

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

Fiscalità Edilizia – Tecnologie, normative tecniche e qualità delle costruzioni

Guida alle agevolazioni fiscali per gli interventi di riqualificazione energetica

*La proroga della detrazione del 55%
e le modalità applicative per il 2011*

Marzo 2011

INDICE

PREMESSA.....	3
1. SOGGETTI BENEFICIARI	5
2. EDIFICI INTERESSATI DAGLI INTERVENTI.....	7
2.1 <i>Esclusione dei benefici per i fabbricati locati da imprese e per gli immobili merce.....</i>	<i>9</i>
3. INTERVENTI AGEVOLATI: SPESE AGEVOLABILI E MISURA DELLA DETRAZIONE	10
3.1 <i>Interventi di “riqualificazione globale” su edifici esistenti (art. 1, comma 344, legge 296/2006).....</i>	<i>12</i>
3.2 <i>Interventi su strutture opache e su infissi (art. 1, comma 345, legge 296/2006)</i>	<i>14</i>
3.3 <i>Installazione di pannelli solari (art.1, comma 346, legge 296/2006)</i>	<i>17</i>
3.4 <i>Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (art.1, comma 347, legge 296/2006 e art.1, comma 286, legge 244/2007).....</i>	<i>20</i>
4. COME OPERA LA DETRAZIONE.....	26
5. ADEMPIMENTI	27
5.1 <i>Documentazione tecnica da acquisire e inviare all’ENEA</i>	<i>28</i>
5.1.1 <i>Documenti da acquisire</i>	<i>28</i>
5.1.2 <i>Documenti da inviare</i>	<i>35</i>
5.2 <i>Comunicazione da inviare all’Agenzia delle Entrate per i lavori pluriennali.....</i>	<i>36</i>
5.3 <i>Modalità di pagamento</i>	<i>37</i>
5.4 <i>Documenti da conservare.....</i>	<i>41</i>
5.5 <i>Indicazione in fattura del costo della manodopera.....</i>	<i>41</i>
6. TRASFERIMENTO DELL’AGEVOLAZIONE.....	42
7. CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI.....	43
8. IVA APPLICABILE AGLI INTERVENTI DI RISPARMIO ENERGETICO	45
9. CONFRONTO TRA LA DETRAZIONE DEL 55% E LA DETRAZIONE DEL 36%	45

Appendice: Normativa e Prassi amministrativa

PREMESSA

L'art. 1, commi 344-349, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Legge Finanziaria 2007), nel quadro delle misure di politica energetica ed ambientale, ha introdotto una specifica agevolazione fiscale per la realizzazione di interventi volti al contenimento dei consumi energetici, effettuati su edifici esistenti. Dal 1° gennaio 2007 è stata, infatti, riconosciuta una detrazione d'imposta, pari al 55% delle spese sostenute per l'effettuazione degli interventi di risparmio energetico, entro un limite massimo di detrazione variabile in funzione della tipologia dei lavori eseguiti.

L'art.1, commi 20-24, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Legge Finanziaria 2008), ha prorogato la detrazione sino al 31 dicembre 2010, apportando anche una serie di modifiche alla disciplina del beneficio, applicabili dal 1° gennaio 2008, quali:

- la **sostituzione della Tabella 3**, allegata alla legge 296/2006, **con efficacia dal 1° gennaio 2007**, che rende operativa l'agevolazione anche per gli **interventi relativi alle strutture opache orizzontali** (coperture e pavimenti) degli edifici¹ (*art.1, comma 23, della legge 244/2007*);
- la **ridefinizione**, tramite l'emanazione di un Decreto del Ministro dello Sviluppo economico, dei limiti di **fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale**, ai fini degli interventi di "riqualificazione globale" e dei **valori di trasmittanza termica** per gli interventi sulle strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi e strutture opache orizzontali (*art.1, comma 24, lett.a, della legge 244/2007*);
- la possibilità di **ripartire la detrazione** in un numero di **quote annuali di pari importo non inferiore a 3 e non superiore a 10 (solamente per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2008)**, su scelta irrevocabile del contribuente all'atto della prima detrazione (*art.1, comma 24, lett.b, della legge 244/2007*);
- una semplificazione per la sostituzione di **finestre comprensive di infissi** in singole unità immobiliari e per **l'installazione di pannelli solari**, per le quali **non è più richiesta la certificazione/qualificazione energetica dell'edificio** (*art.1, comma 24, lett. c, della legge 244/2007*);
- l'**estensione** dell'agevolazione alle spese sostenute, entro il **31 dicembre 2009**, per la **sostituzione, intera o parziale, dell'impianto di climatizzazione invernale non a condensazione**, le cui modalità applicative non sono ancora state definite (*art.1, commi 20-21, della legge 244/2007*);
- l'**estensione** dell'agevolazione alle spese sostenute, fino al **31 dicembre 2010**, per la sostituzione integrale dell'impianto di climatizzazione invernale con **pompe di calore ad alta efficienza** e con **impianti geotermici a bassa entalpia**, sempre nel limite massimo di detrazione di 30.000 euro (*art.1, comma 286, della legge 244/2007*);

Successivamente, l'art. 29 del Decreto Legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito nella Legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha apportato una serie di modifiche per l'applicazione del beneficio, applicabili dal 1° gennaio 2009, prevedendo:

- l'invio di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, secondo modalità e termini definiti col **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Protocollo n.57639/2009** (*cfr. successivo paragrafo 5.2*) da presentare all'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui il contribuente abbia sostenuto spese per interventi di riqualificazione energetica, agevolati

¹ Per un errore contenuto nella citata Tabella 3, infatti, per gli interventi eseguiti dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007, la detrazione del 55% non era stata riconosciuta per gli interventi eseguiti su tali strutture.

con la detrazione del 55%, a partire dal 1° gennaio 2009 e che si protraggono in più periodi d'imposta.

- la ripartizione della detrazione obbligatoriamente in cinque anni (invece che in un numero di rate compreso tra 3 e 10, a scelta del contribuente).

Da ultimo, l'art.1, comma 48, della legge 13 dicembre 2010, n.220 (legge di Stabilità 2011), ha prorogato la detrazione del 55% fino al 31 dicembre 2011.

Contestualmente, per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2011, la medesima disposizione ha stabilito la ripartizione della detrazione in 10 quote annuali di pari importo (anziché in 5 quote, come previsto per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2010).

Inoltre, la legge n.220/2010 conferma, anche per le spese sostenute dal 1° gennaio 2011:

- la **semplificazione** degli **adempimenti** per gli interventi di **sostituzione** di **finestre**, comprensive di infissi (in singole unità immobiliari), **installazione** di **pannelli solari** e per la **sostituzione** dell'**impianto** di **climatizzazione invernale** con impianti dotati di **caldaie** a condensazione, ovvero con pompe di calore ad alta efficienza o con impianti geotermici a bassa entalpia.

In sostanza, per tali lavori, non è richiesta l'**acquisizione** dell'**attestato** di **certificazione/qualificazione energetica** dell'edificio;

- il **mantenimento** dell'**obbligo** di **invio** della **Comunicazione** all'**Agenzia** delle **Entrate** per i **lavori pluriennali**.

Sotto il profilo operativo, è stato emanato il **Decreto 19 febbraio 2007** del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro per lo Sviluppo Economico, che è stato successivamente modificato ed integrato dai seguenti, successivi Provvedimenti:

- **Decreto 26 ottobre 2007**, che ha superato alcune criticità legate all'applicabilità dell'art.1, commi 344-347, della legge 296/2006;
- **Decreto 7 aprile 2008**, emanato a seguito delle novità introdotte dalla legge 244/2007;
- **Decreto 6 agosto 2009**, in attuazione delle disposizioni contenute nel DL 185/2008.

Il Decreto 19 febbraio 2007 disciplina i contenuti tecnici, gli interventi agevolabili e le modalità operative per fruire della detrazione, distinguendo, tra l'altro, per alcune tipologie di interventi, gli adempimenti da osservare nell'ipotesi in cui i lavori siano iniziati nel 2007 o nel 2008.

Con il **Decreto 11 marzo 2008** del Ministro dello Sviluppo Economico sono stati fissati, poi, i nuovi "requisiti energetici" che, per i lavori iniziati dal 1° gennaio 2008, devono essere rispettati per agevolare gli interventi di "riqualificazione globale" e quelli relativi alle strutture opache verticali, orizzontali ed alle finestre, comprensive degli infissi.

Successivamente, il **Decreto 26 gennaio 2010** ha modificato il D.M. 11 marzo 2008, ridefinendo, tra l'altro, i valori di trasmittanza termica per gli interventi eseguiti sull'involucro degli edifici (strutture opache orizzontali, verticali e finestre, comprensive di infissi).

L'agevolazione, in ogni caso, è delineata mantenendo le modalità previste in relazione alla detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di ristrutturazione edilizia, alla cui normativa l'art. 1, comma 348, della legge 296/2006 fa espressamente rinvio (richiamando l'art. 1 della legge 27 dicembre 1997 n. 449 e successive modificazioni ed integrazioni, ed il D.M. 41 del 18 febbraio 1998).

Ulteriori disposizioni sulle modalità applicative dell'agevolazione sono contenute nell'art.25 del D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla legge 122/2010, il quale stabilisce che, dal **1° luglio 2010**, le **Banche** e le **Poste italiane s.p.a** effettuino una **ritenuta** del **10%**, a titolo di

acconto delle imposte sul reddito dovute dai beneficiari, con l'obbligo di rivalsa, all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai **bonifici disposti dai contribuenti ai fini di poter fruire di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta**.

In attuazione di tale disposizione, è stato emanato **il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 30 giugno 2010 (Prot. n.94288/2010)**, che ha chiarito che il nuovo adempimento si applica, tra l'altro², ai lavori per i quali compete la detrazione del 55%³.

I primi chiarimenti ministeriali in merito all'operatività del beneficio sono stati emanati con la Circolare 36/E del 31 maggio 2007, che ha fornito indicazioni sia sui soggetti, sia sull'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione.

Nel corso degli anni, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito ulteriormente l'operatività dell'agevolazione, rispondendo a quesiti formulati dai contribuenti relativamente ad ipotesi concrete di applicazione del beneficio.

1. SOGGETTI BENEFICIARI

Il Decreto 19 febbraio 2007 ha chiarito le categorie di soggetti ammessi alla detrazione del 55%, per gli interventi di riqualificazione energetica su edifici esistenti.

In particolare, il beneficio spetta a:

1. persone fisiche, enti e soggetti di cui all'art. 5 del TUIR⁴, ossia società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice e imprese familiari, **non titolari di reddito d'impresa**, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi di riqualificazione energetica su edifici esistenti, su parti di edifici, o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti (*art. 2, comma 1, lett. a*);
2. soggetti **titolari di reddito d'impresa**, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi di riqualificazione energetica su edifici esistenti, su parti di edifici, o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti (*art. 2, comma 1, lett. b*).

Per tali soggetti, la detrazione del 55% spetta solo sugli interventi eseguiti su fabbricati strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa, come chiarito nella R.M. 340/E del 1° agosto 2008.

Risultano, pertanto, esclusi dai benefici fiscali gli immobili locati a terzi da parte delle imprese, sia strumentali che abitativi, in quanto l'agevolazione è riferibile esclusivamente agli utilizzatori dei fabbricati oggetto degli interventi.

Analogamente, con la R.M. 303/E/2008 viene esclusa l'applicabilità della detrazione del 55% relativamente agli immobili "merce" (beni alla cui produzione e scambio è diretta l'attività d'impresa) di imprese esercenti attività di costruzione e ristrutturazione immobiliare. Secondo l'Agenzia delle Entrate tali immobili rappresentano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali.

² Il citato Provvedimento ha chiarito, altresì, che la ritenuta del 10% si applica sui bonifici relativi a spese per le quali è riconosciuta la detrazione IRPEF del 36% (art.2, comma 10, legge 191/2009, attualmente applicabile fino al 31 dicembre 2012).

³ Si ricorda che, a pena di decadenza dalla detrazione del 55%, v'è obbligo di pagamento con bonifico bancario (anche on-line) o postale con riferimento alle spese sostenute per l'esecuzione di interventi di riqualificazione energetica da parte di persone fisiche, enti, società semplici, s.n.s., s.a.s o imprese familiari, non titolari di reddito d'impresa. Tale obbligo è, invece, escluso per i soggetti titolari di reddito d'impresa.

⁴ D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 - Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ritiene che “la normativa in materia di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio è finalizzata a promuovere il miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici esistenti attraverso un beneficio che un'interpretazione sistematica consente di riferire esclusivamente agli utilizzatori degli immobili oggetto degli interventi e non anche ai soggetti che ne fanno commercio”.

Per i titolari di reddito d'impresa, inoltre, la detrazione d'imposta spetta relativamente alle spese sostenute fino al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2011.

La C.M. 36/E/2007, nel ribadire che il beneficio si applica sia ai non titolari che ai titolari di attività d'impresa, a condizione che le spese per l'esecuzione dell'intervento siano state sostenute e rimaste a carico degli stessi, ha chiarito che possono usufruire dell'agevolazione **i proprietari, i nudi proprietari, gli usufruttuari o coloro che abbiano la disponibilità del bene in base ad un contratto di locazione, locazione finanziaria o comodato.**

In tal ambito, in analogia con quanto previsto per la detrazione del 36% per gli interventi di recupero edilizio su edifici residenziali (di cui alla legge 27 dicembre 1997 n.449 e successive modificazioni), la C.M. 36/E/2007 ha peraltro chiarito che **il beneficio è esteso**, per le persone fisiche, anche ad eventuali **familiari conviventi⁵ con il possessore o detentore dell'immobile**, nel caso in cui sostengano le spese relative all'intervento di riqualificazione energetica. Tuttavia, tale estensione è operante unicamente per gli immobili a destinazione abitativa e non per interventi eseguiti su fabbricati strumentali all'attività di impresa, nei quali la convivenza non può realizzarsi.

In particolare, con riferimento al **requisito della convivenza** dei familiari con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento, nella C.M. 34/E/2008, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i **familiari che sostengono le spese per la realizzazione dei lavori possono fruire della detrazione del 55% a condizione che la convivenza**, che deve essere stabile e non solo episodica, **sussista fin dall'inizio dei lavori.**

Con riferimento ad una specifica ipotesi, riguardante l'esecuzione di interventi su un'abitazione concessa in locazione dall'usufruttuario (persona fisica), l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la Circolare 38/E/2010, chiarendo che la detrazione del 55% spetta sia al nudo proprietario che all'inquilino (anch'essi persone fisiche), in ragione della quota di spese da ciascuno effettivamente sostenuta.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate specifica che il beneficio è riconosciuto a patto che siano rispettate tutte le condizioni previste dalla normativa (pagamento mediante bonifico con identificazione del beneficiario della detrazione, limite di agevolazione e rispetto dei parametri tecnici dell'intervento).

Inoltre, chiarisce la C.M. 38/E/2010, la documentazione da inviare all'ENEA (scheda informativa dei lavori) può essere unica e riferita al complessivo intervento, nonchè ad entrambi i beneficiari dell'agevolazione.

Per quanto riguarda i **lavori eseguiti mediante contratti di leasing**, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 36/E/2007 ha precisato, in conformità a quanto stabilito dal Decreto 19 febbraio 2007 (*art. 2, comma 2*), che la detrazione compete all'utilizzatore del bene in base al costo sostenuto dalla società di leasing concedente (a tal fine, pertanto, non assumono rilievo, nel calcolo della detrazione, i canoni di leasing addebitati all'utilizzatore).

Nello stesso ambito, è intervenuta la C.M. 21/E/2010, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'espressa richiesta di chiarimenti dell'ANCE.

⁵ Ai sensi dell'art. 5, ultimo comma, del D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 – TUIR per familiari conviventi si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo.

In particolare, nel ribadire che, nel caso di interventi eseguiti mediante contratti di locazione finanziaria, la detrazione del 55% spetta all'utilizzatore dell'immobile, la citata Circolare ha chiarito che, in tale ipotesi, sono applicabili le regole previste per i titolari di reddito d'impresa, per cui non sussiste l'obbligo di pagamento delle spese mediante bonifico bancario o postale.

A tal proposito, seppur non espressamente chiarito, si ritiene rilevi il criterio di competenza per l'imputazione delle spese sostenute (art.109 del TUIR - D.P.R. 917/1986).

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in tal caso, gli adempimenti richiesti⁶ devono essere assolti dal soggetto che si avvale della detrazione (ossia l'utilizzatore del bene), fermo restando che la società di leasing deve fornire una documentazione attestante la conclusione dell'intervento e l'ammontare del costo sostenuto su cui calcolare la detrazione.

La citata pronuncia, che accoglie integralmente l'orientamento dell'ANCE, consente una più agevole applicazione dei benefici per gli interventi eseguiti in leasing.

Diversamente, con la R.M. 33/E/2008, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso i Comuni** dai soggetti beneficiari dell'agevolazione, dal momento che tali Enti non sono soggetti passivi IRES, ai sensi dell'art.74 del TUIR – D.P.R. 917/1986⁷.

Infatti, la soggettività passiva IRPEF o IRES costituisce il presupposto per usufruire del beneficio, dal momento che l'agevolazione per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici è una detrazione dalle imposte sul reddito.

2. EDIFICI INTERESSATI DAGLI INTERVENTI

Con riferimento ai fabbricati su cui si interviene, l'art.1, commi 344-347, della legge 296/2006, prorogato dall'art.1, commi 20-24, della legge 244/2007, in relazione ai singoli interventi per ottenere la riqualificazione energetica, prevede che gli stessi debbano essere eseguiti su **edifici esistenti**. Essendo questa la condizione preliminare per ammettere al beneficio le spese sostenute per ogni tipologia di lavori, la nozione di "edificio esistente" è stata chiarita dalla C.M. 36/E/2007.

Infatti, fermo restando che il beneficio si applica ai fabbricati appartenenti ad ogni categoria catastale (compresi i fabbricati rurali), l'edificio si considera esistente se risulti iscritto in catasto oppure sia stata fatta la richiesta di accatastamento, e dal pagamento dell'ICI, ove dovuta.

L'agenzia delle Entrate, con la R.M. 215/E/2009, ha inoltre precisato che la detrazione del 55% viene riconosciuta anche nel caso in cui il fabbricato, oggetto dell'intervento di riqualificazione energetica, è classificato come unità collabente a seguito di un evento sismico, fermo restando la presenza, all'interno del fabbricato oggetto dell'intervento, di un sistema di riscaldamento, avente la qualifica di "impianto termico".

Pertanto, l'applicazione del beneficio non viene meno anche se l'edificio sia classificato nella categoria F2 come "unità collabente" (cioè in parte o in tutto inabitabile), trattandosi, comunque, di edificio esistente.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, anche un fabbricato considerato collabente ed iscritto in catasto nella categoria F2 può essere considerato come *"edificio esistente, trattandosi di un manufatto già costruito e individuato catastalmente, seppure non suscettibile di produrre reddito"*.

⁶ L'Amministrazione finanziaria cita espressamente l'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate per i lavori che proseguano in più periodi d'imposta e l'invio della scheda informativa all'ENEA.

