel caso di interventi effettuati sulle parti comuni di un edificio, la comunicazione dell’opzione deve essere inviata, sempre esclusivamente in via telematica, avvalendosi solo dei canali telematici dell’Agenzia delle entrate, dall’amministratore di condominio o dal condomino incaricato direttamente oppure avvalendosi di un intermediario. Nel caso in cui l’intervento effettuato sulle parti comuni sia ammesso al Superbonus 110%, la comunicazione dell’opzione deve essere inviata dal soggetto che rilascia il visto di conformità. L’invio della comunicazione dell’opzione relativa agli interventi ammessi al Superbonus è consentito anche all’amministratore di condominio o al condomino incaricato, ma, in tal caso, l’opzione sarà efficace solo dopo che il soggetto che rilascia il visto, mediante apposito servizio web disponibile nell’area riservata del sito internet dell’Agenzia delle entrate, abbia verificato e validato i dati contenuti nella comunicazione trasmessa.

L’invio deve essere effettuato entro il 16 marzo dell’anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione.

Il termine di scadenza per l’invio delle opzioni, limitatamente alle detrazioni relative alle spese sostenute nel 2020, è stato prorogato al 31 marzo 2021 (provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 22 febbraio 2021). Con provvedimento del 30 marzo 2021 tale termine è stato ulteriormente prorogato al 15 aprile 2021.

Al momento della ricezione delle comunicazioni, l’Agenzia opera una serie di controlli sul contenuto delle stesse, utilizzando i dati già in suo possesso e quelli trasmessi da ENEA per il Superbonus sugli interventi di riqualificazione energetica. Ad esempio, vengono verificati la correttezza formale e la completezza dei dati, la presenza del visto di conformità e dell’asseverazione, il rispetto dei limiti di spesa e di detrazione in relazione alle diverse tipologie di intervento.

Saranno effettuati anche controlli successivi, avvalendosi delle segnalazioni delle altre amministrazioni sulla veridicità delle asseverazioni e dei dati in possesso dell’Agenzia, anche per evitare duplicazioni di benefici, con l’utilizzo delle detrazioni da parte dei contribuenti che hanno già optato per la cessione.

Il citato articolo 121 del decreto Rilancio ha previsto, inoltre, la possibilità di esercitare l’opzione per la cessione del credito anche per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni 2020 e 2021.

In tal caso l’opzione deve riferirsi a tutte le rate residue e deve essere trasmessa entro il 16 marzo dell’anno di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

Nel caso di opzione per la cessione del credito corrispondente alle rate residue non fruite, la comunicazione deve essere inviata dal soggetto che rilascia il visto, qualora le spese siano riferite ad interventi ammessi al Superbonus; negli altri casi può essere trasmessa direttamente dal soggetto beneficiario della detrazione o da un suo intermediario.

Nel caso di cessione del credito relativo alle rate residue di detrazione non fruite per interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, la comunicazione non deve essere trasmessa dall’amministratore di condominio ma direttamente dal condomino beneficiario della detrazione o da un suo intermediario o, nel caso di interventi ammessi al Superbonus, dal soggetto che rilascia il visto.

L’opzione può essere esercitata relativamente alle detrazioni spettanti per le spese per gli interventi:

* trainanti e trainati che beneficiano del Superbonus inclusi, a partire dal 1° gennaio 2021, quelli finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, per favorire la mobilità interna ed esterna all’abitazione alle persone portatrici di handicap in situazione di gravità e anche se effettuati in favore di persone di età superiore a sessantacinque anni;
* di recupero del patrimonio edilizio previsto dal Tuir. Si tratta, in particolare, degli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia effettuati sulle singole unità immobiliari nonché dei precedenti interventi e di quelli di manutenzione ordinaria effettuati sulle parti comuni degli edifici;
* di riqualificazione energetica rientranti nell’ecobonus quali, per esempio, gli interventi di sostituzione degli impianti di riscaldamento o delle finestre comprensive di infissi, gli interventi sulle strutture o sull’involucro degli edifici, nonché quelli finalizzati congiuntamente anche alla riduzione del rischio sismico;
* adozione di misure antisismiche rientranti nel sismabonus. L’opzione può essere esercitata anche con riferimento alla detrazione spettante per l’acquisto delle “case antisismiche”;
* recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, per i quali spetta il bonus facciate introdotto dalla legge di bilancio 2020;
* installazione di impianti fotovoltaici, compresi quelli che danno diritto al Superbonus;
* installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici, compresi quelli che danno diritto al Superbonus.

Attenzione: per gli interventi sopra elencati che danno diritto al Superbonus è possibile esercitare l’opzione relativamente alle detrazioni spettanti per le spese sostenute nell’anno 2022.

1.7 Profili di responsabilità

Come noto, l’art. 121 del Decreto Rilancio disciplina anche gli aspetti relativi ad eventuali irregolarità nell’utilizzo del Superbonus 110%, prevedendo ai commi 5 e 6 quanto segue:

“*Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d’imposta, l’Agenzia delle entrate provvede al recupero dell’importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1. L’importo di cui al periodo precedente è maggiorato degli interessi di cui all’ articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 [[74]](#footnote-74), e delle sanzioni di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471* [[75]](#footnote-75).

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

Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che i controlli da parte della stessa saranno nei confronti dei soli beneficiari della detrazione, ossia dei soggetti che eseguono gli interventi e sostengono le relative spese, mentre i fornitori e i cessionari - al di fuori dell'ipotesi di concorso - risponderanno soltanto per il caso di non corretto utilizzo del credito d'imposta.

Pertanto, da un lato, anche qualora il contribuente opti per lo “sconto in fattura” o la “cessione del credito” non vengono parimenti cedute le sue responsabilità scaturenti dagli eventuali errati presupposti di accesso alla detrazione fiscale. Dall’altro lato, i fornitori e i soggetti cessionari risponderanno solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto (mediante lo “sconto in fattura” o la “cessione del credito”), sempre che, nei controlli eseguiti dall'Enea o dall'Agenzia delle Entrate, il cessionario sia in buona fede, giacché – come appena visto - il recupero della detrazione avviene nei confronti del beneficiario, salvo il concorso nella violazione [[76]](#footnote-76).

In altre parole, solo nel caso di concorso nella violazione il fornitore che ha applicato lo sconto e/o il cessionario del credito risponderanno, in via solidale con il beneficiario della detrazione, (i) della sanzione e (ii) della detrazione illegittimamente operata e dei relativi interessi. Resta dunque inteso che, al di fuori dell’ipotesi di concorso, i fornitori ed i cessionari “*rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto*”[[77]](#footnote-77).

In aggiunta a quanto sopra, deve essere precisato che, in tale contesto, i tecnici che abbiano svolto la propria attività professionale in modo erroneo o falso risponderanno sempre dei danni causati ai contribuenti, a titolo di responsabilità contrattuale - in quanto clienti dei primi -, in sede civile (ferma restando la responsabilità amministrativa e le sanzioni amministrative comminate ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli).

Sul punto, a ben vedere, appare evidente come tale responsabilità fosse già prevista in forza delle norme del Codice civile che disciplinano le prestazioni dei professionisti in relazione alla diligenza rafforzata che ne deve contraddistinguere l'operato (articolo 1176, comma 2, del Codice civile), ancor prima dell'introduzione del Superbonus 110%.

Pertanto, la previsione di cui all'articolo 119, comma 14, del Decreto Rilancio aggiunge un ulteriore tutela in favore del contribuente, stabilendo che il professionista è tenuto a munirsi di idonea copertura assicurativa, d'importo non inferiore ad euro 500.000 e, comunque, parametrata al volume di attività da questi svolta nell'ambito degli interventi legati al Superbonus 110%, a garanzia dei danni che possono essere arrecati ai contribuenti, oltre che al bilancio dello Stato.

# 2.

# La nuova CILA-Superbonus

*AVV.TI ANDREA MASCETTI, PAOLA BALZARINI E NICOLO’ F. BOSCARINI*

2.1 Semplificazione del sistema dei titoli abilitativi edilizi

Inizialmente, l’art. 119 del D.L. “Rilancio” n. 34/2020 non conteneva disposizioni di semplificazione del regime normativo dei titoli abilitativi edilizi (permesso di costruire, SCIA, CILA) eventualmente necessari per l’esecuzione degli interventi incentivati tramite il Superbonus.

Il primo intervento legislativo in questa direzione risale alla **Legge 13 ottobre 2020, n. 126**, la quale, in sede di conversione del **D.L. 14 agosto 2020, n. 104**, ha inserito nell’articolo 51 del medesimo decreto-legge il comma 3-*quinquies*, che a sua volta ha aggiunto all’interno dell’art. 119 D.L. 34/2020 il comma 13-*ter* allora formulato come segue:

“*Al fine di semplificare la presentazione dei titoli abilitativi relativi agli interventi sulle parti comuni che beneficiano degli incentivi disciplinati dal presente articolo, le asseverazioni dei tecnici abilitati in merito allo stato legittimo degli immobili plurifamiliari, di cui all'articolo 9-*bis *del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, e i relativi accertamenti dello sportello unico per l'edilizia sono riferiti esclusivamente alle parti comuni degli edifici interessati dai medesimi interventi*”.

Come è noto, il concetto di “stato legittimo" dell’immobile è stato introdotto nel Testo Unico dell’Edilizia di cui al D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (di seguito, “TUED”) ad opera dell'art. 10, comma 1, lett. d) del D.L. “Semplificazioni” 16 luglio 2020, n. 76, convertito dalla Legge 11 settembre 2020, n. 120, che ha aggiunto all'art. 9-bis il comma 1-bis):

“*Lo stato legittimo dell’immobile o dell’unità immobiliare è quello stabilito dal titolo abilitativo che ne ha previsto la costruzione o che ne ha legittimato la stessa e da quello che ha disciplinato l’ultimo intervento edilizio che ha interessato l’intero immobile o unità immobiliare, integrati con gli eventuali titoli successivi che hanno abilitato interventi parziali. Per gli immobili realizzati in un’epoca nella quale non era obbligatorio acquisire il titolo abilitativo edilizio, lo stato legittimo è quello desumibile dalle informazioni catastali di primo impianto ovvero da altri documenti probanti, quali le riprese fotografiche, gli estratti cartografici, i documenti d’archivio, o altro atto, pubblico o privato, di cui sia dimostrata la provenienza, e dal titolo abilitativo che ha disciplinato l’ultimo intervento edilizio che ha interessato l’intero immobile o unità immobiliare, integrati con gli eventuali titoli successivi che hanno abilitato interventi parziali. Le disposizioni di cui al secondo periodo si applicano altresì nei casi in cui sussista un principio di prova del titolo abilitativo del quale, tuttavia, non sia disponibile copia*”.

La regolarità urbanistica ed edilizia della preesistenza costituisce, di regola, presupposto necessario per la realizzazione di interventi edilizi, per l’ottenimento delle agevolazioni fiscali legate agli interventi che interessano l’immobile e per la circolazione del bene. Definendo per la prima volta la “stato legittimo” dell’immobile, il D.L. 76/2020 ha inteso dare certezza giuridica alle situazioni di conformità e ai contenuti delle attestazioni dei tecnici abilitati, agevolando la realizzazione degli interventi edilizi e i trasferimenti della proprietà immobiliare.

Peraltro, la ricostruzione documentale dello stato legittimo dell’intero immobile, nel caso degli edifici plurifamiliari e segnatamente dei condomini, avrebbe indubbiamente gravato i tecnici abilitati di una mole di lavoro difficilmente compatibile con le tempistiche serrate previste per la fruizione del Superbonus. Senza considerare che eventuali difformità urbanistico-edilizie riscontrate in singole unità immobiliari avrebbero potuto impedire o rallentare gli interventi da Superbonus interessanti le parti comuni dell'edificio.

Consapevole di ciò, il Parlamento ha quindi apportato una prima semplificazione alla normativa edilizia, circoscrivendo il perimetro dell’onere di attestazione dello stato legittimo e delle corrispondenti verifiche comunali alle sole parti comuni degli edifici interessati da interventi di riqualificazione delle parti comuni tramite Superbonus.

Tuttavia, la misura non è stata ritenuta sufficiente a snellire nella massima misura possibile l’iter burocratico antecedente all’avvio dei lavori.

Un più deciso e radicale intervento di semplificazione è infatti giunto con l’art. 33 del **D.L. “Semplificazioni-bis” 31 maggio 2021, n. 77**, che ha sostituito integralmente il comma 13-*ter* dell’art. 119 D.L. 34/2020 nei termini qui riportati:

“*Gli interventi di cui al presente articolo, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA). Nella CILA sono attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero è attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967. La presentazione della CILA non richiede l'attestazione dello stato legittimo di cui all'articolo 9-*bis*, comma 1-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380. Per gli interventi di cui al presente comma, la decadenza del beneficio fiscale previsto dall'articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001 opera esclusivamente nei seguenti casi:*

1. *mancata presentazione della CILA;*
2. *interventi realizzati in difformità dalla CILA;*
3. *assenza dell'attestazione dei dati di cui al secondo periodo;*
4. *non corrispondenza al vero delle attestazioni ai sensi del comma 14. Resta impregiudicata ogni valutazione circa la legittimità dell'immobile oggetto di intervento*”.

Attraverso il nuovo comma 13-*ter*, il Governo ha disegnato uno speciale procedimento amministrativo per la realizzazione delle opere edilizie da Superbonus, muovendosi lungo le seguenti direttrici: ***i)*** classificazione legale degli interventi di riqualificazione come manutenzione straordinaria e assoggettamento degli stessi a un unico titolo abilitativo, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), salvo che si tratti di opere di demolizione e ricostruzione; ***ii)*** riduzione al minimo delle informazioni oggetto di comunicazione obbligatoria alla P.A., con espressa esclusione dell’obbligo di attestazione dello stato legittimo dell’immobile; ***iii)*** individuazione tassativa delle ipotesi di decadenza dal beneficio fiscale per irregolarità della pratica edilizia.

In ogni caso, il Governo si è premurato di fare espressamente salva e impregiudicata ogni valutazione delle amministrazioni competenti in ordine alla legittimità dell’originaria edificazione degli immobili ove vengono realizzati interventi di riqualificazione mediante Superbonus, al fine di escludere qualsiasi ipotesi di sanatoria straordinaria di eventuali abusi pregressi.

Da ultimo, tramite la **Legge di conversione 29 luglio 2021, n. 108**, il Parlamento ha in primo luogo precisato che anche gli interventi su parti strutturali e prospetti degli edifici sono suscettibili di realizzazione mediante semplice CILA, aggiungendo al comma 13-*ter*, dopo “*Gli interventi di cui al presente articolo*” e prima di “*con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici*”, l’inciso “*anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti*”.

In secondo luogo, tramite il nuovo comma 13-*quater*, inserito in sede di conversione, il Parlamento ha sganciato dalla lettera d) del comma 13-*ter* la clausola di salvezza del potere di repressione degli abusi edilizi, conferendole portata generale.

Si è inoltre previsto, con il nuovo comma 13-*quinquies*, che per le opere già classificate come edilizia libera la CILA deve contenere la sola descrizione dell’intervento, mentre la segnalazione certificata di agibilità al termine dei lavori non è richiesta.

Così ripercorse in ordine cronologico le varie norme che si sono succedute nel tempo, si può ora procedere a una disamina analitica del quadro vigente, per come risultante dalla conversione in legge del D.L. “Semplificazioni-bis”.

In particolare nel presente Capitolo si pone l’attenzione sui commi 13-*ter*, 13-*quater* e 13-*quinquies* del novellato art. 119 del D.L. “Rilancio”, che – come detto – tracciano oggi un iter amministrativo edilizio estremamente semplificato, ma non per questo esente da dubbi e questioni interpretative.

2.2 Il comma 13-ter dell'art. 119 D.L. "Rilancio"

## 2.2.1 Esame del primo periodo: la qualificazione degli interventi come manutenzione straordinaria

Il testo vigente dell’art. 119, comma 13-*ter*, primo periodo, del D.L. 34/2020 recita: “*Gli* ***interventi di cui al presente articolo****, anche qualora riguardino le* ***parti strutturali*** *degli edifici o i* ***prospetti****, con esclusione di quelli comportanti* ***la demolizione e la ricostruzione*** *degli edifici, costituiscono* ***manutenzione straordinaria*** *e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (****CILA****)*”.

Innanzitutto, si osserva che la norma contiene al suo interno due precetti di fondo:

1. gli interventi edilizi incentivati tramite Superbonus, diversi dalla demolizione e ricostruzione di edifici, sono per legge classificati come manutenzione straordinaria;
2. il titolo edilizio previsto per la realizzazione di tali interventi è la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA).

È una norma speciale, che deroga (seppur non espressamente) alle regole generali del D.P.R. 380/2001, sulla base dell’elemento distintivo rappresentato dall’accesso all’agevolazione fiscale, nel chiaro intento di minimizzare i tempi e gli oneri burocratici che altrimenti rischierebbero di limitare l’appetibilità dell’incentivo fiscale e quindi anche la *ratio* sottesa alla misura di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente e, al contempo, di rilancio massivo del settore edile.

### 2.2.1.1 Gli interventi edilizi ricompresi nel regime abilitativo semplificato

Quanto all’ambito di applicazione della norma, la locuzione “*interventi di cui al presente articolo*” è sufficientemente ampia da includere tutti gli interventi c.d. “trainanti” (riqualificazione energetica e consolidamento antisismico) e “trainati” (eliminazione di barriere architettoniche, installazione di impianti fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici), agevolabili in base alle disposizioni fiscali sul Superbonus.

Trattandosi di un rinvio mobile all’elencazione degli interventi incentivabili fornita dal Legislatore, ogni intervento che risulti inserito nell’art. 119 D.L. 34/2020, anche in futuro, potrà usufruire del regime abilitativo semplificato istituito dal comma in esame, pur con l’eccezione di cui si dirà.

Ebbene, tramite il precetto sopraindicato *sub* **a)**, il Legislatore ha stabilito che gli interventi in parola “*costituiscono manutenzione straordinaria*”. Per come è formulata, la disposizione pare stabilire una presunzione legale assoluta, non suscettibile di prova contraria.

Non rinvenendosi una definizione di manutenzione straordinaria nel comma in esame, può essere utile fare riferimento alla definizione che ne dà l’**art. 3, comma 1, lett. b) TUED**, nel testo risultante dalle modifiche apportate dall’art. 10, comma 1, lett. b), del D.L. 76/2020, convertito dalla L. 120/2020.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 3, comma 1, lett. b), D.P.R. 380/2001:**  “*le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire* ***parti anche strutturali*** *degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le* ***modifiche ai prospetti*** *degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42*”. |

Come si desume dalla piana lettura del Testo Unico, la nozione di manutenzione straordinaria comprende un insieme variegato di opere e interventi che sono accomunati dal fatto di rimanere ben al di sotto della soglia di significativa trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio.

