Detrazioni d'imposta per interventi "edilizi" Novità della legge di bilancio 2025 Chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 54 - 56 della L. 30.12.2024 n. 207 (legge di bilancio 2025) ha apportato alcune modifiche alla disciplina dei c.d. *bonus* "edilizi".

In particolare, la citata legge ha allineato le aliquote di "ecobonus" e "sismabonus", di cui agli artt. 14 e 16 del DL 63/2013, a quelle per il recupero edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR (detrazione IRPEF c.d. "*bonus* casa").

La circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2025 n. 8 ha fornito chiarimenti sulle novità introdotte dalla legge di bilancio 2025.

Di seguito si segnalano i chiarimenti più rilevanti in relazione agli argomenti di maggiore interesse.

2 ALIQUOTA "ORDINARIA" PER LE SPESE DAL 2025 AL 2027 PER RECUPERO EDILIZIO, SISMABONUS ED ECOBONUS

Per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, ai sensi dell'art. 1 co. 55 della L. 207/2024, l'aliquota della detrazione IRPEF per gli interventi volti al recupero edilizio e delle detrazioni IRPEF/IRES per gli interventi di riduzione del rischio sismico ("sismabonus") e per la riqualificazione energetica degli edifici ("ecobonus") è fissata al:

- 36%, se le spese sono sostenute dall'1.1.2025 al 31.12.2025;
- 30%, se le spese sono sostenute dall'1.1.2026 al 31.12.2027.

Aliquota "ordinaria" per le spese 2025-2027	
Soggetti beneficiari	
Soggetti diversi dalle persone fisiche (es. società)	Detentori dell'unità immobiliare (locatario o comodatario)
Familiari conviventi	Persone fisiche che non hanno i requisiti per beneficiare dell'aliquota "maggiorata" (ad esempio, proprietari che non destinano l'immobile ad abitazione principale)

In relazione agli interventi di recupero edilizio, per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027 il limite massimo di spesa detraibile è di 96.000,00 per unità immobiliare (comprese le pertinenze).

Rimangono altresì invariati i limiti di detrazione e di spesa di "sismabonus" ed "ecobonus".

3 ALIQUOTA "MAGGIORATA" PER LE SPESE DAL 2025 AL 2027 PER RECUPERO EDILIZIO, SISMABONUS ED ECOBONUS

Per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, ai sensi dell'art. 1 co. 55 della L. 207/2024, l'aliquota della detrazione IRPEF per gli interventi volti al recupero edilizio e delle detrazioni IRPEF/IRES per gli interventi di riduzione del rischio sismico ("sismabonus") e per la riqualificazione energetica degli edifici ("ecobonus") è fissata al:

- 50%, se le spese sono sostenute dall'1.1.2025 al 31.12.2025 dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento e gli interventi sono effettuati sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale;

- 36%, se le spese sono sostenute dall'1.1.2026 al 31.12.2027 dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento e gli interventi sono effettuati sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

3.1 DESTINAZIONE AD ABITAZIONE PRINCIPALE

Per poter beneficiare dell'aliquota "maggiorata" (50% per le spese 2025 e 36% per le spese 2026 e 2027), l'unità immobiliare nella quale sono realizzati i lavori deve essere destinata ad abitazione principale.

L'aliquota "maggiorata" (50% per le spese 2025 e 36% per le spese 2026 e 2027) compete anche se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale al termine dei lavori e vale anche per le pertinenze.

L'eventuale cambio di destinazione dell'immobile successivamente alla fruizione della detrazione non comporta la riduzione dell'agevolazione (per effetto dell'applicazione dell'aliquota "ordinaria": cfr. circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2025 n. 8).

Per abitazione principale si intende, ai sensi dell'art. 10 co. 3-bis del TUIR, "quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata".

3.2 TITOLARITÀ DELL'IMMOBILE

L'aliquota "maggiorata" (50% per le spese 2025 e 36% per le spese 2026 e 2027) spetta soltanto al titolare del diritto di proprietà (compresa la nuda proprietà e la proprietà superficiaria) o di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare (usufrutto, uso, abitazione), che destina l'unità ad abitazione principale.

Il requisito della titolarità dell'immobile deve essere verificato all'inizio dei lavori.

Requisiti per beneficiare dell'aliquota "maggiorata"	Momento di verifica del requisito
Soggetti beneficiari: • proprietari; • nudi proprietari; • proprietari superficiari; • titolari del diritto di usufrutto; • titolari del diritto di uso; • titolari del diritto di abitazione.	All'inizio dei lavori
Destinazione dell'unità immobiliare ad abitazione principale.	Al termine dei lavori

3.3 FAMILIARI CONVIVENTI E DETENTORI

L'aliquota "maggiorata" (50% per le spese 2025 e 36% per le spese 2026 e 2027) prevista per le spese sostenute dal 2025 per gli interventi di recupero edilizio, di cui all'art. 16-*bis* del TUIR, di riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, e di riduzione del rischio sismico, di cui all'art. 16 co. 1-*bis* ss. del DL 63/2013, non può essere estesa ai familiari conviventi, né ai detentori degli immobili (es. locatario o comodatario).

Familiari conviventi e detentori, pertanto, per le spese sostenute dal 2025 possono beneficiare dei suddetti *bonus* con le aliquote "ordinarie" del 36% (per le spese 2025) o del 30% (per le spese 2026 e 2027).