⁷ Per quanto riguarda, in particolare, l'IRES, i soggetti passivi sono individuati dall'art.73 del TUIR - D.P.R. 917/1986 (che indica, in via generale, tutti gli enti pubblici e privati diversi dalle società), mentre il successivo art.74 annovera i soggetti esclusi dalla medesima imposta, tra i quali sono espressamente compresi i Comuni. Tale ultima disposizione prevede, pertanto, un'esclusione dall'IRES di carattere soggettivo, che prescinde dalle attività concretamente esercitate dall'Ente locale (ossia anche per le attività di natura commerciale eventualmente svolte da quest'ultimo).

L'Agenzia delle Entrate, con la R.M. 365/E/2007, richiamando la **definizione di “edificio”** contenuta nel D.Lgs. 192/2005⁸, ha ulteriormente chiarito che, in presenza di un insieme di edifici classificati con un unico accatastamento, la detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica spetta comunque con riferimento ad ogni singolo fabbricato, anche se non individualmente identificato in catasto.

In particolare, la R.M. 365/E/2007 chiarisce che il concetto di “edificio”, cui fa riferimento la norma agevolativa, vada individuato nel “*sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti e dispositivi tecnologici che si trovano stabilmente al suo interno; la superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni di questi elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici; il termine può riferirsi a un intero edificio ovvero a parti di edificio progettate o ristrutturate per essere utilizzate come unità immobiliari a sé stanti*”.

Da tale definizione, emerge quindi che l'edificio oggetto di riqualificazione energetica non deve essere individuato sulla base della relativa connotazione catastale, bensì in base alle sole caratteristiche costruttive che lo individuano e ne delimitano i confini in relazione allo spazio circostante.

Di conseguenza, il limite massimo di detrazione, distinto in funzione della tipologia di intervento eseguito, spetta autonomamente per ciascun edificio oggetto degli interventi “energetici” agevolati e non, invece, complessivamente per tutti i fabbricati facenti parte del complesso immobiliare unitariamente accatastato⁹.

Inoltre, in relazione ad alcune tipologie di interventi agevolabili, con la citata C.M. 36/E/2007, sono state indicate alcune caratteristiche oggettive che l'edificio interessato al beneficio deve possedere:

1. **per tutti gli interventi agevolabili, ad eccezione della installazione dei pannelli solari**, l'edificio deve essere già dotato di impianto di riscaldamento, presente anche negli ambienti oggetto dell'intervento;
2. nel caso di **frazionamento dell'unità immobiliare**, con conseguente aumento del numero delle stesse unità, il beneficio è compatibile unicamente con la realizzazione di un impianto termico centralizzato a servizio delle suddette unità;
3. nel caso di **ristrutturazioni con demolizione e ricostruzione** si può accedere all'incentivo solo nel caso di fedele ricostruzione (in termini di sagoma e volumetria). Restano, quindi, esclusi gli interventi relativi ai lavori di ampliamento¹⁰.

Tale orientamento è stato successivamente confermato dalla Circolare n.39/E del 1° luglio 2010, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che la **detrazione non spetta** in caso di interventi di **demolizione e ricostruzione con ampliamento** del fabbricato, in quanto, in tal caso, si configura, nel suo complesso, una nuova costruzione¹¹, come tale, esclusa dall'agevolazione.

Nella **differente ipotesi di ristrutturazione (senza demolizione) con ampliamento** dell'edificio esistente, la medesima C.M. 39/E/2010 ha chiarito che l'**agevolazione** è

⁸ L'art.1, comma 349, della legge 296/2006, ai fini del beneficio fiscale, richiama proprio le definizioni del D.Lgs. 192/2005, nelle quali è compresa anche la nozione di edificio.

⁹ Nel caso di specie esaminato dall'Agenzia delle Entrate, l'agevolazione è stata riconosciuta, nel limite massimo di detrazione, pari a 60.000 euro, per gli interventi riguardanti le strutture opache orizzontali e la sostituzione di finestre ed infissi (art.1, comma 345, legge 296/2006), per ciascuno degli edifici facenti parte del complesso immobiliare, anche se non costituenti un'autonoma “entità catastale”.

¹⁰ In proposito, *cfr.*, i chiarimenti forniti dalla C.M. 11/E/2007 in ordine all'applicazione dell'aliquota IVA al 10% per le opere di ristrutturazione edilizia.

¹¹ Ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett.e, del D.P.R. 380/2001.

riconosciuta per le sole **spese riferibili** alla **parte già esistente del fabbricato**, che devono essere tenute debitamente separate da quelle relative alla porzione risultante dall'ampliamento.

Relativamente a tale ulteriore fattispecie, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il beneficio è applicabile agli interventi che riguardino singoli elementi costruttivi (pareti, infissi etc.) o singoli impianti (caldaie, pannelli solari, etc.).

Resta fermo che qualora, con tali interventi, siano realizzati impianti a servizio dell'intero edificio (ivi compresa anche la parte ampliata), occorre individuare le spese riferibili alla porzione esistente del fabbricato, utilizzando un criterio di ripartizione proporzionale basato sulle quote millesimali (*cfr.* anche C.M. 21/E/2010).

Diversamente, la **detrazione è esclusa** per gli **interventi di ristrutturazione ed ampliamento**, sempre **senza demolizione, che raggiungano la “riqualificazione globale”** dell'edificio, in quanto, per questi ultimi, la detrazione è subordinata al rispetto di determinati requisiti di “risparmio energetico”¹², da calcolarsi con riferimento all'intero edificio, comprensivo, quindi, anche della porzione ottenuta dall'ampliamento.

L'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 39/E/2010 è stato confermato dalla Risoluzione n.4/E del 4 gennaio 2011, relativamente all'ipotesi di esecuzione di lavori di ristrutturazione ed ampliamento, con o senza demolizione dell'edificio originario, a destinazione residenziale, effettuati in osservanza della normativa regionale di attuazione del cd. “Piano casa”¹³.

2.1 Esclusione dei benefici per i fabbricati locati da imprese e per gli immobili merce

L'Agenzia delle Entrate, con le Risoluzioni n.340/E del 1° agosto 2008 e n.303/E del 15 luglio 2008 ha ristretto il campo d'applicazione della detrazione del 55% per interventi di riqualificazione energetica, escludendo da tale agevolazione gli immobili locati dalle imprese e gli immobili merce.

L'Amministrazione ha specificato che per i titolari di reddito d'impresa, la detrazione del 55% spetta solo se gli interventi di riqualificazione energetica sono eseguiti su fabbricati strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, tendendo così a favorire esclusivamente i soggetti che utilizzano gli immobili, e non anche quelli che ne fanno commercio.

Tale orientamento, a parere dell'ANCE, non sembra conforme al dettato normativo che, nel riconoscere l'agevolazione anche ai soggetti titolari di reddito d'impresa (ivi compresi gli operatori economici che svolgono attività edile), non pone, per questi, alcun vincolo in ordine, non solo alla tipologia e classificazione catastale degli immobili posseduti, ma neppure alla classificazione degli stessi in bilancio, potendo questi essere iscritti sia tra le immobilizzazioni (immobili strumentali o “patrimonio”) che tra i beni “merce” (destinati alla vendita).

Questi ultimi pronunciamenti ministeriali si traducono, per le imprese che operano nel settore immobiliare, in una drastica riduzione dell'ambito applicativo del beneficio fiscale, non potendo queste vedersi riconosciuta la detrazione né per i fabbricati destinati alla vendita, né per quelli concessi in locazione a terzi, senza che ciò trovi effettivo riscontro nel dettato normativo.

¹² Di cui all'Allegato A del D.M. 11 marzo 2008.

¹³ In particolare, a seguito dell'intesa raggiunta in Conferenza Stato-Regioni ed Enti locali il 31 marzo 2009, è stato stabilito che i Comuni possano autorizzare l'ampliamento degli edifici a destinazione residenziale fino al 20% del loro volume o della superficie coperta. Nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione di edifici abitativi esistenti, tale percentuale può salire fino al 35% se l'intervento prevede l'utilizzo degli strumenti della bioedilizia, ovvero l'installazione di impianti ad energie rinnovabili. - *Cfr.* anche l'art.11 del D.L. 112/2008, convertito, con modificazioni, dalla legge 133/2008.

Resta confermata, invece, la detrazione sia per il locatore che per il locatario, per i fabbricati locati da privati¹⁴.

Si ribadisce, infatti, che né la norma istitutiva della detrazione (art.1, commi 344-349, legge 244/2007), né le relative disposizioni attuative (di cui al D.M. 19 febbraio 2007) pongono alcun vincolo, in capo ai soggetti titolari di reddito d'impresa, in ordine alla necessità di utilizzo diretto dell'immobile su cui eseguire gli interventi agevolati.

Negare l'applicazione della detrazione del 55% agli immobili locati a terzi e agli immobili "merce" delle imprese di costruzioni non significa impedire il riconoscimento di ulteriori vantaggi per le imprese del settore edilizio, come sostenuto dall'Agenzia, ma, al contrario, vuol dire limitare ingiustificatamente la possibilità di fruizione del beneficio per queste ultime.

Pur rappresentando un mero orientamento amministrativo, si consiglia, in ogni caso, alle imprese associate di seguire quanto espresso dall'Agenzia delle Entrate, per evitare qualsiasi contestazione in sede di un eventuale accertamento, fermo restando che l'ANCE è intervenuta presso le competenti sedi, affinché si possa pervenire normativamente al riconoscimento della detrazione sia per gli immobili destinati alla vendita, che per quelli concessi in locazione a terzi.

In tal ambito, inoltre, è evidente la necessità di pervenire all'introduzione di disposizioni normative che, similmente a quanto previsto per la detrazione Irpef del 36%, agevolino l'acquisto di immobili riqualificati sotto il profilo energetico, ceduti da imprese del settore delle costruzioni.

3. INTERVENTI AGEVOLATI: SPESE AGEVOLABILI E MISURA DELLA DETRAZIONE

L'art 1, commi 344-349, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha individuato diversi interventi per il risparmio energetico sui quali si applica la detrazione del 55%, prevedendo, con riferimento ad ogni categoria di intervento, limiti massimi della detrazione differenziati (100.000, 60.000 e 30.000 euro).

Tra le principali novità introdotte alla disciplina dell'agevolazione, l'art. 1, comma 286, della legge 244/2007 ha previsto l'estensione della stessa alle spese sostenute, nel triennio 2008-2010, per la sostituzione integrale dell'impianto di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia, nel limite massimo della detrazione di 30.000 euro.

Anche per quest'ultima categoria di interventi, si ritiene che la detrazione del 55% spetti per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2011, per effetto della proroga disposta dalla legge di Stabilità 2011.

Inoltre, ai sensi dell'art.1, commi 20-21, della legge 244/2007, la detrazione veniva riconosciuta anche per interventi, realizzati entro il 31 dicembre 2009, di sostituzione, intera o parziale, dell'impianto di climatizzazione invernale non a condensazione, le cui modalità applicative, tuttavia, non sono state individuate (era previsto uno specifico Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze).

Alla luce dell'estensione dell'agevolazione ad ulteriori tipologie di lavori, l'art.1 del D.M. 19 febbraio 2007, come modificato dal D.M. 7 aprile 2008, prevede che la detrazione si applichi per gli interventi, ed entro il limite massimo di detrazione, di seguito evidenziati.

¹⁴ La limitazione all'applicabilità della detrazione solo per i fabbricati locati a terzi dalle imprese è stata sostanzialmente confermata dall'Agenzia delle Entrate con la C.M. 38/E/2010, nell'ipotesi di interventi eseguiti su un'abitazione posseduta da due privati (nudo proprietario e usufruttuario) e concessa in locazione dall'usufruttuario ad un terzo (sempre persona fisica). In particolare, l'agevolazione è stata riconosciuta al nudo proprietario ed all'inquilino, in ragione delle spese sostenute da ciascuno di essi (*cfr.* anche par. 1).

INTERVENTI	VALORE MASSIMO DELLA DETRAZIONE
Riqualificazione energetica "globale" (art.1, comma 344, della legge 296/2006)	100.000 euro
Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache orizzontali, verticali, finestre comprensive di infissi , delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati (art.1, comma 345, della legge 296/2006)	60.000 euro
Installazione di pannelli solari e di sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università (art.1, comma 346, della legge 296/2006 e R.M. n.12/E del 7 Febbraio 2011)	60.000 euro
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione (art.1, comma 347, della legge 296/2006)	30.000 euro
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, con impianti con pompe di calore ad alta efficienza o con impianti geotermici a bassa entalpia e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione (art.1, comma 347, della legge 296/2006 e art.1, comma 286, legge 244/2007)	30.000 euro

In attuazione di quanto previsto dalla legge Finanziaria 2008 (art.1 comma 24, lett.a, legge 244/2007), con il **D.M. 11 marzo 2008**, sono stati fissati i nuovi valori limite di fabbisogno di energia primaria annuo (per interventi di riqualificazione energetica "globale") e di trasmittanza termica (per interventi sull'involucro dell'edificio)¹⁵, necessari per poter accedere al suddetto beneficio, con riferimento alle spese sostenute per interventi realizzati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008.

In proposito, ai sensi dell'art.11-*bis* comma 1, del D.M. 19 febbraio 2007, i parametri di risparmio energetico da rispettare sono quelli applicabili alla data di inizio dei lavori, pertanto:

- **per i lavori iniziati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007**, si applicano i parametri previsti originariamente dal D.M. 19 febbraio 2007 (Allegato C per fabbisogno di energia primaria annuo, Allegato D per trasmittanza termica relativamente ad interventi su strutture opache verticali e sostituzione di finestre comprensive di infissi, Tabella 3 allegata alla legge 296/2006, come sostituita dall'art.1, comma 23, della legge 244/2007, per trasmittanza termica relativamente ad interventi su strutture opache orizzontali¹⁶);
- **per i lavori iniziati a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008**, si applicano i parametri previsti dal D.M. 11 marzo 2008 (Allegato A, per fabbisogno di energia primaria annuo e Allegato B, per trasmittanza termica), differenziati a seconda se si tratti di

¹⁵ I valori di trasmittanza termica per gli interventi sull'involucro dell'edificio (strutture opache orizzontali, verticali e finestre, comprensive di infissi), sono stati ridefiniti dal D.M. 26 gennaio 2010, che ha modificato il D.M. 11 marzo 2008, per quanto riguarda gli interventi eseguiti a partire dal 1° gennaio 2010.

¹⁶ Si ricorda che la legge 244/2007 (Finanziaria 2008) ha reso operativa, con efficacia retroattiva al 1° gennaio 2007, la detrazione con riferimento agli interventi riguardanti le strutture opache orizzontali, che, per un errore contenuto nella Tabella 3 della legge 296/2006, non era stata ritenuta immediatamente applicabile.

lavori avviati nei periodi d'imposta 2008 e 2009, ovvero di lavori avviati a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010.

Oltre a specificare quali siano gli interventi agevolati, l'art. 3 del Decreto attuativo ha identificato le **spese per le quali è possibile usufruire della detrazione**.

L'elencazione contenuta del Decreto 19 febbraio 2007 deve ritenersi **non esaustiva, bensì finalizzata a chiarire la portata applicativa delle norme in esame in relazione a determinati costi**, quali, ad esempio, i lavori edili connessi con l'intervento di risparmio energetico, per i quali la riconducibilità nell'ambito applicativo dell'agevolazione potrebbe apparire incerta.

In particolare, sono indicate tra le spese agevolabili (a prescindere dall'intervento realizzato) anche quelle relative alle **prestazioni professionali, comprendendovi sia quelle necessarie per la realizzazione degli interventi agevolati, sia quelle sostenute per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio** (art.3, comma 1, lett. d, del Decreto 19 febbraio 2007). Inoltre, tra le spese ammesse alla detrazione del 55% possono ritenersi comprese anche quelle sostenute per le **opere edilizie, funzionali alla realizzazione dell'intervento** di risparmio energetico.

3.1 Interventi di “riqualificazione globale” su edifici esistenti (art. 1, comma 344, legge 296/2006)

Ai sensi dell'art.1, comma 344, della legge 296/2006, sono agevolati gli interventi cd. di “riqualificazione globale” volti ad ottenere la riqualificazione energetica dell'edificio, che si consegue se l'indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale risulti:

- inferiore di almeno il 20%, rispetto ai valori riportati nelle tabelle dell'Allegato C del Decreto 19 febbraio 2007, per i **lavori iniziati** nel periodo d'imposta **2007**;
- non superiore ai valori riportati nelle tabelle di cui all'Allegato A del Decreto 11 marzo 2008, per i **lavori iniziati** dal periodo d'imposta **2008**.

Come chiarito dalla C.M. 36/E/2007, **l'indice predeterminato di fabbisogno energetico da conseguire deve essere riferito all'intero edificio e non alle singole unità che lo compongono**.

Per questa tipologia di intervento, la norma prevede che il limite massimo della detrazione sia pari a **100.000 euro**.

Per quanto riguarda le **spese detraibili**, il Decreto attuativo non contiene un'elencazione delle stesse, ritenendosi, pertanto, ammessi al beneficio tutti gli interventi che, complessivamente, consentano di raggiungere l'indice di prestazione energetica richiesto dalle citate tabelle allegate al Decreto 11 marzo 2008.

Tuttavia, qualora l'intervento includa la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, è necessario che questi ultimi rispettino le condizioni stabilite dall'art.1, comma 2, del D.M. 11 marzo 2008¹⁷, o qualora si allaccino stazioni di

¹⁷ In merito, si evidenzia che il D.M. 26 gennaio 2010, modificando il D.M. 11 marzo 2008, ha introdotto, dal 1° gennaio 2010, un'ulteriore condizione relativa al rispetto di determinati valori di trasmittanza per le chiusure apribili e assimilabili (quali porte, finestre e vetrine, anche se non apribili), comprensive degli infissi, nell'ipotesi in cui gli impianti di climatizzazione invernale vengano sostituiti con impianti a biomasse, per gli edifici ubicati nelle zone climatiche C, D, E, F.

Inoltre, viene specificato che, nella documentazione da inviare all'ENEA (attestato di certificazione/qualificazione energetica e scheda informativa), deve essere espressamente indicato il rispetto dei requisiti energetici.

Cfr. anche il nuovo art.3, comma 3, del D.M. 11 marzo 2008, relativo al calcolo della prestazione energetica per la costituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con generatori di calore a biomasse combustibili.

scambio termico a reti di teleriscaldamento, si deve applicare, per la determinazione dell'indice di prestazione energetica, il fattore di conversione dell'energia termica utile in energia primaria, così come dichiarato dal gestore della rete di teleriscaldamento.