In tal senso depone anche il consolidato orientamento giurisprudenziale.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*affinché possa qualificarsi come di manutenzione straordinaria, l’intervento incontra due limiti: uno di ordine funzionale e uno di ordine strutturale. Essi consistono, rispettivamente, nella necessità che i lavori siano rivolti alla mera sostituzione o al rinnovo di parti del manufatto esistente; e nel divieto di alterare i volumi e le superfici dell’opera o di mutarne la destinazione. In ogni caso, gli interventi devono essere effettuati nel rispetto degli elementi tipologici, strutturali e formali della originaria edificazione*” (T.A.R. Campania, Napoli, Sez. VII, 26.01.2021, n. 552). |

Peraltro, il mancato rinvio da parte del comma 13-*ter* dell'art. 119 alla definizione di cui all’art. 3, comma 1, lett. b) TUED potrebbe indurre a considerare opere di manutenzione straordinaria anche, per esempio, “*mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico*”, per il solo fatto di essere realizzati attraverso il Superbonus.

Mette conto precisare, tuttavia, che una siffatta ipotesi non influisce sul trattamento dell’opera quantomeno ai fini del versamento degli oneri di urbanizzazione, giacché l’art. 33, comma 2, del D.L. 77/2021 precisa che “***restano in ogni caso fermi, ove dovuti, gli oneri di urbanizzazione***”.

Non si nasconde che, dal punto di vista della tecnica normativa, sarebbe stato preferibile inserire quest’ultima precisazione direttamente all’interno del comma 13-*ter*, onde renderne più immediata la percezione nel testo novellato dell’art. 119 D.L. 34/2020.

In ogni caso, nella sostanza, con il citato art. 33, comma 2, il Legislatore ha operato una scissione tra il regime abilitativo dell’opera e il trattamento economico della stessa in punto di oneri di urbanizzazione, con la conseguenza che l’obbligo di assolvimento di detti oneri, tradizionalmente associato dal TUED al rilascio di un permesso di costruire (art. 16, comma 1) o alla presentazione di una SCIA alternativa al medesimo (art. 23, comma 01), può ora sorgere anche in dipendenza di una CILA presentata ai sensi del comma 13-*ter* (per la verità, già il TUED si allontana dall'impostazione tradizionale nel momento in cui all'art. 17, comma 4 stabilisce che, per gli interventi di manutenzione straordinaria comportanti aumento del carico urbanistico – assentibili tramite CILA ex art. 6-bis ove non riguardino le parti strutturali o i prospetti –, il contributo di costruzione sia commisurato all'incidenza delle opere di urbanizzazione, sempre che ne derivi un aumento della superficie calpestabile).

Che dire del costo di costruzione? Già, perché gli oneri di urbanizzazione menzionati dall’art. 33, comma 2, del D.L. 77/2021 sono solo una parte del “contributo di costruzione” previsto dagli artt. 16 e 23 TUED, che per l’appunto comprende altresì una quota commisurata al costo di costruzione.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*mentre la quota del contributo di costruzione commisurata al costo di costruzione risulta ontologicamente connessa alla tipologia e all’entità (superficie e volumetria) dell’intervento edilizio e assolve alla funzione di permettere all’amministrazione comunale il recupero delle spese sostenute dalla collettività di riferimento per la trasformazione del territorio consentita al privato istante, la quota del contributo di costruzione commisurata agli oneri di urbanizzazione assolve alla prioritaria funzione di compensare la collettività per il nuovo ulteriore carico urbanistico che si riversa sulla zona, con la precisazione che per aumento del carico urbanistico deve intendersi tanto la necessità di dotare l’area di nuove opere di urbanizzazione, quanto l’esigenza di utilizzare più intensamente quelle già esistenti*” (Consiglio di Stato, Sez. II, 21.07.2021, n. 5494) |

L’art. 16, comma 10, TUED prevede il versamento del costo di costruzione anche per gli interventi su edifici esistenti, attribuendo ai Comuni la facoltà di prevedere, al più, una riduzione del relativo importo per gli interventi di ristrutturazione edilizia.

Non è dunque chiaro se per gli interventi eseguiti tramite Superbonus il contributo di costruzione sia limitato agli oneri di urbanizzazione, laddove dovuti, o includa anche il costo di costruzione, ricorrendone i presupposti di cui al TUED.

Forse la soluzione risiede nel già richiamato art. 17, comma 4, del Testo Unico, che stabilisce che per gli interventi di manutenzione straordinaria, qualora comportanti aumento del carico urbanistico, il contributo di costruzione sia commisurato alla incidenza delle sole opere di urbanizzazione, purché ne derivi un aumento della superficie calpestabile.

Come anzidetto, le opere incentivate con il Superbonus sono equiparate *ex lege* alla manutenzione straordinaria, sicché il Legislatore potrebbe aver inteso estendere la disciplina di tale tipologia di opere edilizie anche relativamente al costo di costruzione.

Tuttavia, il mancato coordinamento con il Testo Unico Edilizia impedisce allo stato di fornire indicazioni univoche sul punto. Del resto, volendo andare oltre il mero dato letterale, potrebbe pure opinarsi che gli estensori dell’art. 33, comma 2, del D.L. “Semplificazioni-bis” abbiano utilizzato il termine “oneri di urbanizzazione” in senso lato, quale sinonimo di “contributo di costruzione”, in guisa da ricomprendervi anche il costo di costruzione.

Come anzidetto, il regime abilitativo semplificato concerne gli interventi di cui all’art. 119 D.L. 34/2020 “*anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti*”.

Siffatta precisazione è stata aggiunta in sede di conversione del D.L. 77/2021, probabilmente perché il TUED considera gli interventi di manutenzione straordinaria su parti strutturali o prospetti alla stregua di interventi “pesanti” e, per l’effetto, non li assoggetta alla previa presentazione di una semplice CILA, bensì di una più corposa SCIA (Segnalazione Certificata di Inizio Attività).

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 22, comma 1, lett. a), D.P.R. 380/2001:**  “*Sono realizzabili mediante la segnalazione certificata di inizio di attività di cui all'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241, nonché in conformità alle previsioni degli strumenti urbanistici, dei regolamenti edilizi e della disciplina urbanistico-edilizia vigente: a) gli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 3, comma 1, lettera b),* ***qualora riguardino le parti strutturali dell'edificio o i prospetti***…”. |

SCIA e CILA si fondano invero su presupposti di fondo radicalmente diversi, in quanto la prima riguarda attività soggette ad atti di assenso della P.A. che siano suscettibili di sostituzione con atto del privato segnalante, mentre la seconda non tiene luogo di autorizzazioni o permessi ma concerne piuttosto attività libere, il cui esercizio è consentito direttamente dalla legge e subordinato unicamente al previo inoltro alla P.A. di una comunicazione da cui non scaturiscono effetti provvedimentali.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*la CILA, a differenza della SCIA, si configura come un mero atto di comunicazione privo di effetti abilitativi propri, che viceversa derivano direttamente dalla legge in forza della libera eseguibilità di determinate attività edilizie. Ne costituisce conferma il fatto che l’atto con cui l’amministrazione comunale respinge (archiviando o dichiarando irricevibile/improponibile) una CILA presentata per l’effettuazione di alcuni lavori non ha valore provvedimentale, bensì di semplice avviso, privo di esecutorietà, circa la (non) regolarità delle opere oggetto di comunicazione, vertendosi appunto in ambito di attività di edilizia libera e non essendo, peraltro, legislativamente previsto che il comune debba riscontrare le comunicazioni di attività di tal fatta con provvedimenti di assenso o di diniego*” (T.A.R. Campania, Napoli, Sez. II, 15.10.2018, n. 5964). |

Ponendo mente alla definizione di manutenzione straordinaria sopra riportata (art. 3, comma 1, lett. b), TUED), non rappresenta una novità della normativa Superbonus il fatto che – sul piano sostanziale – possano aversi interventi di manutenzione straordinaria su parti strutturali o prospetti, ma costituisce di certo un’innovazione rispetto al regime ordinario – sul piano procedurale – che detti interventi possano essere realizzati tramite CILA anziché con SCIA.

D’altra parte, anche la Tabella A allegata al D.Lgs. n. 222/2016, che opera una ricognizione degli interventi edilizi e dei relativi regimi amministrativi (peraltro bisognosa di un aggiornamento alle modifiche normative sopravvenute in forza del D.L. 76/2020), prevede che per gli interventi di manutenzione straordinaria c.d. “pesante” il titolo edilizio è la SCIA.

Si comprende, allora, per quale ragione il Parlamento abbia avvertito l’esigenza di precisare che la CILA speciale da Superbonus copre pure gli interventi su parti strutturali e prospetti.

Ma si tratta di una precisazione *ad abundantiam*, in quanto il fatto che negli interventi di “manutenzione straordinaria” di cui al comma 13-*ter* possano rientrare opere ben più rilevanti della manutenzione straordinaria c.d. “leggera” (ad es., di ristrutturazione edilizia) era già attestato dalla citata previsione del D.L. “Semplificazioni-bis” secondo cui “*restano in ogni caso fermi, ove dovuti, gli oneri di urbanizzazione*” (art. 33, comma 2, D.L. 77/2021). L’onerosità del titolo edilizio, come detto, è normalmente collegata al rilascio di un permesso di costruire o di una SCIA, di talché sembra potersi ritenere che il Legislatore abbia espressamente considerato l’eventualità che con la CILA speciale da Superbonus vengano realizzati anche interventi – come la ristrutturazione edilizia – che sulla base delle regole ordinarie richiederebbero i suddetti titoli edilizi.

Ciò posto, l’unica esclusione espressa dal regime abilitativo semplificato *ex* art. 119, comma 13-*ter* riguarda “*la demolizione e la ricostruzione degli edifici*”, detta anche “**demoricostruzione**”.

L’art. 3, comma 1, lett. d) del TUED contempla tra gli “interventi di ristrutturazione edilizia” “*gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica, per l’applicazione della normativa sull’accessibilità, per l’istallazione di impianti tecnologici e per l’efficientamento energetico*” nonché “*gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza*”, precisando tuttavia che “*con riferimento agli immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, nonché, fatte salve le previsioni legislative e degli strumenti urbanistici, a quelli ubicati nelle zone omogenee A di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai piani urbanistici comunali, nei centri e nuclei storici consolidati e negli ulteriori ambiti di particolare pregio storico e architettonico, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove siano mantenuti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche dell’edificio preesistente e non siano previsti incrementi di volumetria*”.

Al di fuori dei casi di cui alla lett. d), la demolizione con successiva ricostruzione integra un’ipotesi di nuova costruzione di cui alla lett. e) dell'art. 3, comma 1 del TUED ed è pertanto assoggettata a permesso di costruire.

Non può passare inosservata la mancata previsione, nella clausola di esclusione di cui al comma 13-*ter*, accanto alla demoricostruzione, degli “*interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza*”: è questa un’ulteriore ipotesi di ristrutturazione contemplata dall’art. 3, comma 1, lett. d) del TUED.

Pertanto, qualora un intervento ammesso al Superbonus dovesse per ipotesi contemplare anche il contestuale ripristino di una porzione di edificio esistente precedentemente crollata o demolita, potrebbe forse ritenersi sufficiente a legittimarlo sul piano edilizio anche la CILA prevista dal comma 13-*ter*.

Ad ogni modo, per gli interventi di demolizione e ricostruzione propriamente intesi, ancorché comportanti interventi ammessi al Superbonus, sarà sempre necessaria una SCIA oppure un permesso di costruire.

|  |
| --- |
| **IL CASO** |
| **Agenzia delle Entrate: risposta a interpello n. 11/2021**  QUESITO  L’istante rappresenta che intende **demolire e ricostruire la propria abitazione**, attualmente di classe energetica G e, per rispettare le distanze dai confini e per sfruttare al meglio la bioclimatica (classe energetica A4), l'unità immobiliare sarà **spostata di sedime** e presenterà una **volumetria maggiore**, per adeguamento antisismico e per esigenze personali della propria famiglia. L’istante chiede se, con l’entrata in vigore del D.L. n. 76 del 2020 che ha modificato la definizione degli interventi di ristrutturazione edilizia, possa fruire dell’ecobonus del 110 per cento, del sismabonus e delle detrazioni fiscali del bonus casa per ristrutturazione edilizia.  PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE  “*[…] relativamente agli interventi prospettati nell'istanza di interpello, nella […] circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che l'agevolazione spetta anche a fronte di interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione inquadrabili nella categoria della ristrutturazione edilizia ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett. d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia.*  *Al riguardo si precisa che a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 10, comma 1, lettera b, n. 2 del decreto legge 16 luglio 2020, n. 76 (c.d. decreto "Semplificazione") rientrano tra gli interventi di ristrutturazione edilizia «gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'istallazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana (...)».*  *Sul punto, la relazione illustrativa al decreto evidenzia che «gli interventi di ristrutturazione ricostruttiva possono prevedere che l'edificio da riedificare presenti sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche differenti rispetto a quello originario. Inoltre, allo scopo di coordinare l'attuale definizione della ristrutturazione ricostruttiva con le norme già presenti in altre discipline incidenti sull'attività edilizia, si precisa che il medesimo edificio può presentare quegli incrementi volumetrici necessari, oltre che per l'adeguamento alla normativa antisismica (già previsto dall'art. 3, comma 1, lettera d), del DPR n. 380/2001), anche per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'istallazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. È evidente l'obiettivo della norma di evitare che la previsione nei piani di rigenerazione urbana di incentivi volumetrici in caso di interventi di demolizione e ricostruzione porti, in realtà, a qualificare l'intervento come una nuova costruzione soggetta ad un differente regime giuridico (in termini di titolo edilizio richiesto, onerosità dello stesso, disposizioni generali applicabili, ecc.)».*  *A seguito della modifica normativa intervenuta, per gli aspetti di interesse rilevanti in questa sede, dunque, gli interventi di demolizione e ricostruzione, nei termini sopra precisati, sono ricompresi nella lettera d) del comma 1 dell'articolo 3 del d.P.R. n. 380 del 2001, anche se non viene rispettata la sagoma e il sedime originari dell'edificio demolito, e anche se l'intervento prevede un incremento volumetrico consentito dalle disposizioni normative urbanistiche o dagli strumenti urbanistici comunali.*  *Al riguardo, si ricorda che detta qualificazione inerente le opere edilizie spetta al Comune, o altro ente territoriale competente in materia di classificazioni urbanistiche, e deve risultare dal titolo amministrativo che autorizza i lavori per i quali il contribuente intende beneficiare di agevolazioni fiscali. […]*  *Ne consegue che laddove l'intervento di demolizione e ricostruzione in oggetto rientri tra quelli di ristrutturazione edilizia di cui al citato articolo 3, comma 1, lettera d), del d.P.R. n. 380 del 2001, come risultante dal titolo amministrativo, e vengano effettuati interventi rientranti nel Superbonus o di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis del TUIR, l'Istante potrà fruire delle citate agevolazioni, nel rispetto di ogni altra condizione richiesta dalla normativa e fermo restando l'effettuazione di ogni adempimento richiesto* *[…]*”. |

### 2.2.1.2 La nuova “CILA-Superbonus”

Si è detto che il Legislatore del D.L. “Semplificazioni-bis” ha scelto la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) quale titolo abilitativo per la realizzazione degli interventi edilizi da Superbonus, in via quasi esclusiva (unica eccezione: gli interventi di demolizione e ricostruzione).

Tale titolo condivide con la SCIA la caratteristica di consentire al privato istante di avviare immediatamente l’esecuzione dei lavori, distinguendosene per il fatto che riguarda attività già liberalizzate, ossia non soggette ad atti di assenso preventivi della Pubblica Amministrazione, ma che il Legislatore ritiene nondimeno meritevoli di notifica preventiva, al fine di agevolare il controllo comunale sull’attività edilizia.

La peculiare natura della CILA è già stata scandagliata dalla giurisprudenza, che offre sul punto consolidate coordinate ermeneutiche.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*Va specificato che il regime della edilizia libera di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 380 del 2001 - e dell'edilizia libera certificata* ex *art. 6-*bis *- diversamente da quello della s.c.i.a., non prevede una fase di controllo successivo sistematico (da esperirsi entro un termine perentorio) che - in caso di esito negativo - si chiude con un provvedimento di carattere inibitorio (ai sensi dell'art. 19, co. 3, della L. n. 241 del 1990, l'amministrazione "adotta motivati provvedimenti di divieto di prosecuzione dell'attività e di rimozione degli eventuali effetti dannosi di essa"); la CILA, piuttosto, deve essere "soltanto" conosciuta dall'amministrazione affinché essa possa verificare che, effettivamente, le opere progettate importino un impatto modesto sul territorio. Gli interventi che rientrano nella sfera di "libertà" definita dalla predetta norma non sono, infatti, soggetti ad alcun titolo edilizio tacito o espresso: in relazione agli stessi, pertanto, l'amministrazione dispone di un unico potere, che è quello sanzionatorio, da esercitare in caso di c.i.l.a. mancante, incompleta o irregolare, ovvero di lavori eseguiti in difformità, ma pur sempre eseguibili con c.i.l.a. (cfr. T.A.R. Calabria, Catanzaro, sez. II, 22/01/2020 , n. 126; T.A.R. Sicilia, Catania, sez. I, 16/07/2018, n. 1497; T.A.R. Sicilia, Palermo, sez. II, 18/06/2018, n.1380)*” (T.A.R. Sicilia, Palermo, Sez. II, 15.06.2020, n. 1179). |

Prima di addentrarsi nelle peculiarità dell’istituto procedimentale contemplato dal comma 13-*ter*, è utile ripercorrere le caratteristiche generali dell’istituto della CILA, per come sinora elaborate dal Legislatore e dai giudici amministrativi.

Nell’ambito del TUED, specialmente a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 222/2016, la CILA ha acquisito una funzione residuale, essendo richiesta per tutti gli interventi non ricadenti nell’edilizia libera (art. 6) né assoggettati a permesso di costruire (art. 10) o a SCIA (art. 22).

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 6-*bis*, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, aggiunto dall’art. 3 D.Lgs. 25 novembre 2016, n. 222:**  “*1. Gli interventi non riconducibili all'elenco di cui agli articoli 6, 10 e 22, sono realizzabili previa comunicazione, anche per via telematica, dell'inizio dei lavori da parte dell'interessato all'amministrazione competente, fatte salve le prescrizioni degli strumenti urbanistici, dei regolamenti edilizi e della disciplina urbanistico-edilizia vigente, e comunque nel rispetto delle altre normative di settore aventi incidenza sulla disciplina dell'attività edilizia e, in particolare, delle norme antisismiche, di sicurezza, antincendio, igienico-sanitarie, di quelle relative all'efficienza energetica, di tutela dal rischio idrogeologico, nonché delle disposizioni contenute nel codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.*  *2. L'interessato trasmette all'amministrazione comunale l'elaborato progettuale e la comunicazione di inizio dei lavori asseverata da un tecnico abilitato, il quale attesta, sotto la propria responsabilità, che i lavori sono conformi agli strumenti urbanistici approvati e ai regolamenti edilizi vigenti, nonché che sono compatibili con la normativa in materia sismica e con quella sul rendimento energetico nell'edilizia e che non vi è interessamento delle parti strutturali dell'edificio; la comunicazione contiene, altresì, i dati identificativi dell'impresa alla quale si intende affidare la realizzazione dei lavori.*  *3. Per gli interventi soggetti a CILA, ove la comunicazione di fine lavori sia accompagnata dalla prescritta documentazione per la variazione catastale, quest'ultima è tempestivamente inoltrata da parte dell'amministrazione comunale ai competenti uffici dell'Agenzia delle entrate.*  *4. Le regioni a statuto ordinario:*  *a) possono estendere la disciplina di cui al presente articolo a interventi edilizi ulteriori rispetto a quelli previsti dal comma 1;*  *b) disciplinano le modalità di effettuazione dei controlli, anche a campione e prevedendo sopralluoghi in loco.*  *5. La mancata comunicazione asseverata dell'inizio dei lavori comporta la sanzione pecuniaria pari a 1.000 euro. Tale sanzione è ridotta di due terzi se la comunicazione è effettuata spontaneamente quando l'intervento è in corso di esecuzione*”. |

Secondo il modello tracciato dal Testo Unico, prima dell’inizio dei lavori, il privato è tenuto unicamente a trasmettere al Comune una comunicazione asseverata da un tecnico abilitato e corredata delle informazioni e dei documenti prescritti dall’articolo 6-*bis*. Il tecnico attesta, sotto la propria responsabilità, che i lavori sono conformi agli strumenti urbanistici approvati e ai regolamenti edilizi, che sono compatibili con la normativa in materia sismica e con quella sul rendimento energetico.

