

SETTORE

IMPOSTE DIRETTE

**QUANTIFICAZIONE E UTILIZZO DELLA NUOVA  
DETRAZIONE 110% E I RECENTI CHIARIMENTI  
DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

RIFERIMENTI

- Artt. 119 e 121, DL n. 34/2020
- DDMM 6.8.2020
- Circolare Agenzia Entrate 8.8.2020, n. 24/E
- Informative SEAC 21.7.2020, n. 215; 2.9.2020, n. 244; 24.9.2020, n. 271 e 13.10.2020, n. 295

IN SINTESI

*Proseguendo l'analisi dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate riguardanti la nuova detrazione del 110%, dopo l'individuazione dei possibili soggetti beneficiari e degli interventi agevolabili, si illustrano le precisazioni relative alla quantificazione della detrazione spettante e alle modalità di fruizione della stessa.*

*Nell'ambito del recente incontro con la stampa specializzata, la stessa Agenzia ha fornito una serie di risposte che, in alcuni casi confermano le indicazioni già fornite ed in altri risultano "innovative".*

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

**SO**  
fisco  
SCHEDE OPERATIVE

**ilnotiziario**



RIPRODUZIONE VIETATA

Con riferimento alla nuova detrazione del 110% di cui all'art. 119, DL n. 34/2020 (Informativa SEAC [21.7.2020, n. 215](#)) ed ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 8.8.2020, n. 24/E nonché nelle Risposte ad una serie di interpelli, dopo aver illustrato i possibili soggetti beneficiari (Informativa SEAC [2.9.2020, n. 244](#)) e gli interventi agevolabili (Informativa SEAC [24.9.2020, n. 271](#) e [13.10.2020, n. 295](#)), si procede con l'analisi dei chiarimenti forniti in merito alla quantificazione della detrazione spettante e alle modalità di fruizione della stessa. A tal fine sono esaminate anche alcune delle precisazioni fornite dalla stessa Agenzia nell'ambito del recente incontro con la stampa specializzata rispondendo a specifici quesiti.

#### AMMONTARE DELLA DETRAZIONE SPETTANTE / SPESA MASSIMA AGEVOLABILE

Come previsto dal citato art. 119, l'Agenzia rammenta innanzitutto che la detrazione spetta nella misura del 110% delle **spese sostenute tra l'1.7.2020 e il 31.12.2021** (30.6.2022 per IACP ed Enti assimilati) e va ripartita dall'avente diritto in **5 quote annuali**.



A tal fine, pertanto, **è irrilevante la data di effettuazione degli interventi**.

In merito preme tuttavia evidenziare che la stessa Agenzia precisa che le **spese relative agli interventi "trainati"**, che per poter essere considerati tali devono essere effettuati congiuntamente ad un intervento "trainante", devono essere sostenute:

- **oltre che nel periodo di vigenza della detrazione del 110%;**
- **nell'intervallo di tempo compreso tra l'inizio e la fine dei lavori dell'intervento "trainante".**

Nel citato incontro con la stampa specializzata l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nel caso in cui il complesso dei lavori, comprendente **sia interventi "trainanti" che "trainati"**, è affidato ad **un'unica impresa che fattura l'intero intervento con acconti e saldo**, al fine di dimostrare che l'intervento "trainato" è stato effettuato tra l'inizio e la fine lavori dell'intervento "trainante" è sufficiente il possesso di un'**attestazione rilasciata dall'impresa che ha eseguito i lavori**.

Come di consueto la detrazione spetta sulle **spese effettivamente sostenute e rimaste a carico** del contribuente. Conseguentemente:

- la detrazione **non** spetta se le spese sono rimborsate e il **rimborso non concorre** alla formazione del reddito;
- **eventuali contributi ricevuti** dal contribuente devono essere **sottratti dall'ammontare su cui determinare la detrazione**. Se ricevuti in periodi d'imposta successivi rispetto a quelli in cui il contribuente ha beneficiato della detrazione, le somme ricevute vanno assoggettate a tassazione separata ai sensi dell'art. 17, comma 1, lett. n-bis), TUIR;
- si considerano rimaste a carico le spese rimborsate per effetto di contributi che concorrono a formare il reddito del contribuente.

Come di consueto, qualora l'**intervento sia riconducibile a diverse fattispecie agevolabili**, il contribuente deve scegliere quale agevolazione utilizzare, in applicazione del principio generale in base al quale **per la medesima spesa è possibile fruire di una sola agevolazione**.

