



SUPERBONUS: NUOVI CHIARIMENTI DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER I CITTADINI E LE IMPRESE

LA CIRCOLARE N.13 DEL 13 GIUGNO 2023

Associazione Nazionale Donne Geometra

I chiarimenti per cittadini e imprese nella circolare che illustra le ultime modifiche normative

Con la circolare n. 13/E l’Agenzia delle Entrate del 13 giugno 2023 spiega le ultime modifiche normative (Decreto “Aiuti-quater”, legge di Bilancio 2023 e Decreto “Cessioni”) che hanno interessato l’agevolazione fiscale.

Tra le principali novità:

- la proroga dal 31 marzo al 30 settembre 2023 del termine per fruire del Superbonus per gli interventi realizzati sulle unità unifamiliari, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell’intervento complessivo.

Il documento di prassi contiene inoltre chiarimenti:

- sulla possibilità di ripartire la detrazione in 10 anni, anziché in 4, per le spese sostenute nel 2022.
- lo sconto fiscale per gli impianti fotovoltaici che la legge di Bilancio 2023 ha esteso alle Onlus, alle Organizzazioni di volontariato (Odv) e alle Associazioni di promozione sociale (Aps): il beneficio vale anche per l’installazione di sistemi di accumulo integrati negli impianti.

Proroga al 30 settembre per le unifamiliari – Il Decreto Cessioni (DI n. 11/2023) ha previsto la proroga dal 31 marzo al 30 settembre 2023 del termine per fruire del Superbonus per gli interventi realizzati sulle unità unifamiliari, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell’intervento complessivo (nel cui computo possono essere anche compresi i lavori non rientranti nel Superbonus).

Per le spese sostenute dopo questa data, invece, indipendentemente dalla data di effettuazione degli interventi, è possibile avvalersi dell’Ecobonus per gli interventi di efficienza energetica, del Sismabonus per gli interventi antisismici o del Bonus casa per i lavori di recupero del patrimonio edilizio.

Le rate per le spese del 2022 passano da 4 a 10 – Il documento di prassi ricorda che, sempre in base a quanto previsto dal Dl n. 11/2023, i contribuenti possono ripartire in 10 anni (anziché in 4) le detrazioni derivanti dalle spese sostenute nel 2022 per interventi edilizi rientranti nel Superbonus.

Questa nuova possibilità, che punta ad agevolare la fruizione della detrazione da parte dei contribuenti, decorre a partire dal periodo di imposta 2023.

Fotovoltaico e sistemi di accumulo, nuovi chiarimenti – Come stabilito dalla legge di Bilancio 2023, il Superbonus al 110% per l'installazione di impianti fotovoltaici può essere fruito anche dalle Onlus, le Organizzazioni di volontariato (Odv) e le associazioni di promozione sociale (Aps).

In questo caso, **gli impianti solari fotovoltaici vanno installati in aree o strutture non pertinenti**, che possono essere di proprietà di terzi, diverse dagli immobili dove vengono realizzati gli interventi trainanti rientranti nel Superbonus, a condizione che questi ultimi siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli.

L'Agenzia chiarisce che questa agevolazione vale anche per l'installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati negli impianti agevolati.

ALLEGATA LA CIRCOLARE 13/E



Direzione Centrale Coordinamento
Normativo

Roma, 13 giugno 2023

OGGETTO: Modifiche alla disciplina del Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 - Decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, legge 29 dicembre 2022, n. 197, e decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11

INDICE

PREMESSA	3
1. Novità in materia di <i>Superbonus</i> – Articolo 119 del Decreto Rilancio	3
1.1. Modifiche al comma 8-bis dell'articolo 119	3
1.1.1. Condomini, persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), dell'articolo 119	5
1.1.2. Interventi effettuati su edifici unifamiliari o su unità immobiliari funzionalmente indipendenti	11
1.1.3. Interventi avviati a partire dal 1° gennaio 2023 su edifici unifamiliari o su unità immobiliari funzionalmente indipendenti	12
1.1.4. Interventi effettuati su edifici condominiali da parte di Istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti aventi analoghe finalità sociali di cui al comma 9, lettera c), e cooperative di abitazione a proprietà indivisa di cui al comma 9, lettera d), dell'articolo 119	19
1.2. Introduzione del comma 7-bis dell'articolo 119 - Impianti solari fotovoltaici	21
1.3. Modifiche al comma 8-ter dell'articolo 119	23
1.4. Interpretazione autentica del comma 10-bis dell'articolo 119	25
1.5. Opzione per la fruizione della detrazione di cui all'articolo 119 in dieci quote annuali	26

PREMESSA

Il decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 (di seguito Decreto Aiuti-*quater*), convertito con modificazioni dalla legge 13 gennaio 2023, n. 6, la legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito legge di bilancio 2023), e il decreto-legge 16 febbraio 2023, n. 11, convertito con modificazioni dalla legge 11 aprile 2023, n. 38, hanno introdotto alcune modifiche alla disciplina del *Superbonus* di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito Decreto Rilancio), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

Con la presente circolare si forniscono i primi chiarimenti con riferimento alle recenti novità intervenute al riguardo in materia di *Superbonus*.

Per quanto compatibili valgono tutti i chiarimenti già resi in tema di *Superbonus* con le circolari 8 agosto 2020, n. 24/E, e 22 dicembre 2020, n. 30/E, con le risoluzioni 28 settembre 2020, n. 60/E, e 12 marzo 2021, n. 18/E, nonché, da ultimo, con la circolare 23 giugno 2022, n. 23/E, e con la risoluzione 15 febbraio 2022, n. 8/E.