L’omissione della CILA dà luogo alla sanzione amministrativa pecuniaria di euro 1.000,00, ridotta di due terzi se la comunicazione è effettuata spontaneamente quando l’intervento è ancora in corso di esecuzione.

Avendo la CILA ad oggetto attività libere, non è previsto un termine di consolidamento dei suoi effetti, e ciò proprio in quanto – a differenza della SCIA – non sostituisce un atto di assenso preventivo della P.A. (che sarebbe incompatibile con il concetto di attività libera), ma integra piuttosto un atto di mera pubblicità-notizia.

D’altro canto, l’Amministrazione ricevente può in ogni tempo verificare che l’attività comunicata ricada effettivamente nel perimetro di applicazione della CILA, e non in quello di altri titoli abilitativi come la SCIA e il permesso di costruire.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 27, comma 1, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*Il dirigente o il responsabile del competente ufficio comunale esercita, anche secondo le modalità stabilite dallo statuto o dai regolamenti dell'ente, la vigilanza sull'attività urbanistico-edilizia nel territorio comunale per assicurarne la rispondenza alle norme di legge e di regolamento, alle prescrizioni degli strumenti urbanistici ed alle modalità esecutive fissate nei titoli abilitativi*”. |

Secondo la giurisprudenza, infatti, il silenzio dell’art. 6-*bis* TUED sui poteri dell’Amministrazione destinataria di CILA lascia impregiudicato il generale potere di vigilanza sull’attività urbanistico-edilizia.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*Quanto alla CILA, invece, deve ritenersi che la peculiare natura giuridica di tale comunicazione non precluda all'Amministrazione l'esercizio degli ordinari poteri repressivi e sanzionatori, implicitamente previsti dall'art. 6* bis *D.P.R. n. 360 del 2001, nel caso in cui l'attività libera non coincida con l'attività ammessa*” (T.A.R. Campania, Napoli, Sez. IV, 06.04.2020, n. 1338; vedasi anche T.A.R. Sicilia, Catania, Sez. III, 26.07.2021, n. 2451).  “*La CILA, quale istituto di semplificazione, esclude l’assoggettamento degli interventi che ne costituiscono oggetto al controllo sistematico da parte dell'Amministrazione, ma non deroga al potere-dovere del Comune di vigilare sul rispetto della normativa urbanistico-edilizia e di inibirne le violazioni, riservando la sanzione pecuniaria per il solo caso in cui l'unica violazione riscontrata sia quella della mancata comunicazione di inizio lavori e mantenendo comunque, in caso di contrasto con la disciplina urbanistico-edilizia, l’applicabilità dei provvedimenti sanzionatori previsti dall’art. 27 del DPR n. 380 del 2001*” (T.A.R. Liguria, Sez. II, 31.07.2020, n. 546). |

Ciò premesso, la principale novità procedurale del comma 13-*ter* in esame è rappresentata dal fatto che quello che il TUED qualifica come titolo abilitativo residuale, nella normativa speciale dedicata al Superbonus assurge a titolo principale, essendo il titolo designato *ex lege* per tutti gli interventi di cui all’art. 119 D.L. 34/2020, con l’unica eccezione della demoricostruzione.

È forse per evidenziare tale cambio di paradigma che il Legislatore del D.L. “Semplificazioni-*bis*” non ha avvertito l’esigenza di rinviare all’art. 6-*bis* TUED per tutto quanto non disciplinato dall’art. 119, comma 13-*ter* D.L. 34/2020.

### 2.2.1.3 Profili di diritto intertemporale

Sin dalla sua entrata in vigore, la norma istitutiva del Superbonus (art. 119 D.L. 34/2020 convertito dalla L. 77/2020) è stata interessata da numerose modifiche, le quali da ultimo hanno investito anche il regime autorizzatorio degli interventi edilizi incentivati.

Se fino al **1° giugno 2021** (data di entrata in vigore del D.L. “Semplificazioni-*bis*”) il comma 13-*ter* non conteneva alcuna disposizione relativa ai titoli abilitativi delle opere edilizie, rinviando implicitamente alle regole ordinarie del TUED, con l’entrata in vigore del D.L. 77/2021 e l’introduzione della CILA-Superbonus tale situazione è radicalmente mutata, in quanto ora gli interventi “trainanti” e “trainati” sono destinatari di un titolo abilitativo *ad hoc*.

Si pongono, quindi, alcune questioni di diritto intertemporale.

**Per gli interventi già autorizzati o comunque assentiti anche tacitamente al 1° giugno 2021** nulla dovrebbe cambiare, alla luce dei principi di irretroattività della legge e del *tempus regit actum*: la legittimità del titolo abilitativo deve essere valutata alla luce del quadro normativo in vigore al tempo del suo rilascio.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*È infatti principio giurisprudenziale del tutto pacifico quello secondo cui la legittimità del provvedimento amministrativo finale deve essere accertata con riferimento alla normativa vigente al momento della sua adozione, in ossequio al principio "*tempus regit actum” (Consiglio di Stato, Sez. V, 14.08.2020, n. 5038). |

Ciononostante, l’ANCI (nel Quaderno 28 luglio 2021) suggerisce di integrare cautelativamente la pratica edilizia con una CILA-Superbonus, considerato che la mancata presentazione della stessa integra una causa di decadenza dal beneficio fiscale.

**Per i procedimenti edilizi già avviati e non ancora conclusi al 1° giugno 2021**, invece, appare senz’altro opportuno procedere all’integrazione della pratica edilizia tramite apposita CILA-Superbonus, poiché la giurisprudenza opta per un’applicazione del principio *tempus regit actum* che tenga in considerazione le modifiche normative sopraggiunte in corso di procedimento.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*La corretta applicazione del principio* tempus regit actum *comporta che l'amministrazione debba tener conto anche delle modifiche normative intervenute durante l'iter procedimentale, non potendo al contrario considerare l'assetto "cristallizzato" una volta per tutte alla data dell'atto che vi ha dato avvio* (Consiglio di Stato, Sez. IV, 04.11.2011, n. 5854). |

In entrambi i casi, non dovrebbe essere necessario riallegare alla CILA-Superbonus la documentazione già depositata nelle pratiche edilizie *ante* D.L. 77/2021, spettando all’Amministrazione l’onere di acquisire d’ufficio i documenti in suo possesso.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 18, comma 2, L. 7 agosto 1990, n. 241:**  “*I documenti attestanti atti, fatti, qualità e stati soggettivi, necessari per l'istruttoria del procedimento, sono acquisiti d'ufficio quando sono in possesso dell'amministrazione procedente, ovvero sono detenuti, istituzionalmente, da altre pubbliche amministrazioni. L'amministrazione procedente può richiedere agli interessati i soli elementi necessari per la ricerca dei documenti*”.  **Art. 9-bis, comma 1, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  *“Ai fini della presentazione, del rilascio o della formazione dei titoli abilitativi previsti dal presente testo unico, le amministrazioni sono tenute ad acquisire d’ufficio i documenti, le informazioni e i dati, compresi quelli catastali, che siano in possesso delle pubbliche amministrazioni e non possono richiedere attestazioni, comunque denominate, o perizie sulla veridicità e sull’autenticità di tali documenti, informazioni e dati".* |

### 2.2.1.4 Interventi Superbonus connessi ad altre opere

Il nuovo comma 13-*ter* non si occupa dell’eventualità che gli interventi suscettibili di agevolazione tramite Superbonus siano realizzati congiuntamente ad altre opere non ricomprese nell’elenco di cui all’art. 119 D.L. 34/2020.

Secondo l’ANCI (Quaderno 28 luglio 2021), a fronte di tale silenzio del Legislatore conviene presentare, anche contemporaneamente, sia un’apposita pratica edilizia per le altre opere sia la CILA-Superbonus per gli interventi incentivabili, onde evitare di incorrere nella sanzione della decadenza dal beneficio fiscale prevista dal medesimo comma 13- in caso di mancata presentazione della CILA.

### 2.2.1.5 CILA-Superbonus e immobili vincolati

Un’altra questione che si pone con immediatezza alla luce del tenore letterale del comma 13-*ter* è il silenzio serbato dal Legislatore in relazione ai rapporti tra la CILA-Superbonus e gli eventuali atti di assenso di enti preposti alla tutela storico-artistica, paesaggistico-ambientale o dell’assetto idrogeologico (c.d. interessi sensibili).

In assenza di deroghe espresse, non v’è ragione di dubitare della perdurante vigenza delle discipline settoriali poste a tutela di detti interessi, di talché l’efficacia abilitante della CILA-Superbonus dovrà ritenersi subordinata al preventivo rilascio del parere o dell’autorizzazione richiesti dalle relative previsioni normative (ad es., l’autorizzazione paesaggistica ai sensi dell’art. 146 D.Lgs. 42/2004), non diversamente da quanto disposto dal TUED per la SCIA e la CILA ordinaria.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 22, comma 6, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*La realizzazione degli interventi di cui al presente Capo che riguardino immobili sottoposti a tutela storico-artistica, paesaggistico-ambientale o dell’assetto idrogeologico,* ***è subordinata al preventivo rilascio del parere o dell’autorizzazione richiesti dalle relative previsioni normative****. Nell’ambito delle norme di tutela rientrano, in particolare, le disposizioni di cui al decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490* [oggi, D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42]”.  **Art. 23-*bis*, commi 1-3, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*1. Nei casi in cui si applica la disciplina della segnalazione certificata di inizio attività di cui all'articolo 19 della legge 7 agosto 1990, n. 241, prima della presentazione della segnalazione, l'interessato può richiedere allo sportello unico di provvedere all'acquisizione di tutti gli atti di assenso, comunque denominati, necessari per l'intervento edilizio, o presentare istanza di acquisizione dei medesimi atti di assenso contestualmente alla segnalazione. Lo sportello unico comunica tempestivamente all'interessato l'avvenuta acquisizione degli atti di assenso. Se tali atti non vengono acquisiti entro il termine di cui all'articolo 20, comma 3, si applica quanto previsto dal comma 5-bis del medesimo articolo.*  *2. In caso di presentazione contestuale della segnalazione certificata di inizio attività e dell'istanza di acquisizione di tutti gli atti di assenso, comunque denominati, necessari per l'intervento edilizio,* ***l'interessato può dare inizio ai lavori solo dopo la comunicazione da parte dello sportello unico dell'avvenuta acquisizione dei medesimi atti di assenso o dell'esito positivo della conferenza di servizi****.*  *3. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2, si applicano* ***anche alla comunicazione dell'inizio dei lavori di cui all'articolo 6-*bis***, qualora siano necessari atti di assenso, comunque denominati, per la realizzazione dell'intervento edilizio*”. |

In tal senso risulta essersi pronunciata l’ANCI (Quaderno 28 luglio 2021), secondo la quale “*in caso di immobili assoggettati a vincolo ai sensi del D. Lgs 42/04 resta ferma la necessità di acquisire preventivamente l’autorizzazione dell’Ente competente qualora necessaria rispetto agli interventi in progetto. Allo stesso modo, se le opere oggetto di Superbonus 110% siano soggette alla disciplina in materia di Prevenzione Incendi*”.

|  |
| --- |
| **IL CASO** |
| **Agenzia delle Entrate: risposta a interpello n. 595/2020**  QUESITO  L’Istante dichiara di essere proprietario di due unità immobiliari facenti parte di un **condominio tutelato** ai sensi della Parte Seconda del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (c.d. "Codice dei beni culturali e del paesaggio").  Rappresenta che il condominio, in quanto sottoposto al vincolo indicato, **non può effettuare interventi c.d. "trainanti"** e che, fermo restando il miglioramento di almeno due classi energetiche, **intende effettuare gli interventi c.d."trainati"** (ad esempio sostituzione degli infissi) sulle due singole unità immobiliari, **fruendo della detrazione del 110 per cento** sulle spese sostenute in ambito di efficienza energetica. Ciò posto, l'istante chiede se per i prospettati interventi possa beneficiare degli incentivi fiscali (c.d. *Superbonus*) previsti dagli articoli 119 e 121 del decreto-legge n. 34 del 2020 convertito con modificazione dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.  RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE  “[…] *Ciò posto, con specifico riguardo alla possibilità per l'Istante di accedere al Superbonus in reazione alle spese che sosterrà per la realizzazione di "interventi trainati" di efficientamento energetico su due unità immobiliari facenti parte di un condominio tutelato ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio (decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42), si rappresenta quanto segue.*  *La citata circolare n. 24/E del 2020, in linea con la disposizione contenuta nell'articolo 119, comma 2, del decreto Rilancio, ha chiarito che la maggiore aliquota si applica solo se gli interventi "trainati" sono eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale elencati nel paragrafo 2.1. della medesima circolare e che, qualora l'edificio sia sottoposto ad almeno uno dei vincoli previsti dal Codice dei beni culturali e del paesaggio o gli interventi trainanti di efficientamento energetico siano vietati da regolamenti edilizi, urbanistici e ambientali, la detrazione del 110 per cento si applica in ogni caso a tutti gli interventi trainati, fermo restando il rispetto della condizione che tali interventi portino a un miglioramento minimo di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, secondo quanto previsto dalla normativa in esame.*  *Pertanto, se l'edificio, anche se condominiale, è sottoposto ai vincoli previsti dal predetto codice dei beni culturali e del paesaggio o il rifacimento dell'isolamento termico è vietato da regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali, il Superbonus si applica, comunque, ai singoli interventi ammessi all'ecobonus (ad esempio, sostituzione degli infissi), purché sia certificato il miglioramento energetico.*  *Sulla base della normativa e della prassi citati, si ritiene che l'Istante in relazione alla fattispecie prospettata possa accedere Superbonus, potendo optare altresì per la sua fruizione in una delle modalità alternative alla detrazione dall'imposta lorda previste dall'articolo 121 del decreto Rilancio.*  *Per i requisiti di accesso al Superbonus, che non sono oggetto della presente istanza di interpello, si rimanda alla citata circolare n. 24/E del 2020 dove sono illustrati i necessari chiarimenti volti a definire in dettaglio l'ambito dei soggetti beneficiari, la natura degli immobili interessati e degli interventi agevolati e, ingenerale, gli adempimenti a carico degli operatori. […]*”. |

## 

## 2.2.2 Esame del secondo e del terzo periodo: i contenuti della CILA-Superbonus

### 2.2.2.1 Considerazioni generali

Il secondo e il terzo periodo del comma 13-*ter* meritano una trattazione unitaria, dal momento che entrambi disciplinano i contenuti della CILA-Superbonus.

Infatti, il secondo periodo stabilisce (in positivo) che “*Nella CILA sono attestati gli estremi del* ***titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell’immobile*** *oggetto d’intervento o del* ***provvedimento che ne ha consentito la legittimazione*** *ovvero è attestato che la costruzione è stata completata* ***in data antecedente al 1° settembre 1967***”, mentre il terzo periodo chiarisce (in negativo) che “*La presentazione della CILA* ***non richiede l’attestazione dello stato legittimo*** *di cui all’art. 9-*bis, *comma 1-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*”.

La CILA-Superbonus dovrà quindi indicare, obbligatoriamente, l’originario titolo edilizio (ad es., permesso di costruire, licenza o concessione edilizia) sulla cui base è stato edificato l’immobile oggetto di riqualificazione energetica o consolidamento statico o, in alternativa, il titolo che ne abbia successivamente legittimato la costruzione (ad es., permesso/concessione in sanatoria o provvedimento di condono edilizio).

Ne deriva che gli interventi Superbonus non potranno riguardare immobili interamente abusivi, bensì immobili che comunque siano stati legittimamente costruiti o successivamente sanati.

Rispetto al concetto di “*provvedimento che ne ha consentito la legittimazione*”, si suppone che il Legislatore abbia inteso fare riferimento all’accertamento di conformità (detto anche “sanatoria ordinaria”) di cui all’art. 36 TUED e alle fattispecie di sanatoria straordinaria previste dalle diverse leggi condonistiche che si sono succedute nel corso degli ultimi decenni (L. 47/1985, L. 724/1994, L. 326/2003)

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 36 D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (Accertamento di conformità):**  “*1. In caso di interventi realizzati in assenza di permesso di costruire, o in difformità da esso, ovvero in assenza di segnalazione certificata di inizio attività (210) nelle ipotesi di cui all'articolo 23, comma 01, o in difformità da essa, fino alla scadenza dei termini di cui agli articoli 31, comma 3, 33, comma 1, 34, comma 1, e comunque fino all'irrogazione delle sanzioni amministrative, il responsabile dell'abuso, o l'attuale proprietario dell'immobile, possono ottenere il permesso in sanatoria se l'intervento risulti conforme alla disciplina urbanistica ed edilizia vigente sia al momento della realizzazione dello stesso, sia al momento della presentazione della domanda.*  *2. Il rilascio del permesso in sanatoria è subordinato al pagamento, a titolo di oblazione, del contributo di costruzione in misura doppia, ovvero, in caso di gratuità a norma di legge, in misura pari a quella prevista dall'articolo 16. Nell'ipotesi di intervento realizzato in parziale difformità, l'oblazione è calcolata con riferimento alla parte di opera difforme dal permesso.*  *3. Sulla richiesta di permesso in sanatoria il dirigente o il responsabile del competente ufficio comunale si pronuncia con adeguata motivazione, entro sessanta giorni decorsi i quali la richiesta si intende rifiutata*”. |

Laddove invece l’edificazione dell’immobile risalga a prima del **1° settembre 1967** (data di entrata in vigore della **Legge 6 agosto 1967, n. 765**, c.d. “Legge Ponte”), basterà attestare la preesistenza dello stesso rispetto a tale data.

Fino a quel momento, infatti, la licenza edilizia era richiesta solo per le costruzioni nei centri abitati, di talché non avrebbe senso pretendere l’indicazione di un titolo che al tempo dell’edificazione dell’immobile non era ancora richiesto dalla legge, almeno non in via generalizzata per l’intero territorio comunale.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 31, comma 1, L. 17 agosto 1942, n. 1150 (testo *ante* Legge Ponte):**  “*Chiunque intenda eseguire nuove costruzioni edilizie ovvero ampliare quelle esistenti o modificarne la struttura o l'aspetto nei centri abitati ed ove esista il piano regolatore comunale, anche dentro le zone di espansione di cui al n. 2 dell'art. 7, deve chiedere apposita licenza al podestà del comune*”.  **Art. 31, comma 1, L. 17 agosto 1942, n. 1150 (testo *post* Legge Ponte):**  “*Chiunque intenda nell'ambito del territorio comunale eseguire nuove costruzioni, ampliare, modificare o demolire quelle esistenti ovvero procedere all'esecuzione di opere di urbanizzazione del terreno, deve chiedere apposita licenza al sindaco*”. |

Siffatta scelta legislativa non rappresenta certo una novità della normativa sul Superbonus: già l’art. 40, comma 2, L. 28 febbraio 1985, n. 47 aveva stabilito, relativamente alle compravendite immobiliari, che “*Per le opere iniziate anteriormente al 1 settembre 1967, in luogo degli estremi della licenza edilizia può essere prodotta una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, rilasciata dal proprietario o altro avente titolo, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15, attestante che l'opera risulti iniziata in data anteriore al 1 settembre 1967*”.