Sul tema, con la C.M. 36/E/2007, l'Agenzia delle Entrate, nel ribadire che l'obiettivo di risparmio energetico è realizzabile anche attraverso le opere specificate dal Decreto attuativo per altri tipi di intervento, ha chiarito che, **sia che si tratti di un insieme di interventi per i quali sono previsti limiti di detrazione differenti (30.000 euro o 60.000 euro), sia che si tratti di un unico intervento, il raggiungimento dell'obiettivo di risparmio energetico permette al contribuente, in ogni caso, di usufruire della detrazione nel limite massimo di 100.000 euro.**

In tale ipotesi, **il beneficio spettante per i singoli interventi non potrà aggiungersi a quello relativo ai lavori globali di riqualificazione energetica.** Tale limite opera per tutti gli interventi relativi alla climatizzazione invernale degli edifici (*di cui all'art.1, commi 345 e 347, della legge 296/2006*).

Per l'installazione di pannelli solari (*art.1, comma 346, della legge 296/2006*) viene, invece, riconosciuta una valutazione autonoma, poiché la finalità dell'intervento non è la climatizzazione invernale, bensì la produzione di acqua calda. Pertanto, nel caso di **interventi volti alla climatizzazione invernale** (ad es., interventi sulle strutture opache verticali, installazione di infissi o installazione di caldaie a condensazione) e di contestuale **installazione di pannelli solari**, la detrazione specificamente prevista per tale tipologia di intervento (60.000 euro) si può aggiungere a quella per la riqualificazione globale (60.000 + 100.000 euro).

Sempre per quanto riguarda gli interventi di "riqualificazione energetica globale", si evidenzia che, nella **risposta all'interrogazione parlamentare n.5-03909 del 30 novembre 2010**¹⁸, è stato precisato che i lavori eseguiti su uno stesso edificio, in diversi periodi d'imposta, possono avere rilevanza autonoma, come "singoli interventi", e non come "prosecuzione" di precedenti opere, sulla base di elementi di fatto ed a condizione che, per ogni specifico intervento, siano stati effettuati gli adempimenti amministrativi riferiti all'attività edilizia (denuncia di inizio attività, collaudo dell'opera, dichiarazione di fine lavori, etc.).

Allo stesso modo, per essere considerato **autonomamente detraibile** rispetto a lavori eseguiti in anni precedenti, ogni **intervento** deve essere **certificato in modo distinto rispetto alla documentazione relativa alle opere già eseguite**, mediante l'acquisizione di un'ulteriore asseverazione, di un nuovo attestato di certificazione/qualificazione energetica dell'edificio e di una nuova scheda informativa.

Resta fermo che, per il nuovo intervento, la detrazione del 55% viene riconosciuta in presenza di tutti gli altri adempimenti prescritti dalla normativa (invio della scheda informativa e della copia dell'attestato di certificazione/qualificazione energetica dell'edificio, pagamento con bonifico bancario o postale, indicazione in fattura del costo della manodopera).

Come è evidente, il chiarimento è particolarmente positivo, poiché **riconosce l'applicabilità dell'agevolazione in modo autonomo per ogni singolo intervento, raddoppiando, di fatto, la misura della detrazione spettante** (nell'ipotesi esaminata nell'interrogazione parlamentare, 100.000 euro + 100.000 euro).

Diversamente, si ritiene che, ove il contribuente abbia acquisito tutta la documentazione per un singolo intervento (ad esempio, un unico titolo abilitativo all'esecuzione dei lavori sul piano urbanistico, un'unica asseverazione ed un unico attestato di certificazione/qualificazione energetica), ancorché lo stesso si protragga per più periodi d'imposta, la detrazione spetta una sola volta, nel limite massimo di 100.000 euro.

¹⁸ Fornita alla Commissione VI (Finanze) della Camera dal Sottosegretario all'Economia e Finanze Sonia Viale.

TABELLA DI SINTESI

	PRESTAZIONE DA CONSEGUIRE O REQUISITI DA RISPETTARE	SPESE DETRAIBILI	DETRAZIONE MASSIMA
RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA "GLOBALE" <i>(art.1, comma 344, legge 296/2006)</i>	▪ Lavori iniziati nel 2007: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato C del Decreto 19 febbraio 2007</u> ▪ Lavori iniziati dal 2008: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non superiore ai valori riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato A del Decreto 11 marzo 2008</u> (*)	Rientrano tutte le spese (comprese quelle relative ad altri interventi agevolati) sostenute per interventi che complessivamente consentano di ottenere l'indice di prestazione energetica richiesto	100.000 euro

(*) Qualora l'intervento di riqualificazione "globale" includa la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, è altresì necessario che questi ultimi rispettino le ulteriori condizioni stabilite dall'art.1, comma 2, del D.M. 11 marzo 2008, come modificato, relativamente a tali interventi, dal D.M. 26 gennaio 2010.

3.2 Interventi su strutture opache e su infissi (art. 1, comma 345, legge 296/2006)

Ai sensi dell'art. 1, comma 345, della legge 296/2006, sono agevolati gli interventi sull'**involucro dell'edificio**, riguardanti **le strutture opache verticali, le strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti) e le finestre, comprensive di infissi**, che consentano di ottenere una riduzione della trasmittanza termica U (dispersione di calore), espressa in W/m^2K , in base ai valori determinati a livello normativo. La norma ha previsto, per tale categoria di interventi, un limite massimo di detrazione in misura pari a **60.000 euro**.

L'art. 1, comma 3, del Decreto attuativo ha chiarito che, per interventi sull'involucro degli edifici esistenti, si intendono gli **interventi su edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari di edifici esistenti**, riguardanti le strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato verso l'interno e verso vani non riscaldati, che rispettano i requisiti di trasmittanza termica indicati nelle tabelle ministeriali (allegato B) del D.M. 11 marzo 2008, come modificate, per i lavori effettuati a partire dal 1° gennaio 2010, dal D.M. 26 gennaio 2010¹⁹.

In particolare, con riferimento agli interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti **strutture opache verticali, finestre** comprensive di **infissi**, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati, devono essere osservati:

- per i **lavori iniziati nel 2007**, i **valori** della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene, **riportati** nella tabella di cui all'Allegato D del Decreto 19 febbraio 2007;
- per i **lavori iniziati dal 2008**, i **valori** della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene, **riportati** nelle tabelle di cui all'Allegato B del Decreto 11 marzo 2008.

Relativamente agli interventi eseguiti sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti **strutture opache orizzontali**, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati, devono essere rispettati:

¹⁹ In particolare, sono stati modificati i valori della tabella 2 dell'allegato B del D.M. 11 marzo 2008, relativi alla trasmittanza termica delle strutture opache verticali, orizzontali (o inclinate), e delle chiusure apribili ed assimilabili.

Per queste ultime (chiusure apribili ed assimilabili), inoltre, viene stabilito che tali nuovi valori sono conformi a quanto previsto dall'art.4, comma 4, lett. c, del D.P.R. 59/2009.

- per i **lavori iniziati** nel **2007**, i **valori** della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella Tabella 3 allegata alla legge 296/2006, come sostituita dall'**art.1, comma 23, della legge 244/2007**, con efficacia dal 1° gennaio 2007²⁰;
- per i **lavori iniziati** dal **2008**, i valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nelle tabelle di cui all'Allegato B del **Decreto 11 marzo 2008**.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate, nella propria "*Guida alle agevolazioni fiscali per il risparmio energetico – Aggiornamento Settembre 2010*", ha chiarito che i valori di trasmittanza termica, a cui far riferimento, sono quelli applicabili all'inizio dei lavori.

Con riferimento agli interventi sulle **strutture opache** che costituiscono l'involucro edilizio, comprensive delle opere provvisorie ed accessorie, il Decreto attuativo ha precisato (*art. 3, comma 1, lett. a*) che sono ammesse in detrazione le **spese** relative alla:

- fornitura e posa in opera di materiale coibente, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- fornitura e posa in opera di materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo interessato dall'intervento.

Per quanto riguarda, invece, gli interventi relativi alla **sostituzione delle finestre, comprensive di infissi**, il Decreto 19 febbraio 2007 (*art. 3, comma 1, lett. b*) ha specificato che sono ammesse in detrazione le **spese sostenute** per:

- la fornitura e posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso;
- integrazioni e sostituzioni dei componenti vetrati esistenti.

In relazione a tali interventi, l'Amministrazione finanziaria ha, inoltre, chiarito che sono **agevolabili anche le spese per componenti accessorie, come gli scuri e le persiane, che siano accorpati al manufatto principale**.

Inoltre, per usufruire del beneficio, nel caso in cui gli infissi esistenti rispondano già ai requisiti di trasmittanza termica previsti a livello normativo, non è sufficiente la loro semplice sostituzione, ma **è necessario che l'intervento sia migliorativo, ossia consenta di ridurre ulteriormente la trasmittanza termica rispetto ai valori originari**. In tal senso, l'obiettivo di una trasmittanza termica ancora inferiore deve risultare nel documento di asseverazione redatto dal tecnico abilitato (Punto 3.2 della C.M. 36/E/2007).

In tal ambito, si evidenzia, infine, che, per gli interventi eseguiti dal 1° gennaio 2008 e riguardanti la sostituzione delle finestre, comprensive di infissi, in singole unità immobiliari, l'art.1, comma 24, lett.c), della legge 244/2007 stabilisce che non è più richiesto l'attestato di certificazione/qualificazione energetica (*cfr.* successivo paragrafo 5.1.1).

Con la R.M. 475/E del 9 dicembre 2008, l'Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto la possibilità di fruire della detrazione del 55% anche per la sostituzione del portone d'ingresso, fermo restando:

- la qualifica dell'intervento come lavoro eseguito sulle strutture opache, ovvero come sostituzione delle finestre, presentando il portone le medesime componenti costruttive delle stesse ("porta –finestra");

²⁰ L'art.1, comma 23, della legge 244/2007 ha, infatti, provveduto a sostituire l'originaria Tabella 3, allegata alla legge 296/2006, che presentava un errore nell'indicazione dei requisiti di trasmittanza termica.

- il raggiungimento degli indici di risparmio energetico richiesti dal D.M. 11 marzo 2008;
- l'acquisizione della documentazione contenuta nel D.M. del 19 febbraio 2007.

In sostanza, con la citata pronuncia, l'agevolazione riconosciuta per la sostituzione delle finestre, comprensive di infissi, non sarebbe stata applicabile nell'ipotesi di portoni d'ingresso non dotati di componenti vetrati, che non potevano essere equiparati agli infissi ai fini della trasmittanza termica.

Tuttavia, a seguito del mutato quadro normativo²¹, che ha comportato una sostanziale assimilazione delle porte alle finestre, ai fini della trasmittanza termica dell'edificio, la **C.M. 21/E/2010**, ha superato l'orientamento espresso con la citata **R.M. 475/E/2008**, chiarendo che l'agevolazione è riconosciuta anche nell'ipotesi di sostituzione di portoni d'ingresso che non siano dotati di componenti vetrati, sempreché si tratti di serramenti che delimitano l'involucro riscaldato dell'edificio, verso l'esterno o verso locali non riscaldati, e risultino rispettati gli indici di trasmittanza termica richiesti per la sostituzione delle finestre.

TABELLA DI SINTESI

PRESTAZIONE DA CONSEGUIRE O REQUISITI DA RISPETTARE	SPESE DETRAIBILI	DETRAZIONE MASSIMA
Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati (art.1, comma 345, legge 296/2006)	Interventi su elementi opachi costituenti l'involucro edilizio, comprensivi delle opere provvisorie e accessorie realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di: 1. materiale coibente, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti, 2. materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti; - demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo interessato dall'intervento. Interventi su finestre, comprensive degli infissi realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso; - integrazioni e sostituzioni dei componenti vetrati esistenti.	60.000 euro

²¹ Cfr. art. 4, comma 4, lett.c, D.P.R. 59/2009. In merito, l'ENEA, ribadendo l'equiparazione di porte e finestre ai fini della trasmittanza termica, si è espressa in merito ad un intervento di sostituzione della porta di un box auto, confermando quanto già chiarito dalla C.M. 36/E/2007. In particolare, osserva l'ENEA "si ritiene che la sostituzione della porta del box auto possa essere ammessa ad agevolazione solo se il locale è munito di impianto di riscaldamento" (faq. n.33 - <http://efficienzaenergetica.acs.enea.it/>).

Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache orizzontali, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati (art.1, comma 345, legge 296/2006)	▪ Lavori iniziati nel 2007: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella di cui alla <u>Tabella 3 allegata alla legge 296/2006</u>, come sostituita dall'art.1, comma 23, della legge 244/2007 ▪ Lavori iniziati dal 2008: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u>	Interventi su elementi opachi costituenti l'involucro edilizio, comprensivi delle opere provvisoriale e accessorie realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di: 1. materiale coibente, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti, 2. materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti; - demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo interessato dall'intervento	60.000 euro
---	--	--	---------------------------

3.3 Installazione di pannelli solari (art.1, comma 346, legge 296/2006)

L'**installazione di pannelli solari** è agevolata in base all'art. 1, comma 346, della legge 296/2006 e l'importo massimo della detrazione è previsto in misura pari a **60.000 euro**. In tal caso, l'obiettivo di risparmio energetico si raggiunge attraverso:

- la produzione di acqua calda per **usi domestici o industriali**;
- la copertura del fabbisogno di acqua calda **in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici ed università**.

Come chiarito dalla C.M. 36/E/2007, l'**elencazione contenuta a livello normativo non è esaustiva**, ma può essere ampliata, cosicché l'installazione di pannelli solari beneficia della detrazione per ogni edificio in cui, per l'attività svolta o i servizi prestati, si rende indispensabile la produzione di acqua calda.

L'Amministrazione finanziaria ha inteso in tal modo avvalorare quanto previsto dalla legge 296/2006, secondo cui la detrazione si applica a tutti gli edifici, di qualsiasi categoria catastale, purché l'intervento sia realizzato su edifici esistenti²².

Con la Risoluzione n.12/E del 7 Febbraio 2011, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto applicabile l'agevolazione prevista per l'installazione dei pannelli solari anche nell'ipotesi di posizionamento di sistemi termodinamici utilizzati per la sola produzione di acqua calda²³.

Diversamente, nel caso di installazione di un sistema termodinamico finalizzato alla produzione combinata di energia elettrica e di energia termica, sono detraibili unicamente le spese riferite a quest'ultima.

In tale ipotesi, la quota di spesa agevolabile può essere individuata in misura percentuale sulla base del rapporto tra l'energia termica prodotta e quella complessivamente sviluppata dall'impianto.

²² Come specificato all'interno della Guida redatta dall'Agenzia delle Entrate, "i fabbisogni soddisfatti con l'impianto di produzione di acqua calda possono attenersi non soltanto alla sfera domestica o alle esigenze produttive ma più in generale all'ambito commerciale, ricreativo o socio assistenziale, in pratica possono accedere alla detrazione tutte le strutture afferenti attività e servizi in cui è richiesta la produzione di acqua calda".

²³ In merito, l'Agenzia delle Entrate recepisce quanto affermato dall'ENEA, che si è espressa, in tal senso, con la nota del 25 novembre 2010, indirizzata al Ministero dello sviluppo economico.

In ogni caso, sono agevolati i soli pannelli destinati alla produzione di acqua calda e non anche quelli fotovoltaici, diretti alla produzione di energia elettrica (R.M. 244/E/2007 e R.M. 207/E/2008²⁴).

Si fa presente, inoltre, che il D.M. 6 agosto 2009 stabilisce che la detrazione del 55% non può essere cumulata con il premio per impianti fotovoltaici abbinato ad uso efficiente dell'energia, così come previsto dal cosiddetto "Conto Energia"²⁵.

Infatti il Conto Energia stabilisce, per gli impianti fotovoltaici operanti in regime di scambio sul posto e che alimentano, anche parzialmente, utenze ubicate all'interno o asservite ad unità immobiliari di edifici, l'applicazione di un premio aggiuntivo abbinato all'esecuzione di interventi che conseguono una riduzione del fabbisogno energetico degli edifici stessi.

L'art. 8 del Decreto 19 febbraio 2007 definisce i requisiti che i pannelli solari devono possedere per conseguire l'obiettivo di risparmio energetico, ed in particolare:

- **requisiti dei pannelli:**

- a) pannelli solari e bollitori garantiti per almeno cinque anni;
- b) accessori e componenti elettrici ed elettronici garantiti almeno due anni;
- c) pannelli solari con certificazione di qualità conforme alle norme:
 - UNI EN 12975 o UNI EN 12976 rilasciata da un laboratorio accreditato²⁶;
- d) installazione dell'impianto eseguita in conformità ai manuali di installazione dei principali componenti.

- **requisiti dei pannelli realizzati in autocostruzione:**

In alternativa alle lettere a) e c), può essere prodotto:

- la certificazione di qualità del vetro solare, secondo le norme UNI vigenti, rilasciata da un laboratorio certificato,
- l'attestato di partecipazione ad uno specifico corso di formazione da parte del soggetto beneficiario.

Inoltre, per i pannelli realizzati in autocostruzione, e relativamente agli interventi iniziati dal 1° gennaio 2008, non è più necessaria la certificazione di qualità relativa alle strisce assorbenti, come previsto dal D.M. 26 ottobre 2007, che ha modificato l'art. 8, comma 2, del Decreto 19 febbraio 2007.

Si ricorda, altresì, che, con l'entrata in vigore (l'11 ottobre 2009) del D.M. 6 agosto 2009, per quanto concerne l'installazione di pannelli solari realizzati in autocostruzione, in alternativa ai requisiti relativi ai pannelli solari e bollitori garantiti per almeno cinque anni, ovvero per i pannelli solari con certificazione di qualità conforme alle norme UNI 12975 o UNI EN 12976, rilasciata da un laboratorio accreditato, può essere prodotto l'attestato di partecipazione ad uno specifico corso di formazione da parte del soggetto beneficiario,

²⁴ Con la R.M. 207/E/2008, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente chiarito che il beneficio della "tariffa incentivante" (di cui all'art.7, comma 2, del D.Lgs. n. 387/2003) e la detrazione del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici non sono tra loro cumulabili, poiché hanno finalità diverse, visto che la prima costituisce una misura a sostegno della produzione di energia elettrica da fonte solare, mentre la seconda è finalizzata alla riduzione dei consumi.

²⁵ Art.7 del Decreto ministeriale 19 febbraio 2007 recante "criteri e modalità per incentivare la produzione di energia elettrica mediante conversione fotovoltaica della fonte solare, in attuazione dell'art.7 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n.387" e successive modificazioni.

²⁶ Le UNI EN 12975 o UNI EN 12976 sono equiparate alle norme EN 12975 e EN 12976 recepite da un organismo certificatore nazionale di un Paese membro dell'Unione Europea o della Svizzera (Cfr. il nuovo art.8, comma 1, lett.c, del D.M. 19 febbraio 2007, sostituito dal D.M. 26 ottobre 2007).

escludendo la certificazione di qualità del vetro solare e delle strisce assorbenti, secondo la normativa UNI vigente, rilasciata da un laboratorio certificato.

Per tale categoria di interventi, l'art. 3, comma 1, lett. c), del Decreto attuativo ha individuato, quali **spese detraibili**, quelle sostenute in relazione a:

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

Per quanto riguarda la certificazione della prestazione energetica e di qualità del sistema termodinamico, per l'ammissibilità alle detrazioni fiscali della parte relativa agli usi termici, è in linea di principio applicabile la normativa europea vigente per i collettori solari (EN 12975). Qualora tale normativa non fosse applicabile, potrà essere utilizzata una relazione sulle prestazioni del sistema approvata dall'ENEA.