4 "SISMABONUS ACQUISTI" E "BONUS CASA ACQUISTI"

Con riguardo al c.d. "sismabonus acquisti", di cui all'art. 16 co. 1-*septies* del DL 63/2013, e al c.d. "*bonus* casa acquisti", di cui all'art. 16-*bis* co. 3 del TUIR, la circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2025 n. 8 ha precisato che l'agevolazione può competere nella misura del 50% per le spese sostenute nel 2025 (o del 36% per le spese 2026 e 2027), se l'unità acquistata viene adibita ad abitazione principale entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui si fruisce "*per la prima volta della detrazione*".

5 ACQUISTO O REALIZZAZIONE DI BOX AUTO PERTINENZIALI

La detrazione IRPEF prevista per l'acquisto o la costruzione di box auto pertinenziali dall'art. 16-*bis* co. 1 lett. d) del TUIR può competere, per le spese sostenute dal 2025, nella misura "maggiorata" (50% o 36%) se l'unità principale, cui il box è pertinenza, è destinata ad abitazione principale entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui si fruisce per la prima volta della detrazione.

6 INTERVENTI SULLE PARTI COMUNI

Le aliquote "ordinarie" introdotte dalla L. 207/2024 si applicano anche agli:

- interventi realizzati su parti comuni di edifici condominiali, di cui agli artt. 14 co. 2-quater e 16 co. 1-quinquies del DL 63/2013;
- interventi su parti comuni di edifici condominiali finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica, di cui all'art. 14 co. 2-quater.1 del DL 63/2013;
- interventi antisismici che determinano la riduzione di una o due classi di rischio, di cui all'art. 16 co. 1-quater del DL 63/2013.

Con la circ. 19.6.2025 n. 8, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che per gli interventi sulle parti comuni degli edifici (siano essi condomìni, condomìni minimi o edifici interamente posseduti da un unico proprietario composti da più unità) l'aliquota "maggiorata" debba "*essere applicata alla quota di spese imputata al singolo condomino*", se il condomino è il proprietario o il titolare di diritto reale di godimento dell'unità immobiliare destinata ad abitazione principale (***la condizione della titolarità dell'immobile deve essere verificata all'inizio dei lavori***).

Resta fermo che, per le spese imputate ai condòmini non titolari di diritto di proprietà o diritto reale di godimento, ovvero, anche se titolari dei predetti diritti, che non abbiano adibito l'immobile ad abitazione principale, è possibile fruire delle detrazioni spettanti con le aliquote "ordinarie" (36% o 30%).

7 SOSTITUZIONE DEL GRUPPO ELETTROGENO DI EMERGENZA CON ALIQUOTA DEL 50%

Ai sensi dell'art. 16-*bis* co. 3-*bis* del TUIR, la detrazione IRPEF continua a spettare nella misura del 50% (quindi, anche per le spese sostenute dall'1.1.2025) per gli interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione.

8 CALDAIE ALIMENTATE A COMBUSTIBILI FOSSILI

Dall'1.1.2025, non godono di agevolazioni fiscali le spese sostenute per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili; l'esclusione si è resa necessaria per dare attuazione alla direttiva UE 24.4.2024 n. 1275 (c.d. "Case *green*").

Per le spese sostenute dall'1.1.2025, pertanto, per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili non spetta:

- né il c.d. "*bonus* casa", di cui all'art. 16-*bis* del TUIR;
- né l'"ecobonus", di cui all'art. 14 del DL 63/2013.

8.1 SPESE SOSTENUTE ENTRO IL 31.12.2024 CON LAVORI ULTIMATI SUCCESSIVAMENTE

La circ. Agenzia delle Entrate 19.6.2025 n. 8 ha chiarito che per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili sono detraibili le spese sostenute entro il 31.12.2024 con il "*bonus* casa" o l'"ecobonus", anche se gli interventi sono ultimati dall'1.1.2025.

8.2 INTERVENTI CHE BENEFICIANO DEL "SUPERBONUS"

Anche se l'intervento di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili è agevolato con il "superbonus", di cui all'art. 119 del DL 34/2020, non è possibile fruire dell'agevolazione per le spese sostenute dall'1.1.2025.

Tuttavia, la circ. 19.6.2025 n. 8 precisa che se entro il 31.12.2024 era stata presentata la CILAS o l'istanza di acquisizione del titolo edilizio per le demolizioni-ricostruzioni, anche se l'intervento di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili viene realizzato nel 2025, fermo restando che le relative spese sostenute dal 2025 non godono dell'agevolazione, ha rilevanza ai fini del miglioramento della classe energetica dell'edificio.

Cordialmente

CAAF FABI SRL

CIRCOLARE N. 8/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 19 giugno 2025

OGGETTO*: *Novità in tema di detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di efficienza energetica degli edifici, e per gli interventi ammessi al Superbonus - Legge 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di bilancio 2025)

INDICE

PREMESSA 3

1. Articolo 16-*bis*, comma 3-*ter*, del TUIR (interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici).....3

2. Articoli 14 (interventi di efficienza energetica) e 16, commi 1 (recupero del patrimonio edilizio), 1-*septies.1* (*Sismabonus*) e comma 2 (*bonus* mobili) del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63.....4

2.1. Interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili 10

2.2. Maggiorazioni per i titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.....16

3. Articolo 119, comma 8-*bis*.2 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (*Superbonus*).....19

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, sulle novità fiscali contenute nella legge 30 dicembre 2024, n. 207 (di seguito legge di bilancio 2025), in materia di:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici;
- *Ecobonus*;
- *Sismabonus;*
- *Superbonus*.