D’altronde, non sono mancate pronunce giurisprudenziali secondo cui la prova dell’edificazione di un immobile in data antecedente al 1° settembre 1967 è sufficiente a escluderne la demolibilità.

|  |
| --- |
| **GIURISPRUDENZA** |
| “*È illegittima l’ingiunzione di demolizione emessa in relazione ad un manufatto di cui è stata fornita prova non contestata della sua realizzazione in data antecedente al settembre 1967, ossia precedente all’introduzione* ex *l. ponte 6 agosto 1967 n. 765 dell’obbligo di ottenere la licenza edilizia anche per immobili siti al di fuori dei centri abitati*” (T.A.R. Liguria, Sez. I, 02.03.2017, n. 164). |

Come detto, il D.L. “Semplificazioni-*bis*” ha escluso espressamente l’attestazione dello stato legittimo dell’immobile *ex* art. 9-*bis*, comma 1-*bis*, TUED dai contenuti della CILA-Superbonus. Si tratta di una modifica normativa richiesta a gran voce dagli operatori e dai tecnici del settore, stante la difficoltà di ricostruire documentalmente la regolarità di ogni singolo intervento realizzato sugli immobili nei termini stringenti previsti per usufruire del Superbonus.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 9-*bis*, comma 1-*bis*, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*Lo stato legittimo dell’immobile o dell’unità immobiliare è quello stabilito dal titolo abilitativo che ne ha previsto la costruzione o che ne ha legittimato la stessa e da quello che ha disciplinato l’ultimo intervento edilizio che ha interessato l’intero immobile o unità immobiliare, integrati con gli eventuali titoli successivi che hanno abilitato interventi parziali. Per gli immobili realizzati in un’epoca nella quale non era obbligatorio acquisire il titolo abilitativo edilizio, lo stato legittimo è quello desumibile dalle informazioni catastali di primo impianto ovvero da altri documenti probanti, quali le riprese fotografiche, gli estratti cartografici, i documenti d’archivio, o altro atto, pubblico o privato, di cui sia dimostrata la provenienza, e dal titolo abilitativo che ha disciplinato l’ultimo intervento edilizio che ha interessato l’intero immobile o unità immobiliare, integrati con gli eventuali titoli successivi che hanno abilitato interventi parziali. Le disposizioni di cui al secondo periodo si applicano altresì nei casi in cui sussista un principio di prova del titolo abilitativo del quale, tuttavia, non sia disponibile copia*”. |

Per effetto dell’esenzione dall’obbligo di attestazione dello stato legittimo, la CILA-Superbonus potrà essere validamente presentata, e l’intervento di riqualificazione e/o consolidamento statico realizzato, anche in presenza di difformità edilizie all’interno dell’immobile.

La circostanza che dette difformità non debbano essere oggetto di controllo da parte del tecnico che presenta la CILA impedisce – come si vedrà – la decadenza dal beneficio fiscale, ma ciò non deve essere inteso alla stregua di una sanatoria larvata di eventuali abusi presenti nell’immobile.

### 2.2.2.2 Il modulo unificato approvato dalla Conferenza Stato-Regioni

Nella seduta del 29 luglio 2021 la Conferenza Permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province Autonome di Trento e Bolzano ha deliberato la stipula di un Accordo tra il Governo, le Regioni e gli Enti locali concernente l’adozione di una modulistica unificata e standardizzata per la presentazione della CILA-Superbonus. L'Accordo, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 201 del 23 agosto 2021, prevede che la nuova modulistica è efficace a far data dalla pubblicazione sul sito del Dipartimento della Funzione Pubblica, avvenuta lo scorso 4 agosto.

Il nuovo modello di CILA-Superbonus appare molto più snello rispetto a quello previsto per la CILA ordinaria.

Il modulo contiene infatti solo le informazioni essenziali. Devono essere indicati gli estremi del permesso di costruire o del provvedimento che ha legittimato l’immobile (come la data di rilascio), ma per gli edifici la cui costruzione è stata completata prima del 1° settembre 1967 è sufficiente una dichiarazione. Non è più necessaria l’attestazione di stato legittimo, particolarmente complessa e onerosa, ma è sufficiente la dichiarazione del progettista di conformità dell’intervento da realizzare.

Pure la documentazione progettuale da allegare è improntata alla massima semplificazione, anche perché le necessarie asseverazioni da parte del tecnico sono già trasmesse all’ENEA. L’elaborato progettuale da presentare consiste nella descrizione, in forma sintetica, dell'intervento da realizzare. Eventuali elaborati grafici saranno presentati soltanto se indispensabili a una più chiara e compiuta descrizione. Per gli interventi in edilizia libera, basterà una semplice descrizione dell’intervento.

In particolare, mentre nel modello per la CILA ordinaria è sempre obbligatorio allegare gli elaborati grafici dello stato di fatto e del progetto, nel modello predisposto per la CILA-Superbonus si precisa che “*l’elaborato progettuale consiste nella mera descrizione, in forma sintetica, dell'intervento da realizzare*” e solo “*se necessario per una più chiara e compiuta descrizione*” il progettista “*potrà allegare elaborati grafici illustrativi*”.

Quanto alle informazioni relative alla costruzione/legittimazione dell’immobile, il modulo prevede in effetti che si debba dichiarare unicamente se “*la costruzione dell’immobile oggetto dell’intervento … è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967; … è stata autorizzata dal seguente titolo edilizio …; …. è stata legittimata dal seguente titolo.*”, così come stabilito dal nuovo comma 13-*ter* dell’art. 119 D.L. 34/2020.

La semplificazione va tuttavia maneggiata con cura: considerato che tra le cause di decadenza del beneficio vi è la difformità degli interventi rispetto alla CILA presentata, quest'ultima dovrà riportare fedelmente lo stato di fatto; non farlo significherebbe esporsi al rischio che, in caso di controlli, l'amministrazione possa non solo sanzionare gli eventuali abusi presenti ma anche chiedere la restituzione del beneficio fiscale.[[78]](#footnote-78) In proposito, merita attenzione quanto scritto dall'Agenzia delle Entrate nella Guida operativa "Incentivi fiscali Sismabonus ed Ecobonus nei territori colpiti da eventi sismici" pubblicata nel mese di luglio 2021. Secondo l'Agenzia, "*con la presentazione della CILA, titolo abilitativo richiesto ai fini dell'esecuzione dei lavori rientrati nella disciplina del Superbonus, il tecnico è tenuto a rappresentare fedelmente lo stato dei luoghi ... Diversamente, qualora il tecnico presenti un progetto non conforme allo stato dei luoghi, questi si espone non soltanto all'adozione dei provvedimenti predetti [n.d.r., ordini di rimessione in pristino e sanzioni pecuniarie di competenza dell'ente locale], ma anche alle conseguenze sanzionatorie correlate alla mendacia delle dichiarazioni rilasciate, determinando, inoltre, la decadenza del beneficio fiscale stesso, ai sensi di quanto previsto dall'art. 119, comma 13-ter, lett. d) e comma 14, quinto periodo*".

Per comodità di consultazione, di seguito si riporta il modulo pubblicato sul sito del Dipartimento della Funzione Pubblica.

![Immagine che contiene tavolo

Descrizione generata automaticamente]()

**![Immagine che contiene tavolo

Descrizione generata automaticamente]()**

**![Immagine che contiene testo

Descrizione generata automaticamente]()**

**![Immagine che contiene testo

Descrizione generata automaticamente]()**

**![Immagine che contiene testo, tavolo

Descrizione generata automaticamente]()**

**![Immagine che contiene testo

Descrizione generata automaticamente]()**

**![Immagine che contiene testo, tavolo

Descrizione generata automaticamente]()**

**![Immagine che contiene testo

Descrizione generata automaticamente]()**

## 2.2.3 Esame del quarto periodo: la decadenza dal beneficio fiscale

Il quarto periodo del comma 13-*ter* dell’art. 119 stabilisce che “*Per gli interventi di cui al presente comma, la decadenza dal beneficio fiscale previsto dall’articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001 opera* ***esclusivamente*** *nei seguenti casi:*

1. *mancata presentazione della CILA;*
2. *interventi realizzati in difformità dalla CILA;*
3. *assenza dell’attestazione dei dati di cui al secondo periodo;*
4. *non corrispondenza al vero delle attestazioni ai sensi del comma 14*”.

Così formulata, la norma pare configurare una specificazione della regola generale dell’articolo 49 del TUED, secondo cui gli interventi abusivi realizzati in assenza di titolo o in contrasto con lo stesso, ovvero sulla base di un titolo successivamente annullato, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti, né di contributi o altre provvidenze dello Stato o di enti pubblici.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 49 D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*1. Fatte salve le sanzioni di cui al presente titolo, gli interventi abusivi realizzati in assenza di titolo o in contrasto con lo stesso, ovvero sulla base di un titolo successivamente annullato, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti, né di contributi o altre provvidenze dello Stato o di enti pubblici. Il contrasto deve riguardare violazioni di altezza, distacchi, cubatura o superficie coperta che eccedano per singola unità immobiliare il due per cento delle misure prescritte, ovvero il mancato rispetto delle destinazioni e degli allineamenti indicati nel programma di fabbricazione, nel piano regolatore generale e nei piani particolareggiati di esecuzione.*  *2. È fatto obbligo al comune di segnalare all'amministrazione finanziaria, entro tre mesi dall'ultimazione dei lavori o dalla segnalazione certificata di cui all'articolo 24, ovvero dall'annullamento del titolo edilizio, ogni inosservanza comportante la decadenza di cui al comma precedente.*  *3. Il diritto dell'amministrazione finanziaria a recuperare le imposte dovute in misura ordinaria per effetto della decadenza stabilita dal presente articolo si prescrive col decorso di tre anni dalla data di ricezione della segnalazione del comune.*  *4. In caso di revoca o decadenza dai benefici suddetti il committente è responsabile dei danni nei confronti degli aventi causa*”. |

Attraverso il quarto periodo del comma 13-*ter*, il Legislatore ha inteso specificamente disancorare la fruizione del Superbonus dalle conseguenze di eventuali difformità edilizie pregresse o comunque non dipendenti dall’esecuzione degli interventi incentivati.

In altre parole, fermo che gli immobili su cui vengono realizzati gli interventi di cui all’art. 119 D.L. 34/2020 dovranno comunque risultare edificati in base a un titolo abilitativo (salvo se *ante* 1967), il riscontro di eventuali difformità dal titolo che ha previsto o legittimato la costruzione dell’immobile o di abusi realizzati successivamente potrà condurre, al più, all’irrogazione delle sanzioni ripristinatorie e pecuniarie previste dal TUED, ma non anche alla decadenza dal beneficio fiscale.

Ciò in quanto, per l’appunto, le ipotesi di decadenza dal Superbonus per effetto di irregolarità edilizie sono ora circoscritte a quattro ipotesi tassative, tre delle quali riguardano la forma e i contenuti della CILA-Superbonus.

Nello specifico, si osserva quanto segue.

La **lettera a)** non pone particolari questioni interpretative, riferendosi al caso dell’omissione *in toto* della CILA-Superbonus.

La gravità della conseguenza dell’omissione di detto adempimento induce a ritenere che sia preferibile presentare l’apposita CILA ogniqualvolta ci si accinga a realizzare interventi finalizzati a usufruire del Superbonus, pur se ricompresi nell’ambito di progetti suscettibili di diverso titolo abilitativo (SCIA/permesso di costruire)

La **lettera b)** riguarda l’ipotesi in cui gli interventi in concreto realizzati non corrispondano alla descrizione degli stessi per come risultante dalla CILA. Al riguardo, non può sottacersi che la previsione, nel modulo unificato approvato dalla Conferenza Stato-Regioni, di “*una mera descrizione, in forma sintetica, dell’intervento da realizzare*”, potrebbe rendere alquanto arduo, nella pratica, verificare l’anzidetta corrispondenza tra la CILA e le opere realizzate.

La **lettera c)** sanziona la mancata indicazione nella CILA degli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell’immobile oggetto d’intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione, ovvero dell’attestazione che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967.

Infine, la **lettera d)** prevede che il beneficio fiscale decada anche in caso di falsità nelle attestazioni/asseverazioni previste dalla normativa Superbonus.

Si tratta, tutto sommato, di ipotesi di decadenza chiaramente circoscritte nei relativi presupposti e, come tutte le disposizioni in tema di decadenza, sono per loro natura soggette a stretta interpretazione (cfr. *ex multis*, Cass. civ., Sez. V, 04.03.2016, n. 4351).

2.3 Il comma 13-*quater* dell'art. 119 D.L. *"Rilancio"*: gli abusi edilizi presenti nell’immobile oggetto di intervento

Il nuovo comma 13-*quater*, inserito in sede di conversione del D.L. 77/2021, prevede che “*fermo restando quanto previsto al comma 13-*ter*, resta impregiudicata ogni valutazione circa la legittimità dell’immobile oggetto di intervento*”.

La disposizione chiarisce una volta per tutte che **la presentazione della CILA-Superbonus non sana eventuali abusi edilizi** presenti nell’immobile oggetto d’intervento.

Pertanto, il Comune che riceve una CILA-Superbonus non decade dal potere-dovere di accertare ed eventualmente sanzionare eventuali violazioni della normativa urbanistico-edilizia, potendo mettere in discussione finanche la legittimità dell’intero immobile che sia stato abusivamente realizzato.

Una siffatta previsione appare del resto coerente con l’esclusione dell’attestazione dello stato legittimo dalla CILA-Superbonus, ma – è bene ribadirlo – la sussistenza di un abuso edilizio non comporta la decadenza dall’agevolazione fiscale, al di fuori delle ipotesi sopra esaminate.

In definitiva, per effetto del combinato disposto dei nuovi commi 13-*ter* e 13-*quater* dell’art. 119 D.L. 34/2020, la dissociazione tra il piano fiscale e quello urbanistico sembra essere pressoché completa: così come l’irregolarità urbanistico-edilizia tendenzialmente non inficia la fruizione del Superbonus (comma 13-*ter*, quarto periodo), del pari l’ammissione al godimento del beneficio fiscale non comporta alcuna sanatoria del costruito (comma 13-*quater*).

Si segnala, per completezza d’informazione, che una disposizione identica all’odierno comma 13-*quater* era inizialmente prevista alla lettera d) del comma precedente: tuttavia, tale collocazione normativa poteva ingenerare il dubbio che la clausola di salvezza del potere-dovere di vigilanza urbanistica fosse limitata all’ipotesi della falsa attestazione/asseverazione.

L’ubicazione attuale della norma, invece, attribuisce alla clausola di salvaguardia la giusta portata generale, fugando ogni dubbio circa l’inidoneità della CILA-Superbonus a ingenerare qualsivoglia affidamento nella conservazione di eventuali abusi edilizi non ancora emersi.

Alcuni Comuni – probabilmente per non scoraggiare il ricorso al Superbonus – hanno di recente emanato circolari in cui dichiarano che non effettueranno “*alcun controllo finalizzato alla verifica di eventuali abusi già esistenti, con riguardo alle pratiche edilizie che saranno presentate ai sensi 33 del decreto legge 77/2021*” (Comune di Genova, 11 giugno 2021; nello stesso senso anche il Comune di Catania, 14 giugno 2021).

![Immagine che contiene testo

Descrizione generata automaticamente]()

![Immagine che contiene testo

Descrizione generata automaticamente]()

Orbene, in disparte che simili atti hanno valenza meramente interna agli uffici e sono privi di efficacia precettiva, nulla esclude che in futuro gli stessi enti mutino indirizzo e operino verifiche sugli immobili che siano stati oggetto di pratiche Superbonus, sicché il rischio di una “autodenuncia” di eventuali abusi edilizi permane concreto, a dispetto di dette circolari. In tal senso, vedasi anche quanto scritto dall'Agenzia delle Entrata nella citata Guida operativa sulla fruizione degli incentivi nelle aree colpite da eventi sismici (luglio 2021): "*qualora siano evidenziate delle difformità rispetto all’ultimo titolo edilizio, nell’ambito dell’esercizio delle funzioni di vigilanza e repressione contro gli abusi, nonché del potere sanzionatorio previsti dall’ordinamento, l’Ente locale potrà porre in essere i provvedimenti ivi previsti, quali la sospensione dei lavori, gli ordini di restituzione in pristino o l’irrogazione di sanzioni pecuniarie, facendo tuttavia salva la fruizione delle agevolazioni fiscali, in quanto la presentazione della CILA è comunque conforme all’elenco di casi sopra anticipato".*

Cionondimeno, in base al novellato comma 13-*ter* (quarto periodo), pare ragionevole escludere che siffatte verifiche e i relativi esiti possano condurre alla decadenza del beneficio fiscale.

2.4 Il comma 13-*quinquies* dell'art. 119 D.L. *"Rilancio"*: edilizia libera, varianti in corso d’opera e segnalazione certificata di agibilità

In sede di conversione del D.L. Semplificazioni-*bis* con la L. 29 luglio 2021, n. 108 è stato inserito l’art. 33-*bis* che, alla lett. d) del comma 1, ha introdotto nell’art. 119 del D.L. n. 34/2020 il comma 13-*quinquies*, secondo cui: “*In caso di opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell’articolo 6 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 81 del 7 aprile 2018, o della normativa regionale, nella CILA è richiesta la sola descrizione dell’intervento. In caso di varianti in corso d’opera, queste sono comunicate alla fine dei lavori e costituiscono integrazione della CILA presentata.* *Non è richiesta, alla conclusione dei lavori, la segnalazione certificata di inizio attività di cui all’articolo 24 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*”.

Il nuovo comma pone questioni interpretative che richiedono l’esame distinto dei tre periodi di cui si compone.

## 2.4.1 Esame del primo periodo: l’attività edilizia libera

Con il primo periodo del comma 13-*quinquies* il Legislatore ha inteso dettare un regime speciale, agevolato, per gli interventi finalizzati agli incentivi Superbonus che ricadono nell’edilizia libera ai sensi dell’art. 6 del TUED e del D.M. 2 marzo 2018 (“*Approvazione del glossario contenente l’elenco non esaustivo delle principali opere edilizie realizzabili in regime di attività edilizia libera, ai sensi dell’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 25 novembre 2016, n. 222*”), prevedendo che nella CILA venga semplicemente descritto l’intervento.

Merita ricordare che l’attività edilizia libera comprende gli interventi edilizi per i quali non è richiesto alcun titolo abilitativo e che può essere svolta senza partecipare in alcun modo il Comune dell’attività stessa.