1. Novità in materia di *Superbonus* – Articolo 119 del Decreto Rilancio

1.1. Modifiche al comma 8-bis dell'articolo 119

Il comma 1, lettere a) e b), dell'articolo 9 del Decreto Aiuti-*quater*, recante «*Modifiche agli incentivi per l'efficientamento energetico*», ha modificato il comma 8-bis¹ dell'articolo 119 del Decreto Rilancio e introdotto il comma 8-bis.1.

¹ Secondo cui per « *gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e dai soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento per quelle sostenute entro il 31 dicembre 2022, del 90 per cento per quelle sostenute nell'anno 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025. Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 30 settembre 2023, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo. Per gli interventi avviati a partire dal 1° gennaio 2023 su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione spetta nella misura*

Per effetto di tali modifiche, il *Superbonus* si applica:

- nella misura del 110 per cento alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, 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 (comma 9, lettera a, dell'articolo 119) e dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale (comma 9, lettera d-*bis*, dell'articolo 119); la detrazione spetta ai medesimi soggetti nella misura del 90 per cento per le spese sostenute nell'anno 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025. Le predette detrazioni si applicano anche alle spese sostenute dalle persone fisiche per gli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, nonché quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 (TU dell'edilizia);
- nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 30 settembre 2023² per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni (comma 9, lettera b, dell'articolo 119), a condizione che alla

del 90 per cento anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento, determinato ai sensi del comma 8-bis.1, non superiore a 15.000 euro. Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera c), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio, e dalle cooperative di cui al comma 9, lettera d), per i quali alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023».

² Come modificato dall'articolo 01 del d.l. n. 11 del 2023.

data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo; per tali interventi, avviati a partire dal 1° gennaio 2023, la detrazione spetta nella misura del 90 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un *reddito di riferimento*, determinato ai sensi del comma 8-bis.1 dell'articolo 119, non superiore a 15.000 euro;

- nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023 per gli interventi effettuati dagli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di «*in house providing*» per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica (comma 9, lettera c, dell'articolo 119), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio, e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci (comma 9, lettera d, dell'articolo 119), per i quali alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo.

1.1.1. Condomini, persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), dell'articolo 119

Come detto, il comma 1, lettera a), numero 1), dell'articolo 9 del Decreto Aiuti-*quater*, intervenendo sul comma 8-bis, primo periodo, del citato articolo 119, dispone che il *Superbonus* spetta nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 e del 90 per cento per quelle sostenute

nell'anno 2023 relativamente a interventi, compresi quelli di demolizione e ricostruzione, effettuati da:

- condomìni;
- persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, arti e professioni, su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate e posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche (soggetti individuati dal comma 9, lettera a, del citato articolo 119);
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, organizzazioni di volontariato (ODV) iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della legge 11 agosto 1991, n. 266, associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (soggetti individuati dal comma 9, lettera d-bis, del citato articolo 119);
- persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio.

Resta ferma, per i medesimi soggetti, l'applicazione della detrazione per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025, con aliquota al 70 per cento per le spese sostenute nell'anno 2024 e al 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025.

Il comma 894 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023 stabilisce che le modifiche apportate al comma 8-bis, primo periodo, sopra delineate, non si applicano agli interventi³:

- a) diversi da quelli effettuati dai condomìni, per i quali la comunicazione

³ L'articolo 9, comma 2, del Decreto Aiuti-*quater*, abrogato in sede di conversione, precedentemente stabiliva che le «*disposizioni di cui al comma 1, lettera a), numero 1), non si applicano:*

a) agli interventi per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulti effettuata, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) e, in caso di interventi su edifici condominiali, all'ulteriore condizione che la delibera assembleare che abbia approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente al 25 novembre 2022;

b) agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla medesima data del 25 novembre 2022, risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo».

di inizio lavori asseverata (CILA) risulti presentata alla data del 25 novembre 2022;

- b) effettuati dai condomini per i quali la CILA risulti presentata alla data del 31 dicembre 2022 e la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del Decreto Aiuti-*quater* (vale a dire entro il 18 novembre 2022). La data della delibera assembleare deve essere attestata con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà⁴ rilasciata dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso dei c.d. mini condomini in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea;
- c) effettuati dai condomini per i quali la CILA risulti presentata alla data del 25 novembre 2022 e la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata tra il 19 novembre 2022 e il 24 novembre 2022. La data della delibera assembleare deve essere attestata con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà⁵ rilasciata dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso dei c.d. mini condomini in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea;
- d) comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici per i quali al 31 dicembre 2022 risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

In tali ipotesi, al ricorrere di una delle condizioni previste dall'articolo 1, comma 894, lettere da a) a d), della legge di bilancio 2023, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti contenute nel citato articolo 119, comma 8-*bis*, primo

⁴ Ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

⁵ Ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al DPR n. 445 del 2000.

periodo, con conseguente applicazione dell'aliquota di detrazione nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025.

Al riguardo, considerato che il citato comma 894, tra le condizioni necessarie per applicare le suddette deroghe, richiede, per gli interventi rientranti nel *Superbonus* di cui alle lettere a), b) e c) dell'elenco sopra richiamato, la presentazione di una CILA ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del Decreto Rilancio, si ritiene che, a prescindere dalla circostanza che in applicazione del TU dell'edilizia i lavori richiedano un titolo edilizio diverso, la mancata presentazione della CILA nei termini sopra evidenziati non consenta al contribuente di accedere alle predette deroghe.

Resta inteso che, per gli interventi di cui alle lettere a), b) e c) dell'elenco sopra richiamato, iniziati in data antecedente all'introduzione dell'obbligo di presentazione della CILA, di cui al comma 13-ter dell'articolo 119⁶, rileva la data di presentazione del diverso titolo abilitativo richiesto dalla normativa all'epoca vigente.