In particolare, sono rimodulati i termini di fruizione e le aliquote di detrazione, prevedendo, altresì, regimi più vantaggiosi per le unità immobiliari adibite ad abitazione principale. Si interviene, inoltre, anche sulla disciplina del *Superbonus*, in merito ai requisiti richiesti per avvalersi della detrazione per le spese sostenute nell'anno 2025 e sulla possibilità di ripartire in dieci quote annuali le spese sostenute nel 2023.

Resta inteso che continuano ad applicarsi le disposizioni non modificate relative alle detrazioni in esame e per le quali valgono i relativi chiarimenti di prassi, ove compatibili.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1 della legge di bilancio 2025.

1. Articolo 16-*bis*, comma 3-*ter*, del TUIR (interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici)

Il comma 54[1] modifica l'articolo 16-*bis*, comma 3-*ter*[2], del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica

[1] Il comma 54 prevede che all'articolo «*16-bis, comma 3-ter, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in materia di detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, le parole: «1° gennaio 2028» sono sostituite dalle seguenti: «1° gennaio 2025»;*».

[2] Il previgente articolo 16-*bis*, comma 3-*ter*, del TUIR stabiliva che, per «*le spese agevolate ai sensi del presente articolo sostenute dal 1° gennaio 2028 al 31 dicembre 2033, escluse quelle di cui al comma 3-bis, l'aliquota di detrazione è ridotta al 30 per cento*».

22 dicembre 1986, n. 917, in materia di detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, prevedendo, anche per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, la riduzione, al 30 per cento, dell'aliquota dell'agevolazione disciplinata nello stesso articolo 16-*bis*, già prevista per le spese sostenute nel periodo 2028-2033.

Considerato, inoltre, che il predetto comma 3-*ter* prevede che sono escluse dalla riduzione dell'aliquota di detrazione al 30 per cento le spese di cui al comma 3-*bis*, relative a interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione, ne consegue che la detrazione spettante per le spese sostenute per tali interventi rimane ferma al 50 per cento[3].

2. Articoli 14 (interventi di efficienza energetica) e 16, commi 1 (recupero del patrimonio edilizio), 1-*septies.1* (*Sismabonus*) e comma 2 (*bonus* mobili) del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63

Il comma 55, lettera a)[4], proroga le agevolazioni per le spese sostenute per gli interventi di efficienza energetica degli edifici, c.d. *Ecobonus*, precedentemente previste fino al 31 dicembre 2024, e rimodula la percentuale di detrazione, introducendo, dopo il comma 3-*quater* dell'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, il nuovo comma 3-*quinquies*.

---

[3] L'articolo 16-*bis* del TUIR, rubricato «*Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici*», al comma 3-*bis* dispone che la «*detrazione di cui al comma 1 spetta, nella misura del 50 per cento, anche per interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione*».

[4] Il comma 55, lettera a), prevede che «*all'articolo 14, in materia di detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, dopo il comma 3-quater è aggiunto il seguente:*
«3-quinquies. La detrazione di cui al presente articolo spetta anche per le spese documentate sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, ad esclusione delle spese per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, nella misura fissa, per tutte le tipologie di interventi agevolati, pari al 36 per cento delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 30 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027. La detrazione di cui al primo periodo spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è elevata al 50 per cento delle spese, per l'anno 2025, e al 36 per cento delle spese, per gli anni 2026 e 2027, nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale»;».

In particolare, per le spese documentate sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, a esclusione delle spese per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, le aliquote di detrazione sono stabilite in misura fissa per tutti gli interventi agevolati[5], pari al 36 per cento delle spese sostenute nel 2025 e al 30 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027. La detrazione è elevata al 50 per cento delle spese sostenute nel 2025 e al 36 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, nel caso in cui gli interventi siano realizzati dai titolari di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Come chiarito nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2025, le nuove aliquote si applicano per tutte le tipologie di interventi agevolati dal predetto articolo 14, compresi quelli che, fino al 2024, davano luogo a una detrazione più elevata, quali, ad esempio, gli interventi realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali (articolo 14, comma 2-*quater*, del d.l. n. 63 del 2013) e gli interventi su parti comuni di edifici condominiali finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica (articolo 14, comma 2-*quater*.1, del d.l. n. 63 del 2013).

La suddetta modifica normativa non interviene, invece, sui limiti di detrazione e di spesa riferiti alla singola unità immobiliare, che restano confermati, sulla base delle disposizioni dell'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, in relazione ai singoli interventi.

Ne consegue che, con riferimento al caso in cui un contribuente, al 31 dicembre 2024, abbia in corso un intervento riconducibile tra quelli compresi nell'*Ecobonus* per la riqualificazione energetica dell'edificio (detrazione pari al 65 per cento con un limite di detrazione pari a 100.000 euro) e abbia già speso 75.000 euro, lo stesso, nel 2025, può portare in detrazione con riferimento al predetto

[5] Si rinvia al paragrafo 2.1 della presente circolare per ulteriori approfondimenti, in merito agli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili.

intervento, nel rispetto del limite residuo di detrazione di 51.250 euro (100.000 euro – 48.750 euro, ossia il 65 per cento di 75.000 euro, già fruito nel 2024), ulteriori spese pari a 142.361 euro [(51.250 euro*100)/36], con una percentuale del 36 per cento.

Resta fermo che, nel caso sopra prospettato, la detrazione è pari al 50 per cento se le spese per l'intervento sono sostenute da un titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Con riferimento all'esempio sopra illustrato, il contribuente, nel 2025, può portare in detrazione in relazione al predetto intervento, nel rispetto del limite residuo di detrazione di 51.250 euro (100.000 euro – 48.750 euro, ossia il 65 per cento di 75.000 euro, già fruito nel 2024), ulteriori spese pari a 102.500 euro [(51.250 euro*100)/50], con una percentuale del 50 per cento.