Ciò in generale, dal momento che vi sono interventi, contemplati nell’elenco dell’art. 6 del TUED, che non possono propriamente definirsi attività edilizia libera, posto che per essi la norma richiede la comunicazione di avvio dei lavori al Comune, ancorché senza alcuna asseverazione. Si tratta delle opere dirette al soddisfacimento di esigenze contingenti e temporanee con obbligo di ripristino al cessare dell’esigenza entro un termine non superiore a 180 giorni; in tali casi la comunicazione di avvio dell’attività è giustificata dall’esigenza del Comune di conoscere l’inizio dell’intervento edilizio in ragione della sua temporaneità e del connesso obbligo di ripristino al cessare delle esigenze contingenti.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 6, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*1. Fatte salve le prescrizioni degli strumenti urbanistici comunali, e comunque nel rispetto delle altre normative di settore aventi incidenza sulla disciplina dell’attività edilizia e, in particolare, delle norme antisismiche, di sicurezza, antincendio, igienico-sanitarie, di quelle relative all’efficienza energetica, di tutela dal rischio idrogeologico, nonché delle disposizioni contenute nel codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, i seguenti interventi sono eseguiti senza alcun titolo abilitativo:*  *a) gli interventi di manutenzione ordinaria di cui all'articolo 3, comma 1, lettera a);*  *a-bis) gli interventi di installazione delle pompe di calore aria-aria di potenza termica utile nominale inferiore a 12 Kw;*  *b) gli interventi volti all’eliminazione di barriere architettoniche che non comportino la realizzazione di ascensori esterni, ovvero di manufatti che alterino la sagoma dell’edificio;*  *c) le opere temporanee per attività di ricerca nel sottosuolo che abbiano carattere geognostico, ad esclusione di attività di ricerca di idrocarburi, e che siano eseguite in aree esterne al centro edificato;*  *d) i movimenti di terra strettamente pertinenti all’esercizio dell’attività agricola e le pratiche agro-silvo-pastorali, compresi gli interventi su impianti idraulici agrari;*  *e) le serre mobili stagionali, sprovviste di strutture in muratura, funzionali allo svolgimento dell’attività agricola;*  *e-bis) le opere stagionali e quelle dirette a soddisfare obiettive esigenze, contingenti e temporanee, purché destinate ad essere immediatamente rimosse al cessare della temporanea necessità e, comunque, entro un termine non superiore a centottanta giorni comprensivo dei tempi di allestimento e smontaggio del manufatto, previa comunicazione di avvio dei lavori all’amministrazione comunale;*  *e-ter) le opere di pavimentazione e di finitura di spazi esterni, anche per aree di sosta, che siano contenute entro l'indice di permeabilità, ove stabilito dallo strumento urbanistico comunale, ivi compresa la realizzazione di intercapedini interamente interrate e non accessibili, vasche di raccolta delle acque, locali tombati;*  *e-quater) i pannelli solari, fotovoltaici, a servizio degli edifici, come definiti alla voce 32 dell’allegato A al regolamento edilizio-tipo, adottato con intesa sancita in sede di Conferenza unificata 20 ottobre 2016, n. 125/CU, ai sensi dell’articolo 4, comma 1-sexies, del presente testo unico, o degli impianti di cui all’articolo 87 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, posti su strutture e manufatti fuori terra diversi dagli edifici o collocati a terra in adiacenza, da realizzare al di fuori della zona A) di cui al decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444;*  *e-quinquies) le aree ludiche senza fini di lucro e gli elementi di arredo delle aree pertinenziali degli edifici.*  *2. 3. e 4. (commi abrogati)*  *5. Riguardo agli interventi di cui al presente articolo, l’interessato provvede, nei casi previsti dalle vigenti disposizioni, alla presentazione degli atti di aggiornamento catastale ai sensi dell’articolo 34-quinquies , comma 2, lettera b), del decreto-legge 10 gennaio 2006, n. 4, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 marzo 2006, n. 80.*  *6. Le regioni a statuto ordinario:*  *a) possono estendere la disciplina di cui al presente articolo a interventi edilizi ulteriori rispetto a quelli previsti dal comma 1, esclusi gli interventi di cui all'articolo 10, comma 1, soggetti a permesso di costruire e gli interventi di cui all'articolo 23, soggetti a segnalazione certificata di inizio attività in alternativa al permesso di costruire;*  *b) disciplinano con legge le modalità per l'effettuazione dei controlli.*”. |

Con la previsione del comma 13-*quinquies*, primo periodo, il Legislatore ha inteso riservare un regime speciale alle opere che rientrano nell’attività edilizia libera, semplificando gli adempimenti connessi alla comunicazione di inizio lavori, pur facendo salva l’applicazione, anche in questi casi, della CILA-Superbonus, che si conferma in tal modo istituto speciale e derogatorio asservito alle finalità della normativa incentivante, con il probabile intento di favorire le attività di controllo degli interventi realizzati.

In altri termini, se da un lato la norma mostra di tenere in considerazione le peculiarità dell’edilizia libera rispetto agli altri interventi soggetti a CILA-Superbonus, dall’altro la necessità della CILA – per quanto semplificata – anche per gli interventi di cui all’art. 6 del TUED, e per quelli eventualmente contemplati nelle legislazioni regionali, esclude che si tratti di attività propriamente libera, in deroga allo stesso art. 6 del D.P.R. 380/2001.

Per altro verso, la previsione della CILA-Superbonus anche per gli interventi oggetto di edilizia libera dovrebbe portare a concludere che valgano comunque le ipotesi di decadenza dal beneficio fiscale previste dal quarto periodo del comma 13-*ter*, di cui si è detto.

Resta inteso che l’attività edilizia libera non implica una libertà assoluta di azione; come è noto, infatti, l’art. 6 del TUED pretende in ogni caso il rispetto degli strumenti urbanistici e delle norme di settore incidenti sull’attività edilizia (ad es., norme antisismiche, di sicurezza, igienico-sanitarie, idrogeologiche), oltre che delle norme contenute nel Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al D.Lgs. 42/2004.

Ciò comporta che l’intervento debba essere previamente autorizzato dalle Autorità competenti, ad esempio, se l’immobile è assoggettato a vincolo paesaggistico, secondo quanto si è già chiarito; così come la liberalizzazione dell'attività edilizia prevista dall’art. 6 del TUED non può comunque prescindere dal rispetto sostanziale della disciplina urbanistico-edilizia, che potrebbe al concreto precludere l’intervento.

## 2.4.2 Esame del secondo periodo: le varianti in corso d’opera

Il secondo periodo del comma 13-*quinquies* precisa che le eventuali varianti in corso d’opera sono comunicate alla fine dei lavori e costituiscono integrazione della CILA presentata.

Vengono così risolti i dubbi manifestati da più parti circa le modalità di comunicazione di eventuali varianti, che oggi la norma stabilisce siano comunicate a fine lavori.

Tale disposizione, in sé lineare e astrattamente interessante tutti gli interventi incentivati, pone al concreto un dubbio interpretativo. La sua collocazione sistematica all’interno del comma 13-*quinquies,* che riguarda l’attività edilizia libera, potrebbe infatti condurre a ritenere che la disciplina puntuale delle varianti si riferisca solo a tale ipotesi.

Sarebbe forse illogico non estendere la previsione ai restanti interventi edilizi incentivati dall’art. 119, rispetto ai quali si pone parimenti l’esigenza di una disciplina delle varianti in corso d’opera, ma non può escludersi che prevalgano canoni ermeneutici tesi a privilegiare la collocazione sistematica del secondo periodo all’interno di un comma dedicato all’edilizia libera e, quindi, a ridurne la portata.

## 2.4.3 Esame del terzo periodo: la segnalazione certificata di agibilità

Come per le varianti in corso d’opera, anche rispetto al terzo periodo del comma 13-*quinquies* sorgono analoghe questioni interpretative legate alla collocazione sistematica della disposizione normativa, che così recita: “*Non è richiesta, alla conclusione dei lavori, la segnalazione certificata di inizio attività di cui all’articolo 24 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380*”.

Nonostante l’imprecisione terminologica (la norma richiama infatti la segnalazione certificata di inizio attività), la previsione è chiara nel riferirsi alla segnalazione certificata di agibilità (SCA), disciplinata dall’art. 24 del TUED.

|  |
| --- |
| **NORMATIVA** |
| **Art. 24, commi 1-4, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380:**  “*1. La sussistenza delle condizioni di sicurezza, igiene, salubrità, risparmio energetico degli edifici e degli impianti negli stessi installati, valutate secondo quanto dispone la normativa vigente, nonché la conformità dell'opera al progetto presentato e la sua agibilità sono attestati mediante segnalazione certificata.*  *2. Ai fini dell'agibilità, entro quindici giorni dall'ultimazione dei lavori di finitura dell'intervento, il soggetto titolare del permesso di costruire, o il soggetto che ha presentato la segnalazione certificata di inizio di attività, o i loro successori o aventi causa, presenta allo sportello unico per l'edilizia la segnalazione certificata, per i seguenti interventi:*  *a) nuove costruzioni;*  *b) ricostruzioni o sopraelevazioni, totali o parziali;*  *c) interventi sugli edifici esistenti che possano influire sulle condizioni di cui al comma 1.*  *3. La mancata presentazione della segnalazione, nei casi indicati al comma 2, comporta l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria da euro 77 a euro 464.*  *4. Ai fini dell'agibilità, la segnalazione certificata può riguardare anche:*  *a) singoli edifici o singole porzioni della costruzione, purché funzionalmente autonomi, qualora siano state realizzate e collaudate le opere di urbanizzazione primaria relative all'intero intervento edilizio e siano state completate e collaudate le parti strutturali connesse, nonché collaudati e certificati gli impianti relativi alle parti comuni;*  *b) singole unità immobiliari, purché siano completate e collaudate le opere strutturali connesse, siano certificati gli impianti e siano completate le parti comuni e le opere di urbanizzazione primaria dichiarate funzionali rispetto all'edificio oggetto di agibilità parziale*”. |

Meno chiaro è il perimetro applicativo della previsione in commento.

Rispettando la collocazione della norma all’interno del comma 13-*quinquies* (che si occupa di edilizia libera), si potrebbe ritenere che la segnalazione certificata di agibilità non debba essere presentata soltanto per gli interventi, appunto, di edilizia libera. Ma, se così fosse, occorrebbe domandarsi quale utilità pratica possa avere la disposizione, dal momento che l’edilizia libera non dovrebbe, in generale, richiedere un aggiornamento dell'agibilità.

Altra opzione ermeneutica potrebbe invece, generalizzare la disposizione del terzo periodo del comma 13-*quinquies*, estendendo l’esenzione dalla presentazione della SCA a tutti gli interventi di cui all’art. 119 del D.L. n. 34/2020.

Infine, un terzo scenario potrebbe ricollegare la previsione ai soli interventi che necessitano di CILA, secondo quanto dispone il comma 13-*ter*, primo periodo, dell’art. 119 del D.L. 34/2020, con esclusione quindi per quelli comportanti demolizione e ricostruzione dell’edificio.

L’incertezza interpretativa è inevitabile, tenuto conto della collocazione della norma riferita alla segnalazione certificata di agibilità all’interno del comma 13-*quinquies*.

Allo stato sono quindi possibili solo ipotesi, ma è prevedibile che la disposizione (anche per le sue rilevanti ricadute) aprirà un dibattito e non è escluso - ed è anzi auspicabile - un intervento chiarificatore da parte del Legislatore.

# 3.

# Profili penali

3.1 Premessa: aspetti generali

La novità introdotta dal D.L. 34/2020 non è tanto il riconoscimento di un bonus fiscale quanto l’entità del beneficio nella misura del 110%, che rappresenta un *unicum* tra gli incentivi introdotti dal Legislatore: è proprio questa unicità del *quantum* che potrebbe indurre molti a commettere illeciti pur di ottenere una detrazione fiscale maggiore di quella che sarebbe dovuta, ovvero l’ottenimento senza possederne i requisiti.

Il Legislatore, nel dettare la disciplina del c.d. *Superbonus,* non ha fatto alcun riferimento a specifiche ipotesi di reato né ha previsto sanzioni salvo quella amministrativa di cui all’art. 119 comma 14 del D.L. 34/2020.

Purtuttavia, come si avrà modo di illustrare nel presente capitolo, in relazione alla disciplina in esame possono configurarsi varie fattispecie di reato che potranno trovare applicazione in caso, ad esempio, di falsità nelle attestazioni nonché in caso di ottenimento del beneficio fiscale in assenza dei requisiti previsti.

Come noto il procedimento previsto dal D.L. 34/2020 per ottenere la detrazione fiscale si articola essenzialmente in tre fasi in cui a vario titolo intervengono professionisti differenti, chiamati a rilasciare dichiarazioni aventi natura certificativi o attestativa, la cui disciplina è indicata dalla Legge o ricavabile da altre norme dell’ordinamento.

Le fasi in un cui si articola la procedura possono essere così riassunte: la fase della progettazione e del controllo preventivo sulle condizioni dell’immobile; la fase realizzativa degli interventi; la fase attinente il riconoscimento del beneficio fiscale.

Ciascuna di esse presenta delle criticità ma, prima di entrare nel merito dei rischi penali connessi, si ritiene opportuno riassumere la disciplina contenuta nell’art. 119, rilevante per comprendere quanto si esporrà nei paragrafi seguenti.

L’art. 119 comma 3 prevede, infatti, per il riconoscimento del miglioramento energetico, il rilascio di due *attestati di prestazione energetica* – *APE* – da parte di un *tecnico abilitato* nella forma della dichiarazione asseverata, prima e dopo l’esecuzione delle opere.

Al comma 13 l’art. 119 subordina l’ottenimento della detrazione fiscale all’asseverazione del rispetto di determinati requisiti tecnici, sulla base del progetto e dell’effettiva realizzazione, nonché della congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati e, segnatamente “*Ai fini della detrazione del 110 per cento di cui al presente articolo e dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121:*

*a) per gli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 del presente articolo, i tecnici abilitati asseverano il rispetto dei requisiti previsti dai decreti di cui al comma 3-ter dell'*[*articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000785443ART26',key:'61LX0000785443ART26',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, convertito, con modificazioni, dalla* [*legge 3 agosto 2013, n. 90*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000788173ART0',key:'61LX0000788173ART0',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, e la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati.* *Una copia dell'asseverazione è trasmessa, esclusivamente per via telematica, all'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA). Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite le modalità di trasmissione della suddetta asseverazione e le relative modalità attuative;*

*b) per gli interventi di cui al comma 4, l'efficacia degli stessi al fine della riduzione del rischio sismico è asseverata dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori delle strutture e del collaudo statico, secondo le rispettive competenze professionali, iscritti agli ordini o ai collegi professionali di appartenenza, in base alle disposizioni del* [*decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000845519ART0',key:'61LX0000845519ART0',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*. I professionisti incaricati attestano altresì la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati. Il soggetto che rilascia il visto di conformità di cui al comma 11 verifica la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai professionisti incaricati*”.

Il comma 13*bis* dell’art. 119 prevede inoltre che: “*l'asseverazione di cui al comma 13, lettere a) e b), del presente articolo è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori sulla base delle condizioni e nei limiti di cui all'articolo 121. L'asseverazione rilasciata dal tecnico abilitato attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione. Ai fini dell'asseverazione della congruità delle spese si fa riferimento ai prezzari individuati dal decreto di cui al comma 13, lettera a). Nelle more dell'adozione del predetto decreto, la congruità delle spese è determinata facendo riferimento ai prezzi riportati nei prezzari predisposti dalle regioni e dalle province autonome, ai listini ufficiali o ai listini delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto, ai prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi*.

Da ultimo il comma 13*ter*, come modificato dall’art. 33 comma 1 lett. c della Legge n. 108/2021 (*Conversione in legge, con modificazioni, del decreto- legge 31 maggio 2021, n. 77, recante governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure*)**,** dispone che “*gli interventi di cui al presente articolo, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA). Nella CILA sono attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell’immobile oggetto d’intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero è attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1° settembre 1967. La presentazione della CILA non richiede l’attestazione dello stato legittimo di cui all’ articolo 9 -bis, comma 1 -bis , del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380. Per gli interventi di cui al presente comma, la decadenza del beneficio fiscale previsto dall’articolo 49 del decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001 opera esclusivamente nei seguenti casi:*

*a) mancata presentazione della CILA;*

*b) interventi realizzati in difformità dalla CILA;*

*c) assenza dell’attestazione dei dati di cui al secondo periodo;*

*d) non corrispondenza al vero delle attestazioni ai sensi del comma 14*”

La Legge 108/2021 ha inoltre, introdotto il comma 13 *quater* che precisa che “*resta impregiudicata ogni valutazione circa la legittimità dell’immobile oggetto di intervento*”, locuzione che pare mettere in evidenza la volontà del Legislatore di separare ogni valutazione in merito ai titoli edilizi e ad eventuali abusi da quelli meramente fiscali del *Superbonus*.

Queste asseverazioni vengono rilasciate al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento.

L’art. 121 del D.L. 34/2020 prevede, poi, come noto, la possibilità di cedere a terzi la detrazione fiscale attraverso due forme distinte: a) con il c.d. sconto in fattura praticato dall’impresa appaltatrice dei lavori con cui questa acquisisce il credito di imposta per un importo pari alla detrazione che spetta al cliente, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri, compresi istituti di credito e intermediari finanziari; b) oppure la mera cessione di un credito di imposta di pari ammontare alla detrazione, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi istituti di credito e intermediari finanziari.

Queste due forme di trasmissione del beneficio fiscale sono però condizionate, a loro volta, dal rilascio da parte del contribuente di un *visto di conformità*, previsto dall’art. 119 comma 11, che attesta la sussistenza del diritto alla detrazione d’imposta e che dovrà essere rilasciato da specifiche categorie di professionisti, quali commercialisti, consulenti del lavoro, ragionieri, periti commerciali e CAF: “*Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'*[*articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000109826ART37',key:'61LX0000109826ART37',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'*[*articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000109820ART4',key:'61LX0000109820ART4',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'*[*articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000109826ART34',key:'61LX0000109826ART34',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*.*

In base alla disciplina sinteticamente esposta, le attestazioni che vengono in rilievo nei vari stadi della procedura per l’ottenimento del c.d. *Superbonus* sono quindi: l’APE, attestato di prestazione energetica (art. 119 comma 3), il visto di conformità (art. 119 comma 11) e le asseverazioni previste dal comma 13 lett. a) e b) e la CILA di cui al comma 13 *ter*.

3.2 Le attestazioni e le asseverazioni

## 3.2.1 I soggetti abilitati al rilascio delle attestazioni e delle asseverazioni

Vista quindi l’importanza che assumono nel procedimento previsto dall’art. 119 le asseverazioni e le attestazioni, al fine di valutare possibili profili penali nel caso in cui abbiano carattere mendace, è necessario preliminarmente qualificare correttamente la natura dell’attività svolta dal soggetto abilitato al rilascio delle stesse.

La Legge, infatti, impone che le varie attestazioni vengano rilasciate da un tecnico abilitato, un soggetto dotato di una particolare abilitazione o dall’appartenenza ad un ordine professionale, a cui specifiche norme di legge gli attribuiscono un potere certificativo.