Le deroghe previste dall'articolo 1, comma 894, della legge di bilancio 2023 sono tassative.

Deve, pertanto, escludersi la rilevanza, ai fini dell'applicabilità delle deroghe citate, di ipotesi non riconducibili a quelle espressamente previste dalla

⁶ L'articolo 1 dell'Accordo tra Governo, Regioni ed enti locali del 4 agosto 2021 n. 88/cu prevede che:
«1. Ai sensi dell'art. 24, comma 1, del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 90, convertito con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 114, secondo cui lo Stato, le regioni, le province autonome e le autonomie locali sottoscrivono accordi e intese al fine di coordinare le iniziative e le attività delle amministrazioni interessate concernenti l'attuazione dell'Agenda per la semplificazione, è adottato il modulo unificato e standardizzato per la presentazione della CILA, ai sensi dell'art. 119, comma 13-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, di cui all'Allegato 1, che costituisce parte integrante del presente Accordo.
2. Attesa l'urgenza dell'adozione della modulistica di cui al comma 1, la stessa è efficace dal giorno successivo alla data di pubblicazione del presente Accordo sul sito istituzionale della Presidenza del Consiglio - Dipartimento della funzione pubblica.
3. Le regioni, le province autonome e i comuni adottano le misure organizzative e tecnologiche necessarie per assicurare la massima diffusione e la gestione anche telematica del modulo».
Il predetto modello è efficace dal 5 agosto 2021.

legge di bilancio 2023. Ad esempio, un condominio che abbia convocato l'assemblea in data 9 novembre 2022, presentato la CILA il 10 novembre 2022 e deliberato l'approvazione degli interventi in data 30 novembre 2022 non può fruire del *Superbonus* nella misura del 110 per cento anche per il 2023, in quanto la delibera assembleare è stata adottata oltre le date normativamente previste, a nulla rilevando la data di convocazione dell'assemblea straordinaria⁷.

L'articolo 2-*bis* del d.l. n. 11 del 2023 reca una disposizione di interpretazione autentica secondo la quale la presentazione di un progetto in variante alla CILA, o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento edilizio da eseguire, non rileva ai fini del rispetto dei termini previsti dall'articolo 1, comma 894, della legge di bilancio 2023. Con riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l'eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante. In altri termini, ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile per gli interventi agevolabili di cui al primo periodo del comma 8-*bis* dell'articolo 119 occorre fare riferimento alla data di presentazione della originaria CILA di cui al comma 13-*ter* del medesimo articolo 119, o del diverso titolo abilitativo in caso di interventi di demolizione e ricostruzione, e, in caso di interventi condominiali, alla data della prima delibera di esecuzione dei lavori⁸.

A titolo esemplificativo, costituiscono varianti alla CILA, che non rilevano ai fini del rispetto dei termini previsti dall'articolo 1, comma 894, della legge di bilancio 2023, non solo le modifiche o integrazioni del progetto iniziale ma anche la variazione dell'impresa incaricata dei lavori o del committente degli stessi, nonché la previsione della realizzazione di interventi *trainanti* e *trainati* rientranti nel *Superbonus*, non previsti nella CILA presentata ad inizio dei lavori.

Al riguardo, si evidenzia, inoltre, che il comma 13-*quinquies* dell'articolo 119 del Decreto Rilancio prevede che, in caso di varianti in corso d'opera, queste

⁷ Risposta fornita in occasione di Telefisco 2023.

⁸ Sono incluse nell'ambito applicativo della norma interpretativa le varianti ai titoli abilitativi riferiti ai lavori iniziati prima dell'introduzione dell'obbligo di presentazione della CILA di cui al comma 13-*ter* dell'articolo 119.

possano essere comunicate alla fine dei lavori e costituiscono integrazione della CILA presentata.

Qualora con riferimento agli interventi *trainanti* siano rispettate le condizioni previste dall'articolo 1, comma 894, lettere da a) a d), della legge di bilancio 2023, il *Superbonus* spetta con la medesima aliquota anche per le spese sostenute per gli interventi *trainati* effettuati sulle parti comuni dell'edificio nonché per quelli effettuati sulle singole unità immobiliari.

Al riguardo, con la circolare n. 24/E del 2020, paragrafo 2.2, è stato chiarito che ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, fermo restando che le spese sostenute per gli interventi *trainanti* devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, 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 tal senso anche la circolare n. 30/E del 2020, paragrafo 4.2.2).

In altri termini, al fine di estendere ai lavori *trainati*, effettuati sulle parti comuni dell'edificio e sulle singole unità immobiliari, il regime agevolativo vigente prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2023, si ritiene sufficiente che tali interventi siano effettuati congiuntamente agli interventi *trainanti* per i quali risultano rispettate le condizioni previste dalla legge.

Ad esempio, nell'ipotesi in cui il condominio abbia deliberato interventi *trainanti* entro il 18 novembre 2022 e presentato la CILA prima del 31 dicembre 2022, si può godere della medesima percentuale di detrazione anche per le spese sostenute per i lavori *trainati*.

Con riferimento agli edifici condominiali sottoposti a vincoli dal codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, con la citata circolare n. 23/E del 2022 è stato precisato che se - per effetto dei vincoli ai quali l'edificio è sottoposto o dei regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali - non è possibile effettuare neanche uno degli interventi *trainanti*, il *Superbonus* si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi *trainati*. Ai fini della verifica del rispetto delle condizioni richieste dal comma 894, si

ritiene che in tali ipotesi sia possibile far riferimento alla lettera a) del comma 894 (interventi diversi da quelli effettuati dai condomini). Ai fini dell'applicazione delle deroghe in esame è, pertanto, necessario che la CILA riferita agli interventi *trainati* sia stata presentata entro il 25 novembre 2022.