Il comma 55, lettera b), introduce, inoltre, una serie di modifiche all'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013 in materia di detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio e per l'acquisto di mobili.

Il citato comma 55, lettera b), n. 1)[6], prevede, infatti, la sostituzione del comma 1 del richiamato articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013[7], in base al quale, ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-*bis* del TUIR, per le

[6] Il comma 55, lettera b), n. 1), prevede che «*all'articolo 16, in materia di detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili, sono apportate le seguenti modificazioni:*
1) il comma 1 è sostituito dal seguente:
*«1. Ferme restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-*bis *del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per le spese documentate relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato articolo 16-bis sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, ad esclusione delle spese per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 36 per cento delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 30 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. Fermo restando il predetto limite, la detrazione di cui al primo periodo spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è elevata al 50 per cento delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 36 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027 nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale*»;».

[7] La previgente versione dell'articolo 16, comma 1, del d.l. n. 63 del 2013 prevedeva che, ferme restando «*le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per le spese documentate, relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato articolo 16-bis, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è pari al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024*».

spese documentate relative agli interventi indicati nel comma 1 del menzionato articolo 16-*bis*, sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, a esclusione delle spese per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 36 per cento delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 30 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare[8].

La predetta detrazione, nel rispetto del medesimo massimale di spesa di 96.000 euro per unità immobiliare, per gli anni 2025, 2026 e 2027, è elevata al 50 per cento delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 36 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027, nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Il comma 55, alla lettera b), n. 2)[9], interviene, invece, sulla disciplina del c.d. *Sismabonus*, prevedendo l'inserimento, dopo il comma 1-*septies* dell'articolo 16 del richiamato d.l. n. 63 del 2013, del nuovo comma 1-*septies*.1. Tale norma stabilisce che le detrazioni di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies*[10] del citato articolo

[8] Si rinvia al paragrafo 2.1 della presente circolare per ulteriori approfondimenti, in merito agli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili.

[9] Il comma 55, lettera b), n. 2), prevede che «*dopo il comma 1-septies è inserito il seguente:*
«1-septies.1. Le detrazioni di cui ai commi da 1-bis a 1-septies spettano anche per le spese, documentate sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, nella misura fissa, per tutte le tipologie di interventi agevolati, pari al 36 per cento delle spese sostenute nell'anno 2025 e al 30 per cento delle spese sostenute negli anni 2026 e 2027. La detrazione di cui al primo periodo spettante per gli anni 2025, 2026 e 2027 è elevata al 50 per cento delle spese sostenute per l'anno 2025 e al 36 per cento delle spese sostenute per gli anni 2026 e 2027 nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale»;».

[10] L'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del d.l. n. 63 del 2013 prevede che «*1-bis. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024 per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la data di entrata in vigore della presente disposizione ovvero per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Nel caso in cui gli interventi di cui al presente comma realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai*

16 spettano anche per le spese documentate sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027, per tutte le tipologie di interventi agevolati nelle seguenti misure:

- 36 per cento per l'anno 2025 e 30 per cento per gli anni 2026 e 2027;
- 50 per cento per l'anno 2025 e 36 per cento per gli anni 2026 e 2027, nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Le predette aliquote si applicano per tutte le tipologie di interventi

---

fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione.

*1-ter. A decorrere dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2024, le disposizioni del comma 1-*bis *si applicano anche agli edifici ubicati nella zona sismica 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003.*

*1-quater. Qualora dalla realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-*bis *e 1-*ter *derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una classe di rischio inferiore, la detrazione dall'imposta spetta nella misura del 70 per cento della spesa sostenuta. Ove dall'intervento derivi il passaggio a due classi di rischio inferiori, la detrazione spetta nella misura dell'80 per cento. Con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, da adottare entro il 28 febbraio 2017, sentito il Consiglio superiore dei lavori pubblici, sono stabilite le linee guida per la classificazione di rischio sismico delle costruzioni nonché le modalità per l'attestazione, da parte di professionisti abilitati, dell'efficacia degli interventi effettuati.*

*1-quinquies. Qualora gli interventi di cui al comma 1-*quater *siano realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-*quater *spettano, rispettivamente, nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento. Le predette detrazioni si applicano su un ammontare delle spese non superiore a euro 96.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.*

*1-sexies. A decorrere dal 1º gennaio 2017, tra le spese detraibili per la realizzazione degli interventi di cui ai commi 1-*ter, *1-*quater *e 1-*quinquies *rientrano anche le spese effettuate per la classificazione e verifica sismica degli immobili.*

*1-sexies.1. Le detrazioni di cui ai commi da 1-*bis *a 1-*sexies *sono usufruibili anche dagli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in house providing e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.*

1-septies. Qualora gli interventi di cui al comma 1-quater siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 108 dell'11 maggio 2006, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurne il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro trenta mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-quater spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare».

agevolati, compresi quelli che, fino al 2024, davano luogo a una detrazione più elevata[11], quali, ad esempio:

- interventi che comportano il passaggio a una o a due classi di rischio inferiori (articolo 16, comma 1-*quater*, del d.l. n. 63 del 2013);
- interventi realizzati sulle parti comuni di edifici condominiali (articolo 16, comma 1-*quinquies*, del d.l. n. 63 del 2013);
- interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurne il rischio sismico, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro trenta mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile (articolo 16, comma 1-*septies*, del d.l. n. 63 del 2013).