Nel caso in cui sono realizzati:

- sia interventi agevolabili con la nuova detrazione del 110%;
  - sia interventi non agevolabili con la nuova detrazione del 110% ma rientranti nella detrazione ordinaria prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16-bis, TUIR;
- è possibile fruire sia della detrazione del 110% che della detrazione del 50% **a condizione che le spese riferite ai diversi interventi siano distintamente contabilizzate / certificate**.

#### MOMENTO DI SOSTENIMENTO DELLA SPESA

In applicazione dei principi generali, ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui imputare le spese, l'Agenzia rammenta che:

- per le persone fisiche, compresi i lavoratori autonomi, e gli enti non commerciali, va fatto riferimento

al **criterio di cassa** e, quindi, alla **data dell'effettivo pagamento**, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono.

Così, ad esempio, per un intervento agevolato iniziato nel 2019, con pagamenti effettuati nel corso del 2019, 2020 e 2021, è possibile fruire della nuova detrazione del 110% per le spese sostenute nel 2020 e 2021;

- per le imprese individuali, le società e gli enti commerciali, va fatto riferimento al **criterio di competenza** e, quindi, alle spese da imputare al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020 o al 31.12.2021, **indipendentemente dalla data di avvio degli interventi** cui le spese si riferiscono e **indipendentemente dalla data dei pagamenti**.

Si ritengono **assimilabili a tali soggetti le imprese in contabilità semplificata** ex art. 66, TUIR che, come chiarito nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, utilizzano un regime "improntato alla cassa". Lo stesso Legislatore, infatti, per alcuni componenti di reddito "*che mal si conciliano con il criterio di cassa*" ha richiamato la specifica disciplina prevista dal TUIR, rendendo operante per tali componenti il **criterio di competenza**. In particolare ciò è previsto per la deduzione delle quote di ammortamento che rappresentano la tecnica contabile mediante la quale le spese in esame concorrono alla formazione del risultato di periodo.

Per le spese sostenute:

- da **soggetti diversi da imprese individuali / società / enti commerciali**;
- per **interventi sulle parti comuni degli edifici**;

rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la **data del bonifico effettuato dal condominio**, indipendentemente dalla data in cui il singolo condomino provvede al versamento della propria rata condominiale, fermo restando che il singolo condomino può fruire della detrazione a condizione che il versamento al condominio sia eseguito prima del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui si intende fruire della detrazione.

Così, ad esempio, il bonifico eseguito dal condominio dopo l'1.7.2020 per il pagamento di un intervento condominiale agevolato, dà diritto alla nuova detrazione del 110% anche se i singoli condomini hanno versato le rate condominiali nel 2019, 2020 e 2021, fermo restando che il versamento deve avvenire prima della presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si fruisce della detrazione.

## AMMONTARE DELLA SPESA MASSIMA AGEVOLABILE

Il citato art. 119 prevede limiti della spesa ammessa alla detrazione **variabili in funzione della tipologia di interventi realizzati** nonché **dell'edificio oggetto dei lavori** (Informativa SEAC [21.7.2020, n. 215](#)). Nella Circolare n. 24/E in esame, l'Agenzia precisa che l'**importo massimo di spesa agevolabile / detrazione spettante**:

- si riferisce **ai singoli interventi** agevolabili;
- deve intendersi riferito **all'edificio unifamiliare / unità immobiliare funzionalmente indipendente** oggetto dell'intervento;
- va **suddiviso tra i soggetti detentori / possessori** dell'immobile che partecipano alla spesa in ragione dell'**onere da ciascuno effettivamente sostenuto e documentato**;
- in caso di **più interventi agevolabili eseguiti sul medesimo immobile**, è costituito dalla **somma degli importi previsti per ciascun intervento**.

In applicazione di tali indicazioni, la stessa Agenzia propone i seguenti esempi.

### Esempio 1



Due comproprietari di un edificio unifamiliare sostengono spese per interventi di:

- isolamento termico delle superfici opache, per il quale il limite di spesa è di € 50.000;
- sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, per il quale il limite di spesa è pari a € 30.000.

La detrazione del 110% può essere calcolata su un importo massimo di spesa complessivamente pari a € 80.000, da ripartire in base alla spesa effettivamente sostenuta da ciascun comproprietario.