1.1.2. Interventi effettuati su edifici unifamiliari o su unità immobiliari funzionalmente indipendenti

Il comma 1, lettera a), numero 2), dell'articolo 9 del Decreto Aiuti-*quater*, modificando il comma 8-*bis*, secondo periodo, del citato articolo 119, ha esteso l'applicazione dell'aliquota di detrazione nella misura del 110 per cento alle spese sostenute entro il 31 marzo 2023, in luogo del 31 dicembre 2022, dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, di cui al comma 9, lettera b), del citato articolo 119, con riferimento agli interventi realizzati su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze e su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo.

L'articolo 01 del d.l. n. 11 del 2023⁹ ha successivamente previsto la proroga dal 31 marzo al 30 settembre 2023 del termine per fruire del *Superbonus* per gli interventi realizzati sulle unità unifamiliari, sempre a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo (nel cui computo possono essere anche compresi i lavori non rientranti nel *Superbonus*).

Resta fermo che per le spese sostenute successivamente al 30 settembre 2023 i soggetti sopra individuati, indipendentemente dalla data di effettuazione degli interventi, possono avvalersi delle detrazioni spettanti per interventi di efficienza energetica (c.d. *Ecobonus*) ovvero antisismici (c.d. *Sismabonus*) di cui

⁹ Articolo premesso dalla legge di conversione n. 38 del 2023.

agli articoli 14 e 16 del d.l. n. 63 del 2013, nonché della detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio (c.d. *Bonus casa*) di cui all'articolo 16-*bis* del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917¹⁰, nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa di riferimento.

1.1.3. Interventi avviati a partire dal 1° gennaio 2023 su edifici unifamiliari o su unità immobiliari funzionalmente indipendenti

L'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 3), del Decreto Aiuti-*quater* ha modificato il comma 8-*bis* dell'articolo 119, introducendo il terzo periodo, il quale prevede che, per gli interventi avviati a partire dal 1° gennaio 2023 su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), dell'articolo 119, la detrazione spetta nella misura del 90 per cento delle spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un *reddito di riferimento*, determinato ai sensi del comma 8-*bis*.1 del medesimo articolo 119, non superiore a 15.000 euro.

In altri termini, la nuova norma consente alle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa, arti e professioni che sostengono spese per gli interventi edilizi rientranti nella disciplina del *Superbonus*, effettuati 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, la possibilità di beneficiare della predetta detrazione nella misura del 90 per cento delle spese sostenute nell'anno 2023, a condizione che i lavori siano avviati dal 1° gennaio 2023.

¹⁰ Si ricorda che per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR si applicano le disposizioni di cui al comma 1 dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013.

Occorre precisare che per «*interventi avviati dal 1° gennaio 2023*» (di seguito anche interventi iniziati) devono intendersi, in linea generale, gli interventi per i quali la CILA¹¹ sia stata presentata a decorrere dalla predetta data, per i quali la data di inizio lavori indicata nella medesima CILA è successiva al 31 dicembre 2022. Si ritiene, inoltre, che possano rientrare nella nuova disciplina anche gli interventi per i quali la presentazione della CILA¹² sia antecedente al 1° gennaio 2023, purché il contribuente dimostri che i lavori abbiano avuto inizio a decorrere dall'anno 2023, circostanza che può essere documentata dalla data di inizio lavori indicata nella CILA o anche mediante un'attestazione resa dal direttore dei lavori secondo le modalità dell'autocertificazione rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000.

Per espressa previsione normativa, il *Superbonus* spetta a condizione che:

- il contribuente sia titolare di un diritto di proprietà (compresa la nuda proprietà) o di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare (usufrutto, uso, abitazione);
- l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale;
- il contribuente che sostiene le spese possieda un *reddito di riferimento*, determinato in base al comma 8-*bis*.1 dell'articolo 119¹³, non superiore a 15.000 euro.

Al riguardo si ritiene che per tali interventi il *Superbonus* spetti a condizione che il diritto di proprietà o la titolarità di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare oggetto degli interventi sussista al momento di inizio dei lavori.

¹¹ Ai sensi del comma 13-*ter* dell'articolo 119 del Decreto Rilancio.

¹² Ai sensi del comma 13-*ter* dell'articolo 119 del Decreto Rilancio.

¹³ Ai sensi del quale «*Ai fini dell'applicazione del comma 8-*bis*, terzo periodo, il reddito di riferimento è calcolato dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, dal soggetto legato da unione civile o convivente se presente nel suo nucleo familiare, e dai familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile, di cui all'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presenti nel suo nucleo familiare, che nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12, per un numero di parti determinato secondo la Tabella 1-*bis*, allegata al presente decreto*».

Il requisito della proprietà o della titolarità di un diritto reale di godimento dell'edificio, o dell'unità immobiliare funzionalmente indipendente oggetto dell'intervento agevolato, costituisce una novità rispetto alla precedente disciplina del *Superbonus*; la relazione illustrativa della disposizione in commento, infatti, chiarisce che detto requisito è necessario soltanto per gli interventi iniziati a partire dal 1° gennaio 2023.

Conseguentemente, il predetto requisito non riguarda gli interventi di cui al comma 8-*bis*, secondo periodo, del citato articolo 119¹⁴ effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), del medesimo articolo (persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni), per i quali è richiesta, ai fini della fruizione della detrazione del 110 per cento, la realizzazione del 30 per cento dell'intervento complessivo entro il 30 settembre 2022 e per i quali è disposta la proroga dell'agevolazione al 30 settembre 2023. In definitiva, tali interventi continuano ad essere agevolati anche se realizzati da persone fisiche che non risultano titolari di un diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento sui beni oggetto di intervento (ad esempio, qualora detti interventi siano posti in essere da familiari conviventi).