Si evidenzia, infine, che, dal 2008, anche per l'installazione di pannelli solari (così come per la sostituzione delle finestre e degli infissi in singole unità immobiliari), l'art.1, comma 24, lett.c, della legge 244/2007 ha stabilito che, tra gli adempimenti cui è tenuto il contribuente, non è più necessaria l'acquisizione dell'attestato di certificazione/qualificazione energetica (*cfr.* successivo paragrafo 5.1.1).

La medesima semplificazione procedurale si ritiene estesa anche agli interventi di installazione di sistemi termodinamici.

TABELLA DI SINTESI

	PRESTAZIONE DA CONSEGUIRE O REQUISITI DA RISPETTARE	SPESE DETRAIBILI	DETRAZIONE MASSIMA
Installazione di pannelli solari e di sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici <i>(art.1, comma 346, della legge 296/2006 e R.M. n.12/E del 7 Febbraio 2011)</i>	<u>Requisiti Pannelli:</u> a) Pannelli solari e bollitori garantiti per almeno cinque anni b) Accessori e componenti elettrici ed elettronici garantiti almeno due anni c) Pannelli solari con certificazione di qualità conforme alle norme UNI 12975 o UNI EN 12976 rilasciata da un laboratorio accreditato(*). Qualora, per i sistemi termodinamici, la norma EN 12975 non fosse applicabile, potrà essere utilizzata una relazione sulle prestazioni del sistema approvata dall'ENEA d) Installazione dell'impianto eseguita in conformità ai manuali di installazione dei principali componenti <u>Requisiti Pannelli in autocostruzione:</u> In alternativa alle lettere a) e c), può essere prodotta: - certificazione di qualità del vetro solare, secondo le norme UNI vigenti, rilasciata da un laboratorio certificato, - attestato di partecipazione ad uno specifico corso di formazione da parte del soggetto beneficiario	Interventi su impianti di climatizzazione invernale e/o produzione di acqua calda realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonché delle opere idrauliche e murarie necessarie per la realizzazione a regola d'arte di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze anche in integrazione con impianti di riscaldamento	60.000 euro

(*) Le UNI EN 12975 o UNI EN 12976 sono equiparate alle norme EN 12975 e EN 12976 recepite da un organismo certificatore nazionale di un Paese membro dell'Unione Europea o della Svizzera (art.8, comma 1, lett.c, D.M. 19 febbraio 2007).

3.4 Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (art.1, comma 347, legge 296/2006 e art.1, comma 286, legge 244/2007)

L'art.1, comma 347, della legge 296/2006, tra gli interventi agevolabili, indica quelli per la sostituzione di impianti di **climatizzazione invernale** (riscaldamento) mediante **l'installazione di caldaie a condensazione**, con contestuale messa a punto del sistema di distribuzione.

Con riferimento alle spese sostenute dal 1° gennaio 2008, l'art.1, comma 286, della legge 244/2007 ha poi **esteso** l'applicabilità della disposizione anche agli interventi relativi alla **sostituzione** degli impianti di climatizzazione invernale con **pompe di calore ad alta efficienza** e con **impianti geotermici a bassa entalpia**.

Per tali interventi, il valore massimo della detrazione è pari a **30.000 euro**.

In relazione agli interventi agevolabili, il Decreto attuativo ha specificato (art. 9, comma 3) che rientrano altresì nella detrazione del 55% le opere volte alla:

- **trasformazione** di impianti individuali autonomi in un impianto di climatizzazione invernale centralizzato con contabilizzazione del calore;
- **trasformazione** di impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore.

Tuttavia, vengono espressamente **esclusi** dall'applicazione del beneficio gli interventi riguardanti **il passaggio da un impianto di climatizzazione invernale centralizzato per l'edificio** (o il complesso di edifici) **ad un impianto di riscaldamento individuale o autonomo**.

Ulteriore esclusione della detrazione del 55% è stata ravvisata nell'ipotesi di sostituzione di alcune unità terminali e pompe di calore ad alta efficienza in un impianto di climatizzazione invernale preesistente, come precisato nella R.M. n. 458/E del 1° dicembre 2008. In sostanza, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, è possibile fruire dell'agevolazione solo se gli interventi riguardano la sostituzione integrale dell'impianto di climatizzazione invernale, e non una semplice "integrazione" di esso (D.M. 19 febbraio 2007); resta ferma la possibilità di fruire della detrazione del 55% quando tali lavori consentono di raggiungere la "riqualificazione energetica globale" dell'intero edificio (art. 1, comma 344, Legge 296/2006), dal momento che in tal caso l'agevolazione è riconosciuta in funzione del risultato raggiunto in termini di risparmio energetico, indipendentemente dalla tipologia di intervento realizzato.

Come chiarito in sede di prima applicazione dell'agevolazione dalla C.M. 36/E/2007, per accedere alla detrazione del 55%, è indispensabile che l'**edificio** sia **già dotato di impianto di riscaldamento**.

Con riferimento al rispetto di tale condizione, l'Agenzia delle Entrate si è successivamente pronunciata, con la Circolare n. 21/E del 23 aprile 2010, nell'ipotesi di **installazione** di un **impianto** di riscaldamento centralizzato, in un fabbricato in cui solo **parte** delle **unità immobiliari** fosse **dotata** di **impianto** di riscaldamento **preesistente**.

Relativamente a tale fattispecie, la citata C.M. 21/E/2010 ha chiarito che la **detrazione** del 55% non spetta per l'intera spesa sostenuta, riferibile anche al riscaldamento delle unità prive di un preesistente impianto termico, ma **deve essere limitata** alla **parte** di **spesa imputabile** alle **unità già dotate** di tale **impianto**. In tal caso, per l'individuazione dell'**importo** di spesa **detraibile**, deve essere usato un **criterio** di **ripartizione** proporzionale, **basato** sulle **quote millesimali** riferite a ciascun appartamento.

Si riporta un esempio della ripartizione delle spese, che prende spunto dall'ipotesi esaminata dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 21/E/2010.

ESEMPIO

Unità totali	Unità senza impianto	Unità con impianto	Spesa sostenuta	Spesa detraibile
6	3	3		
<i>Tot. Millesimi</i>	<i>Tot. Millesimi</i>	<i>Tot. Millesimi</i>	54.000	27.000
102	51	51		<i>(54.000 * 51) / 102</i>

Inoltre, a seguito dell'ampliamento degli interventi di climatizzazione invernale agevolati, l'impianto di riscaldamento originario deve essere sostituito da caldaie a condensazione, da pompe di calore ad alta efficienza o da impianti geotermici, con la contestuale messa a punto del sistema di distribuzione.

Diversamente, come chiarito dalla successiva R.M. 283/E/2008, se l'impianto originario viene sostituito da altre tipologie di strutture, come generatori ad alto rendimento, che non siano caldaie a condensazione, pompe di calore ovvero impianti geotermici, la specifica detrazione relativa alla "climatizzazione invernale" non viene riconosciuta.

In ogni caso, la C.M. 36/E/2007 aveva già avuto modo di chiarire che le spese relative ad interventi non espressamente agevolati ai fini della "climatizzazione invernale", sono ammesse alla detrazione d'imposta se si raggiunge la "riqualificazione globale" dell'edificio, ai sensi dell'art.1, comma 344, della legge 296/2006.

Con riguardo ai requisiti di risparmio energetico, gli interventi di **sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale**, integrale o parziale, con impianti dotati di caldaie a condensazione, e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione, devono rispettare le condizioni previste dall'art. 9, comma 2, del Decreto 19 febbraio 2007.

Gli interventi relativi alla **sostituzione di impianti di climatizzazione invernale**, integrale o parziale, con **impianti con pompe di calore ad alta efficienza**, o con **impianti geotermici a bassa entalpia** e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione devono, invece, rispettare i requisiti individuati nell'art. 9, commi 2-bis e 2-ter del Decreto 19 febbraio 2007 e nel relativo Allegato H.

In tal ambito, le **spese ammesse in detrazione** per tale categoria di lavori sono indicate all'art. 3, comma 1, lett. c), del Decreto 19 febbraio 2007, e si riferiscono a:

- smontaggio e dismissione, anche solo parziale, dell'impianto di climatizzazione invernale esistente;
- fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, delle opere idrauliche e murarie necessarie per la **sostituzione**, a regola d'arte, di **impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione**, nonché, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, **con impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia**.

In tale caso sono ammesse al beneficio della detrazione, anche le spese (oltre a quelle inerenti al generatore di calore), relative a:

- eventuali interventi sulla rete di distribuzione;

- sistemi di trattamento dell'acqua;
- dispositivi di controllo e regolazione;
- sistemi di emissione.

Con riferimento a tali spese, la R.M. 283/E/2008, richiamando la citata C.M. 36/E/2007²⁷, chiarisce che sono detraibili «unicamente le spese strettamente connesse alla realizzazione dell'intervento che assicura il risparmio energetico», non essendo, di contro, agevolabili tutte le spese che vengono complessivamente programmate in ragione dell'intervento.

A parere dell'Amministrazione finanziaria, infatti, nell'ipotesi di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con un impianto radiante a pavimento, la detrazione non compete, ad esempio, per le spese relative al rifacimento di tutti i pavimenti ed alla dismissione della pavimentazione originaria, nonché per lo smaltimento dei relativi materiali, fermo restando che tali spese possono, in ogni caso essere agevolate con la detrazione IRPEF del 36% (cfr. il successivo paragrafo 7).

In particolare, la concreta individuazione delle "spese connesse alla realizzazione dell'intervento" deve essere effettuata da un tecnico abilitato.

Da un punto di vista tecnico, per quanto concerne la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale, il D.M. 6 agosto 2009 specifica che devono essere installati generatori di calore a condensazione, ad aria o ad acqua, e l'obbligo di installare le valvole termostatiche vige solo ove sia tecnicamente compatibile.

Un'ulteriore modifica al decreto prevede, altresì, che per i lavori realizzati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2009, siano installate pompe di calore con un coefficiente di prestazione (COP) e, qualora l'apparecchio fornisca anche il servizio di climatizzazione estiva, un indice di efficienza energetica (EER), almeno pari ai pertinenti valori minimi, fissati nell'allegato I del D.M. 6 agosto 2009 e riferiti all'anno 2009.

Sotto il profilo degli adempimenti, dal 15 agosto 2009, per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione (così come avviene, dal 2008, per la sostituzione delle finestre e degli infissi in singole unità immobiliari, e per l'installazione di pannelli solari), l'art.1, comma 24, lett.c, della legge 244/2007²⁸ ha stabilito che il contribuente non è più tenuto ad acquisire l'attestato di certificazione/qualificazione energetica (cfr. successivo paragrafo 5.1.1).

La medesima semplificazione procedurale si ritiene estesa anche agli interventi di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia, in osservanza del combinato disposto dell'art.1, commi 24, lett.c, e 286 della legge 244/2007²⁹.

TABELLA DI SINTESI

²⁷ In tale Circolare, l'Agenzia delle entrate aveva già chiarito, in via generale, che sono detraibili anche le spese sostenute per le opere edilizie funzionali alla realizzazione dell'intervento di risparmio energetico (cfr. il precedente Paragrafo 3).

²⁸ Come modificato dall'art.31, comma 1, della legge 23 luglio 2009, n.99.

²⁹ Infatti, tale affermazione si basa sul dettato normativo dell'art.1, comma 286, della legge 244/2007, che dispone l'applicabilità delle disposizioni relative agli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione, "nella misura e alle condizioni previste", anche alle spese relative alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia.

	PRESTAZIONE DA CONSEGUIRE O REQUISITI DA RISPETTARE	SPESE DETRAIBILI	VALORE MASSIMO DI DETRAZIONE
Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione o con pompe di calore ad alta efficienza, o geotermici a bassa entalpia, e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione ^(*) (art.1, c. 347, legge 296/2006 e art.1, c. 286, legge 244/2007)	<u>Requisiti Impianti:</u> a) generatori di calore a condensazione con rendimento termico utile, a carico pari al 100% della potenza termica utile nominale, maggiore o uguale a $93 + 2 \log P_n$, dove $\log P_n$ è il logaritmo in base 10 della potenza utile nominale del singolo generatore, espressa in kW, e dove per valori di P_n maggiori di 400 kW si applica il limite massimo corrispondente a 400 kW; b) valvole termostatiche a bassa inerzia termica (o altra regolazione di tipo modulante agente sulla portata) su tutti i corpi scaldanti ad esclusione degli impianti di climatizzazione invernale progettati e realizzati con temperature medie del fluido termovettore inferiori a 45°C. <u>Ulteriori requisiti Impianti con potenza nominale ≥ 100 kW:</u> c) adozione di un bruciatore di tipo modulante; d) regolazione climatica che agisca direttamente sul bruciatore; e) installazione di una pompa di tipo elettronico a giri variabili <u>Requisiti Pompe di calore:</u> Valori minimi del coefficiente di prestazione (COP) e dell'indice di efficienza energetica (EER) di cui all'Allegato H del D.M. 19 febbraio 2007, come modificato dal D.M. 7 aprile 2008	Interventi su impianti di climatizzazione invernale e/o produzione di acqua calda (art. 3, comma 1, lett. c del D.M. 19/02/2007) realizzati attraverso: - smontaggio e dismissione, anche solo parziale, dell'impianto di climatizzazione invernale esistente; - fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, delle opere idrauliche e murarie necessarie per la sostituzione, a regola d'arte, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione o con pompe di calore ad alta efficienza, o geotermici a bassa entalpia. In tale caso, sono detraibili anche le spese (oltre a quelle inerenti al generatore di calore), relative a: ✓ eventuali interventi sulla rete di distribuzione; ✓ sistemi di trattamento dell'acqua; ✓ dispositivi di controllo e regolazione; ✓ sistemi di emissione	30.000 euro

^(*) **Rientra la trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianto di climatizzazione invernale centralizzato con contabilizzazione del calore e le trasformazioni degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore. Diversamente, è escluso il passaggio da impianto di climatizzazione invernale centralizzato per l'edificio o il complesso di edifici ad impianti individuali autonomi.**

Per completezza, si riporta una tabella riepilogativa degli interventi realizzati, dell'importo massimo di detrazione spettante e delle spese detraibili.

INTERVENTO	PRESTAZIONE DA CONSEGUIRE O REQUISITI DA RISPETTARE	SPESE DETRAIBILI	DETRAZIONE MASSIMA
Riqualficazione energetica "globale" <i>(art.1, c.344, legge 296/2006)</i>	▪ Lavori iniziati nel 2007: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato C del Decreto 19 febbraio 2007</u> ▪ Lavori iniziati dal 2008: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non superiore ai valori riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato A del Decreto 11 marzo 2008</u>^(*)	Rientrano tutte le spese (comprese quelle di seguito elencate) sostenute per interventi che complessivamente consentano di ottenere l'indice di prestazione energetica richiesto	100.000 euro
Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati <i>(art.1, c.345, legge 296/2006)</i>	▪ Lavori iniziati nel 2007: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella di cui all'<u>Allegato D del Decreto 19 febbraio 2007</u> ▪ Lavori iniziati dal 2008: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 1 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> ▪ Lavori iniziati dal 1 gennaio 2010 al 13 marzo 2010: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> ▪ Lavori iniziati dal 14 marzo 2010^(**): valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> così come modificato dal D.M. 26 gennaio 2010	Interventi su elementi opachi costituenti l'involucro edilizio, comprensivi delle opere provvisionali e accessorie realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di: 1. materiale coibente, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti, 2. materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti; - demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo interessato dall'intervento. Interventi su finestre, comprensive degli infissi realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso; - integrazioni e sostituzioni dei componenti vetrati esistenti.	60.000 euro
Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache orizzontali, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati <i>(art.1, c.345, legge 296/2006)</i>	▪ Lavori iniziati nel 2007: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella di cui alla <u>Tabella 3 allegata alla legge 296/2006</u>, come sostituita dall'art.1, comma 23, della legge 244/2007 ▪ Lavori iniziati dal 2008: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> ▪ Lavori iniziati dal 1 gennaio 2010 al 13 marzo 2010: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> - Lavori iniziati dal 14/3/2010: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> così come modificato dal DM 26/1/2010	Interventi su elementi opachi costituenti l'involucro edilizio, comprensivi delle opere provvisionali e accessorie realizzati attraverso: - fornitura e posa in opera di: 1. materiale coibente, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti, 2. materiali ordinari, anche necessari alla realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per migliorare le caratteristiche termiche delle strutture esistenti; - demolizione e ricostruzione dell'elemento costruttivo interessato dall'intervento.	60.000 euro
Installazione di pannelli solari e di sistemi	Requisiti Pannelli: a) Pannelli solari e bollitori garantiti per almeno cinque anni	Interventi su impianti di climatizzazione invernale e/o produzione di acqua calda realizzati	60.000 euro

termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici ed università (art.1, c. 346, legge 296/2006)	b) Accessori e componenti elettrici ed elettronici garantiti almeno due anni Pannelli solari con certificazione di qualità conforme alle norme UNI 12975 o UNI EN 12976 rilasciata da un laboratorio accreditato(**). Qualora, per i sistemi termodinamici, la norma EN 12975 non fosse applicabile, potrà essere utilizzata una relazione sulle prestazioni del sistema approvata dall'ENEA c) Installazione dell'impianto eseguita in conformità ai manuali di installazione dei principali componenti <u>Requisiti Pannelli in autocostruzione:</u> In alternativa alle lettere a) e c), può essere prodotta: - certificazione di qualità del vetro solare, secondo le norme UNI vigenti, rilasciata da un laboratorio certificato, - attestato di partecipazione ad uno specifico corso di formazione da parte del soggetto beneficiario	attraverso: - fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonché delle opere idrauliche e murarie necessarie per la realizzazione a regola d'arte di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze anche in integrazione con impianti di riscaldamento	
Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione o con pompe di calore ad alta efficienza, o geotermici a bassa entalpia, e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione****) (art.1, c. 347, legge 296/2006 e art.1, c. 286, legge 244/2007)	<u>Requisiti Impianti:</u> f) generatori di calore a condensazione con rendimento termico utile, a carico pari al 100% della potenza termica utile nominale, maggiore o uguale a $93 + 2 \log P_n$, dove $\log P_n$ è il logaritmo in base 10 della potenza utile nominale del singolo generatore, espressa in kW, e dove per valori di P_n maggiori di 400 kW si applica il limite massimo corrispondente a 400 kW; g) valvole termostatiche a bassa inerzia termica (o altra regolazione di tipo modulante agente sulla portata) su tutti i corpi scaldanti ad esclusione degli impianti di climatizzazione invernale progettati e realizzati con temperature medie del fluido termovettore inferiori a 45°C <u>Ulteriori requisiti Impianti con potenza nominale ≥ 100 kW:</u> - adozione di un bruciatore di tipo modulante; - regolazione climatica che agisca direttamente sul bruciatore; - installazione di una pompa di tipo elettronico a giri variabili <u>Requisiti Pompe di calore:</u> Valori minimi del coefficiente di prestazione (COP) e dell'indice di efficienza energetica (EER) di cui all'Allegato H del D.M. 19 febbraio 2007, come modificato dal D.M. 7 aprile 2008.	Interventi su impianti di climatizzazione invernale e/o produzione di acqua calda (art. 3, comma 1, lett. c del D.M. 19/02/2007) realizzati attraverso: - smontaggio e dismissione, anche solo parziale, dell'impianto di climatizzazione invernale esistente; - fornitura e posa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, delle opere idrauliche e murarie necessarie per la sostituzione, a regola d'arte, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione o con pompe di calore ad alta efficienza, o geotermici a bassa entalpia. In tale caso, sono detraibili anche le spese (oltre a quelle inerenti al generatore di calore), relative a: ✓ eventuali interventi sulla rete di distribuzione; ✓ sistemi di trattamento dell'acqua; ✓ dispositivi di controllo e regolazione; ✓ sistemi di emissione	30.000 euro

(*) Qualora l'intervento di riqualificazione "globale" includa la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, è altresì necessario che questi ultimi rispettino le ulteriori condizioni stabilite dall'art.1, comma 2, del D.M. 11 marzo 2008.