Viene quindi richiesto il possesso di quei requisiti propri di coloro i quali esercitano un servizio di pubblica necessità ovvero di quei privati che, secondo l’art. 359 c.p., *svolgono altre professioni* – diverse da quella sanitaria e forense - *il cui esercizio sia per legge vietato senza una speciale abilitazione dello Stato, quando dell’opera di essi il pubblico sia per legge obbligato ad avvalersi.*

Questo soggetto è pertanto un privato che, fuori dall’esercizio di una pubblica funzione o di un pubblico servizio, svolge in nome e per conto proprio o di altro soggetto privato un’attività di carattere privato che, però, assume valenza di servizio di pubblica necessità quando la stessa è di ausilio alla pubblica amministrazione.

In altri termini, si tratta di una professione che afferisce attività esterne alla pubblica amministrazione ma che sono in ogni caso di interesse pubblico.

Questi soggetti hanno quindi una relazione con la pubblica amministrazione che autorizza (regola) l’attività dagli stessi svolta e ne stabilisce i requisiti di accesso e i limiti di svolgimento.

Si tratta, pertanto, di professioni qualificate in quanto per il loro svolgimento è necessaria l’iscrizione ad un albo professionale e/o la presenza di specifici requisiti di formazione o istruzione.

Lo stesso art. 119, infatti, per il rilascio dell’APE fa riferimento ad un *tecnico abilitato* la cui individuazione viene ricavata dall’art. 2 del DPR 75/2013.

La norma descrive il tecnico abilitato come un soggetto in possesso di uno specifico titolo di studio superiore (laurea o diploma di istruzione tecnica) ed “*iscritto ai relativi ordini e collegi professionali, ove esistenti, e abilitato all’esercizio della professione relativa alla progettazione di edifici ed impianti asserviti agli edifici stessi, nell’ambito di specifiche competenze a esso attribuite dalla legislazione vigente*” (art. comma 3) oppure “*in possesso di un titolo di abilitazione professionale e di un attestato di frequenza, con superamento dell’esame finale, relativo a specifici corsi di formazione per la certificazione energetica degli edifici*” (art. 2 comma 4).

Al contempo il comma 11 dell’art. 119, relativamente al visto di conformità, rimanda ai professionisti indicati dalle lett. a e b dell’art. 3 comma 3 DPR 322/1998 ovvero commercialisti, ragionieri ecc. nonché i responsabili dell’assistenza fiscale CAF.

Per quanto riguarda poi le asseverazioni di cui al comma 13, anch’esse devono essere predisposte sempre da un *tecnico abilitato* la cui definizione è ricavabile da differenti norme di settore nonché dall’art. 1 comma 3 lett. h del DM del 06 agosto 2020 (Ministero dello Sviluppo economico) *Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - c.d. Ecobonus***.**

L'Accordo del 04 agosto 2021 tra il Governo, le regioni e gli enti locali, concernente l'adozione della modulistica unificata e standardizzata per la presentazione della comunicazione asseverata di inizio attività (CILA-Superbonus) ha, inoltre, inserito all'interno del modulo di CILA la seguente dicitura "Il progettista, in qualità di tecnico asseverante, preso atto di assumere la qualità di persona esercente un servizio di pubblica necessità ai sensi degli articoli 359 e 481 del Codice Penale, consapevole che le dichiarazioni false, la falsità negli atti e l'uso di atti falsi comportano l'applicazione delle sanzioni penali previste dagli artt. 75 e 76 del d.P.R. n. 445/2000, sotto la propria responsabilità". Frase che viene poi ripetuta nella stessa dichiarazione di asseverazione onde sottolineare, evidentemente, il ruolo di esercente un lavoro di pubblica necessità del progettista richiamandone anche le relative responsabilità penali. Da ultimo, anche per l’attestazione della riduzione del rischio sismico, la legge prescrive che la stessa venga redatta da “*professionisti incaricati della progettazione strutturale, della direzione dei lavori* *delle strutture e del collaudo statico*” (art. 119 comma 3 lett. b). I requisiti e i compiti di tali figure vengono poi delineate dall’art. 3 del DM (Ministero Infrastrutture e Trasporti) 28 febbraio 2017 n. 58.

La Legge impone la presenza di un soggetto dotato di una particolare abilitazione o qualifica professionale in quanto si vuole, evidentemente, garantire che gli esiti di un procedimento (articolato e complesso) in cui non è possibile un immediato intervento di controllo del soggetto pubblico, sia conforme ai dettami normativi che devono essere riconosciuti da soggetti qualificati ai quali la pubblica amministrazione affida il controllo e l’attestazione di conformità.

## 3.2.2 La qualificazione giuridica delle asseverazioni e attestazioni di congruità e conformità

Come accennato, la normativa in esame descrive differenti forme di dichiarazioni aventi natura certificativa-attestativa rilasciate da tecnici abilitati, la cui disciplina è contenuta nello stesso decreto o ricavabile da altre disposizioni.

Al fine di meglio comprendere le ipotesi di reato configurabili in caso di dichiarazioni mendaci, dopo aver compreso la qualifica giuridica dell’attività svolta dal soggetto che le rilascia, è fondamentale individuare la qualificazione giuridica delle varie ipotesi di attestazioni e asseverazioni richiamate dall’art. 119.

L’Attestato di Prestazione Energetica, APE, è “*il documento predisposto ed asseverato da un professionista abilitato, non necessariamente estraneo alla proprietà, alla progettazione o alla realizzazione dell'edificio, nel quale sono riportati i fabbisogni di energia primaria di calcolo, la classe8 di appartenenza dell'edificio, o dell'unità immobiliare, in relazione al sistema di certificazione energetica in vigore, ed i corrispondenti valori massimi ammissibili fissati dalla normativa in vigore per il caso specifico o, ove non siano fissati tali limiti, per un identico edificio di nuova costruzione” ed è regolato dal successivo art. 6*” (art. 2 D.Lgs. 192/2005).

Come noto, si tratta di una dichiarazione asseverata con la quale un tecnico abilitato, attraverso il calcolo di parametri derivanti da una serie di fattori normativamente stabiliti, attesta la prestazione energetica dell’edificio.

A norma dell’art. 15, D.Lgs. 192/2015, l’APE e le altre dichiarazioni ivi indicate (rapporto di controllo tecnico, relazione tecnica, asseverazione di conformità e attestato di qualificazione energetica) sono rese ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, ovvero in forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Orbene, tale rimando normativo, come avremo modo di esporre nel prosieguo, assume valenza centrale nella qualificazione giuridica del fatto in caso di falsa attestazione.

Per quanto riguarda il visto di conformità di cui all’art. 119 comma 11, regolato dall’art. 35 del D. lgs. 241/1997, esso è definibile come una asseverazione della corrispondenza tra i dati dichiarati in una certa dichiarazione contributiva e la documentazione e le risultanze contabili; mentre le asseverazioni indicate dalla lett. a) del comma 13 dell’art. 119, hanno, invece, ad oggetto il rispetto di requisiti tecnici specificati dai decreti ministeriali previsti dall’art. 14 (rubricato *detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica)*, comma 3 *ter*, D.l. 63/2013 e la congruità delle spese sostenute.

Si precisa, che nelle more dell'emanazione dei decreti a cui fa rimando il predetto art. 14 comma 3 *ter,* continuano ad applicarsi il DM (ministero dell’economia e delle finanze) del 19 febbraio 2007, e il DM (ministero dello sviluppo economico) dell’11marzo 2008.

In particolare, per ciò che in questa sede rileva, l’art. 4 del D.M. (Ministero economia e finanze) del 19 febbraio 2007, disciplina non solo quali devono essere i risultati degli interventi sugli immobili necessari per ottenere una maggiore efficienza energetica, altresì indica nel dettaglio le asseverazioni necessarie a riconoscere la conformità degli interventi ai requisiti tecnici stabiliti dallo stesso decreto onde ottenere le detrazioni fiscali (art. 4, D.M. 19 febbraio 2007).

La forma e il contenuto di queste asseverazioni e attestazioni sono disciplinate a loro volta dal D.M. (Ministero Sviluppo Economico) c.d. “*Decreto Asseverazioni*” del 6 agosto 2020 (*Requisiti delle asseverazioni per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - c.d. Ecobonus),* che impone (art. 2) ancora una volta la forma della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi dell’art. 47, D.P.R. 445/2000.

In tema di interventi per la riduzione del rischio sismico, invece, il comma 13 lett. b dell’art. 119 disciplina l’asseverazione ivi richiesta richiamando il D.M. (Ministero delle infrastrutture e dei trasporti) n. 58 del 28 febbraio 2017 che, all’art. 3, individua l’oggetto delle specifiche asseverazioni ed il soggetto abilitato a rilasciarle.

Infine, il comma 13 *ter* dell’art. 119 prevede che gli interventi di cui al presente articolo, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA).

In relazione a tali ultime forme di asseverazione si precisa che mentre per il rilascio di quella di cui al comma 13 lett. b, relativa alla riduzione del rischio sismico, pur essendo innegabile il carattere certificatorio della stessa, non vi è alcun rimando agli artt. 46 e 47 del DPR 445/2000, l'Accordo del 04 agosto 2021 tra il Governo, le regioni e gli enti locali, che ha disposto l'utilizzo di una modulistica unificata e standardizza della CILA, come accennato nel paragrafo precedente, nel relativo modulo richiama espressamente le predette norme.

## 3.2.3 Profili di rilevanza penale connessi alla fase della progettazione e del controllo preventivo dell’immobile e della fase realizzativa degli interventi: i reati di falso

Alla luce di quanto sopra esposto, le ipotesi di reato che vengono in rilievo in caso di attestazioni mendaci paiono essere, quindi, quelle previste dagli artt. 481 e 483 c.p.

In ragione delle caratteristiche del soggetto che rilascia le dichiarazioni previste dall’art. 119, nonché dei requisiti sostanziali delle stesse, ci si domanda se possano assumere la qualifica di certificato e nel caso di falso sia configurabile il reato di cui all’art. 481 c.p. *falsità ideologica in certificati commessa da persone esercenti un servizio di pubblica necessità* ovvero l’ipotesi più grave di cui all’art. 483 c.p. *falsità ideologica commessa dal privato in atto pubblico*.

L’art. 481 c.p. prevede che “*Chiunque, nell'esercizio di una professione sanitaria o forense, o di un altro servizio di pubblica necessità, attesta falsamente, in un certificato, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità, è punito con la reclusione fino a un anno o con la multa da euro 51 a euro 516*”.

Le maggiori difficoltà interpretative sono sorte proprio in relazione alla natura del documento oggetto del reato di cui all’art. 481 c.p., della nozione di certificato ivi richiamata. Il Legislatore utilizza, infatti, la nozione di "certificato" anche per indicare l'oggetto materiale dell'art. 480 c.p. *Falsità ideologica commessa dal pubblico ufficiale in certificati o in autorizzazioni amministrative* ma diversa è, senza dubbio, la qualifica rivestita dal soggetto attivo del reato e conseguentemente i diversi poteri che le sono connessi.

Proprio queste differenze hanno messo in dubbio la legittimità dell'inserzione del "certificato" di cui all'art. 481 nel catalogo dei documenti pubblici.

In realtà, il certificato proveniente dall'esercente un servizio di pubblica necessità, per le ragioni già esposte, è sempre destinato a spiegare efficacia probatoria e pertanto ben può assumere il carattere di atto pubblico.

La nozione di certificato di cui all’art. 481 c.p. assume, infatti, un valore particolare proprio in considerazione del soggetto qualificato che rilascia la dichiarazione.

Si tratterebbe di una sorta di scrittura privata predisposta dall’esercente un servizio di pubblica necessità il cui contenuto è quello di attestare fatti dei quali l’atto deve provare la verità.

I certificati dell’art. 481 c.p. comprendono, quindi, attestazioni relative ad attività compiute dall’autore stesso dell’atto o avvenute in sua presenza, caratteristica che lo differenziano dai certificati propri della pubblica amministrazione che sono “*atti che riproducono in sintesi il contenuto di altri documenti e riguardano perciò fatti che, pur se noti al pubblico ufficiale per conoscenza diretta (come nel caso degli attestati), tuttavia ricollegano la loro forza probatoria al contenuto di altri atti preesistenti*” (Cass. Sez. V, 20 maggio 2019, n. 33498).

È la qualifica stessa del soggetto dichiarante, da cui deriva *ex lege* un obbligo di verità, a rendere l’atto assimilabile all’atto pubblico.

Ciò si riflette anche sul piano materiale, laddove la falsa rappresentazione rilevante ai fini dell’art. 481 c.p. ha ad oggetto quei dati che il soggetto acquisisce proprio nell'espletamento delle attività tipiche definite dalla legge come di pubblica necessità.

L’altra ipotesi di falso che assume rilievo è quella ben più grave prevista dall’art. 483 c.p. che punisce, con la reclusione fino a due anni, “c*hiunque attesta falsamente al pubblico ufficiale, in un atto pubblico, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità*”.

Il delitto in esame richiede prima di tutto che l’atto sia diretto a un pubblico ufficiale e debba integrare un atto pubblico, distinguendosi così dal certificato di cui all’art. 481 c.p. che non è destinato a integrare un atto pubblico.

La norma punisce il privato ("chiunque") che attesta falsamente al pubblico ufficiale che deve redigere l’atto, fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità; concerne, quindi, quelle situazioni in cui il pubblico ufficiale non ha alcuna "gestione" dei dati che, in effetti, si limita a riversare nel documento così come gli vengono rappresentati (anzi: attestati) dal privato.

I certificati e le attestazioni di cui all’art. 481 c.p., invece, non sono destinate a provare la verità di quanto rappresentatovi, ma svolgono la funzione di fornire alla P.A. - la quale resta pur sempre titolare del potere di procedere ad accertamenti autonomi - un'esatta informazione.

Per questa ragione si sarebbe propensi in caso di dichiarazioni mendaci rese dai professionisti e dai tecnici abilitati indicati nell’art. 119, a ritenere sussistente tale ultima, meno grave, ipotesi di reato, in quanto le asseverazioni e attestazioni rilasciate da tali soggetti non sarebbero destinate a confluire in un atto pubblico ma costituirebbero il presupposto per ottenere il beneficio fiscale.

Purtuttavia, in considerazione dei continui rimandi all’art. 47 del DPR 445/2000, talune asseverazioni esaminate assumono la qualifica di dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà e da ciò derivano importanti effetti penali.

L’art. 76 del DPR 445/200 (richiamato anche dal DM Asseverazioni) prevede, infatti, che le dichiarazioni rese ai sensi dell’art. 47 sono da considerarsi come fatte al pubblico ufficiale in atto pubblico.

Sono, pertanto, evidenti le conseguenze che derivano da questa equiparazione: il falso ideologico commesso dal tecnico abilitato sarà punibile ai sensi dell’art. 483 c.p. in quanto destinato a un pubblico ufficiale e avendo l’atto un valore probatorio privilegiato previsto dalla legge.

Ciò è prova ancora una volta della tendenza legislativa ad includere nel sistema dei rapporti dei cittadini con lo Stato meccanismi autocertificativi sempre più penetranti, che hanno fatto dell'art. 483 una norma incriminatrice cardine, finalizzata a presidiare la correttezza delle comunicazioni che il privato è legittimato a fornire alla P.A.

Ne deriva, quindi, che ogni qualvolta il Legislatore fa espresso rimando all’art. 47 del DPR 445/2000, la dichiarazione mendace sarà punibile ex art. 483 c.p. e la pena sarà aumentata da un terzo alla metà in ragione dell’applicazione dell’art. 76 DPR 445/2000.

Il falso ideologico commesso dal privato in atto pubblico sarà così configurabile in relazione alla falsa attestazione APE e alle asseverazioni richieste per gli interventi previsti dall’art. 119 commi 1, 2 e 3 ovvero quelle indicate dal comma 13 lett. a.

Mentre in merito al visto di conformità di cui al comma 11 dell’art. 119 e alle asseverazioni per gli interventi antisismici di cui alla lett. b del comma 13 posto che non sussiste alcuna equiparazione all’atto reso al pubblico ufficiale, il reato configurabile sarà solo quello previsto dall’art. 481 c.p. Per quanto riguarda la CILA, invece, in ragione di quanto già sopra esposto, ovvero dell'espresso rimando all'art. 47 del DPR 445/2000, la falsità della dichiarazione del titolare sarà punibile ai sensi dell'art. 483 c.p. mentre l'asseverazione mendace del progettista ricadrà nell'ipotesi di cui all'art. 481 c.p., specificatamente richiamato nella stessa dichiarazione contenuta nel modulo.

Da ultimo si evidenzia che il Legislatore ha previsto una sanzione ammnistrativa in caso di asseverazioni mendaci.

In particolare, il comma 14 dell’art. 119 prevede che “*ferma restando l'applicazione delle sanzioni penali ove il fatto costituisca reato, ai soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni infedeli si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 2.000 a euro 15.000 per ciascuna attestazione o asseverazione infedele resa….La non veridicità delle attestazioni o asseverazioni comporta la decadenza dal beneficio. Si applicano le disposizioni della legge 689/1981…*”.

Si tratta di un illecito amministrativo e, posto che, come noto, la sanzione amministrativa e quella penale non possono concorrere, il loro rapporto è regolato dalla clausola di salvaguardia introduttiva “*ferma l’applicazione delle sanzioni penali laddove il fatto costituisca reato”*.

Pertanto, resta uno spazio davvero residuale per la sanzione amministrativa ai soli casi in cui non vi sia reato difettandone gli elementi costitutivi quali, ad esempio, l’assenza di dolo, l’errore nell’attestazione, quindi comportamenti meramente colposi irrilevanti penalmente.

Infine si segnala, la recente introduzione con la Legge 108/2021 (art. 33 bis comma 1 lett. b) del comma 5 *bis* dell’art. 119 che prevede: “*Le violazioni meramente formali che non arrecano pregiudizio all’esercizio delle azioni di controllo non comportano la decadenza delle agevolazioni fiscali limitatamente alla irregolarità od omissione riscontrata. Nel caso in cui le violazioni riscontrate nell’ambito dei controlli da parte delle autorità competenti siano rilevanti ai fini dell’erogazione degli incentivi, la decadenza dal beneficio si applica limitatamente al singolo intervento oggetto di irregolarità od omissione*”.

Disposizione che pare applicabile solo a ipotesi di errore e inosservanze di natura squisitamente formale tali da non ostacolare l’attività di controllo da parte delle autorità competenti e che precisa, però, che qualora la violazione sia rilevante ai fini dell’erogazione del beneficio la decadenza inciderà solo sul singolo intervento oggetto dell’irregolarità.

3.3 Profili di rilevanza penale connessi alla fase dell’ottenimento del beneficio fiscale del *superbonus:* frodi e reati tributari

Altre criticità riguardano la fase in cui si realizza la detrazione fiscale prevista dall’art. 119 del D.L. 34/2020.

La predisposizione di una falsa asseverazione risponde, evidentemente, all’esigenza di ottenere la detrazione fiscale a cui altrimenti non si avrebbe diritto, così come altre condotte illecite che possano incidere sulla stessa.

Per completezza di disamina è essenziale analizzare anche quali ipotesi di reato siano ascrivibili a colui che ottiene il beneficio fiscale ovvero utilizzi un credito di imposta nella consapevolezza di non averne diritto.