Con riguardo al requisito della destinazione dell'unità immobiliare ad abitazione principale, si ritiene che possa essere applicata la definizione del comma 3-*bis* dell'articolo 10 del TUIR, secondo cui *«per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata»*.

Coerentemente, ai fini della detrazione rientra in tale nozione anche l'unità immobiliare adibita a dimora abituale di un familiare del contribuente (coniuge,

¹⁴ Secondo cui per *«gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 30 settembre 2023, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30 per cento dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo»*.

parenti entro il terzo grado ed affini entro il secondo grado - articolo 5, comma 5, del TUIR). Resta inteso che nell'ipotesi in cui è teoricamente possibile effettuare la scelta in relazione a due immobili, uno adibito a propria dimora abituale e un altro adibito a dimora abituale di un proprio familiare, occorre far riferimento esclusivamente all'immobile adibito a dimora abituale del titolare dell'immobile, a nulla rilevando che il secondo immobile sia adibito a dimora abituale di un familiare¹⁵.

Si ritiene che, qualora l'unità immobiliare non sia adibita ad abitazione principale all'inizio dei lavori, il *Superbonus* spetti per le spese sostenute per i predetti interventi a condizione che il medesimo immobile sia adibito ad abitazione principale al termine dei lavori.

Per quanto attiene al requisito reddituale, l'articolo 9, comma 1), lettera b), del Decreto Aiuti-*quater* ha inserito il comma 8-*bis*.1 nel corpo dell'articolo 119 del citato Decreto Rilancio; la disposizione stabilisce che il *reddito di riferimento* per usufruire dell'agevolazione non deve superare l'importo di 15.000 euro e fornisce anche elementi utili per il calcolo di detto parametro.

Più in particolare, secondo il citato comma 8-*bis*.1, il *reddito di riferimento* è calcolato dividendo il *reddito complessivo familiare* per un coefficiente denominato «*numero di parti*».

Il *reddito complessivo familiare* è costituito dalla somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, non legalmente ed effettivamente separato, o dal soggetto legato da unione civile. Vanno sommati, inoltre, i redditi posseduti dal convivente del contribuente, presente nel nucleo familiare, nonché quelli dei familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato al contribuente da unione civile, presenti nel nucleo familiare se ricorrono i requisiti reddituali di cui al comma 2 dell'articolo 12 del TUIR per essere considerati fiscalmente a carico. Si tratta, nello specifico, dei familiari che, nell'anno precedente a quello di

¹⁵ Cfr. paragrafo 4.4 della circolare 12 giugno 2002, n. 50/E.

sostenimento della spesa, abbiano conseguito un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili, e per i figli di età non superiore a ventiquattro anni un reddito complessivo non superiore a 4.000 euro.

Ai fini della disposizione in commento, fanno parte del nucleo familiare:

- il coniuge o il componente dell'unione civile, anche se non risulta nello stato di famiglia perché, ad esempio, ha una diversa residenza;
- il convivente di cui all'articolo 1, comma 36, della cd. legge Cirinnà¹⁶;
- i figli e ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile purché siano fiscalmente a carico.

Occorre precisare che per la determinazione del nucleo familiare si fa riferimento alla composizione dello stesso nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, in linea con quanto previsto dalla disposizione per la determinazione del *reddito di riferimento*.

Per quanto attiene alla determinazione del reddito, per espressa previsione normativa, occorre fare riferimento al reddito complessivo relativo all'anno precedente a quello di sostenimento della spesa. A tal proposito occorre ricordare che il reddito complessivo per la verifica del limite reddituale è calcolato secondo quanto stabilito dall'articolo 8 del TUIR, ma tiene conto anche dei redditi assoggettati a cedolare secca, dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (articolo 1, comma 692, lettera g, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 – legge di bilancio 2020) e della quota di agevolazione ACE di cui all'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214. Infatti, secondo le predette norme quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per

¹⁶ Ai sensi dell'articolo 1, comma 36, della legge 20 maggio 2016, n. 76, «*si intendono per conviventi di fatto due persone maggiorenni unite stabilmente da legami affettivi di coppia e di reciproca assistenza morale e materiale, non vincolate da rapporti di parentela, affinità o adozione, da matrimonio o da un'unione civile*». Inoltre ai sensi del successivo comma 37 «*per l'accertamento della stabile convivenza si fa riferimento alla dichiarazione anagrafica di cui all'articolo 4 e alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 13 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 1989, n. 223*».

la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche di tali redditi.

Il *numero di parti* è quantificato tenendo conto della composizione del nucleo familiare e in particolare della presenza del coniuge, non legalmente ed effettivamente separato, del soggetto legato al contribuente da unione civile, del convivente di cui all'articolo 1, comma 36, della cd. legge Cirinnà e dei familiari a carico, diversi dal coniuge e dal soggetto legato al contribuente da unione civile, come sopra individuati.

Per la determinazione del *numero di parti*, il nuovo comma 8-bis.1 in commento rinvia alla Tabella 1-bis allegata al citato Decreto Rilancio e introdotta per effetto dell'articolo 9, comma 1-bis, del Decreto Aiuti-quater, ai sensi della quale il *numero di parti* è pari a 1 nel caso di un nucleo familiare composto da una sola persona ed è incrementato di 1 se nel nucleo è presente il coniuge o il soggetto legato al contribuente da unione civile o il convivente, nonché di 0,5 se è presente un familiare a carico, di 1 se sono presenti due familiari a carico e di 2 se sono presenti tre o più familiari a carico.