La suddetta modifica normativa non interviene sui limiti di spesa ammessa alle detrazioni con riferimento alla singola unità immobiliare, che restano confermati, sulla base delle disposizioni dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013, in relazione ai singoli interventi.

Ne consegue che, con riferimento al caso in cui un contribuente, al 31 dicembre 2024, abbia in corso un intervento riconducibile tra quelli compresi nel *Sismabonus* con detrazione all'80 per cento con un limite di spesa di 96.000 euro e abbia già speso 80.000 euro, nel 2025 può portare in detrazione le spese sostenute per il completamento dell'intervento di *Sismabonus* con una percentuale del 36 per cento e un limite di spesa residuo di 16.000 euro (96.000 euro – 80.000 euro).

La detrazione è innalzata al 50 per cento nel caso in cui le spese per gli interventi antisismici siano sostenute dai titolari di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Il medesimo comma 55, lettera b), n. 3), prevede una proroga della detrazione di cui all'articolo 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013 (c.d. *bonus* mobili), per le spese sostenute nel 2025, con lo stesso limite di spesa ammesso alla detrazione di 5.000 euro previsto per il 2024.

[11] Cfr. relazione illustrativa alla legge di bilancio 2025.

2.1. Interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili

Il comma 55, lettere a) e b), della legge di bilancio 2025, come evidenziato in precedenza, ha escluso dall'*Ecobonus*, di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, e dal *bonus* recupero del patrimonio edilizio, di cui all'articolo 16 del medesimo decreto-legge, gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, per le spese sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027.

Tale disposizione è in linea con la Direttiva (UE) 2024/1275 del Parlamento europeo e del Consiglio del 24 aprile 2024 sulla prestazione energetica nell'edilizia, che all'articolo 17, paragrafo 15, stabilisce che dal «*1° gennaio 2025 gli Stati membri non offrono più incentivi finanziari per l'installazione di caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, ad eccezione di quelle selezionate per gli investimenti, prima del 2025, conformemente al regolamento (UE) 2021/241, all'articolo 7, paragrafo 1, lettera h), punto i), terzo trattino, del regolamento (UE) 2021/1058 e all'articolo 73 del regolamento (UE) 2021/2115 del Parlamento europeo e del Consiglio*».

Al riguardo, nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 18 ottobre 2024 è stata pubblicata la Comunicazione 2024/6206 della Commissione sull'eliminazione graduale degli incentivi finanziari alle caldaie uniche alimentate a combustibili fossili a norma della direttiva sulla prestazione energetica nell'edilizia (di seguito Comunicazione). Tale documento "*fornisce orientamenti in merito all'articolo 17, paragrafo 15, della direttiva riveduta, che mirano a contribuire a una migliore comprensione delle disposizioni e a facilitare un'applicazione più uniforme e coerente*"[12].

Di seguito, si riportano alcuni passaggi della Comunicazione che contribuiscono a una migliore comprensione delle disposizioni in commento.

[12] Cfr. par. 2 della Comunicazione.

In particolare, nel paragrafo 4.2 "*Interpretazione*" della predetta Comunicazione è precisato che l'articolo 17, paragrafo 15, della direttiva "*si applica all'installazione di caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, ovverosia all'acquisto, all'assemblaggio e alla messa in funzione di una caldaia che: 1) brucia combustibili fossili, ossia fonti energetiche non rinnovabili a base di carbonio, quali combustibili solidi, gas naturale e petrolio, e 2) è una caldaia unica, ossia non combinata con un altro generatore di calore che utilizza energia da fonti rinnovabili e che produce una quota considerevole dell'energia totale in uscita dal sistema combinato*".

La Comunicazione di seguito specifica che una "*caldaia a gas può essere considerata «alimentata a combustibili fossili» in funzione del mix di combustibili nella rete del gas al momento dell'installazione. Di norma, quando la rete locale del gas trasporta prevalentemente gas naturale, l'installazione di caldaie a gas non dovrebbe ricevere incentivi finanziari; può invece beneficiare di incentivi a norma dell'articolo 17, paragrafo 15, se la rete locale del gas trasporta prevalentemente combustibili rinnovabili*".

È evidenziato, inoltre, che, "*sebbene l'articolo 17, paragrafo 15, non vieti gli incentivi finanziari per l'installazione di caldaie uniche alimentate a combustibili rinnovabili, questi potrebbero essere preclusi dall'articolo 7, paragrafo 2, del regolamento sull'etichettatura energetica. Tale disposizione impone che gli eventuali incentivi previsti dagli Stati membri puntino alle due classi di efficienza energetica più elevate tra quelle in cui si situa una percentuale significativa dei prodotti o alle classi più elevate indicate negli atti delegati dell'UE sull'etichettatura energetica dei prodotti in questione. Nel caso degli apparecchi per il riscaldamento d'ambiente aventi capacità fino a 70 kW soggetti all'etichettatura energetica, ciò significa che gli Stati membri possono incentivare solo quelli che rientrano nelle due classi di efficienza energetica più elevate tra quelle in cui si situa una percentuale significativa dei prodotti. Stando ai dati attualmente disponibili, le caldaie uniche non rientrano in queste due classi e non possono dunque essere incentivate, indipendentemente dal fatto che siano*

alimentate a combustibili fossili o rinnovabili. (…). La disposizione di cui sopra non si applica alle caldaie specificamente concepite per funzionare con combustibili gassosi o liquidi prodotti prevalentemente a partire da biomassa, in quanto non soggette alle norme dell'UE in materia di etichettatura energetica. Per le caldaie a biomassa a combustibile solido esiste un regolamento specifico in materia di etichettatura energetica, con una scala adattata: dato che rientrano nelle due classi più elevate tra quelle in cui si situa una percentuale significativa dei prodotti, possono beneficiare di incentivi".