(**) Data di entrata in vigore del D.M. 26 gennaio 2010 che modifica il D.M. 11 marzo 2008.

(***) Le UNI EN 12975 o UNI EN 12976 sono equiparate alle norme EN 12975 e EN 12976 recepite da un organismo certificatore nazionale di un Paese membro dell'Unione Europea o della Svizzera (art.8, comma 1, lett.c, D.M. 19 febbraio 2007).

(****) Rientra la trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianto di climatizzazione invernale centralizzato con contabilizzazione del calore e le trasformazioni degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore. Diversamente, è escluso il passaggio da impianto di climatizzazione invernale centralizzato per l'edificio o il complesso di edifici ad impianti individuali autonomi.

4. COME OPERA LA DETRAZIONE

Come noto, l'agevolazione consiste in una detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), ovvero dall'imposta sul reddito delle società (IRES), riconosciuta in ragione delle spese sostenute entro il 31 dicembre 2011, ed effettivamente rimaste a carico del contribuente, per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti, con limiti massimi della detrazione (100.000, 60.000 e 30.000 euro) distinti in funzione della tipologia di intervento eseguito.

In particolare, per i contribuenti persone fisiche, **non titolari di reddito d'impresa**, la detrazione è riconosciuta in base al "*principio di cassa*", ossia in relazione alle spese pagate con bonifico bancario o postale entro il 31 dicembre 2011.

Invece, per i soggetti **titolari di reddito d'impresa**, la detrazione è riconosciuta in ragione delle spese imputabili ai vari periodi d'imposta, sino a quello in corso al 31 dicembre 2011, secondo il "*principio di competenza*" stabilito dall'art. 109, comma 2, del D.P.R. 917/1986 – TUIR³⁰ (secondo il quale il momento di imputazione dei costi si verifica, per i servizi, alla data in cui sono ultimate le prestazioni, e, per i beni mobili, alla data di consegna o spedizione, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo).

Con riferimento ai "limiti massimi della detrazione", i singoli importi previsti normativamente a seconda della categoria di intervento eseguito (100.000, 60.000 e 30.000 euro) rappresentano il **limite massimo di risparmio ottenibile** mediante la detrazione.

Pertanto, le spese sostenute possono superare tali somme, fermo restando che l'ammontare della detrazione spettante, calcolato sulle spese sostenute, non può eccedere gli importi stabiliti legislativamente (cfr. anche la *Guida alle agevolazioni per il risparmio energetico – Aggiornamento Settembre 2010*, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate).

INTERVENTI	LIMITE MASSIMO DI SPESA	VALORE MASSIMO DELLA DETRAZIONE
Riqualificazione energetica "globale"	181.818,18 euro	100.000 euro
Interventi riguardanti strutture opache orizzontali, verticali, finestre comprensive di infissi	109.090,90 euro	60.000 euro
Installazione di pannelli solari e di sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda	109.090,90 euro	60.000 euro
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale	54.545,45	30.000 euro

³⁰ **D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 – Testo unico delle imposte sui redditi**

Art. 109

(omissis)

2. Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti (omissis) alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili (omissis).

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti (omissis) alla data in cui le prestazioni sono ultimate (omissis).

(omissis)

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che **il limite massimo di detrazione deve intendersi riferito complessivamente all'unità immobiliare** oggetto dell'intervento e, pertanto, andrà suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile, in funzione delle spese sostenute da ciascuno di essi.

Anche per gli **interventi condominiali**, l'ammontare massimo di detrazione deve intendersi riferito a ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio, fatta eccezione per gli interventi di "riqualificazione energetica globale" (*art.1 comma 344 della legge 296/2006 – cfr. paragrafo 3.1*). In quest'ultima ipotesi, quindi, a parere dell'Amministrazione finanziaria, l'ammontare dei 100.000 euro costituisce il limite complessivo della detrazione da riferire all'intero fabbricato, da ripartire tra i soggetti aventi diritto.

Inoltre, come chiarito dalla C.M. 12/E/2008, la **detrazione** del 55% deve essere **ripartita**:

- per le spese sostenute nel 2007, obbligatoriamente in 3 quote annuali di pari importo;
- per le spese sostenute nel 2008, in un numero variabile, da 3 a 10, di quote annuali di pari importo, su scelta irrevocabile del contribuente all'atto della prima detrazione (*cfr. anche l'art. 9-bis del Decreto 19 febbraio 2007*);
- per le spese sostenute dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2010, obbligatoriamente in 5 quote annuali di pari importo (*art.29, comma 6, del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella Legge 2/2009*).

Diversamente, per le **spese sostenute dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2011**, la **detrazione** deve essere **ripartita** obbligatoriamente in **10 quote annuali** di pari importo (*art.1, comma 48, Legge 220/2010 – legge di Stabilità 2011*).

Nell'ipotesi in cui l'**intervento** venga **realizzato nel corso di più annualità agevolate**, il contribuente può usufruire della detrazione spettante per le spese sostenute in ciascun periodo d'imposta, a prescindere dall'ultimazione dei lavori (e, quindi, dal momento in cui è possibile ottemperare agli adempimenti richiesti), purché attesti che l'intervento non sia ancora terminato³¹ (*art.4, comma 1-quater, del Decreto 19 febbraio 2007*).

In particolare, in caso di **lavori pluriennali, dal 1° gennaio 2009 è necessario inviare** un'apposita **comunicazione** all'**Agenzia delle Entrate**³², entro 90 giorni dal termine del periodo d'imposta entro il quale i lavori hanno avuto inizio (*cfr. successivo paragrafo 5.2*).

In ogni caso, ai fini del computo del limite massimo di detrazione, occorre tener conto anche delle detrazioni fruite negli anni precedenti (*art.2, comma 3, del Decreto 19 febbraio 2007*). Fermo restando ciò, anche alla luce di quanto disposto dall'art.9-bis, comma 1, del D.M. 19 febbraio 2007 (inserito dal D.M. 7 aprile 2008), si ritiene che, in presenza di lavori pluriennali, il contribuente possa comunque optare per la ripartizione della detrazione con riferimento alle spese sostenute in ciascun periodo d'imposta.

5. ADEMPIMENTI

Pur restando applicabile il rinvio, in linea di principio, al D.M. 18 febbraio 1998 n. 41 effettuato dall'art.1, comma 348, della legge 296/2006, relativo alle modalità operative della detrazione del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, l'art.4 del Decreto 19 febbraio 2007, modificato dal D.M. 7 aprile 2008, specifica quali siano gli adempimenti che devono essere rispettati per usufruire della detrazione del 55%.

³¹ Cfr., in tal senso, anche la R.M. 283/E/2008.

³² In attuazione dell'art.29, comma 6, del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella legge 2/2009.

A questi, per le spese sostenute a partire dal 2009, e solo per i lavori di durata pluriennale, si aggiunge anche l'invio di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, così come previsto dall'art.29, comma 6, del D.L. 185/2008 (convertito, con modificazioni, nella Legge 2/2009).

In particolare, viene quindi previsto:

- l'invio della documentazione tecnica all'ENEA entro 90 giorni dall'ultimazione dell'intervento (*art.4, comma 1-bis, del Decreto 19 febbraio 2007*).

In merito, si ricorda che non è più richiesta la certificazione/qualificazione energetica dell'edificio:

- **a decorrere dal periodo d'imposta 2008**, per gli interventi aventi ad oggetto la **sostituzione di finestre** comprensive di infissi in singole unità immobiliari o **l'installazione di pannelli solari** (*cfr. art.5, comma 4-bis, del Decreto 19 febbraio 2007, R.M. 283/E/2008*).

In merito, si ritiene che la medesima semplificazione sia operante anche nell'ipotesi di installazione dei sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda, a seguito della loro assimilazione ai pannelli solari, operata dalla R.M. n.12/E/2011 (*cfr. paragrafo 3.3*).

Sul punto, sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate;

- **dal 15 agosto 2009**, per la **sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione**, ovvero con **pompe di calore** ad alta efficienza, nonché con **impianti geotermici** a bassa entalpia (*art.1, comma 24, lett.c, della legge 244/2007, modificato dall'art.31 della legge 99/2009 e art.1, comma 286, della medesima legge 244/2007*);
- per le spese sostenute a partire dal 2009, l'invio di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate, individuata dal **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Protocollo n.57639/2009**, da presentare entro 90 giorni dal termine del periodo d'imposta nel quale i lavori hanno avuto inizio, solo nel caso in cui i lavori proseguano in più periodi d'imposta (art.29, comma 6, del D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, nella Legge 2/2009).

5.1 Documentazione tecnica da acquisire e inviare all'ENEA

5.1.1 Documenti da acquisire

I soggetti interessati al beneficio sono tenuti ad **acquisire** la seguente documentazione:

- **asseverazione di un tecnico abilitato** che attesti la rispondenza dell'intervento ai requisiti richiesti (*artt. 6-9 del D.M. 19 febbraio 2007*);
- **attestato di certificazione/qualificazione energetica**, ove richiesto (*art. 5 del D.M. 19 febbraio 2007*);
- **scheda informativa** relativa agli interventi realizzati contenente i dati elencati nello schema di cui all'**Allegato E** del Decreto 19 febbraio 2007, ovvero all'**Allegato F** dello stesso Decreto in caso di sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari e di installazione di pannelli solari.

Si ricorda, inoltre, che la suddetta documentazione deve essere rilasciata da un tecnico abilitato³³, che, ai sensi del comma 6 dell'art.1 del citato Decreto 19 febbraio 2007, è «*un soggetto abilitato alla progettazione di edifici ed impianti nell'ambito delle competenze ad esso attribuite dalla legislazione vigente, iscritto agli specifici ordini e collegi professionali*» (quali, ad esempio, ingegneri, architetti, geometri e periti industriali, dottori agronomi, dottori forestali e periti agrari).

Inoltre, nel caso in cui siano stati eseguiti molteplici interventi su uno stesso edificio od unità immobiliare, l'**asseverazione**, l'attestato di **certificazione/qualificazione energetica** e la **scheda informativa** possono **avere carattere unitario e fornire i dati** e le **informazioni** richieste **in modo complessivo** (art. 4, comma 2, del Decreto 19 febbraio 2007).

A. Asseverazione di un tecnico abilitato (artt. 6-9 del Decreto 19 febbraio 2007)

Il Decreto 19 febbraio 2007 prevede che, tra gli adempimenti che devono essere rispettati per fruire della detrazione del 55%, i soggetti interessati al beneficio sono tenuti ad acquisire l'asseverazione da parte di un tecnico abilitato, che attesti la rispondenza dell'intervento ai requisiti richiesti.

Dall'11 ottobre 2009, come previsto dal D.M. 6 agosto 2009, tale asseverazione può essere:

- sostituita da quella resa dal direttore lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate, quando è obbligatoria ai sensi dell'art. 8, comma 2 del D. Lgs. 192/05;
- esplicitata nella relazione attestante la rispondenza alle prescrizioni per il contenimento del consumo di energia degli edifici e relativi impianti termici, che il proprietario dell'edificio, o chi ne ha titolo, deve depositare presso le amministrazioni competenti secondo le disposizioni vigenti, in doppia copia, insieme alla denuncia dell'inizio dei lavori relativi alle opere di cui agli articoli 25 e 26 della legge 10/91³⁴.

L'asseverazione può essere compresa in quella di conformità al progetto delle opere realizzate che il direttore dei lavori è obbligato a redigere e presentare al Comune ai sensi dell'art. 8, comma 2, del D.Lgs 192/2005, e successive modifiche ed integrazioni.

L'Amministrazione finanziaria ha ribadito la possibilità che, per alcuni beni utilizzati per l'esecuzione dell'intervento, che abbiano determinate caratteristiche energetiche, **l'asseverazione può essere fornita dai produttori stessi** (artt. 6-7-8, del Decreto 19 febbraio 2007).

Possono fornire la certificazione sostitutiva, per esempio, i produttori di finestre comprensive di infissi, con requisiti particolari, ed i produttori di caldaie a condensazione, nel caso di impianti di potenza nominale del focolare inferiore a 100 Kw.

Si ricorda, inoltre, che per quanto riguarda gli interventi di installazione di finestre comprensive di infissi, il citato D.M. 6 agosto 2009 ha confermato la possibilità di sostituire l'asseverazione sul rispetto della trasmittanza termica con una certificazione dei produttori (è stato, però, eliminato l'obbligo di fornire anche la certificazione dei singoli componenti, rilasciata nel rispetto della normativa europea in materia di attestazione di conformità del prodotto).

La tabella seguente mostra i requisiti da asseverare in funzione di ogni singola categoria di intervento.

³³ Ad eccezione della scheda informativa di cui all'Allegato F, relativa agli interventi di sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari e di installazione di pannelli solari, che deve essere compilata dal solo contribuente richiedente l'agevolazione.

³⁴ Ai sensi dell'art. 28, comma 1, della legge 9 gennaio 1991, n. 10.

INTERVENTI DA ASSEVERARE	REQUISITI DA ASSEVERARE
Riqualificazione energetica "globale"	N.B. A partire dal 25 giugno 2009, data di entrata in vigore del DPR n.59 del 2 aprile 2009, i calcoli per la determinazione dell'indice di prestazione energetica dovranno essere svolti nel rispetto delle disposizioni previste dallo stesso decreto ▪ Lavori iniziati nel 2007: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori riportati nelle tabelle di cui all'<u>Allegato C del Decreto 19 febbraio 2007</u> ▪ Lavori iniziati dal 2008: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non superiore ai valori riportati nelle tabelle 1 e 2 di cui all'<u>Allegato A del Decreto 11 marzo 2008</u> (*) ▪ Lavori iniziati dal 2010: indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale non superiore ai valori riportati nelle tabelle 3 e 4 di cui all'<u>Allegato A del Decreto 11 marzo 2008</u> (*)
Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, finestre comprensive di infissi , delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati	▪ Lavori iniziati nel 2007: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella di cui all'<u>Allegato D del Decreto 19 febbraio 2007</u> ▪ Lavori iniziati dal 2008: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 1 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i> ▪ Lavori iniziati dal 1 gennaio 2010 al 13 marzo 2010: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i> ▪ Lavori iniziati dal 14 marzo 2010 (**): valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> così come modificato dal D.M. 26 gennaio 2010 <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i>
N. B. Solo nel caso di sostituzione di finestre comprensive di infissi , l'asseverazione sul rispetto della trasmittanza termica può essere sostituita da una certificazione dei produttori per tali elementi , che attesti il rispetto dei medesimi requisiti, corredata dalle certificazioni dei singoli componenti rilasciate nel rispetto della normativa europea in materia di attestazione di conformità del prodotto	
Interventi sull'involucro di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache orizzontali , delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno e verso vani non riscaldati	▪ Lavori iniziati nel 2007: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella di cui alla <u>Tabella 3 allegata alla legge 296/2006</u>, come sostituita dall'art.1, comma 23, della legge 244/2007 <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i> ▪ Lavori iniziati dal 2008: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 1 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i> ▪ Lavori iniziati dal 1 gennaio 2010 al 13 marzo 2010: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i> ▪ Lavori iniziati dal 14 marzo 2010: valori della trasmittanza termica U delle varie strutture/elementi sui quali si interviene riportati nella tabella 2 di cui all'<u>Allegato B del Decreto 11 marzo 2008</u> così come modificato dal D.M. 26 gennaio 2010 <i>(deve essere inoltre riportata stima dei valori di trasmittanza termica dei componenti prima dell'intervento)</i>
Installazione di pannelli solari e di sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda per usi	a) Pannelli solari e bollitori garantiti per almeno cinque anni b) Accessori e componenti elettrici ed elettronici garantiti almeno due anni

domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università	c) Pannelli solari con certificazione di qualità conforme alle norme UNI 12975 o UNI EN 12976 rilasciata da un laboratorio accreditato^(***). Qualora, per i sistemi termodinamici, la norma EN 12975 non fosse applicabile, potrà essere utilizzata una relazione sulle prestazioni del sistema approvata dall'ENEA d) Installazione dell'impianto eseguita in conformità ai manuali di installazione dei principali componenti
N. B. Nel caso di installazione di pannelli solari realizzati in autocostruzione, in alternativa alle lettere a) e c), può essere prodotta: - la certificazione di qualità del vetro solare, secondo le norme UNI vigenti, rilasciata da un laboratorio certificato, - l'attestato di partecipazione ad uno specifico corso di formazione da parte del soggetto beneficiario.	
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione^(****)	a) installazione di generatori di calore a condensazione con rendimento termico utile, a carico pari al 100% della potenza termica utile nominale, maggiore o uguale a $93 + 2 \log P_n$, dove $\log P_n$ è il logaritmo in base 10 della potenza utile nominale del singolo generatore, espressa in kW, e dove per valori di P_n maggiori di 400 kW si applica il limite massimo corrispondente a 400 kW; b) installazione di valvole termostatiche a bassa inerzia termica (o altra regolazione di tipo modulante agente sulla portata) su tutti i corpi scaldanti ad esclusione degli impianti di climatizzazione invernale progettati e realizzati con temperature medie del fluido termovettore inferiori a 45°C. Ulteriori requisiti Impianti con potenza nominale ≥ 100 kW: c) adozione di un bruciatore di tipo modulante; d) regolazione climatica che agisca direttamente sul bruciatore; e) installazione di una pompa di tipo elettronico a giri variabili.
N.B. Per impianti con potenza nominale ≤ 100 kW l'asseverazione può essere sostituita da una certificazione dei produttori delle caldaie a condensazione e delle valvole termostatiche a bassa inerzia termica, corredata dalle certificazioni dei singoli componenti rilasciate nel rispetto della normativa europea in materia di attestazione di conformità del prodotto, che attesti il rispetto dei requisiti di cui alle lettere a) e b).	
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, con impianti con pompe di calore ad alta efficienza e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione^(****)	▪ Lavori iniziati dal 2008: a) valori minimi del coefficiente di prestazione (COP) e dell'indice di efficienza energetica (EER) di cui all'<u>Allegato H del D.M. 19 febbraio 2007</u>, come modificato dal D.M. 7 aprile 2008, riferiti al biennio 2008-2009 b) messa a punto e equilibratura in relazione alle portate del sistema di distribuzione ▪ Lavori iniziati dal 2010: a) valori minimi del coefficiente di prestazione (COP) e dell'indice di efficienza energetica (EER) di cui all'<u>Allegato H del D.M. 19 febbraio 2007</u>, come modificato dal D.M. 7 aprile 2008, riferiti all'anno 2010 (oltre al rispetto dei requisiti di cui alla decisione della Commissione europea dell'8 novembre 2007) b) messa a punto e equilibratura in relazione alle portate del sistema di distribuzione
N.B. Qualora siano installate pompe di calore elettriche dotate di variatore di velocità (inverter), i pertinenti valori di cui all'<u>Allegato H</u> devono essere <u>ridotti del 5%</u> Per impianti con potenza nominale ≤ 100 kW l'asseverazione può essere sostituita da una certificazione dei produttori delle pompe di calore ad alta efficienza, corredata dalle certificazioni dei singoli componenti rilasciate nel rispetto della normativa europea in materia di attestazione di conformità del prodotto, che attesti il rispetto dei requisiti	
Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale, integrale o parziale, con impianti geotermici a bassa entalpia e contestuale messa a punto ed equilibratura del sistema di distribuzione^(****)	Messa a punto e equilibratura in relazione alle portate del sistema di distribuzione
N.B. Per impianti con potenza nominale ≤ 100 kW l'asseverazione può essere sostituita da una certificazione dei produttori degli impianti geotermici a bassa entalpia, corredata dalle certificazioni dei singoli componenti rilasciate nel rispetto della normativa europea in materia di attestazione di conformità del prodotto, che attesti il rispetto dei requisiti	

(*) Qualora l'intervento di riqualificazione "globale" includa la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, è altresì necessario che questi ultimi rispettino le ulteriori condizioni stabilite dall'art.1, comma 2, del D.M. 11 marzo 2008.