Si rileva che nella relazione illustrativa della disposizione agevolativa in commento è chiarito che la presenza nel nucleo familiare del coniuge, o del soggetto legato al contribuente da unione civile, incide sul denominatore *numero di parti* a prescindere dalla circostanza che il medesimo, nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, sia risultato o meno a carico del contribuente che beneficia dell'agevolazione; peraltro, il contribuente stesso potrebbe essere stato a carico del coniuge. In ogni caso rileva, ai fini del predetto calcolo, il convivente di cui all'articolo 1, comma 36, della cd. legge Cirinnà.

Coerentemente, concorrono a determinare il *numero di parti* i familiari a carico presenti nel nucleo familiare del contribuente che sostiene la spesa, a prescindere dalla circostanza che, nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, siano stati a carico di quest'ultimo o dell'altro genitore o di entrambi.

Più nel dettaglio, nel caso ad esempio di un figlio di genitori separati che sia a carico di entrambi, quest'ultimo va considerato in ambedue i nuclei, a prescindere dalle percentuali di carico fiscale, per quel che riguarda sia il *numero di parti* sia il *reddito complessivo familiare*.

Si può verificare, inoltre, la circostanza che un familiare risulti fiscalmente a carico per una sola parte dell'anno (per esempio in caso di nascita nel medesimo anno); anche in tal caso il familiare va considerato nei predetti calcoli a prescindere dalla circostanza che risulti fiscalmente a carico solo per una parte dell'anno e senza effettuare alcun ragguaglio.

Infine, secondo quanto chiarito dalla relazione illustrativa, ai fini della determinazione del *reddito di riferimento*¹⁷ si tiene conto anche dei figli di età inferiore a 21 anni che, nell'anno precedente a quello di sostenimento della spesa, hanno conseguito un reddito complessivo non superiore a 4.000 euro (comma 2 dell'articolo 12 del TUIR) ma per i quali non spetta la detrazione per carichi di famiglia di cui al comma 1, lettera c), dello stesso articolo 12 (in quanto per gli stessi viene erogato l'*assegno unico e universale per i figli a carico*); detti figli, quindi, ai fini della determinazione del *reddito di riferimento*, sono considerati al pari dei figli per i quali spetta detta detrazione.

Di seguito si riporta un esempio di calcolo del *reddito di riferimento*.

Un contribuente con un reddito complessivo dell'anno precedente pari a 25.000 euro, nel cui nucleo familiare sia presente il coniuge con un reddito pari a 11.000 euro ed un figlio che non possiede redditi, che quindi è a carico fiscalmente, ha un *reddito di riferimento* pari al rapporto tra *reddito complessivo familiare* e *numero di parti*: $36.000/2,5 = 14.400$ euro, come di seguito determinati.

$$\text{Reddito complessivo familiare} = 25.000 + 11.000 = 36.000;$$

$$\text{Numero di parti} = 1 \text{ (contribuente)} + 1 \text{ (coniuge)} + 0,5 \text{ (1 familiare a carico)}.$$

¹⁷ Sia al numeratore (*reddito complessivo familiare*) sia al denominatore (*numero di parti*) del calcolo del *reddito di riferimento*.

1.1.4. Interventi effettuati su edifici condominiali da parte di Istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti aventi analoghe finalità sociali di cui al comma 9, lettera c), e cooperative di abitazione a proprietà indivisa di cui al comma 9, lettera d), dell'articolo 119

Con riguardo agli interventi effettuati dagli istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti aventi analoghe finalità sociali di cui all'articolo 119, comma 9, lettera c), del Decreto Rilancio su immobili, adibiti a edilizia residenziale pubblica, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, e dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa di cui al comma 9, lettera d), del medesimo articolo su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo. Tale disciplina non ha subito alcuna modifica dal Decreto Aiuti-*quater*, dalla legge di bilancio 2023 e dal d.l. n. 11 del 2023.

Con la circolare n. 24/E del 2020, con riferimento agli interventi effettuati su edifici condominiali nei quali la prevalenza della proprietà dell'immobile (da calcolare in base alla ripartizione millesimale) sia riferibile agli IACP, è stato chiarito che il condominio può applicare la disciplina prevista per tali istituti ed enti e pertanto, secondo la disciplina vigente, fruire della detrazione del 110 per cento per le spese sostenute fino al 2023, a condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo.

Qualora tale ultima condizione non si realizzi, si ritiene che possa trovare applicazione, per gli interventi effettuati su edifici condominiali, la disciplina di cui al citato comma 8-*bis*, primo periodo, dell'articolo 119 sopra richiamata.

Le medesime considerazioni valgono qualora le unità immobiliari dell'edificio condominiale risultino, in prevalenza, possedute dalle cooperative di cui al comma 9, lettera d), dell'articolo 119 e assegnate in godimento ai soci.

Ne deriva che, con riferimento agli interventi ammessi all'agevolazione

effettuati su edifici condominiali nei quali la prevalenza della proprietà dell'immobile sia riferibile ai predetti istituti o enti e cooperative, qualora non si realizzi la condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo:

- se ricorrono le condizioni previste dall'articolo 1, comma 894, lettere b)¹⁸ e c)¹⁹, della legge di bilancio 2023, si applicano le disposizioni previgenti contenute nel citato articolo 119, comma 8-*bis*, primo periodo, con conseguente applicazione, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, dell'aliquota di detrazione nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025;
- se non ricorrono le condizioni previste dall'articolo 1, comma 894, lettere b) e c), della legge di bilancio 2023, resta ferma l'applicabilità della disciplina di cui al vigente comma 8-*bis*, primo periodo, dell'articolo 119, secondo cui la detrazione è nella misura del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 e nella misura del 90 per cento per quelle sostenute entro il 31 dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025.