## 3.3.1 Le ipotesi di truffa e di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato

L’utilizzo di una attestazione ideologicamente falsa per ottenere un profitto con altrui danno richiama, inevitabilmente, lo schema del reato di truffa aggravata in danno dello Stato ex art. 640 comma 2 c.p., ma la tipologia particolare di beneficio fiscale previsto dal Legislatore pare condurre anche verso altre forme di illecito, quali la *truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche* di cui all’art. 640 *bis* c.p. e all’*indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato* ex art. 316 *ter* c.p.

Queste due ipotesi di frode sono fra loro pressoché sovrapponibili sussistendo tra loro un rapporto di sussidiarietà, come si intuisce dalla clausola inserita nell’art. 316 *ter* c.p. “*salvo che il fatto costituisca il reato previsto dall'articolo 640-bis c.p.*”.

L’elemento distintivo risiede in sostanza nell’induzione in errore e, segnatamente, secondo la nota sentenza delle Sezioni Unite “*i reati di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato (articolo 316-ter c.p.) e di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (articolo 640-bis c.p.) sono tra loro in rapporto di sussidiarietà e non di specialità, dovendosi applicare il primo solo quando difettino estremi della truffa e, quindi, in presenza di condotte da cui non sia conseguita l'induzione in errore dell'ente erogatore*” (*Cass. pen. Sez. Unite Sent., 19/04/2007, n. 16568*).

L’ipotesi di cui all’art. 316 *ter* c.p. riguarda essenzialmente casi di sovvenzioni ottenute sulla base della sola presentazione di una dichiarazione, o documenti, senza che l’atto di disposizione patrimoniale sia dipeso da una induzione in errore della pubblica amministrazione, la quale ha la possibilità di verificare la legittimità della richiesta solo successivamente all’avvenuta erogazione.

In relazione al beneficio fiscale previsto dall’art. 119 del D.L. 34/2020 è necessario, però, evidenziare che la detrazione di imposta realizzata attraverso condotte illecite (quali ad esempio delle false attestazioni) non è assimilabile alle agevolazioni oggetto dei reati di cui all’art. 640 *bis* c.p. e 316 *ter* c.p. in quanto le erogazioni pubbliche cui fanno riferimento le predette norme (*contributi, finanziamenti, mutui agevolati o altre erogazioni dello stesso tipo, comunque denominate*) vanno individuate in tutte quelle sovvenzioni provenienti dallo Stato, o da altro ente pubblico, o dall’Unione Europea, a particolari condizioni di favore che vengono concesse in vista di specifiche finalità di rilievo pubblicistico.

Finalità che riguarderebbero attività di rilievo prettamente economico ma anche contributi assistenziali.

In particolare, per contributo si intende l'erogazione in conto capitale o interessi normalmente finalizzata al raggiungimento di un certo obiettivo economico; il finanziamento è, invece, un'operazione di credito caratterizzata dall'obbligo di destinazione delle somme o di restituzione o da ulteriori oneri; mentre il mutuo agevolato è un mutuo contratto con tassi di interesse inferiori a quelli normalmente praticati per quella tipologia di strumenti finanziari; le altre *erogazioni dello stesso tipo* indicate dalle norme in esame fanno poi riferimento a tutti quei benefici, in genere, corrisposti dall'ente pubblico ad una certa categoria di soggetti ritenuti meritevoli di misure di vantaggio e di promozione.

Per individuare correttamente l’ipotesi di reato applicabile è necessario prima di tutto comprendere la disciplina di detrazione fiscale legata al c.d. *Superbonus*.

L’art. 119 fa, infatti, riferimento alla disciplina delle detrazioni fiscali di cui all’art. 14 (*Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica*) del D.L. 63/2013 (“*la detrazione di cui all'*[*articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000785443ART26',key:'61LX0000785443ART26',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, convertito, con modificazioni, dalla* [*legge 3 agosto 2013, n. 90*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000788173ART0',key:'61LX0000788173ART0',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, si applica nella misura del 110 per cento per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022*”), norma che indirettamente richiama quanto previsto dalla L. 296/2006 a cui si aggiunge il D.M. (Ministero Sviluppo Economico) c.d. “Decreto *Asseverazioni*” (*Requisiti delle asseverazioni per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - c.d. Ecobonus)* del 6 agosto 2020, laddove all’art. 4 prevede che per ottenere la detrazione diretta o la cessione o lo sconto di cui all'[art. 121 del D.L. 34/2020 (c.d *Decreto Rilancio*](javascript:jump_module('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000892388ART163',key:'61LX0000892388ART163',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))) è necessario il preliminare invio delle asseverazioni all’ENEA (Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l’energia e lo sviluppo economico sostenibile), che effettuerà un controllo automatico solo sulla completezza della documentazione.

In particolare, per ogni istanza ricevuta ENEA verificherà che:

“a*) il beneficiario rientri tra quelli previsti dal comma 9 dell'art. 119 del decreto rilancio e che siano rispettate le condizioni di cui al comma 10 del medesimo articolo;*

*b) per tutti gli interventi oggetto dell'asseverazione, che i dati tecnici dichiarati nella scheda di cui all'allegato D del decreto requisiti ecobonus garantiscano:*

*i) la rispondenza degli interventi ai requisiti di cui al medesimo decreto;*

*ii) la tipologia di edificio rientri tra quelli agevolabili ai sensi dell'art. 119 del decreto rilancio;*

*c) per gli eventuali ulteriori interventi di cui all'art. 14 del citato decreto-legge n. 63 del 2013, diversi da quelli di cui alla lettera a) e b), siano rispettate le condizioni di cui al comma 2 dell'art. 119 del decreto rilancio;*

*d) della congruità degli stessi interventi al rispetto dei costi specifici di cui all'art. 3, comma 2 del decreto requisiti ecobonus;*

*e) l'asseverazione sia regolarmente datata, sottoscritta e timbrata dal tecnico abilitato;*

*f) nell'asseverazione sia presente il richiamo agli articoli 47, 75 e 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445;*

*g) del tecnico abilitato, con la quale lo stesso dichiara di voler ricevere ogni comunicazione con valore legale, anche ai fini della contestazione di cui al comma 2 dell'art. 6;*

*h) alla data di presentazione dell'asseverazione, il massimale della polizza di assicurazione è adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette asseverazioni o attestazioni e, comunque, non inferiore a 500 mila euro;*

*i) per la polizza di assicurazione, siano riportati la società assicuratrice, il numero della polizza, l'importo complessivo assicurato, la disponibilità residua della copertura assicurativa, che deve essere maggiore o uguale all'importo dell'intervento asseverato*”*.*

Nessun controllo quindi in merito alla veridicità di quanto dichiarato nelle asseverazioni.

Pertanto, una volta inviata tutta la documentazione, la detrazione verrà applicata sottraendo l’ammontare dall’imposta lorda alla quale sarebbe tenuto il contribuente in sede di dichiarazione dei redditi qualora, invece, si sia optato per lo sconto in fattura o la cessione del credito, il cessionario potrà compensarlo con il credito di imposta.

Il DM *Asseverazioni* prevede poi dei controlli da parte di ENEA sul fondamento della richiesta di accesso al beneficio fiscale ma solo a campione e dopo che lo stesso sarà già stato erogato (art. 5. “*i controlli a campione sulla regolarità delle asseverazioni, anche rispetto alle dichiarazioni di cui all'art. 4, nonché volti ad accertare la sussistenza delle condizioni per la fruizione delle detrazioni fiscali di cui all'art. 119, commi 1 e 2 del decreto rilancio, sono svolti da ENEA secondo le modalità e le procedure, in quanto compatibili con il presente decreto, previste dal decreto del Ministro dello sviluppo economico 11 maggio 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie generale - n. 211 dell'11 settembre 2018*).

Dallo schema per l’ottenimento della detrazione, così in sintesi delineato, parrebbe che, qualora questa derivi da un’attività fraudolenta, possa trovare potenzialmente applicazione l’art. 316 *ter* c.p.

Ciò in ragione proprio dell’assenza di qualunque controllo preventivo per l’ottenimento del *Superbonus* posto che, in buona sostanza, per la detrazione fiscale è sufficiente l’invio dell’istanza con tutta la documentazione ad ENEA e la presentazione della dichiarazione dei redditi senza che ENEA o l’Erario possano verificarne la veridicità se non *ex post.*

In realtà, però, l’ambito in cui ci si muove è quello del diritto tributario in quanto il beneficio fiscale si realizza in fase di calcolo dell’imposta o di liquidazione della stessa.

Per questa ragione ci si dovrà necessariamente confrontare anche con i reati tributari e il loro rapporto con le ipotesi di frode sin qui esaminate.

## 3.3.2 I reati tributari configurabili

In ragione di quanto delineato nel paragrafo precedente, sebbene la detrazione fiscale ottenuta indebitamente possa essere comunque ricondotta a una forma di agevolazione da parte dello Stato, le caratteristiche peculiari del beneficio ma, soprattutto, le modalità con cui viene ottenuto conducono, inevitabilmente, alla configurabilità di alcuni reati tributari*.*

L’art. 1 del D.Lgs. 74/2000 definisce ciò che debba intendersi per “*mezzi fraudolenti*” ovvero *le condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà* (lett. g *ter*).

Concetto che si concilia perfettamente con la predisposizione di false asseverazioni o attestazioni, nonché con altre ipotesi di artificio poste in essere per ottenere il beneficio fiscale.

Assumono, quindi, rilievo le ipotesi delittuose di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (art. 2 D.Lgs. 74/2000) ovvero di *dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (art. 3 D.Lgs. 74/2000).

Per quanto attiene il reato di cui all’art. 2 (*dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*), in realtà, sembra poco configurabile in quanto la falsità analizzata sin qui non riguarda le fatture emesse a seguito dei lavori eseguiti, ma la sussistenza dei requisiti tecnici e normativi per accedere al beneficio fiscale e attestati dai documenti allegati alla richiesta.

L’ipotesi di cui all’art. 2 pare meglio riferibile ai casi in cui la condotta fraudolenta ha ad oggetto opere mai realizzate o compiute solo in parte, oppure lavori sovrafatturati o parzialmente differenti da quelli previsti per l’ottenimento del *Superbonus*.

Pare quindi difficile far rientrare le false attestazioni nelle operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti oggetto dell’art. 2.

La fattispecie che, invece, appare meglio applicabile è quella dell’art. 3 del D.Lgs. 74/2000 che ha un tenore decisamente più ampio dell’art. 2, punendo una serie di condotte fraudolente quali il compimento di “*operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente” oppure l’uso “di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria” dalle quale deve discendere, mediante relazione causale, l’indicazione nella dichiarazione, tra gli altri, di elementi passivi e crediti fittizi*”*.*

Pur prevedendo delle soglie di punibilità (l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro trentamila e l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, deve essere superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, superiore a euro un milione cinquecentomila, ovvero l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, sia superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila) il contenuto della norma in esame consente di ricondurre a questa fattispecie delittuosa i casi sopra descritti di falsa attestazione.

Il concetto di frode oggetto dell’art. 3 è, infatti, certamente più ampio di quello dell’art. 2 (che ha ad oggetto solo le fatture per operazioni inesistenti), comprendendo tutte quelle condotte fraudolente comunque realizzate attraverso operazioni simulate, uso di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria.

Rispetto, invece, alle ipotesi di truffa di cui all’art. 640 comma 2 e 640 *bis* c.p., nonché alla fattispecie dell’art. 316 *ter* c.p., le frodi tributarie si caratterizzano per essere reati di pura condotta in cui la soglia di punibilità è anticipata alla mera presentazione della dichiarazione fraudolenta caratterizzata dal dolo specifico di evadere le imposte riferito all’effettivo ottenimento del beneficio fiscale.

Mentre, al contrario, la truffa aggravata e l’indebita percezione di erogazioni pubbliche sono reati di evento per cui è necessaria la realizzazione del profitto con altrui danno legato all’ottenimento della detrazione fiscale.

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite (Cass. S.U. 1235/2010) in merito al rapporto tra le predette fattispecie di reato ha, infatti, chiarito che tra l’ipotesi di cui all’art. 640 comma 2 c.p. e l’art. 2 del. D.Lgs. 74/2000 sussiste un rapporto di specialità, ove la condotta di frode fiscale rappresenta un’ipotesi speciale di artificio e il danno con contestuale profitto si realizzano al momento del pagamento dei tributi.

L’ipotesi di truffa di cui all’art. 640 bis c.p. si configurerebbe, secondo l’interpretazione della Suprema Corte, allorquando venga realizzato un profitto diverso e ulteriore rispetto all’evasione fiscale: “*i reati tributari di utilizzazione in dichiarazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000) e di emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000) sono speciali rispetto al delitto di truffa aggravata ai danni dello Stato, di cui all'art. 640, comma 2, n. 1), c.p., con conseguente esclusione del concorso tra le fattispecie. È fatto salvo, peraltro, il caso in cui l'attività frodatoria sia diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori. Dal raffronto tra le fattispecie astratte,* *infatti, emerge come la frode fiscale sia connotata da uno specifico artificio, costituito dalle fatture o da altri documenti per operazioni inesistenti: elemento specificativo di un reato di pericolo e di mera condotta rispetto al quale non presentano rilevanza gli elementi del profitto e del danno, se non ai fini del trattamento sanzionatorio (con la conseguenza che ritenere configurabile il concorso con la truffa aggravata svuoterebbe di rilevanza le previste soglie sanzionatorie). Senza contare che il concorso sembra escluso dalla stessa relazione illustrativa del D.Lgs. n. 74/2000 e che un'eventuale negazione del rapporto di specialità si porrebbe in contraddizione con la linea di politica criminale e con la ratio del sistema penale tributario; ovvero, in particolare, con l'abbandono del c.d. reato prodromico, con focalizzazione dell'attenzione penale sul momento dichiarativo, esclusione del tentativo per i delitti dichiarativi commissivi e del concorso tra emittenti e utilizzatori di fatture per operazioni inesistenti. Peraltro, se l'attività frodatoria risulti diretta non solo a fini di evasione fiscale, ma anche a finalità ulteriori, non sussiste alcun problema di rapporto di specialità tra norme, perché la medesima condotta viene utilizzata per finalità diverse e viola diverse disposizioni di legge, non esaurendosi nell'ambito del quadro sanzionatorio disegnato dalle disposizioni penali tributarie*” (*Cass. pen. Sez. Unite Sent., 28/10/2010, n. 1235*).

Le fattispecie di cui agli artt. 316 *ter* e 640 *bis* c.p. paiono potersi configurare qualora non si dovessero raggiungere i limiti quantitativi previsti per le soglie di punibilità di cui all’art. 3 del D.Lgs. 74/2000, una volta pagata un’imposta inferiore a quella effettivamente dovuta.

## 3.3.3 L’indebita compensazione (art. 10 quater D.Lgs. 74/2000)

Merita poi di essere esaminata la posizione del soggetto terzo fornitore dell’opera o estraneo alle opere ai sensi dell’art. 121 del D.L. 34/2020, ma consapevole dell’assenza dei requisiti di legge per accedere al beneficio e delle condotte fraudolente poste in essere (o anche partecipe delle stesse) il quale mediante sconto in fattura, oppure divenuto titolare del credito di imposta, ne abbia fatto uso ai fini del calcolo di quella netta.

Posto che il credito di imposta viene utilizzato direttamente nella liquidazione tramite F24, l’imputabilità del credito in compensazione con l’imposta lorda rimanda immediatamente all’ipotesi di reato di cui all’art. 10 *quater* D.Lgs. 74/2000,*indebita compensazione*, che prevede due fattispecie autonome di illecito.

La norma al comma 1 sanziona il contribuente che espone nel modello di pagamento delle imposte crediti non spettanti e al comma 2 quello che espone crediti inesistenti (comma 2 art. 10 quater) onde corrispondere un’imposta minore rispetto a quella effettivamente dovuta.

In sostanza il reato si realizza attraverso il pagamento di una imposta inferiore derivante dall’indicazione nel modello F24 di un credito di cui il soggetto non è titolare che rappresenta il mezzo fraudolento per ottenere il risparmio fiscale.

Per la configurabilità di questa fattispecie è necessario però individuare se la condotta posta in essere dal terzo estraneo sia da ricondurre alla prima o alla seconda fattispecie.

Per individuare correttamente l’ipotesi ascrivibile occorre preliminarmente precisare che per “*credito inesistente*” si può intendere quello per il quale “*non sussistono gli elementi costitutivi e giustificativi*” o, crediti in relazione ai quali manca in tutto o in parte il presupposto costitutivo e che possono essere avvalorati dalla presenza di documentazione falsa.

Per “*credito non spettante*” si intende, invece, quello che seppur fondato e determinato, non può essere però posto in compensazione.

Si tratta, quindi, di qualunque credito che anche se esistente e certo nel suo ammontare, per ragioni di legge, non può essere ancora compensato oppure non è più utilizzabile in operazioni finanziarie in compensazione (cfr. *Cass. pen., Sez. III, Sent. del 09/09/2015, n. 36393 “Ai fini della configurabilità del reato di indebita compensazione previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000, per credito "non spettante" si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza ed esatto ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario (fattispecie in cui è stato ritenuto penalmente rilevante l'utilizzo, a fini di compensazione, di somme riferite a ritenute effettivamente subite dal contribuente ma eccedenti il limite massimo ammesso in compensazione*).

Orbene, posto che il delitto si perfeziona all’atto della presentazione del modello di pagamento F24 nel quale sono indicate le compensazioni oggetto del reato, il momento consumativo dello stesso, qualora i crediti d’imposta siano frazionati su più annualità, come nel caso del *Superbonus*, coincide con la presentazione del modello sempre che superi la soglia di punibilità prevista dalla norma.

Quindi, anche se un singolo modello di pagamento non consenta il raggiungimento della soglia di punibilità, rilevano comunque per la consumazione del delitto gli ulteriori modelli presentati durante l’anno solare in quanto, sotto il profilo temporale, è lo stesso art. 10 *quater* a prevedere il limite dell’anno di imposta collegando lo stesso al raggiungimento della soglia di punibilità.

Anche in relazione all’art. 10 *quater* del Dgs. 74/2000 ci si pone il problema del rapporto di tale norma con i delitti di frode sopra esaminati.

Senza entrare nel dettaglio degli orientamenti giurisprudenziali sul punto, si può concludere ancora una volta che, qualora non siano raggiunte le soglie di punibilità previste dal reato tributario in esame, ben possa configurarsi l’ipotesi di cui all’art. 316 *ter* c.p. in quanto il credito derivante dalla cessione di una detrazione riconosciuta in misura superiore all’effettiva spesa sostenuta impone di configurare questa particolare categoria di crediti quali vere e proprie agevolazioni.

Da ultimo è necessario evidenziare come in caso di condanna per i reati tributari di cui agli artt. 2 e 3 ben potrà essere applicata la sanzione accessoria della confisca prevista dall’art. 12 *ter* del D.Lgs. 74/2000 in base al quale: “*Nei casi di condanna o di applicazione della pena su richiesta a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale per i delitti di seguito indicati, si applica l'articolo 240-bis del codice penale quando:*

*a) l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 2;*

*b) l'imposta evasa è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 3;*

*c) l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 8;*

*d) l'ammontare delle imposte, delle sanzioni e degli interessi è superiore a euro centomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 1;*

*e) l'ammontare degli elementi attivi inferiori a quelli effettivi o degli elementi passivi fittizi è superiore a euro duecentomila nel caso del delitto previsto dall'articolo 11, comma 2*”.