Il paragrafo 4.3 della Comunicazione elenca alcuni "*esempi di incentivi finanziari che non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 17, paragrafo 15*". Alla voce "*Incentivi non correlati alle caldaie*" è precisato che gli "*apparecchi che non rispondono alla definizione di caldaie, quali stufe o apparecchi di microcogenerazione, non sono interessati dall'eliminazione graduale degli incentivi finanziari a favore delle caldaie uniche alimentate a combustibili fossili*".

Ciò considerato, tenuto conto di quanto previsto dalla citata direttiva (UE) 2024/1275, di quanto precisato nella predetta Comunicazione e delle disposizioni agevolative in tema di *Ecobonus*, di *Superbonus* e di recupero del patrimonio edilizio, acquisiti i pareri, per i profili di competenza, dell'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA) e del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica (MASE), si forniscono i seguenti chiarimenti.

Con riferimento all'*Ecobonus*, di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, atteso quanto previsto dal decreto ministeriale 6 agosto 2020 e acquisito il parere dell'ENEA e del MASE, si precisa quanto segue.

Si ritiene che gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili esclusi dagli incentivi fiscali riguardino le caldaie a condensazione e i generatori d'aria calda a condensazione, alimentati a combustibili fossili.

L'esclusione dalla detrazione di cui al citato articolo 14 non si applica, invece, ai microcogeneratori, quand'anche siano alimentati da combustibili fossili, e ai generatori a biomassa[13].

Va, inoltre, osservato che la Comunicazione non contiene alcuno specifico riferimento alle pompe di calore ad assorbimento a gas. Nondimeno, dalla definizione di caldaia, resa al paragrafo 4.1. "*Definizioni*" della Comunicazione, secondo cui la stessa è "*il complesso bruciatore-focolare concepito in modo da permettere di trasferire a dei fluidi il calore prodotto dalla combustione*", si evince che l'esclusione dai benefici fiscali per gli interventi ammessi all'*Ecobonus* non può riguardare la pompa di calore ad assorbimento a gas, il cui bruciatore assolve a una diversa funzione[14], considerato, altresì, l'elevato grado di rinnovabilità dell'energia fornita per la copertura degli usi finali.

Si ritiene, infine, che i sistemi ibridi costituiti da una pompa di calore integrata con una caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, così come disciplinati dal d.m. 6 agosto 2020, possano continuare a beneficiare della predetta agevolazione di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, in assenza di limitazioni espressamente previste dalla norma[15].

Con riferimento, inoltre, alle agevolazioni previste per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR, attualmente

[13] I generatori a biomassa sono disciplinati dal decreto legislativo 8 novembre 2021, n. 199.

[14] In particolare, come conferma la direttiva 2024/1275 (EPBD; articolo 2, definizione 45), le caldaie e le pompe di calore sono generatori di calore che si avvalgono di processi differenti. Sia la caldaia sia la pompa di calore riscaldano l'ambiente tramite un fluido termovettore (aria, acqua). Diversamente dalla caldaia, il funzionamento della pompa di calore richiede anche un fluido frigorigeno. Nelle pompe di calore ad assorbimento a gas, il bruciatore non riscalda il fluido termovettore ma il fluido frigorigeno, affinché esso passi dallo stato liquido a quello gassoso. L'evaporazione consente al fluido frigorigeno, nei passaggi successivi del ciclo ad assorbimento, di cedere calore al fluido termovettore.

[15] Al riguardo, nella Comunicazione è chiarito che, poiché "*il fine ultimo è porre gradualmente fine all'uso dei combustibili fossili nelle caldaie, gli impianti di riscaldamento ibridi dovrebbero essere incentivati soltanto come soluzione di transizione (laddove l'uso di combustibili fossili negli impianti in questione si prospetti realisticamente come transitorio), evitando dipendenze dai combustibili fossili. A tal fine, gli Stati membri dovrebbero istituire un sistema di monitoraggio e verifica della conformità adeguato al contesto nazionale specifico. Gli Stati membri devono garantire che qualsiasi misura nazionale che prevede incentivi finanziari per gli impianti ibridi contribuisca in maniera efficace al conseguimento degli obiettivi in materia di clima ed energia definiti in altre normative dell'UE, tenendo conto anche del modo in cui i piani nazionali per l'energia e il clima perseguiranno tali obiettivi*".

disciplinati dall'articolo 16, comma 1, del d.l. n. 63 del 2013, acquisito al riguardo il parere dell'ENEA e del MASE, si ritiene che gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, esclusi dagli incentivi fiscali, riguardino le caldaie a condensazione e i generatori d'aria calda a condensazione, alimentati a combustibili fossili.

Sono, inoltre, agevolabili gli interventi riguardanti i microcogeneratori, quand'anche siano alimentati da combustibili fossili, i generatori a biomassa, le pompe di calore ad assorbimento a gas e i sistemi ibridi costituiti da una pompa di calore integrata con una caldaia a condensazione.

Per completezza, tenuto conto di quanto previsto dalla Direttiva, che «*per installazione (..) intende l'acquisto, l'assemblaggio e la messa in funzione di una caldaia unica*», nonostante il comma 55 della legge di bilancio 2025 si riferisca solo agli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, si ritiene che, con riferimento al *bonus* recupero del patrimonio edilizio, di cui all'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013, siano esclusi dalla detrazione anche gli interventi di nuova installazione delle predette caldaie, previsti ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 1, lettere a) e b), del TUIR, come richiamato dal predetto articolo 16[16].