Come già evidenziato, l'articolo 2-*bis* del d.l. n. 11 del 2023 ha stabilito che la presentazione di un progetto in variante alla CILA o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento edilizio da eseguire non rileva ai

¹⁸ La CILA deve risultare effettuata alla data del 31 dicembre 2022 e la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori deve essere adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del Decreto Aiuti-*quater* (vale a dire entro il 18 novembre 2022). La data della delibera assembleare deve essere attestata con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condòmino che ha presieduto l'assemblea.

¹⁹ La CILA deve risultare effettuata alla data del 25 novembre 2022 e la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori deve essere adottata tra il 19 novembre 2022 e il 24 novembre 2022. La data della delibera assembleare deve essere attestata con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condòmino che ha presieduto l'assemblea.

fini del rispetto dei termini previsti. Con riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l'eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante.

1.2. Introduzione del comma 7-bis dell'articolo 119 - Impianti solari fotovoltaici

L'articolo 1, comma 10, lettera a), della legge di bilancio 2023 ha introdotto nell'articolo 119 del Decreto Rilancio il comma 7-bis, prevedendo che la detrazione per l'installazione di impianti solari fotovoltaici, di cui al precedente comma 5 e nei limiti ivi previsti, spetta anche per gli interventi realizzati dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale, di cui al comma 9, lettera d-bis), dell'articolo 119, in aree o strutture non pertinenziali, anche di proprietà di terzi, diversi dagli immobili ove sono realizzati gli interventi rientranti nel *Superbonus* previsti ai commi 1 e 4, sempre che questi ultimi siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli di cui all'articolo 136, comma 1, lettere b) e c), e all'articolo 142, comma 1, del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

Al riguardo si osserva preliminarmente che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 119 del Decreto Rilancio, il *Superbonus* si applica alle spese sostenute per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica sugli edifici di cui all'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d), del decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, nonché, ai sensi del comma 6, che richiama il medesimo comma 5, per l'installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici agevolati, anche se realizzati su strutture pertinenziali agli edifici.

L'applicazione della maggiore aliquota è subordinata alla:

- installazione degli impianti eseguita congiuntamente ad almeno uno degli interventi *trainanti* indicati al comma 1 del citato articolo 119 (interventi di efficienza energetica) o di cui al successivo comma 4

(interventi antisismici), nel rispetto di tutti i requisiti richiesti dalla normativa;

- cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE) Spa con le modalità di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, dell'energia non autoconsumata 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.

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 48.000 euro e, comunque, nel limite di spesa di 2.400 euro per kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico²⁰.

Il comma 6 prevede inoltre che la detrazione di cui al comma 5 è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con la detrazione di cui al medesimo comma 5, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo e comunque nel limite di spesa di 1.000 euro per ogni kWh di capacità di accumulo del sistema di accumulo.

Il comma 7-*bis* estende l'ambito applicativo della detrazione di cui al comma 5, prevedendo che possono fruire di tale detrazione anche le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, di cui al comma 9, lettera d-*bis*), dell'articolo 119 che provvedono ad installare impianti solari fotovoltaici in aree o strutture non pertinenziali, che possono essere di proprietà di terzi, diverse dagli immobili ove sono realizzati gli interventi *trainanti* previsti ai commi 1 e 4 dell'articolo 119 del Decreto Rilancio, a condizione che questi ultimi siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli di cui all'articolo 136, comma 1, lettere b) e c), e all'articolo 142, comma 1, del codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al

²⁰ Il limite di spesa è ridotto a 1.600 euro per ogni kW di potenza nominale 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) e f), del TU dell'edilizia.

decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42.

Per effetto del richiamo contenuto nel comma 6 dell'articolo 119 del Decreto Rilancio al comma 5 si ritiene che il comma *7-bis* si applichi anche per l'installazione contestuale o successiva dei sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati.

Si evidenzia, altresì, che il comma *7-bis* trova identica applicazione, nei termini anzidetti, anche con riguardo agli interventi dei soggetti di cui all'articolo 119, comma 9, lettera *d-bis*), del Decreto Rilancio, che rientrano nell'ambito di applicazione del comma *10-bis* dell'articolo 119 medesimo.

1.3. Modifiche al comma *8-ter* dell'articolo 119

*Il comma *8-ter* dell'articolo 119 del Decreto Rilancio prevede che «Per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione per gli incentivi fiscali di cui ai commi *1-ter*, *4-ter* e *4-quater* spetta, in tutti i casi disciplinati dal comma *8-bis*, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento. Fermo restando quanto previsto dal comma *10-bis*, per gli interventi ivi contemplati la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025 nella misura del 110 per cento».*

La disposizione di cui al comma *8-ter* stabilisce che, a determinate condizioni, il *Superbonus* spetta nella misura del 110 per cento delle spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, senza, dunque, alcuna riduzione dell'aliquota.

Come chiarito con la risoluzione n. 8/E del 2022 e con la circolare n. 23/E del 2022, cui si rinvia per ogni approfondimento, il primo periodo del predetto comma *8-ter*, nel richiamare espressamente i commi *1-ter*, *4-ter* e *4-quater* del medesimo articolo 119 - che disciplinano i rapporti tra il *Superbonus* e i contributi previsti per la riparazione e ricostruzione degli edifici danneggiati da eventi sismici - si riferisce, in sostanza, alle spese sostenute per gli interventi ammessi al *Superbonus* e per i quali sia prevista anche l'erogazione di contributi per la riparazione o ricostruzione a seguito di eventi sismici.