**Esempio 2**

Nell'ambito di un edificio condominiale:

- il condominio realizza un intervento di sostituzione dell'impianto termico (intervento "trainante") per il quale al singolo condomino è imputata una spesa di € 10.000;
- un condomino nel proprio appartamento:
  - sostituisce gli infissi sostenendo una spesa di € 20.000;
  - installa le schermature solari, sostenendo una spesa di € 5.000.

Al condomino, fermo restando il rispetto dei requisiti tecnici e degli adempimenti previsti, spetta una detrazione di € 38.500 ( $35.000 \times 110\%$ ).

Con riferimento al limite massimo di spesa agevolabile per gli interventi condominiali, per il quale va fatto riferimento al numero delle unità immobiliari di cui l'edificio è composto, l'Agenzia precisa che l'ammontare di spesa costituisce il **limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità** che lo compongono.



Ciò comporta che **ciascun condomino** può calcolare la detrazione **sulla spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà** (o ai diversi criteri applicabili) ed effettivamente versata al condominio **anche in misura superiore all'ammontare previsto per la singola unità immobiliare**.

**Esempio 3**

In un condominio composto da 5 unità immobiliari sono realizzati interventi di isolamento termico delle superfici opache.

Per tale intervento il limite di spesa agevolabile è pari a € 200.000 ( $40.000 \times 5$ ) e ciascun condomino potrà calcolare la detrazione spettante sull'importo di spesa imputata ad ognuno, anche superiore a € 40.000.

Nel citato incontro con la stampa specializzata l'Agenzia delle Entrate:

- con riferimento agli **interventi sulle parti comuni condominiali** per i quali la **spesa massima agevolabile** è determinata **in base al numero delle unità immobiliari** che compongono l'edificio oggetto dell'intervento, ha precisato che **il calcolo va effettuato tenendo conto anche delle pertinenze**. Così, ad esempio, se l'edificio condominiale è composto da 10 unità abitative e 8 pertinenze, la spesa massima prevista per ciascuna unità va moltiplicata considerando 18 unità. Tale interpretazione è stata confermata anche in caso di esecuzione di un **intervento sull'impianto termico centralizzato di un condominio** per il quale l'Agenzia ha ribadito che per determinare la spesa massima agevolabile, in base al numero delle unità immobiliari che compongono il condominio, vanno considerate anche le pertinenze (anche se non servite dall'impianto termico);
- ha confermato che, nel caso in cui il **medesimo soggetto sia proprietario di più unità immobiliari** all'interno di un condominio e siano realizzati interventi agevolati sia sulle parti comuni condominiali che sulle singole unità immobiliari, la nuova detrazione del 110% è fruibile:
  - per le spese relative agli interventi **sulle parti comuni condominiali** imputate al proprietario **per tutte le unità immobiliari** possedute;
  - per le spese relative agli interventi "trainati" eseguiti **sulle singole unità immobiliari, nel limite massimo di 2 immobili**;
- ha confermato che, nel caso in cui l'intervento comporti l'**accorpamento** di più unità abitative ovvero la **suddivisione** in più immobili di un'unica unità abitativa, **per individuare il limite massimo di spesa agevolabile, va considerata la situazione di partenza, ossia le unità immobiliari censite in Catasto prima degli interventi** e non quelle risultanti a fine lavori. Così, ad esempio:
  - se un **edificio unifamiliare è frazionato in 2 unità** immobiliari funzionalmente non indipendenti appartenenti allo stesso proprietario solo al termine dei lavori, per gli interventi che soddisfano le caratteristiche richieste dalla norma è possibile fruire della nuova detrazione del 110% sulla **spesa massima prevista per l'edificio unifamiliare iniziale**;

- se il proprietario di un intero edificio composto da più unità distintamente accatastate dona al figlio 1 delle unità abitative **prima dell'inizio dei lavori, si costituisce un condominio** e si può accedere alla nuova detrazione del 110% per gli interventi sulle parti comuni;
- se si realizza un **intervento di demolizione e di ricostruzione agevolabile** sia ai fini della riqualificazione energetica che del c.d. "Sisma bonus", il limite massimo di spesa su cui determinare la nuova detrazione del 110% va individuato considerando il numero delle **unità immobiliari esistenti prima dell'inizio dei lavori**;
- nel caso in cui la norma di riferimento richiami il **limite massimo di detrazione fruibile e non il limite di spesa agevolabile** è necessario individuare la **spesa massima agevolabile in base alla detrazione di cui si intende fruire**. Così, ad esempio, per la sostituzione degli infissi per la quale è previsto il **limite massimo di detrazione** di € 60.000, se si intende fruire:
  - della "ordinaria" detrazione del 50%, la **spesa massima** agevolabile è pari a € 120.000;
  - della nuova detrazione del 110%, in qualità di intervento "trainato", la **spesa massima** agevolabile è pari a € 54.545 ( $60.000 / 1,1$ ).