Sotto il profilo fiscale, si evidenzia che le spese non più ammesse a detrazione ai sensi dell'*Ecobonus* e del *bonus* recupero del patrimonio edilizio sono quelle sostenute negli anni 2025, 2026 e 2027 per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili come sopra declinati. Resta fermo che sono ammesse alle agevolazioni le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024, in relazione ai predetti interventi, anche se gli stessi sono realizzati o completati dal 1° gennaio 2025.

Con riferimento al *Superbonus*, stante il richiamo contenuto nell'articolo 119, commi 1 e 2, del d.l. n. 34 del 2020 alle disposizioni relative all'*Ecobonus*, di

[16] Si rammenta che, in linea di principio, con riferimento agli interventi su impianti di climatizzazione invernale, il c.d. *Ecobonus* spetta solo con riferimento alle spese sostenute per la sostituzione integrale o parziale degli impianti già esistenti; tra gli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR rientra, invece, anche l'installazione dei predetti impianti in immobili non riscaldati.

cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, e considerato che la Direttiva (UE) 2024/1275 ha previsto che dal 1° gennaio 2025 gli Stati membri non offrono più incentivi finanziari per l'installazione di caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, sentiti al riguardo l'ENEA e il MASE, si ritiene, anche per ragioni logico-sistematiche, che le spese sostenute nel 2025 per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili siano escluse da tale detrazione.

Ferma restando l'esclusione dalle agevolazioni delle predette spese sostenute nel 2025, si precisa che, qualora, prima del 1° gennaio 2025, risulti presentata, per gli interventi ammessi al *Superbonus*, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)[17], o l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo in caso di interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, l'intervento di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, anche se realizzato nel 2025, continua a rilevare ai fini del miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio o delle unità immobiliari oggetto di intervento oppure, ove non sia possibile, del conseguimento della classe energetica più alta, anche nei casi in cui sia l'unico intervento "trainante".

In relazione all'applicabilità del *Superbonus* nel 2025, si rinvia a quanto precisato nel paragrafo 3.

Resta fermo che eventuali ulteriori dubbi interpretativi relativi a profili non fiscali, inerenti alle caratteristiche tecniche delle caldaie al fine di verificare se le stesse possano o meno considerarsi come caldaie uniche alimentate a combustibili fossili, non possono costituire oggetto di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), in quanto implicano esclusivamente un accertamento di natura tecnica, basato sull'interpretazione di una normativa non tributaria.

[17] Ai sensi dell'articolo 119, comma 13-*ter*, del d.l. n. 34 del 2020.

2.2. Maggiorazioni per i titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale

Come evidenziato nel paragrafo 2, gli articoli 14, comma 3-*quinquies* (*Ecobonus*), e 16, commi 1 (recupero del patrimonio edilizio), e 1-*septies*.1 (*Sismabonus*) del d.l. n. 63 del 2013, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2025, prevedono che la detrazione, per i rispettivi interventi, è elevata al 50 per cento per le spese sostenute nell'anno 2025 e al 36 per cento per quelle sostenute negli anni 2026 e 2027, nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale.

Per espressa previsione normativa, la maggiorazione spetta, quindi, a condizione che:

- il contribuente sia titolare di un diritto di proprietà (compresa la nuda proprietà e la proprietà superficiaria) o di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare (usufrutto, uso, abitazione);
- l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale.

Al riguardo, si evidenzia che, per il riconoscimento della maggiorazione, fermi restando tutti gli altri requisiti stabiliti dalla normativa di riferimento, è necessario che, in relazione alle spese sostenute dal 1° gennaio 2025, per i predetti interventi, il contribuente risulti titolare del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare al momento di inizio dei lavori o di sostenimento della spesa, se antecedente[18]. Attesa la limitazione operata dalla norma, che si riferisce solo ai proprietari o ai possessori dell'immobile oggetto degli interventi in quanto titolari di altro diritto reale di godimento, il familiare convivente nonché il detentore dell'immobile (ad esempio, il locatario o il comodatario) possono applicare, nel rispetto di ogni altra condizione, la detrazione

[18] Cfr. circolari 13 giugno 2023, n. 13/E, par.1.1.3, e 26 giugno 2023, n. 17/E.

nella misura del 36 per cento delle spese sostenute nel 2025 e del 30 per cento delle spese sostenute nel 2026 e nel 2027.

Con riferimento al requisito della destinazione dell'unità immobiliare ad abitazione principale, in linea con quanto evidenziato con la circolare n. 13/E del 2023, in materia di *Superbonus*, si ritiene che possa essere applicata la definizione del comma 3-*bis* dell'articolo 10 del TUIR, secondo cui «*per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata*».

Coerentemente, ai fini dell'applicazione della detrazione con l'aliquota più elevata, rientra in tale nozione anche l'unità immobiliare adibita a dimora abituale di un familiare del contribuente (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado, ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del TUIR). Resta inteso che, nell'ipotesi in cui sia teoricamente possibile effettuare la scelta in relazione a due immobili, uno adibito a propria dimora abituale e un altro adibito a dimora abituale di un proprio familiare, occorre far riferimento esclusivamente all'immobile adibito a dimora abituale del titolare dell'immobile, a nulla rilevando che il secondo immobile sia adibito a dimora abituale di un familiare.

La maggiorazione spetta, altresì, nel caso in cui gli interventi siano realizzati su pertinenze o su aree pertinenziali, già dotate del vincolo di pertinenzialità con l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, anche se realizzati soltanto sulle pertinenze in questione.