(**) Data di entrata in vigore del D.M. 26 gennaio 2010 che modifica il D.M. 11 marzo 2008.

(***) Le UNI EN 12975 o UNI EN 12976 sono equiparate alle norme EN 12975 e EN 12976 recepite da un organismo certificatore nazionale di un Paese membro dell'Unione Europea o della Svizzera (art.8, comma 1, lett.c, D.M. 19 febbraio 2007).

(****) Devono essere asseverati anche gli interventi:

- di trasformazione degli impianti individuali autonomi in impianto di climatizzazione invernale centralizzato con contabilizzazione del calore
- delle trasformazioni degli impianti centralizzati per rendere applicabile la contabilizzazione del calore.

B. Attestato di certificazione/qualificazione energetica (art.5 del Decreto 19 febbraio 2007)

L'attestato di certificazione è prodotto in osservanza delle procedure approvate dalle Regioni e Province autonome di Trento e Bolzano o quelle stabilite dai Comuni con proprio regolamento antecedente all'8 ottobre 2005, ove esistenti, ovvero a quanto previsto all'art. 6 del D.Lgs. 192/05 (art. 5, comma 1).

Nel caso in cui manchino le procedure sopra espone, viene predisposto un attestato di qualificazione energetica, conformemente allo schema riportato all'Allegato A del Decreto 19 febbraio 2007 o all'Allegato 5 del D.M. 26 giugno 2009 ed asseverato da un tecnico abilitato.

L'Allegato A indica, infatti, i dati che l'attestato di qualificazione energetica deve contenere: dati generali dell'edificio, quelli relativi all'involucro edilizio ed all'impianto di riscaldamento, dati climatici e quelli relativi alle tecnologie di utilizzo delle fonti rinnovabili (se presenti), risultati della valutazione energetica e indicazioni dei potenziali interventi di miglioramento delle prestazioni energetiche.

Tali attestati sono prodotti da un tecnico abilitato, che può essere lo stesso che fornisce l'asseverazione di conformità.

Ai fini dell'attestato di qualificazione/certificazione energetica, la metodologia di calcolo per la **determinazione dell'indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale dell'edificio**, nonché della trasmittanza degli elementi che costituiscono l'involucro edilizio, si differenzia, dal punto di vista normativo, a seconda del momento di inizio dei lavori.

In particolare, occorre far riferimento a:

- allegato I del D.Lgs. 192/05 e successive modifiche ed integrazioni, per i lavori iniziati nel 2007, 2008, e fino al 25 luglio 2009;
- art. 3 D.P.R. 2 aprile 2009, n.59 e D.M. 26 giugno 2009³⁵, per i lavori iniziati a partire dal 25 luglio 2009.

Ai fini della determinazione del contributo alla riduzione dell'indice di prestazione energetica, conseguente all'installazione di stazioni di scambio termico da allacciare a reti di teleriscaldamento, si applica il fattore di conversione dell'energia termica utile in energia primaria, così come dichiarato dal gestore della rete di teleriscaldamento.

Per gli **interventi, iniziati nel 2007 e non ancora terminati**, sull'**involucro** di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, per quelli relativi all'**installazione di pannelli solari** per la produzione di acqua calda e per gli interventi di sostituzione di **impianti di climatizzazione invernale con potenza nominale del focolare minore a 100 kW**, il tecnico, per la determinazione dell'indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale dell'edificio, in alternativa al calcolo

³⁵ Il D.M. 26 giugno 2009 ("Linee guida nazionali per la certificazione energetica degli edifici"), in vigore dal 25 luglio 2009, è stato emanato in attuazione dell'art. 6, comma 7, del D.Lgs. 192/2005 (richiamato dall'art. 3 del D.P.R. 59/2009).

secondo il D.Lgs. 192/05, può avvalersi dello schema di procedura semplificata presente all'**Allegato B** del D.M. 19 febbraio 2007.

Per gli **interventi avviati dall'aprile 2008** sull'**involucro** di edifici esistenti, sue parti o unità immobiliari, ad **esclusione** della sostituzione di **finestre comprensive di infissi** in singole unità immobiliari, e per gli interventi di sostituzione di **impianti di climatizzazione invernale** limitatamente all'installazione di impianti **aventi una potenza nominale del focolare o una potenza elettrica nominale non superiore a 100 kW**, per la determinazione dell'indice di prestazione energetica ai fini dell'attestato di qualificazione energetica, in alternativa al calcolo secondo il D.Lgs 192/05, si può applicare la metodologia di cui all'**Allegato G** del D.M. 19 febbraio 2007 così come modificato dal D.M. 7 aprile 2008.

Per gli interventi avviati dal 2010, relativi all'**involucro edilizio** (strutture opache orizzontali, verticali) ed alla **climatizzazione invernale**, ai fini della determinazione dell'indice di prestazione energetica l'**Allegato G** del D.M. 19 febbraio 2007 è **equivalente** all'analogo **schema di procedura semplificata** di cui all'**allegato 2** del D.M. 26 giugno 2009. Quindi per tali tipologie di interventi ed a partire dal 2010 per la determinazione dell'indice di prestazione energetica si può fare riferimento agli Allegati B o G del DM 19 febbraio 2007 oppure all'**Allegato 2** del D.M. 26 giugno 2009.

L'attestato di certificazione/qualificazione energetica, per gli interventi realizzati a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, non è richiesto nel caso di sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari e nel caso dell'installazione di pannelli solari (art.5, comma 4-*bis*, D.M. 19 febbraio 2007). Come chiarito dalla C.M. 12/E/2008, l'acquisizione e l'invio di tale documentazione si rendono, invece, necessari per gli interventi effettuati nel 2007.

Si precisa, inoltre, che l'art.31, comma 1, della Legge 23 luglio 2009, n.99³⁶ ha stabilito che, a partire dal 15 agosto 2009, anche per la sostituzione di impianti termici con caldaie a condensazione (così come per l'installazione di pannelli solari e per la sostituzione delle finestre e degli infissi in singole unità immobiliari), tra gli adempimenti cui è tenuto il contribuente, non è più necessaria l'acquisizione dell'attestato di qualificazione/certificazione energetica³⁷.

³⁶ **Legge 23 luglio 2009, n. 99**

Disposizioni per lo sviluppo e l'internazionalizzazione delle imprese, nonché in materia di energia

«omissis»

Art. 31. *(Semplificazione di procedure)*

1. All'articolo 1, comma 24, lettera c), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, le parole: «e al comma 346 del medesimo articolo 1» sono sostituite dalle seguenti: «e ai commi 346 e 347 del medesimo articolo 1».

«omissis»

³⁷ Pertanto, il contribuente non deve più avvalersi dell'aiuto di un tecnico, anche se l'allegato E chiede di quantificare il risparmio annuo di energia in fonti primarie previsto con l'intervento.

Il calcolo dovrebbe, a rigore, essere effettuato seguendo le direttive del DPR 59/2009 e applicando le norme UNI TS 11300.

Tuttavia, nello spirito di semplificazione previsto dalla legge 99/09 che non prevede più l'assistenza obbligatoria di un tecnico per gli interventi afferenti al comma 347 della Finanziaria 2007, ai fini della detrazione fiscale e in prima approssimazione, per quanto riguarda la voce da compilare sull'allegato E, si possono ipotizzare i risparmi indicati nell'esempio di calcolo semplificato pubblicato sul sito www.enea.it alla sezione "Per i tecnici".

Tale esempio (come specificato dall'ENEA nella faq n.56) "*vale per un appartamento tipo di 82 mq. Per un appartamento di metratura inferiore si può tuttavia tenere fermo il risparmio ivi indicato.*

Per un appartamento di superficie tra 82 e 164 mq, il risparmio va calcolato in proporzione. Se invece stiamo trattando di una casa isolata della stessa superficie, il risparmio in linea di massima va raddoppiato (condizione conservativa) rispetto a quello previsto nel caso di un appartamento.

Oltre 164 mq e per qualsiasi altra tipologia di immobile, il risparmio va calcolato in maniera rigorosa. Infine ricordiamo che se ci si vuole comunque avvalere dell'aiuto di un tecnico, il compenso è ancora detraibile al 55%".

L'esclusione dall'obbligo di presentare l'attestato di certificazione/qualificazione energetica si ritiene operante, altresì, per gli interventi di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza, ovvero con impianti geotermici a bassa entalpia, stante il combinato disposto dell'art.1, commi 24, lett.c, e 286, della legge 244/2007.

Pertanto, i soggetti interessati al beneficio, a partire dal 15 agosto 2009, relativamente agli interventi di sostituzione di impianti termici con caldaie a condensazione, ovvero con pompe di calore ad alta efficienza, o con impianti geotermici a bassa entalpia, si ritiene siano tenuti ad **acquisire** la seguente documentazione³⁸:

- asseverazione di un tecnico abilitato che attesti la rispondenza dell'intervento ai requisiti richiesti (artt. 6-9 del D.M. 19 febbraio 2007);
- scheda informativa relativa agli interventi realizzati contenente i dati elencati nello schema di cui all'Allegato E del Decreto 19 febbraio 2007.

Per quanto riguarda l'installazione di sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di acqua calda, che sono stati assimilati ai pannelli solari (*cfr.* R.M. 12/E/2011 e paragrafo 3.3), si ritiene che, anche per tale intervento, sia escluso l'obbligo di acquisire l'attestato di certificazione/qualificazione energetica.

Sul punto, appare opportuno un chiarimento ufficiale dell'Agenzia delle Entrate a conferma di tale interpretazione.

Pertanto, alla luce delle citate modifiche normative, l'attestato di certificazione/qualificazione energetica deve essere acquisito unicamente per le seguenti categorie di interventi:

- “riqualificazione energetica globale” dell'edificio;
- interventi sulle strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti) e verticali dell'edificio, nonché sostituzione di infissi in ambienti diversi dalle singole unità immobiliari.

C. Scheda informativa degli interventi realizzati

La scheda informativa, redatta da un tecnico abilitato, contiene, come riportato nell'**Allegato E** del Decreto 19 febbraio 2007, i dati identificativi del soggetto che ha sostenuto le spese, della struttura oggetto dell'intervento, i parametri per l'identificazione della tipologia di intervento eseguito, il risparmio annuo di energia primaria previsto, gli oneri economici sostenuti per l'intervento di riqualificazione energetica e per le spese professionali.

Per i soli interventi di installazione di pannelli solari e di sostituzione di finestre comprensive di infissi in singole unità immobiliari, la scheda informativa deve essere redatta dal soggetto beneficiario della detrazione, in base allo schema di cui all'**Allegato F** del D.M. 19 febbraio 2007, che contiene i dati relativi al soggetto che ha sostenuto le spese, quelli identificativi della struttura oggetto dell'intervento, i parametri per l'identificazione della tipologia di intervento eseguito, la tipologia di infissi prima e dopo l'intervento, ovvero le caratteristiche del pannello solare termico installato ed il costo sostenuto per l'intervento.

³⁸ Sotto tale profilo, a seguito delle intervenute modifiche normative, l'ENEA ricollega l'obbligo di presentazione della documentazione a seconda del momento di ultimazione dei lavori, precisando che “*coloro che hanno completato i lavori a partire dal 15 agosto 2009 sono soggetti a compilare e ad inviare all'Enea il solo allegato E attraverso il sito di invio. Si ricorda anche che è compito dell'utente indicare sull'allegato E il risparmio energetico previsto in seguito all'intervento.*” - <http://efficienzaenergetica.acs.enea.it/faq.pdf> (faq n.56).

In tal ambito, con la C.M. 34/E/2008 è stato chiarito che, per le persone fisiche non titolari di reddito d'impresa, nell'ipotesi in cui gli interventi volti alla riqualificazione energetica siano effettuati da più soggetti, i cui nominativi, indicati nella scheda informativa, non coincidano con quelli riportati sulle fatture o sul bonifico, l'agevolazione è riconosciuta a coloro che hanno effettivamente sostenuto le spese, a condizione che i loro nomi risultino dalle relative fatture.

Nell'ipotesi di errori nella compilazione della scheda informativa, riguardanti l'importo delle spese sostenute, la C.M. n.21/E del 23 aprile 2010 ha previsto la possibilità, per il contribuente, di correggere, ovvero di integrare, la scheda già inviata all'ENEA.

In particolare, la correzione deve avvenire mediante l'invio di una nuova comunicazione, esclusivamente con modalità telematiche³⁹, che annulli e sostituisca quella precedentemente trasmessa. Inoltre, insieme alla nuova scheda informativa, deve essere inviato anche l'attestato di qualificazione/certificazione energetica, ove richiesto in base alla tipologia di intervento eseguito.

La nuova trasmissione della scheda informativa deve essere eseguita entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita all'anno in cui viene effettuata la detrazione.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate, nella citata C.M. 21/E/2010 ha, altresì, precisato che, in presenza di sconti o abbuoni intervenuti successivamente all'invio della scheda informativa, la detrazione spetta unicamente per le spese effettivamente sostenute, con la conseguenza che, qualora vengano restituite al contribuente somme per le quali, in anni precedenti, si è già fruito della detrazione, tali importi devono essere assoggettati a tassazione separata (*cfr.* art.17, comma 1, lett. *n-bis*, D.P.R. 917/1986).

Diversamente, la C.M. 21/E/2010 ha chiarito che non è necessario un ulteriore invio della scheda informativa nell'ipotesi in cui, nella stessa, sia stato indicato un nominativo diverso da quello dell'intestatario del bonifico, ma è sufficiente che il contribuente dimostri di essere in possesso dei documenti che attestino l'effettivo sostenimento della spesa, ed il relativo ammontare (*cfr.* anche la citata C.M. 34/E/2008).

5.1.2 Documenti da inviare

I contribuenti devono **inviare all'ENEA, entro 90 giorni dalla fine dei lavori, l'attestato di certificazione energetica o quello di qualificazione energetica** (ove richiesto) e la **scheda informativa** (non deve essere, invece, inviato il documento di asseverazione, di cui alla lettera A. del precedente paragrafo 5.1.1), tramite il sito Internet *www.acs.enea.it*, operativo dal 30 aprile 2008, con rilascio della ricevuta informatica (*art. 4, comma 1-bis, lett.b, D.M. 19 febbraio 2007*).

L'invio tramite raccomandata, con ricevuta semplice, all'indirizzo: *ENEA – Dipartimento Ambiente, Cambiamenti globali e Sviluppo sostenibile, Via Anguillarese, 301 – 00123 Santa Maria*

³⁹ Il servizio telematico per la correzione della scheda informativa è stato attivato (*cfr.* il sito internet <http://finanziaria2010.enea.it/>).

Nelle more della realizzazione, da parte dell'ENEA, dell'apposito servizio telematico per l'invio delle schede informative di rettifica, l'Agenzia delle Entrate era intervenuta con la R.M. n.44/E del 27 maggio 2010.

Con quest'ultima pronuncia era stato chiarito che, per quanto riguarda l'indicazione delle spese effettivamente sostenute nel periodo d'imposta 2009, in sostituzione dell'invio telematico i contribuenti dovessero presentare una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (art.47 D.P.R. 445/2000) ai centri di assistenza fiscale (CAF), che evidenziasse i dati della scheda informativa, precedentemente trasmessa all'ENEA, opportunamente modificati.

A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria ha ulteriormente specificato che, a seguito dell'effettiva attivazione della citata procedura informatica per la rettifica della scheda informativa, il contribuente deve, in ogni caso, effettuare il nuovo invio telematico della scheda informativa entro 90 giorni dall'attivazione del servizio.

La mancanza di tale ulteriore adempimento, in tale fase transitoria, ha chiarito la R.M. 44/E/2010, comporta che la parte di detrazione riferita alle spese originariamente non indicate nella scheda informativa deve ritenersi indebita (e, come tale, suscettibile di recupero da parte dell'Amministrazione).

di Galeria (Roma), specificando nella causale il riferimento “Detrazioni fiscali – Riqualficazione energetica”, è ammesso esclusivamente nei casi in cui:

- il termine di trasmissione della documentazione sia scaduto precedentemente al 30 aprile 2008 (data a decorrere dalla quale è disponibile il citato sito Internet);
- ovvero, qualora la complessità dei lavori eseguiti non trovi adeguata descrizione negli schemi resi disponibili dall'ENEA (*art.4, comma 1-ter, del Decreto 19 febbraio 2007*).

Con riferimento all'ultimazione degli interventi di riqualficazione energetica, con la R.M. 244/E/2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il **termine** per l'**invio** all'ENEA della prescritta **documentazione** decorre dalla data del “**collaudo**” dei lavori, a nulla rilevando il momento di effettuazione dei pagamenti.

Diversamente, nel caso di **interventi per i quali non è previsto il collaudo** (come, ad esempio, la sostituzione di finestre, comprensive di infissi), l'Agenzia della Entrate, con la C.M. 21/E/2010, ha chiarito che la **data di fine lavori**, dalla quale decorre il termine per l'invio della documentazione all'ENEA, può coincidere con quella **documentata dal soggetto che ha eseguito gli stessi** (o da altro tecnico che compila la scheda informativa), mentre non può ritenersi valida, a tal fine, una dichiarazione del contribuente resa in sede di autocertificazione.