### ***Interventi per la riduzione del rischio sismico e di recupero edilizio***

Al fine in esame merita evidenziare che l'Agenzia delle Entrate ha più volte specificato (da ultimo nella Risposta 7.10.2020, n. 455) che nel caso in cui siano eseguiti **interventi di recupero del patrimonio edilizio e interventi antisismici**:

- questi ultimi **"non possono fruire di un autonomo limite di spesa in quanto non costituiscono una nuova categoria di interventi agevolabili"** rispetto a quelli previsti dall'art. 16-bis, TUIR;
- anche per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche vale il principio in base al quale l'intervento di categoria superiore assorbe quelli di categoria inferiore ad esso collegati o correlati.

### ***Spese strettamente connesse con l'esecuzione degli interventi agevolati***

L'Agenzia precisa altresì che, nell'ammontare della spesa massima agevolabile è possibile **ricomprensere anche**:

- l'**IVA** (per i soggetti passivi solo se indetraibile);
- le **spese sostenute per il rilascio delle attestazioni e asseverazioni** richieste per fruire della detrazione / opzione per la cessione del credito / c.d. "sconto in fattura";
- le spese sostenute per l'acquisto dei materiali, la progettazione e le altre spese professionali connesse / richieste dal tipo di lavori, quali, ad esempio, l'effettuazione di perizie e sopralluoghi, le spese preliminari di progettazione e ispezione e prospezione. Tali spese sono agevolabili **a condizione che l'intervento venga effettivamente realizzato**;
- altri eventuali **costi strettamente collegati** alla realizzazione degli interventi, quali, ad esempio, le spese relative a:
  - l'installazione di ponteggi;
  - lo smaltimento dei materiali rimossi per eseguire i lavori;
  - l'imposta di bollo e i diritti pagati per la richiesta dei titoli abilitativi edilizi;
  - la tassa per l'occupazione del suolo pubblico pagata dal contribuente per poter disporre dello spazio insistente sull'area pubblica necessario all'esecuzione dei lavori.

Anche tali spese sono agevolabili **a condizione che l'intervento venga effettivamente realizzato**.

In merito si evidenzia che nel citato incontro con la stampa specializzata l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, come previsto per le detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio / riqualificazione energetica e ribadito nella Circolare 8.7.2020, n. 19/E, **il compenso straordinario dell'amministratore di condominio per l'espletamento delle pratiche / comunicazioni richieste per fruire della nuova detrazione del 110% non può essere considerato un "costo strettamente collegato alla realizzazione degli interventi" da ricomprensere nella spesa agevolabile**.

Conseguentemente, tale spesa non può neppure essere oggetto di "sconto in fattura" / cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante ai sensi dell'art. 121, DL n. 34/2020.



Ciò in considerazione del fatto che gli adempimenti amministrativi (quali quelli riconducibili all'esecuzione dei lavori) rientrano tra gli ordinari obblighi posti a carico dell'amministratore in forza del mandato affidato allo stesso dal condominio e pertanto il relativo compenso (anche extra) va imputato alle spese generali di condominio.

#### UTILIZZO DELLA DETRAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

La detrazione del 110% può essere fruita:

- sia ai fini IRPEF;
- che ai fini IRES, limitatamente alle spese sostenute per gli interventi realizzati sulle parti comuni di edifici residenziali in condominio;
- entro il limite che trova capienza nell'imposta annua. La parte di quota annuale che non trova capienza non può essere né "riportata" negli anni successivi né chiesta a rimborso.



Oltre agli ordinari adempimenti richiesti per fruire delle detrazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio / c.d. "Sisma bonus" / riqualificazione energetica (quale, ad esempio, il pagamento con il bonifico "dedicato"), **per poter fruire della detrazione del 110%** è necessario che il contribuente disponga dell'**asseverazione del rispetto dei requisiti tecnici** degli interventi effettuati nonché della **congruità delle spese sostenute** per gli interventi agevolati, rilasciata dal tecnico abilitato (in base all'intervento eseguito).