Si ritiene, inoltre, che, qualora l'unità immobiliare non sia adibita ad abitazione principale all'inizio dei lavori, la maggiorazione spetti per le spese sostenute per i predetti interventi a condizione che il medesimo immobile sia adibito ad abitazione principale al termine dei lavori[19].

[19] Cfr. al riguardo le precisazioni fornite con la circolare n. 13/E del 2023, paragrafo 1.1.3.

Con riferimento al c.d. "*Sismabonus* acquisti", si ricorda che la misura della detrazione di cui al comma 1-*septies* dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013 è parametrata al prezzo della singola unità immobiliare acquistata, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare. Ciò posto, ai fini della fruizione dell'aliquota maggiorata prevista dal nuovo comma 1-*septies*.1 del medesimo articolo 16, si ritiene che l'unità immobiliare oggetto di compravendita deve essere adibita ad abitazione principale del contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui fruisce per la prima volta della detrazione. Le medesime considerazioni valgono anche per gli interventi di ristrutturazione o restauro e risanamento conservativo di interi fabbricati, previsti dal comma 3 dell'articolo 16-*bis* del TUIR[20].

Si precisa, altresì, che ai fini della fruizione dell'aliquota maggiorata per la detrazione per l'acquisto o la costruzione di *box* o posti auto pertinenziali, ai sensi dell'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera d), del TUIR[21], l'acquirente deve adibire ad abitazione principale l'immobile di cui il *box* o il posto auto costituisce pertinenza entro il suddetto termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui fruisce per la prima volta della detrazione.

Nel caso in cui gli interventi agevolati riguardino parti comuni degli edifici, si ritiene che la maggiorazione debba essere applicata alla quota di spese imputata al singolo condomino, ammessa alla detrazione nel rispetto degli altri requisiti previsti dalla norma, se il medesimo è proprietario o titolare di diritto reale di godimento dell'unità immobiliare destinata ad abitazione principale. Tali circostanze devono essere verificate, come detto per le singole unità immobiliari, all'inizio dei lavori per quanto attiene la titolarità dell'immobile, e al termine dei lavori per la destinazione dell'immobile ad abitazione principale.

Resta fermo che, per le spese imputate agli altri condòmini, non titolari di diritto di proprietà o diritto reale di godimento, ovvero, anche se titolari dei predetti

[20] Disciplinato dal comma 1 dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013.
[21] Disciplinato dal comma 1 dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013.

diritti, che non abbiano adibito l'immobile ad abitazione principale, è possibile fruire delle detrazioni spettanti con le aliquote non maggiorate previste dalle disposizioni in commento, come sopra descritte. I medesimi chiarimenti sono validi anche per le spese per gli interventi su parti comuni effettuate in condomini minimi e in interi edifici di un unico proprietario.

Qualora siano rispettati i requisiti per accedere alla maggiorazione dell'aliquota di detrazione per gli interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, così come declinati nel presente paragrafo, si precisa, infine, che, se nel corso dei successivi periodi d'imposta di fruizione della detrazione l'immobile non è più destinato ad abitazione principale, il contribuente può continuare a beneficiare dell'aliquota maggiorata.

3. Articolo 119, comma 8-*bis*.2 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (*Superbonus*)

Il comma 56, lettera a), modifica, infine, la disciplina del *Superbonus*, di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, aggiungendo, dopo il comma 8-*bis*.1, il nuovo comma 8-*bis*.2. Quest'ultima disposizione stabilisce che la detrazione del 65 per cento delle spese sostenute nel 2025, prevista dal comma 8-*bis*, primo periodo, del citato articolo 119, a favore dei condomini, delle persone fisiche che realizzano interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari, anche se posseduti da un unico proprietario, e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale, spetta per i soli interventi per i quali alla data del 15 ottobre 2024 risulti:

- presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'articolo 119, comma 13-*ter*, del d.l. n. 34 del 2020, se gli interventi sono diversi da quelli effettuati dai condomini;

- adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi del citato articolo 119, comma 13-*ter*, del d.l. n. 34 del 2020, se gli interventi sono effettuati dai condomini;
- presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici.

Il comma 56, lettera b), introduce, inoltre, nell'articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020, il nuovo comma 8-*sexies*, che riconosce la facoltà di ripartire in dieci quote annuali di pari importo, la detrazione spettante per le spese sostenute dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023.

Tale facoltà può essere esercitata, su opzione del contribuente, tramite la presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa da presentarsi, in deroga a quanto previsto dall'articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322[22], entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2024 (ossia 31 ottobre 2025)[23].

È previsto, inoltre, che, nel caso in cui dalla dichiarazione integrativa emerga un maggior debito d'imposta, la maggiore imposta dovuta è versata dal contribuente, senza applicazione di sanzioni e interessi, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute in relazione al periodo d'imposta 2024[24].

Al riguardo, si osserva che, con riferimento alle spese sostenute a decorrere dall'anno 2024, l'articolo 4-*bis*, comma 4, del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 maggio 2024, n. 67, ha stabilito che,

---

[22] Si ricorda che il citato articolo 2, comma 8, prevede che, salva «*l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, le dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito, mediante successiva 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 i termini stabiliti dall'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*».

[23] Ai sensi dell'articolo 38 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13.

[24] Ai sensi dell'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, e dell'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

in relazione agli interventi di cui all'articolo 119 del d.l. n. 34 del 2020, la detrazione sia sempre ripartita in dieci quote annuali di pari importo.

***

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)