3.4 La responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001

Infine, un altro aspetto che potrebbe assumere rilievo sotto il profilo penale concerne l’eventuale responsabilità dell’Ente ex D.Lgs. 231/2001 qualora ne dovessero sussistere i presupposti (reato commesso è tra quelli previsti dal D.Lgs. 231/2001, gli autori sono soggetti apicali o loro sottoposti, reato commesso nell’interesse o a vantaggio dell’Ente, assenza o inidoneità del modello organizzativo).

In particolare, tale responsabilità potrebbe rilevare per le imprese realizzatrici delle opere che applicano lo sconto, ovvero cessionarie del credito (soggetti terzi indicati dall’art. 121 del D.L. 34/2020), in relazione ai reati fiscali di cui agli artt. 2 e 3 essendo espressamente previsti dall’art. 25 *quinquiesdecies* del D.Lgs. 231/2001, ovvero in caso di coinvolgimento nei reati di truffa aggravata di cui all’art. 640 comma 2 c.p. e nelle ipotesi di frode di cui agli artt. 640 *bis* e art. 316 *ter* c.p. richiamati dall’art. 24 del D.Lgs. 231/2001.

Altra ipotesi di reato rilevante ai fini del D.Lgs. 231/2001 potrebbe essere, inoltre, la corruzione tra privati di cui all’art. 2635 c.c. (come richiamato dall’art. 25 *ter* D.Lgs. 231/2001) qualora l’impresa esecutrice dei lavori ricorresse a strumenti illeciti per l’ottenimento del contratto di appalto da parte, ad esempio, di alcuni condomini.

Il S*uperbonus*, come detto in apertura, rappresenta uno strumento, oltre che innovativo, davvero appetibile per l’entità del beneficio fiscale che ben potrà divenire terreno fertile per la commissione di vari illeciti, in relazione ai quali sarà necessario verificare se le fattispecie penali già previste dal Legislatore e le forme di controllo indicate dalla D.L. 34/2020 siano strumenti di per sé sufficienti di dissuasione e di contrasto degli stessi.

1. Cfr. sito internet MISE: https://www.mise.gov.it/index.php/it/incentivi/energia/superbonus-110. [↑](#footnote-ref-1)
2. Attualmente disciplinato dall’articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. [↑](#footnote-ref-2)
3. Disciplinato dall’articolo 14 del Decreto Legge n. 63/2013, convertito in legge, con modificazioni, dall’ art. 1, comma 1, Legge 3 agosto 2013 n. 90, e ss.mm. [↑](#footnote-ref-3)
4. Disciplinato dall’articolo 16 del Decreto Legge n. 63/2013, convertito in legge, con modificazioni, dall’ art. 1, comma 1, Legge 3 agosto 2013 n. 90, e ss.mm. [↑](#footnote-ref-4)
5. Secondo quanto previsto dall’art. 121 del Decreto Rilancio. [↑](#footnote-ref-5)
6. Misura di cui ai commi 219, 220, 221 e 222 dell'art. 1 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160. [↑](#footnote-ref-6)
7. Sul punto, si richiama quanto evidenziato dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare N. 30/E, rinvenibile sul sito dell’Agenzia delle Entrate. [↑](#footnote-ref-7)
8. Tali documenti sono tutti rinvenibili sul sito dell’Agenzia delle Entrate, nell’apposita sezione dedicata al Superbonus 110%. Inoltre, sulle finalità e sugli aspetti principali della disciplina del Superbonus 110%, si veda, altresì, quanto indicato dalla medesima Agenzia delle Entrate nell’apposita *Guida* pubblicata sul proprio sito internet: https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus-110%25. [↑](#footnote-ref-8)
9. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-9)
10. Tale Regolamento UE integra la direttiva 2010/30/UE del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l’etichettatura indicante il consumo d’energia degli apparecchi per il riscaldamento d’ambiente, degli apparecchi di riscaldamento misti, degli insiemi di apparecchi per il riscaldamento d’ambiente, dispositivi di controllo della temperatura e dispositivi solari e degli insiemi di apparecchi di riscaldamento misti, dispositivi di controllo della temperatura e dispositivi solari (il testo del citato Regolamento è rinvenibile sul sito https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex:32013R0811). [↑](#footnote-ref-10)
11. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-11)
12. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-12)
13. In base a quanto previsto dall’articolo 15, comma 1, lettera f-bis), Tuir. [↑](#footnote-ref-13)
14. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-14)
15. Ossia, per gli interventi “*finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104*”. [↑](#footnote-ref-15)
16. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-16)
17. Recante: *«Governance del Piano nazionale di ripresa e resilienza e prime misure di rafforzamento delle strutture amministrative e di accelerazione e snellimento delle procedure*”, pubblicata in GU Serie Generale n.181 del 30-07-2021 - Suppl. Ordinario n. 26. [↑](#footnote-ref-17)
18. Secondo quanto previsto dall’articolo 2, comma 5 del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico di concerto con il Ministro dell’Economia e delle Finanze e del Ministro dell’Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare e del Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti 6 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-18)
19. Secondo la normativa di cui al Decreto Legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002, n. 137). [↑](#footnote-ref-19)
20. “Guida Superbonus” Agenzia dell’Entrate, pubblicata sul sito internet:

    https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus-110%25 [↑](#footnote-ref-20)
21. Risposta a interpello n. 524 del 30.07.2021, consultabile al seguente link

    [https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/0/Risposta\_524\_30.07.2021.pdf/105d4a22- d03-775a-7a56-e4d431f44855](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/0/Risposta_524_30.07.2021.pdf/105d4a22-%20d03-775a-7a56-e4d431f44855). [↑](#footnote-ref-21)
22. Cfr. pag. 3 Risposta a Interpello n. 524 del 30.07.2021 cit. [↑](#footnote-ref-22)
23. Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412. [↑](#footnote-ref-23)
24. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-24)
25. Cfr. FiscoOggi 7 luglio 2021, “*Superbonus: pertinenze escluse dal calcolo delle unità immobiliari*”. [↑](#footnote-ref-25)
26. Cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 24/E del 8.08.2021 (parag. 1.1.) [↑](#footnote-ref-26)
27. La giurisprudenza è costante nell'affermare che la nascita di un condominio non richiede un formale atto costitutivo, ma si verifica *pleno iure*, senza che sia necessaria deliberazione alcuna, con la costruzione su suolo comune, o con il frazionamento da parte dell'unico proprietario pro indiviso di un edificio, i cui piani o porzioni di piano vengano attribuiti a due o più soggetti in proprietà esclusiva (Cassazione n. 9361/2021). [↑](#footnote-ref-27)
28. Cfr. parag. 2.1.4. [↑](#footnote-ref-28)
29. Il Condominio non è né una persona fisica né una persona giuridica, non essendo dotato di alcun patrimonio e non facendo capo allo stesso alcun diritto né alcuna obbligazione: l’amministratore, infatti, rappresenta il condominio ed i singoli condomini sono titolari di diritti ed obbligazioni. Cfr. sul punto “*Superbonus e adempimenti a cura dell’amministratore del condominio*” di Paola Aglietta in Immobili & Proprietà 3/2021 (pag. 168) [↑](#footnote-ref-29)
30. Il modello è consultabile al seguente link

    <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/codice-fiscale-modello-aa5_6/modello-e-istruzioni-cf-aa5_6> [↑](#footnote-ref-30)
31. “*Non spetta il superbonus in assenza di condominio (Agenzia delle entrate, risposta a interpello 2 febbraio 2021, n. 83*)”, in *Cooperative e Enti non profit*, n. 3/2021, pag. 56 [↑](#footnote-ref-31)
32. Art. 1117 bis c.c. [↑](#footnote-ref-32)
33. Cfr. Risposta a interp. n. 196 del 18.03.2021. Fattispecie prospettata: “*L'edificio A (ricompreso nell'area del mappale 649), è composto da due piani (terra e primo piano), mentre le tre unità adiacenti di proprietà di Junior hanno solo il piano terra ed un semi-interrato, ma il tetto dell'edificio B è sostenuto dal muro portante in comune con l'edificio A. Inoltre, l'edificio B e l'edificio A hanno in comune fognature e canali discarico, nonché hanno in comune le fondazioni. Anche l'edificio A sarà oggetto di un intervento di ristrutturazione per la riduzione del rischio sismico e di riqualificazione energetica.* […] *l'Istante ha confermato che anche sull'edificio A si realizzeranno dei lavori di riduzione del rischio sismico; specificando di non essere ancora in possesso del titolo abilitativo che assente i lavori e conferma che tutte le unità oggetto dell'intervento di efficientamento energetico sono provviste di impianto di riscaldamento. Inoltre, le spese relative agli interventi descritti, compresi quelli di demolizione e ricostruzione, saranno sostenuti dall'unico condominio dell'edificio A e B ma imputati a seconda dei criteri stabiliti dall'assemblea condominiale*”. [↑](#footnote-ref-33)
34. Risposta a Interpello n. 94/2021 Agenzia delle Entrate. [↑](#footnote-ref-34)
35. Cfr. Circolare Agenzia Entrare n. 30/E del 2020 (parag. 5.2.4) [↑](#footnote-ref-35)
36. P. Aglietta, *Superbonus e adempimenti a cura dell’amministratore del condominio*, in *Immobili & proprietà n. 3/2021*, pag. 170 [↑](#footnote-ref-36)
37. Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 30/2020, punto 4.4.4. [↑](#footnote-ref-37)
38. Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 30/2020, punto 5.1.2. [↑](#footnote-ref-38)
39. P. Aglietta, *Superbonus e adempimenti a cura dell’amministratore del condominio*, in *Immobili & proprietà n. 3/2021*, pag. 171. [↑](#footnote-ref-39)
40. Risposta Agenzia delle Entrate a inter. 16 marzo 2021, n. 174. [↑](#footnote-ref-40)
41. Cfr. S. Servidio “*Interventi su edificio condominiale composto anche da unità immobiliari di categoria catastale F/3*” in *Immobili & proprietà* n. 6/2021, pag. 379-380. [↑](#footnote-ref-41)
42. Articolo 42-bis del D.L. n. 162/2019 – c.d. “Milleproroghe 2020”. [↑](#footnote-ref-42)
43. Sul punto, cfr. anche M. Fiammelli, “*Comunità energetiche rinnovabili, come accedere al 110%*” in *Fisco e Tasse* del 19 marzo 2021. [↑](#footnote-ref-43)
44. In base all’articolo 119, comma 15-*bis* del Decreto Rilancio. [↑](#footnote-ref-44)
45. Cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-45)
46. Cfr. Circolare Agenzia Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020 (parag. 1.2.). [↑](#footnote-ref-46)
47. Risposta a interp. Agenzia Entrate n. 570/2020. [↑](#footnote-ref-47)
48. Il trust *autodichiarato* è la modalità più semplice di istituire un trust. In esso, infatti, il disponente non trasferisce i beni ad un terzo gestore (il quale, talvolta, potrebbe anche essere un soggetto estraneo alla famiglia), ma si limita ad imporvi un vincolo di destinazione [↑](#footnote-ref-48)
49. Commissione Studi Tributari Consiglio Nazionale del Notariato studio n. 20-2020/T, *Le detrazioni fiscali riferite agli immobili: panoramica generale e questioni di interesse notarile*. [↑](#footnote-ref-49)
50. Risoluzione Agenzia Entrate n. 77/E del 24 marzo 2009 – Cfr. anche Commissione Studi Tributari Consiglio Nazionale del Notariato studio n. 20-2020/T, *Le detrazioni fiscali riferite agli immobili: panoramica generale e questioni di interesse notarile*”, cit. [↑](#footnote-ref-50)
51. Cfr. Commissione Studi Tributari Consiglio Nazionale del Notariato studio n. 20-2020/T, Le detrazioni fiscali riferite agli immobili: panoramica generale e questioni di interesse notarile [↑](#footnote-ref-51)
52. Si veda Commissione Studi Tributari Consiglio Nazionale del Notariato studio n. 20-2020/T, *Le detrazioni fiscali riferite agli immobili: panoramica generale e questioni di interesse notarile*”, cit. [↑](#footnote-ref-52)
53. Cfr. Commissione Studi Tributari Consiglio Nazionale del Notariato studio n. 20-2020/T, *Le detrazioni fiscali riferite agli immobili: panoramica generale e questioni di interesse notarile*”, cit. [↑](#footnote-ref-53)
54. Cfr. art. 1, c. 3, D.L. 6.5.2021 n. 59. [↑](#footnote-ref-54)
55. Sul punto si rimanda a Circolare Agenzia Entrate n. 30/2020 (parag. 2.1.2.). [↑](#footnote-ref-55)
56. Sul punto si veda Risposta Agenzia Entrate a interp. n. 431 del 23 giugno 2021. [↑](#footnote-ref-56)
57. Si richiama la Risposta Agenzia Entrate a interp. n. 127 del 24 febbraio 2021. [↑](#footnote-ref-57)
58. Sul punto si veda “*Cooperativa a proprietà indivisa, Superbonus solo sulle abitazioni*” in Fisco Oggi del 19 Luglio 2021. [↑](#footnote-ref-58)
59. L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 574 del 30 agosto 2021, ha riconosciuto tra i soggetti beneficiari del c.d. “bonus facciate”, anche l’associazione non riconosciuta che non svolge attività commerciale (avente finalità di “convegno amichevole”), titolare, tra l’altro, di redditi da locazione soggetti a tassazione ordinaria, che occupa l’immobile oggetto dell’intervento in base ad un diritto di enfiteusi. [↑](#footnote-ref-59)
60. Cfr. “*Superbonus ok per spogliatoio di palestra comunale concessa ad Asd*” in *Il Fisco Oggi* del 27 Luglio 2021. [↑](#footnote-ref-60)
61. Potranno accedere al superbonus le attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali, rientranti nelle seguenti categorie catastali: **B1** – Collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanatrofi, ospizi, conventi, seminari, caserme; **B2** – Case di cura e ospedali, poliambulatori, fabbricati di proprietà dell’I.N.P.S. adibiti a sanatori antitubercolari, preventori, convalescenziari, ecc.; **D4** – Case di cura ed ospedali, poliambulatori (quando abbiano fine di lucro). [↑](#footnote-ref-61)
62. Cfr. “*Superbonus anche per le fondazioni ONLUS indipendentemente dalla categoria catastale dell’immobile*” in *Cooperative e enti non profit* n. 8-9/2021 (Agenzia delle entrate, risposta a interpello 25 giugno 2021, n. 448). [↑](#footnote-ref-62)
63. Si vedano le Risposte a interp. Agenzia Entrate da n. 249 a n. 252 del 14.04.2021. [↑](#footnote-ref-63)
64. Cfr. Risposta ad interp. Agenzia Entrate n. 251 del 14.04.2021. [↑](#footnote-ref-64)
65. Cfr. Risposta ad interp. Agenzia Entrate n. 252 del 14.04.2021. [↑](#footnote-ref-65)
66. Cfr. risposta all’ interpello n. 14 del 7 gennaio 2021 con oggetto “*Superbonus - Enti non commerciali - Opzione per la cessione o lo sconto in luogo delle detrazioni - Articolo 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio)”.* [↑](#footnote-ref-66)
67. “*Guida Superbonus*” Agenzia delle Entrate. [↑](#footnote-ref-67)
68. Si cfr.

    https://temi.camera.it/leg18/post/pl18\_app\_detrazioni\_fiscali\_per\_interventi\_di\_ristrutturazione\_edilizia\_e\_di\_efficienza\_energetica.html [↑](#footnote-ref-68)
69. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. [↑](#footnote-ref-69)
70. Risposte Agenzia delle Entrate a interp. n. 254 del 15 aprile 2021 e n. 261 del 19 aprile 2021. [↑](#footnote-ref-70)
71. Cfr. Risposta a interp. Agenzia Entrate n. 261 del 19.04.2021, nel quale viene chiarito come “***il rapporto giuridico che si istaura tra il General Contractor ed il committente degli interventi inclusi nel perimetro di applicazione del Superbonus si qualifica come un contratto atipico “complesso****”, che include sia la realizzazione in via diretta di alcune attività (progettazione e realizzazione) sia il rapporto, gestito secondo lo schema del mandato senza rappresentanza, con i professionisti che svolgono le attività riguardanti l'apposizione del visto di conformità e il rilascio delle asseverazioni previste dalla disciplina agevolativa.*

    *In particolare, i suddetti professionisti - incaricati direttamente dai soggetti beneficiari della detrazione Superbonus - addebitano la propria prestazione nei confronti del General Contractor che, in applicazione dello schema giuridico del mandato senza rappresentanza, ribalta il costo del servizio - senza aggiungere alcun margine proprio - sui beneficiari dell'agevolazione. Ne consegue che, anche questi importi riaddebitati costituiscano parte integrante del corrispettivo per il servizio fornito dal GC al committente”.* [↑](#footnote-ref-71)
72. Cfr. Risposta a interp. Agenzia Entrate n. 254/2021 cit. [↑](#footnote-ref-72)
73. Cfr. DRE Lombardia nella Risposta all’interpello n.904-334-2021 a proposito della detraibilità delle spese relative all’attività di coordinamento eseguita dal General Contractor a cui è stata affidata la gestione complessiva delle attività connesse ad interventi di efficientamento energetico eseguiti su un condominio, per i quali si intende accedere al Superbonus al 110%. [↑](#footnote-ref-73)
74. A mente del quale: “*Sulle imposte o sulle maggiori imposte dovute in base alla liquidazione ed al controllo formale della dichiarazione od all'accertamento d'ufficio si applicano, a partire dal giorno successivo a quello di scadenza del pagamento e fino alla data di consegna al concessionario dei ruoli nei quali tali imposte sono iscritte, gli interessi al tasso del quattro per cento annuo* […]” [↑](#footnote-ref-74)
75. A mente del quale: “1*. Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato, anche quando, in seguito alla correzione di errori materiali o di calcolo rilevati in sede di controllo della dichiarazione annuale, risulti una maggiore imposta o una minore eccedenza detraibile. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.*

    *2. La sanzione di cui al comma 1 si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e ai sensi dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.*

    *3. Fuori dei casi di tributi iscritti a ruolo, la sanzione prevista al comma 1 si applica altresì in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo o di una sua frazione nel termine previsto.*

    *4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.*

    *5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale 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.*

    *6. Fuori dall'ipotesi di cui all'articolo 11, comma 7-bis, sull'ammontare delle eccedenze di credito risultanti dalla dichiarazione annuale dell'ente o società controllante ovvero delle società controllate, compensate in tutto o in parte con somme che avrebbero dovuto essere versate dalle altre società controllate o dall'ente o società controllante, di cui all'articolo 73, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, si applica* A *la sanzione di cui al comma 1 quando la garanzia di cui all'articolo 38-bis del medesimo decreto è presentata oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale.*

    *7. Le sanzioni previste nel presente articolo non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente*.” [↑](#footnote-ref-75)
76. Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 24/E dell’8 agosto 2020. Si veda, altresì, la richiamata “*Guida Superbonus*” pubblicata sempre dall’Agenzia delle Entrate. [↑](#footnote-ref-76)
77. Cfr. provvedimento di attuazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 8 agosto 2020, punto 7. [↑](#footnote-ref-77)
78. ORETO, *Superbonus 110%: sempre a rischio di autodenuncia gli abusi edilizi*, 28.07.2021, www.lavoripubblici.it. [↑](#footnote-ref-78)