**Solo in caso di opzione per il c.d. "sconto in fattura" / cessione del credito** corrispondente alla detrazione spettante è richiesto il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione attestante la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione, rilasciato, ai sensi dell'art. 35, D.Lgs. n. 241/97, da un soggetto abilitato alla trasmissione telematica delle dichiarazioni (dottore commercialista / ragioniere e consulente del lavoro) o dal responsabile dell'assistenza fiscale di un CAF. In particolare detti soggetti sono tenuti a verificare la **presenza delle asseverazioni e delle attestazioni** rilasciate dai professionisti incaricati.

#### ASSEVERAZIONE REQUISITI TECNICI E CONGRUITÀ DELLE SPESE

Con riferimento all'asseverazione attestante il rispetto dei requisiti tecnici richiesti e la congruità delle spese sostenute, si evidenzia innanzitutto che sulla G.U. 5.10.2020, n. 246 sono stati pubblicati:

- il DM 6.8.2020 che:
  - fissa i **requisiti / valori tecnici** che devono essere rispettati per gli **interventi con data di inizio lavori successiva al 6.10.2020** (data di entrata in vigore del Decreto stesso) nonché **gli adempimenti e la documentazione richiesta** per accedere alla detrazione e/o alla cessione del credito / "sconto in fattura";
  - fornisce, oltre ad un'utile **tabella di sintesi degli interventi agevolati con le relative detrazioni**, i fac-simile delle schede relative ai dati APE e ai dati da inviare all'ENEA;
- il DM 6.8.2020 che individua puntualmente le **modalità e i contenuti di redazione e presentazione dell'asseverazione** con i relativi fac-simile.

Tornando ai chiarimenti forniti nella Circolare n. 24/E in esame, l'Agenzia rammenta che:

- per gli **interventi di riqualificazione energetica**, una **copia** dell'asseverazione deve essere **inviata all'ENEA esclusivamente in via telematica**, con le modalità stabilite dal DM 3.8.2020. Al fine dell'asseverazione della **congruità delle spese sostenute**, va fatto riferimento ai prezzi individuati dal citato DM 6.8.2020;
- per gli **interventi antisismici**, l'asseverazione deve essere **depositata presso il competente sportello unico** di cui all'art. 5, DPR n. 380/2001.

In ogni caso l'asseverazione va **rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento lavori** e attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e dell'effettiva realizzazione.

Nel citato incontro con la stampa specializzata l'Agenzia ha precisato che l'asseverazione dei lavori **rilasciata da un soggetto non abilitato non consente di accedere** alla fruizione della nuova detrazione del 110%, venendo meno uno di requisiti richiesti.

## TRASFERIMENTO DELLA DETRAZIONE

Nella Circolare n. 24/E in esame l'Agenzia precisa che anche per la detrazione del 110% in esame (come previsto per le "ordinarie" detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio / riqualificazione energetica), in caso di:

- **trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare** residenziale (vendita / donazione) sulla quale sono stati realizzati gli interventi agevolati, **le rate annuali della detrazione non utilizzate** (in tutto o in parte) dal cedente / donante spettano, **salvo diverso accordo tra le parti**, per i rimanenti periodi d'imposta, **all'acquirente** persona fisica dell'unità immobiliare;
- **decesso dell'avente diritto**, la fruizione delle **rate annuali non utilizzate** (in tutto o in parte) dal de cuius si trasmette, per intero, **esclusivamente all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene**.

## DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

Come di consueto, per poter fruire della detrazione (direttamente ovvero tramite la cessione del credito / "sconto in fattura") l'Agenzia rammenta che il contribuente deve conservare:

- le fatture / ricevute fiscali attestanti le spese effettivamente sostenute;
  - le ricevute del bonifico bancario con il quale è stato effettuato il pagamento (chiaramente solo per i soggetti obbligati a tale modalità di pagamento);
  - la dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori nel caso in cui gli interventi agevolati sono effettuati dal detentore dell'immobile oggetto degli stessi;
  - la copia della delibera assembleare e dalla tabella di ripartizione delle spese per gli interventi sulle parti comuni condominiali. In alternativa è possibile conservare la documentazione rilasciata dall'amministratore di condominio;
  - la copia dell'asseverazione trasmessa all'ENEA (per gli interventi di riqualificazione energetica) ovvero depositata presso il competente sportello unico (per gli interventi antisismici).
-