In particolare, si evidenzia che, data la *ratio* della disposizione, che mira ad agevolare e accelerare la ricostruzione degli edifici nelle zone sismiche, il richiamo contenuto nel comma 8-ter a «*tutti i casi disciplinati dal comma 8-bis*» del medesimo articolo 119 comporta che la proroga al 31 dicembre 2025 della detrazione nella misura “piena” del 110 per cento delle spese sostenute, ivi disposta, riguarda gli interventi ammessi al *Superbonus* effettuati dai soggetti elencati nel citato comma 8-bis e realizzati su edifici residenziali o a prevalente destinazione residenziale, ivi compresi gli edifici unifamiliari (senza tener conto delle ulteriori condizioni, anche reddituali, richieste dal terzo periodo del comma 8-bis).

In sintesi, dunque, le disposizioni di cui al citato primo periodo del comma 8-ter del Decreto Rilancio si applicano agli interventi ammessi al *Superbonus* effettuati su edifici residenziali o unità immobiliari a destinazione abitativa per i quali sia stato accertato il nesso causale tra danno dell’immobile ed evento sismico, situati in uno dei Comuni di cui alle Regioni interessate da eventi sismici per le quali è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Il comma 1, lettera c), dell’articolo 9 del Decreto Aiuti-*quater*, novellando il comma 8-ter del citato articolo 119, ha, inoltre, inserito un nuovo periodo con il quale si stabilisce che, fermo restando quanto previsto dal comma 10-bis, anche per gli interventi ivi contemplati ed effettuati dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri e dalle associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, che svolgono attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali negli immobili adibiti a strutture sanitarie, la detrazione spetta per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025 nella misura del 110 per cento.

1.4. Interpretazione autentica del comma 10-bis dell'articolo 119

L'articolo 119, comma 10-bis²¹, del Decreto Rilancio stabilisce particolari modalità di determinazione delle spese ammesse alla detrazione spettante a fronte di specifici interventi rientranti nel *Superbonus*, a condizione che:

- le spese siano sostenute da ONLUS, OdV o APS che si occupino di servizi socio-sanitari, i cui membri del consiglio di amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica;
- gli edifici di categoria catastale B/1, B/2 e D/4, oggetto degli interventi agevolabili, siano posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito.

In particolare, stabilisce che, in tali casi, il limite di spesa ammesso alle detrazioni del *Superbonus*, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di incremento dell'efficienza energetica, di miglioramento o di adeguamento antisismico e la superficie media di una unità abitativa immobiliare.

L'articolo 2, comma 3-bis, del d.l. n. 11 del 2023, con riguardo ai predetti soggetti, ha previsto che tutti i requisiti per rientrare nell'ambito di applicazione del citato comma 10-bis devono sussistere sin dalla data di avvio dei lavori, o, se precedente, di sostenimento delle spese, e devono persistere sino alla fine dell'ultimo periodo di imposta di fruizione delle quote annuali costanti di detrazione. Fa eccezione il solo requisito della registrazione del contratto di comodato d'uso, nel caso di detenzione a tale titolo dell'immobile oggetto degli

²¹ Secondo cui il « limite di spesa ammesso alle detrazioni di cui al presente articolo, previsto per le singole unità immobiliari, è moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di incremento dell'efficienza energetica, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti ai commi 1, 2, 3, 3-bis, 4, 4-bis, 5, 6, 7 e 8, e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, per i soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), che siano in possesso dei seguenti requisiti:

a) 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;

b) siano in possesso di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, 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 di cui al presente articolo, a condizione che il contratto sia regolarmente registrato in data certa anteriore alla data di entrata in vigore della presente disposizione».

interventi, per il quale l'ultimo periodo del comma 10-*bis*, lettera b), dell'articolo 119 prevede espressamente la sussistenza del medesimo requisito in data certa anteriore alla data di entrata in vigore del comma 10-*bis* medesimo.

Il successivo comma 3-*ter* ha, inoltre, previsto che il requisito della non percezione di compensi o indennità di carica da parte dei membri del consiglio di amministrazione delle ONLUS, OdV o APS è soddisfatto qualora, indipendentemente da quanto previsto nello statuto, sia dimostrato, con qualsiasi mezzo di prova, oppure con dichiarazione resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445 del 2000, che i suddetti membri del consiglio di amministrazione non hanno percepito compensi o indennità di carica, ovvero vi hanno rinunciato o li hanno restituiti.

Per effetto della norma in commento sono, pertanto, da ritenersi superati i chiarimenti resi con la circolare 8 febbraio 2023, n. 3/E, in ordine al rispetto del requisito richiesto ai fini dell'applicazione del citato comma 10-*bis*.

1.5. Opzione per la fruizione della detrazione di cui all'articolo 119 in dieci quote annuali

L'articolo 2, comma 3-*sexies*, del d.l. n. 11 del 2023 ha introdotto nell'articolo 119 il comma 8-*quinquies*, in virtù del quale il contribuente, per le spese sostenute nell'anno 2022, può ripartire il beneficio fiscale in dieci anni piuttosto che in quattro anni, come previsto a legislazione vigente dai commi 1, 3-*bis*, 4, 5 e 8 dello stesso articolo 119. Tale nuova ripartizione decorre dal periodo d'imposta 2023.

La ripartizione su un periodo più ampio ha la finalità di agevolare la fruizione della detrazione, evitando possibili situazioni di "incapienza fiscale" (nelle quali l'imposta lorda è inferiore all'ammontare della detrazione in questione).

L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023 ed è irrevocabile.

La predetta opzione è esercitabile a condizione che la spesa relativa al

periodo d'imposta 2022, per la quale, secondo le regole ordinarie, il contribuente avrebbe dovuto fruire della prima delle quattro quote di detrazione di pari importo, non sia stata indicata nella relativa dichiarazione dei redditi (modello dichiarativo 730/2023 o Redditi 2023).

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(firmato digitalmente)