La tabella seguente illustra i documenti da acquisire e quelli da inviare.

	DOCUMENTAZIONE DA ACQUISIRE	DOCUMENTAZIONE DA INVIARE
ASSEVERAZIONE DI UN TECNICO ABILITATO	SI	NO
COPIA DELL'ATTESTATO DI CERTIFICAZIONE/QUALIFICAZIONE ENERGETICA (OVE RICHIESTO)	SI	SI
SCHEDA INFORMATIVA	SI	SI

5.2 Comunicazione da inviare all'Agenzia delle Entrate per i lavori pluriennali

Con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Protocollo n.57639/2009 è stato approvato il Modello di Comunicazione, con le relative istruzioni e le modalità di trasmissione, da presentare all'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui il contribuente abbia sostenuto spese per interventi di riqualficazione energetica, agevolati con la detrazione del 55%, a partire dal 1° gennaio 2009 e che si protraggono in più periodi d'imposta.

Tale Modello, da presentare entro 90 giorni dal termine del periodo d'imposta nel quale i lavori hanno avuto inizio, deve essere inviato all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica (utilizzando il prodotto informatico disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it), direttamente dal contribuente, o tramite intermediari abilitati.

Il termine di invio della Comunicazione (entro 90 giorni dal termine del periodo d'imposta in cui i lavori hanno avuto inizio), come indicato dal Provvedimento (punto 2.2), sembra escludere dalla procedura in esame i contribuenti che, pur sostenendo spese nel corso del periodo d'imposta 2009 e/o 2010, abbiano avviato i lavori agevolati nel corso del 2008.

Tale interpretazione meriterebbe comunque conferma ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria, in assenza di elementi più precisi nelle Istruzioni al Modello.

Inoltre, qualora per il medesimo intervento (avviato dal 2009) il contribuente sostenga le relative spese in più periodi d'imposta, la suddetta Comunicazione andrà trasmessa entro 90 giorni dal termine di ciascun periodo d'imposta, con riferimento alle spese sostenute nel periodo d'imposta precedente.

A tal riguardo, con la C.M. 21/E/2010, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il **mancato, o tardivo, invio** della **comunicazione** da trasmettere **in caso di lavori pluriennali, non** comporta la **decadenza** dall'agevolazione, ferma restando l'applicazione della sanzione in misura fissa (da euro 258 a euro 2.065), prevista dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 471/1997, per l'omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie.

Diversamente, il Modello in questione non deve essere inviato qualora:

- i lavori siano iniziati e conclusi nel medesimo periodo d'imposta;
- nel periodo d'imposta cui la comunicazione si riferisce non siano state sostenute spese.

5.3 Modalità di pagamento

L'art.4, comma 1, lett.c, del Decreto attuativo specifica le modalità di pagamento delle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi agevolati.

A. Soggetti non titolari di reddito d'impresa

Solo le persone fisiche, gli enti o le società semplici, in nome collettivo o in accomandita semplice e le imprese familiari, **non titolari di reddito d'impresa**, sono tenute al pagamento delle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi mediante **bonifico bancario o postale**, che contiene:

- causale del versamento;
- codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- numero di partita IVA o codice fiscale della ditta o del professionista che ha eseguito i lavori, verso cui il bonifico è indirizzato.

Inoltre, essi devono conservare le ricevute di tali versamenti.

La C.M. 36/E/2007, nel ribadire tale obbligo, ha chiarito che, per tali soggetti, il momento di imputazione dei costi è individuabile all'atto del pagamento delle spese, coincidente con la data del bonifico (*principio di cassa*).

In relazione alla possibilità che le spese sostenute per l'esecuzione degli interventi vengano pagate a rate, con la R.M. 283/E/2008, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'agevolazione è riconosciuta a condizione che i pagamenti rateali siano effettuati, mediante bonifico, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

Pertanto, sono detraibili solo le spese rimaste a carico del titolare, per le quali il pagamento è **effettuato, mediante bonifico bancario o postale, entro il 31 dicembre 2011**.

A tal riguardo, si evidenzia che, a partire dal **1° luglio 2010**, all'atto di **accredito** dei **bonifici** relativi al pagamento delle spese agevolabili, le **Banche** e le **Poste italiane s.p.a** effettuano una **ritenuta del 10%**, con l'obbligo di rivalsa (*cfr.* art.25 D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, nella Legge 122/2010).

In attuazione di quest'ultima disposizione è stato emanato il **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 giugno 2010 (Prot. n.94288/2010)**, con il quale sono state

individuare le tipologie di pagamenti⁴⁰, nonché le modalità di esecuzione degli adempimenti relativi alla certificazione e alla dichiarazione delle ritenute operate.

I primi chiarimenti ministeriali su tale nuovo obbligo sono stati forniti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.40/E del 28 luglio 2010, con la quale è stato precisato, tra l'altro, che la ritenuta del 10% non si applica sull'IVA dovuta per le operazioni agevolate, che, per esigenze di semplificazione, si assume pari al 20%.

In sostanza, ha chiarito l'Agenzia delle Entrate, *“la ritenuta d'acconto del 10% deve essere operata sull'importo del bonifico decurtato dell'IVA del 20 per cento”*.

Operativamente, ciò comporta che, dall'ammontare complessivo del bonifico, dovrà essere decurtata la quota corrispondente all'IVA (che si assume applicata con aliquota del 20%), così da operare la ritenuta sul solo importo del corrispettivo, individuato sulla base della seguente formula.

$$\begin{array}{ccc} \text{CORRISPETTIVO} & & \text{AMMONTARE COMPLESSIVO DEL BONIFICO} \\ \text{(da assoggettare a ritenuta del 10\%)} & = & \hline & & 1,20 \end{array}$$

Quindi, su un importo complessivo del bonifico pari, ad esempio, a 1.200 euro, la ritenuta del 10% dovrà essere applicata, una volta scorporata l'IVA al 20%, sull'ammontare del corrispettivo pari a 1.000 euro (=1.200/1,20), con la conseguenza che la ritenuta operata sarà di 100 euro.

Per quanto riguarda le ulteriori modalità applicative della ritenuta, la citata C.M. 40/E/2010 si è espressa, altresì, in merito a:

– **lavori condominiali assoggettati alla ritenuta del 4%**

Come noto, dal 1° gennaio 2007, il Condominio, quale sostituto d'imposta, deve operare una ritenuta del 4% sui corrispettivi pagati a fronte di prestazioni relative a contratti d'appalto di opere o servizi (quali quelli aventi ad oggetto, ad esempio, interventi di manutenzione o ristrutturazione delle parti comuni condominiali dell'edificio)⁴¹.

Al fine di evitare che imprese e professionisti subiscano, sullo stesso corrispettivo, più ritenute alla fonte, l'Agenzia precisa che dovrà essere applicata la sola ritenuta del 10%, prevista dal D.L. 78/2010, *“in considerazione del carattere speciale di tale disciplina”*.

Di conseguenza, il Condominio che, per avvalersi della detrazione del 55%, effettua pagamenti mediante bonifico, non dovrà operare su tali somme le ordinarie ritenute previste dal D.P.R. 600/1973⁴²;

– **decorrenza dei nuovi adempimenti e sanzioni**

In considerazione del fatto che il citato art.25 del D.L. 78/2010 ha fissato l'entrata in vigore della ritenuta dal 1° luglio 2010 e che il Provvedimento ministeriale attuativo è stato emanato solo il 30 giugno 2010, l'Agenzia precisa che, in sede di prima applicazione della norma, non saranno operate sanzioni in relazione a violazioni nell'attuazione della stessa (cfr. art.10, comma 3, legge 212/2000 - Statuto del contribuente).

In materia, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata, altresì, sia con riguardo all'applicabilità della ritenuta in presenza di consorzi che realizzano lavori edili, sia relativamente ai bonifici con cui vengono corrisposti oneri nei confronti dei Comuni.

⁴⁰ La ritenuta del 10% è divenuta obbligatoria, altresì, per i bonifici relativi a pagamenti per interventi di ristrutturazione edilizia delle abitazioni, agevolati con la detrazione del 36% (art.2, commi 10-11, legge 191/2009).

⁴¹ Cfr., al riguardo, art.25-ter del D.P.R. 600/1973.

⁴² In tal senso, cfr. anche la faq n.66 - <http://efficienzaenergetica.acs.enea.it/>.

Infatti, con la Risoluzione n.2/E del 4 gennaio 2011, è stato chiarito che le **ritenute subite** dai **consorzi** di imprese con attività esterna e senza finalità lucrative⁴³, relative a bonifici disposti a loro favore per interventi di riqualificazione energetica, **possono essere trasferite** alle singole imprese **consorziate** che hanno eseguito i lavori.

Ciò a patto che la **volontà di effettuare il trasferimento risulti** da un **atto avente data certa**, come ad esempio, il verbale del Consiglio di amministrazione, ovvero l'atto costitutivo del consorzio.

Inoltre, circa la modalità di trasferimento della ritenuta del 10% alle imprese consorziate, la R.M. 2/E/2011 chiarisce che la stessa può essere addebitata a queste ultime unicamente a seguito dello scomputo della ritenuta dall'eventuale debito IRES del consorzio⁴⁴.

Per quanto riguarda, invece, il pagamento, mediante bonifico bancario o postale, di **oneri di urbanizzazione, ovvero di tributi locali** (ad es. la Tosap) ai Comuni, connessi ad interventi agevolati, con la Risoluzione n.3/E del 4 gennaio 2011 viene chiarito che l'applicazione della **ritenuta** può essere **evitata** nell'ipotesi in cui il **contribuente specifichi nella causale che si tratta di oneri di urbanizzazione, ovvero del pagamento di imposte**.

Diversamente da quanto accade per le altre tipologie di spese, relativamente a tale fattispecie non devono essere indicati nella causale del bonifico la tipologia di intervento eseguito, i riferimenti normativi che riconoscono l'operatività della detrazione, e non deve essere utilizzato, per il pagamento, l'apposito modello di bonifico predisposto dalla Banca o dall'ufficio postale.

In tal modo, le Banche e le Poste non assoggetteranno a ritenuta l'importo del bonifico.

In ogni caso, come già chiarito in passato dall'Agenzia delle Entrate a proposito dell'applicabilità della detrazione IRPEF del 36%, per il pagamento di oneri di urbanizzazione, ovvero della Tosap⁴⁵, non è previsto l'obbligo di utilizzo dello strumento del bonifico, visto che si tratta di «*versamenti effettuati, con modalità obbligate, nei confronti di pubbliche amministrazioni*».

Analogamente, l'Agenzia delle Entrate, nella propria “Guida alle agevolazioni fiscali per il risparmio energetico degli edifici - Aggiornamento Settembre 2010”, ha chiarito che l'**obbligo di effettuare la ritenuta è escluso quando il pagamento può essere eseguito con modalità diverse dal bonifico** (assegno, vaglia, carta di credito), come avviene per le spese sostenute da soggetti titolari di reddito d'impresa (che, infatti, non hanno l'obbligo di pagamento con bonifico delle spese agevolabili con la detrazione – cfr. il paragrafo successivo).

A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate si è espressa, altresì, sulla possibilità di utilizzare in compensazione la ritenuta del 10% con le imposte dovute dalle imprese che effettuano gli interventi, rispondendo all'interrogazione parlamentare n.5-04177 del 10 febbraio 2011.

In merito, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito il principio secondo cui il contribuente può utilizzare in compensazione l'eventuale credito d'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi (ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 241/1997).

⁴³ In merito, l'Agenzia delle Entrate specifica che, sul piano funzionale, i consorzi (enti commerciali ai sensi dell'art.73, comma 1, lett. b e c, e comma 2, del D.P.R. 917/1986 – TUIR – cfr. anche art.2602 del cc), si pongono come strumento organizzativo dell'attività delle imprese che lo compongono, in modo che il risultato economico dell'appalto si realizzi direttamente in capo alle singole imprese. Pertanto, in forza del rapporto mutualistico instauratosi fra il consorzio e le consorziate, anche sul piano contabile l'ordinaria condizione del consorzio è quella del pareggio del rendiconto economico.

⁴⁴ A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate richiama la propria Circolare n.56/E/2009, con la quale è stata riconosciuta, in favore dei soci o associati, la possibilità di riattribuire alle società, o associazioni (di cui all'art.5 del D.P.R. 917/1986 – TUIR), le ritenute che residuano dopo che è stato effettuato lo scomputo dall'IRPEF dovuta dai soci od associati.

⁴⁵ Cfr. Appendice alle Istruzioni al Modello UNICO PF, voce “Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio”, e R.M. n.229/E/2009.

Solo in fase di dichiarazione, infatti, il contribuente può verificare l'esistenza di un credito d'imposta, che emerge a seguito dello scomputo delle ritenute d'acconto e degli acconti d'imposta versati.

In sostanza, precisa l'Amministrazione finanziaria, l'oggetto della compensazione è il credito d'imposta e non la ritenuta, tenuto conto che, in sede di conguaglio, il credito d'imposta potrebbe anche non emergere⁴⁶.

Di conseguenza, indipendentemente dalla presenza di un credito d'imposta⁴⁷, non viene consentita al contribuente la compensazione dell'importo della ritenuta del 10% con le imposte a debito.

Per quanto riguarda, in linea generale, la portata applicativa di tale nuovo obbligo, appare necessario ricordare che la misura non incide in alcun modo sugli adempimenti a carico delle imprese esecutrici degli interventi agevolati (in termini di fatturazione dei lavori), né su quelli relativi ai contribuenti beneficiari delle detrazioni (per ciò che attiene all'obbligo di pagamento con bonifico delle spese sostenute).

In merito, si rileva che, seppure il chiarimento della C.M. 40/E/2010 sembra mitigare le conseguenze negative di un prelievo sull'importo dei pagamenti dovuti alle imprese esecutrici, l'ANCE ha manifestato in più occasioni, e fin dall'introduzione di tale nuovo adempimento, il proprio dissenso nelle competenti sedi istituzionali, facendo presente che la misura non aggiunge nulla agli ordinari poteri di verifica degli Uffici fiscali circa la corretta applicazione delle agevolazioni, e colpisce anche le imprese regolari sotto il profilo fiscale.

Per queste ultime, infatti, la ritenuta del 10% si traduce comunque in una minor disponibilità monetaria, che aggrava le già ingenti problematiche finanziarie legate all'attuale congiuntura economica negativa ed alla conseguente "stretta creditizia" che sta vivendo il settore.

Pertanto, l'ANCE continuerà nelle iniziative intraprese al fine di ottenere un ripensamento complessivo del predetto adempimento da parte del Governo.

B. Soggetti titolari di reddito d'impresa

Diversamente, i soggetti **titolari di reddito d'impresa** sono **esonerati** dall'obbligo di pagamento mediante bonifico bancario o postale e, conseguentemente, non incorrono nel nuovo adempimento relativo alla ritenuta del 10%.

Come chiarito dalla C.M. 36/E/2007, per tali soggetti l'obbligo di pagamento mediante bonifico non sussiste *«in quanto il momento dell'effettivo pagamento della spesa non assume alcuna rilevanza per la determinazione di tale tipologia di reddito»*.

Di fatti, ai fini del reddito d'impresa, ai sensi dell'art.109, comma 2, del TUIR, il **momento di imputazione dei costi** si verifica, per i servizi, alla data in cui sono ultimate le prestazioni, e, per i beni mobili, alla data di consegna o spedizione, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo.

Ne deriva che, per i **soggetti titolari di reddito d'impresa**, per i quali i lavori ineriscono all'esercizio dell'attività commerciale, sono **detraibili le spese imputabili ai vari periodi d'imposta agevolati, fino a quello in corso al 31 dicembre 2011** (*principio di competenza*).

⁴⁶ A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate precisa, inoltre, che il diritto alla compensazione può essere esercitato dal giorno successivo a quello in cui si è chiuso il periodo d'imposta in cui il credito si è formato, a condizione che:

- il contribuente sia in grado di effettuare i relativi conteggi;
- il credito utilizzato in compensazione sia quello spettante sulla base delle dichiarazioni effettuate successivamente.

⁴⁷ Tale possibilità, infatti, non è attualmente ammessa e, ove venisse introdotta, comporterebbe una modifica alle disposizioni vigenti in materia, che provocherebbe una perdita di gettito per l'Erario.

5.4 Documenti da conservare

Tutti i soggetti che intendono avvalersi del beneficio devono **conservare la documentazione** relativa agli interventi di riqualificazione effettuati, ossia:

- il documento di asseverazione fornito dal tecnico abilitato;
- l'attestato di qualificazione/certificazione energetica;
- la ricevuta di invio tramite internet (o mediante servizio postale, quando ammesso) dell'attestato di qualificazione/certificazione energetica;
- le fatture e le ricevute fiscali che comprovano le spese effettivamente sostenute.

Per i **soggetti non titolari di reddito d'impresa** è, inoltre, stabilito l'obbligo di conservazione della ricevuta del bonifico bancario o postale, ai fini di una eventuale esibizione su richiesta dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. 600/1973⁴⁸ (*art. 4, comma 1, lett. d, del D.M. 19 febbraio 2007*).

Come chiarito nella C.M. 36/E/2007, tale elencazione **non limita gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria**, la quale potrà, dunque, richiedere l'esibizione di ulteriori documenti o atti per verificare la corretta applicazione della detrazione d'imposta.

Inoltre, qualora le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, necessarie per tali interventi, siano compiute da soggetti non obbligati alle dichiarazioni IVA ai sensi del D.P.R. 633/1972, la prova delle spese può essere costituita da altra idonea documentazione.

Infine, va considerato che, nel caso in cui gli interventi siano effettuati su parti comuni degli edifici di cui all'articolo 1117 del codice civile (recante disposizioni in materia di condominio), deve essere altresì conservata ed esibita copia della delibera assembleare e della tabella millesimale di ripartizione delle spese. Se i lavori sono effettuati dal detentore, va altresì conservata ed esibita la dichiarazione del possessore di consenso all'esecuzione dei lavori.

5.5 Indicazione in fattura del costo della manodopera

Con la C.M. 36/E/2007, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito espressamente che, pena la decadenza dal beneficio, **è obbligatoria l'indicazione in fattura del costo della manodopera impiegata per la realizzazione dell'intervento**, in analogia con quanto previsto per la detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio (*art.1, comma 19, della legge 244/2007*).

Si ricorda che **tale obbligo**, come chiarito nella R.M. 127/E/2007, **non è contenuto, ma si aggiunge** all'elenco previsto dall'art. 4 del Decreto interministeriale 18 febbraio 1998 n. 41, al quale l'art.1, comma 348, della legge 296/2006 rinvia per le modalità generali di applicazione della detrazione del 55%.

In merito, l'Amministrazione Finanziaria, nella C.M. 11/E/2007, ha chiarito le modalità operative per adempiere a tale obbligo. Il costo della manodopera deve essere specificato in fattura con i criteri seguenti:

- è sufficiente l'indicazione complessiva e non puntuale del costo della manodopera;

⁴⁸ **D.P.R. 29-9-1973 n. 600** Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Art.3 Certificazioni e documenti riguardanti la dichiarazione delle persone fisiche
(*omissis*)

3. I contribuenti devono conservare, per il periodo previsto dall'articolo 43, le certificazioni dei sostituti di imposta, nonché i documenti probatori dei crediti di imposta, dei versamenti eseguiti con riferimento alla dichiarazione dei redditi e degli oneri deducibili o detraibili ed ogni altro documento previsto dal decreto di cui all'articolo 8. Le certificazioni ed i documenti devono essere esibiti o trasmessi, su richiesta, all'ufficio competente.

- è sufficiente l'indicazione complessiva del costo della manodopera, qualora siano impegnati più dipendenti nell'esecuzione dell'intervento;
- nell'ipotesi di ditta individuale e/o di lavori eseguiti direttamente dal titolare, il costo della manodopera non va indicato, in quanto trattasi di reddito d'impresa. In tal caso tuttavia, occorre specificare in fattura che si tratta di lavori eseguiti dal titolare della ditta;
- qualora i lavori siano eseguiti sia dal titolare della ditta che da propri dipendenti, l'indicazione in fattura del costo della manodopera è limitata al solo costo relativo ai dipendenti;
- in presenza di eventuali subappaltatori, le fatture emesse nei confronti del committente da parte dell'appaltatore principale dei lavori devono in ogni caso contenere l'indicazione del costo della manodopera complessivo (somma del costo della manodopera dei dipendenti dell'appaltatore e dei dipendenti del subappaltatore);
- l'obbligo d'indicazione del costo della manodopera trova applicazione anche alle ipotesi di cessioni di beni con posa in opera degli stessi.

In tal ambito, è stato, inoltre, precisato che la mancanza dell'indicazione separata del costo della manodopera nelle **fatture relative ad acconti** non è causa di decadenza dall'agevolazione (R.M. 167/E/2007).

In ogni caso, tale indicazione si rende obbligatoria per tutte le fatture emesse a saldo, nelle quali deve essere evidenziata la manodopera utilizzata per l'intera esecuzione dei lavori, compresa quella impiegata da eventuali subappaltatori.

In assenza di chiarimenti ministeriali, si ritiene che per "*costo della manodopera*" s'intenda la retribuzione lorda (pari all'imponibile contributivo e fiscale) corrisposta ai lavoratori dipendenti impiegati dall'impresa nell'esecuzione dei lavori.

In sostanza, il costo della manodopera, da indicare separatamente in fattura rispetto al corrispettivo complessivo dell'intervento, è dato dal costo che l'impresa esecutrice dei lavori sostiene con riferimento ai lavoratori dipendenti impiegati e non dal costo sostenuto dal committente che fruirà della detrazione.

6. TRASFERIMENTO DELL'AGEVOLAZIONE

Relativamente al **trasferimento della proprietà o di altro diritto reale sul fabbricato oggetto dell'intervento**, l'art. 9-bis del Decreto 19 febbraio 2007 disciplina espressamente i casi in cui opera il trasferimento della detrazione, a seguito della cessione dell'immobile oggetto degli interventi agevolati.

Diversamente da quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 36/E/2007, tale disposizione normativa prevede la trasferibilità dell'agevolazione:

- **in caso di trasferimento per atto tra vivi**, solo nell'ipotesi in cui oggetto della cessione sia un'immobile a destinazione residenziale e acquirente sia una persona fisica. In tutti gli altri casi di trasferimento dell'edificio sul quale è stato realizzato l'intervento, si ritiene che la detrazione continui invece a permanere in capo al soggetto cedente (es., se acquirente è un'impresa, o società, la detrazione rimane in capo al cedente);
- **in caso di decesso dell'avente diritto**, esclusivamente a favore dell'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene.

In tali ipotesi, l'acquirente, o l'erede, può comunque rideterminare il numero di quote in cui ripartire la detrazione residua.

Infine, nel caso in cui le spese siano sostenute dal detentore dell'immobile (locatario o comodatario), devono intendersi confermate le precisazioni contenute nella citata C.M. 36/E/2007, in base alla quale, in questa ipotesi, l'agevolazione continua a permanere in capo a tale soggetto, anche quando cessi il relativo contratto di locazione o di comodato.

7. CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

L'art. 10 del Decreto attuativo prevede espressamente che la detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici non è cumulabile con le agevolazioni previste da altre disposizioni di legge nazionale per i medesimi interventi (es. detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di recupero degli edifici abitativi).

Possono però essere richiesti i titoli di efficienza energetica (come previsti dal D.M. 24/7/2004) anche per gli interventi ammessi all'incentivo.

Si ricorda che, con l'entrata in vigore del D.Lgs. del 30 maggio 2008, n.115⁴⁹, dal 1° gennaio 2009, è preclusa la possibilità, per il contribuente, di cumulabilità con ulteriori contributi comunitari, regionali o locali con gli strumenti di incentivazione di ogni natura, attivati dalla Stato per la promozione dell'efficienza energetica⁵⁰.

Pertanto, la detrazione del 55% per interventi di riqualificazione energetica, essendo di derivazione statale, non è più cumulabile con i contributi regionali o locali.

A tal proposito, con la Risoluzione n.3/E del 26 gennaio 2010, l'Agenzia delle Entrate⁵¹ ha chiarito che la detrazione del 55% è riconducibile a "*strumenti di incentivazione di ogni natura attivati dallo Stato*", e, di conseguenza, non è cumulabile con eventuali incentivi riconosciuti, per i medesimi interventi, dalle Regioni o dagli enti locali.

⁴⁹ **D.Lgs. 30 maggio 2008, n.115 - Attuazione della direttiva 2006/32/CE relativa all'efficienza degli usi finali dell'energia e i servizi energetici e abrogazione della direttiva 93/76/CEE**

Art.6. Armonizzazione delle funzioni dello Stato e delle regioni in materia di efficienza energetica

«omissis»

3. *A decorrere dal 1° gennaio 2009 gli strumenti di incentivazione di ogni natura attivati dallo Stato per la promozione dell'efficienza energetica, non sono cumulabili con ulteriori contributi comunitari, regionali o locali[...]*

«omissis»

⁵⁰ Il D.M. 6 agosto 2009 ha stabilito la non cumulabilità della detrazione per il 55% con il premio per impianti fotovoltaici abbinati ad uso efficiente dell'energia, operanti in regime di scambio sul posto.

L'incumulabilità tra le due agevolazioni era già stata affrontata dall'Agenzia delle Entrate attraverso la RM n.207/E/2008, in risposta all'istanza di interpello presentata da un contribuente che, durante i lavori di ristrutturazione della sua abitazione, nella quale aveva installato un impianto fotovoltaico integrato nel tetto, chiedeva la contestuale applicazione della detrazione del 55% in relazione ai costi di isolamento del tetto, di acquisto dei pannelli fotovoltaici e ai costi di manodopera e degli incentivi definiti dagli articoli 6 e 7 del decreto ministeriale del 19 febbraio 2007 consistenti in una tariffa incentivante e in un premio aggiuntivo applicabile all'elettricità prodotta da impianti fotovoltaici.

Il contribuente, a parere dell'Agenzia delle Entrate può beneficiare della tariffa incentivante e del premio aggiuntivo in relazione ai soli costi di acquisto dell'impianto fotovoltaico.

Può invece godere della detrazione Irpef per una quota pari al 55% delle spese sostenute, fino a un valore massimo della detrazione di 100mila euro (articolo 1, comma 344, della legge 296/2006), in relazione ai costi per la riqualificazione energetica (ad esempio, i costi di isolamento del tetto e la manodopera). Detta agevolazione è riconosciuta a condizione che l'intervento di riqualificazione abbia conseguito un indice di prestazione per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori riportati nel decreto 19 febbraio 2007, così come modificato dal decreto 7 aprile 2008.

⁵¹ Su indicazione del Ministero per lo Sviluppo Economico, istituzionalmente competente in materia di interventi per l'efficienza energetica.

Inoltre, è stato precisato che l'espressione “*ulteriori contributi comunitari, regionali o locali*”, contenuta nella richiamata normativa, è riferita alle erogazioni al beneficiario di somme di ogni natura, in forma diretta o a copertura di una quota parte del capitale e degli interessi⁵².

Pertanto, alla luce del mutato quadro normativo, e dei chiarimenti ministeriali riportati, il **contribuente** che, a decorrere dal 1° gennaio 2009, **sostenga spese per** interventi di **riqualificazione energetica**, rientranti nell'oggetto dell'agevolazione fiscale, **deve scegliere se beneficiare della detrazione ovvero** fruire di eventuali **contributi comunitari, regionali o locali**.

A tal riguardo, è successivamente intervenuta la C.M. 21/E/2010, che, nel ribadire l'orientamento espresso con la citata R.M. 3/E/2010, ha, altresì, chiarito che, qualora, per le spese di riqualificazione energetica, fosse effettivamente riconosciuta al contribuente l'**assegnazione di eventuali contributi** (comunitari, regionali o locali), **il beneficio non spetta**, neanche **per le spese eccedenti le quote non rimborsate** dal contributo.

Inoltre, nel caso in cui il contributo sia riconosciuto successivamente alla fruizione della detrazione, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che il contribuente dovrà restituire la detrazione già utilizzata in dichiarazione, anche per la parte non coperta da contributo, presentando una dichiarazione correttiva, ovvero integrativa, secondo i termini e le modalità di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del D.P.R. 322/1998⁵³ (ossia non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo).

Circa la cumulabilità con altri incentivi fiscali a carattere nazionale, la C.M. 36/E/2007 ha chiarito che, stante la possibile sovrapposizione degli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, agevolati con la detrazione del 55%, con analoghi interventi di recupero edilizio rientranti nella detrazione IRPEF del 36% (art.1, commi 17-19, della legge 244/2007), il contribuente può avvalersi, per le medesime spese, in via alternativa, dell'una o dell'altra agevolazione, nel rispetto della normativa specifica e degli adempimenti previsti per ognuna di esse.

Inoltre, con la successiva R.M. 152/E/2007, l'Agenzia delle Entrate, ribadendo il divieto di cumulo tra le due detrazioni fiscali, ha ulteriormente chiarito che, nel caso in cui, sullo stesso fabbricato abitativo, siano eseguiti interventi di ristrutturazione, già agevolati ai fini del 36%, che comprendano anche lavori diretti al risparmio energetico, **il contribuente può scegliere, limitatamente a questi ultimi, di applicare la più favorevole detrazione del 55%, a condizione che:**

- per le relative spese, non abbia già usufruito della detrazione del 36%;
- nella **fattura** rilasciata al contribuente vengano **individuare specificamente le spese** relative ad uno o più **interventi** finalizzati al **risparmio energetico**, riconducibili all'elencazione contenuta nell'articolo 3 del Decreto 19 febbraio 2007;

⁵²I contributi dell'Ue, delle Regioni o degli enti pubblici locali vengono erogati sottoforma di finanziamenti agevolati, anche a tasso zero, ovvero di contributi in conto interessi, diretti a ridurre gli interessi passivi sui mutui per interventi di risparmio energetico, o a titolo di garanzia degli stessi finanziamenti bancari.

⁵³ **Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998 n. 322**

Art. 2 - Termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di I.R.A.P.

(*omissis*)

8-*bis*. Le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti di imposta possono essere integrate dai contribuenti per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito, mediante dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo. L'eventuale credito risultante dalle predette dichiarazioni può essere utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

(*omissis*)

- il contribuente osservi **gli adempimenti specifici** previsti dall'art. 4 del citato Decreto (rilascio dell'asseverazione dal tecnico abilitato, invio della copia dell'attestato di certificazione/qualificazione energetica e scheda informativa all'ENEA, ecc.), fermo restando l'**obbligo di conservazione ed esibizione**, a richiesta degli Uffici, delle fatture e delle **ricevute dei bonifici bancari** relativi alle spese sulle quali si applica la detrazione.

Per completezza, si segnala, altresì, che, con la C.M. n.44/E del 27 ottobre 2009 viene chiaramente fissata l'impossibilità di cumulare l'agevolazione per le spese di riqualificazione energetica⁵⁴ con la cd. "*Tremonti - ter*"⁵⁵, di cui all'art.5 del D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla legge 102/2009, venuta a scadenza il 30 giugno 2010.

In quest'ultimo caso, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2010, il contribuente avrà la facoltà di decidere se avvalersi della detrazione per le spese di riqualificazione energetica o dell'esclusione dal reddito d'impresa del 50% del valore dell'investimento.

Infine, con la R.M. 283/E/2008, l'Amministrazione finanziaria (con specifico riferimento alla realizzazione di interventi relativi alla "climatizzazione invernale") ha ribadito che le spese non agevolabili con la detrazione del 55%, poiché non strettamente connesse alla realizzazione dell'intervento di risparmio energetico, possono essere detraibili ai fini del 36%, nel rispetto dei requisiti necessari per usufruire di tale agevolazione.

8. IVA APPLICABILE AGLI INTERVENTI DI RISPARMIO ENERGETICO

In relazione all'**IVA applicabile** agli interventi di risparmio energetico, la C.M. 36/E/2007 rimanda alle aliquote IVA relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, lett. a), b), c), d) ed e) della legge 457/1978, ora trasfuso nell'art. 3 della legge 380/2001 (cd. Testo unico dell'edilizia).

In merito, dal 1° **gennaio 2010**, l'art.2, comma 11, della Legge 23 dicembre 2009, n.191 (Legge Finanziaria 2010), ha previsto la **messa a regime dell'IVA al 10%** per gli **interventi di manutenzione** ordinaria e straordinaria delle abitazioni.

Tale disposizione recepisce la Direttiva 2009/47/CE, con la quale l'Unione Europea ha autorizzato gli Stati membri ad applicare, in via permanente, aliquote IVA ridotte per le prestazioni di servizi cd. "ad alta intensità di manodopera", tra le quali, in Italia, rientrano gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni, di cui all'art.3, comma 1, lett.a) - b), del D.P.R. 380/2001⁵⁶.

Si ricorda, infine, che, per gli interventi di risparmio energetico qualificati come restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia od urbanistica ai sensi dell'art. 3 comma 1, lett.c) - d), del D.P.R. 380/2001, l'IVA si applica con l'aliquota del 10% in base al n. 127-*quaterdecies* della tab. A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

9. CONFRONTO TRA LA DETRAZIONE DEL 55% E LA DETRAZIONE DEL 36%

La tabella seguente riporta un confronto tra le principali caratteristiche della detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti e della detrazione IRPEF del 36%

⁵⁴ Infatti, in base al DM 19 febbraio 2007 "*le detrazioni non sono cumulabili con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge nazionale per i medesimi interventi*".

⁵⁵ Tale agevolazione prevedeva l'esclusione da tassazione, ai fini delle imposte sul reddito d'impresa (IRPEF/IRES), del 50% del valore degli investimenti, aventi ad oggetto macchinari ed apparecchiature di nuova costruzione, effettuati dal 1° luglio al 30 giugno 2010.

⁵⁶ Nell'art.3, comma 1, del D.P.R. 380/2001 è stato trasfuso l'art.31 della legge 457/1978, che conteneva la precedente classificazione degli interventi edilizi.

per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio residenziale (per le modalità operative di quest'ultima agevolazione, si rinvia al *Dossier ANCE n.14 del 18 giugno 2010*).

DETRAZIONE 55%		DETRAZIONE 36%	
Riferimenti normativi	Art.1, commi 344-349, legge 296/2006 (e successive modificazioni ed integrazioni) e D.M. 19 febbraio 2007 (e successive modificazioni ed integrazioni)		Art.1, legge 449/1997 (e successive integrazioni e modificazioni) e D.M. 18 febbraio 1998 n. 41
Imposte interessate	IRPEF ED IRES		IRPEF
Beneficiari	- Soggetti non titolari di reddito d'impresa - Soggetti titolari di reddito d'impresa		Persone fisiche non esercenti attività d'impresa (o anche imprenditori individuali, società semplici, snc e sas, purché l'immobile non rientri nell'attività d'impresa)
Immobili interessati	Fabbricati o porzioni di fabbricati esistenti di qualsiasi categoria catastale (anche di tipo rurale)		Fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione residenziale (anche di tipo rurale)
Interventi agevolati	- Riqualificazione "globale" - Strutture opache (orizzontali e verticali) e infissi - Pannelli solari (inclusi i sistemi termodinamici a concentrazione solare) - Sostituzione impianti di climatizzazione invernale (caldaie a condensazione, pompe di calore ad alta efficienza, impianti geotermici a bassa entalpia)		- Manutenzione Ordinaria (solo parti condominiali) - Manutenzione Straordinaria - Restauro/Risanamento conservativo - Ristrutturazione edilizia - Altri interventi specificamente individuati (es. bonifica dall'amianto, superamento barriere architettoniche, etc.)
Limiti massimi	Limiti della detrazione: - Riqualificazione "globale" 100.000 € - Strutture opache e infissi 60.000 € - Pannelli solari 60.000 € - Sostituzione impianti di climatizzazione invernale 30.000 €		Limite di spese: - 48.000 euro per unità immobiliare
Ripartizione detrazione	- 10 rate annuali di pari importo		- 10 rate annuali di pari importo - 5 rate annuali per i soggetti di età non inferiore a 75 anni (su opzione) - 3 rate annuali per i soggetti di età non inferiore a 80 anni (su opzione)
Adempimenti	Documentazione da acquisire <i>Post esecuzione lavori:</i> - Asseverazione di un tecnico abilitato - Attestato di qualificazione/certificazione energetica (se dovuta) - Scheda informativa Documenti da inviare all'Enea <i>Entro 90 giorni dalla fine dei lavori</i> - Attestato di certificazione/qualificazione energetica (se dovuta) - Scheda informativa Comunicazione all'Agenzia delle Entrate (solo per lavori pluriennali)		Documentazione da acquisire e da inviare - Comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara - Comunicazione alla Asl locale (solo se obbligatoria in base alla normativa sulla sicurezza) - Dichiarazione di esecuzione dei lavori (solo per lavori di importo superiore a 51.654, 69 euro)

Entro 90 giorni dalla fine del periodo d'imposta in cui sono stati iniziati i lavori

- Comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate (Modello approvato con Provv. n.57639/2009), solo per lavori eseguiti in più periodi d'imposta

Modalità di pagamento delle spese

Non titolari di reddito d'impresa: bonifico bancario o postale

Dal 1° luglio 2010, obbligo, per le Banche e le Poste, di effettuare la ritenuta d'acconto del 10% all'accredito del bonifico

Titolari di reddito d'impresa: nessuno

OBBLIGO di indicazione in fattura del costo della manodopera

Modalità di pagamento delle spese

Pagamento con bonifico bancario o postale

Dal 1° luglio 2010, obbligo, per le Banche e le Poste, di effettuare la ritenuta d'acconto del 10% all'accredito del bonifico

OBBLIGO di indicazione in fattura del costo della manodopera