

ECOBONUS E SISMABONUS: I LIMITI DI SPESA

Alcune importanti precisazioni contenute nella nuova Guida dell'Agenzia delle entrate chiariscono come calcolare i limiti di spesa nel caso degli edifici composti da più unità immobiliari. Un aspetto particolare, che si presta a un'interpretazione erranea, meriterebbe un chiarimento.

Con la [Circolare n. 7/E del 27 aprile 2018](#) l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la **Guida alla dichiarazione dei redditi delle persone fisiche relativa all'anno d'imposta 2017** che fornisce istruzioni per la corretta gestione delle spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, detrazioni e crediti d'imposta. Un'ampia sezione è dedicata alle spese per la riqualificazione energetica degli edifici e per gli interventi antisismici.

Alcune importanti precisazioni sui limiti di spesa dei nuovi incentivi condominiali

Con riferimento alle spese sostenute per gli **edifici composti da più unità immobiliari**, è stato precisato che, sia per gli interventi di riqualificazione energetica dell'involucro che per quelli con finalità antisismiche, ***“l'ammontare massimo delle spese ammesse alla detrazione va calcolato tenendo conto anche delle eventuali pertinenze alle unità immobiliari”***. Ad esempio, con riferimento alla riqualificazione energetica, ***“nel caso in cui l'edificio sia composto da 5 unità immobiliari e 3 pertinenze autonomamente accatastate, la detrazione è calcolata su un importo massimo di spesa di euro 320.000 (40.000 euro x 8 unità) da attribuire ai condomini in base ai millesimi di proprietà”*** (pag. 296). Un esempio analogo è riportato in relazione agli interventi antisismici (pag. 249). Risulta in questo modo invalidata l'erronea interpretazione secondo cui l'ammontare massimo andasse calcolato con l'esclusione delle unità pertinenziali.

È stato inoltre precisato che ***“ai fini della detrazione delle spese per interventi di riqualificazione energetica, qualora un intero edificio sia posseduto da un unico proprietario e siano comunque in esso rinvenibili parti comuni a due o più unità immobiliari distintamente accatastate, detto soggetto ha diritto alla detrazione per le spese relative agli interventi realizzati sulle suddette parti comuni. Il concetto di “parti comuni”, tuttavia, pur non presupponendo l'esistenza di una pluralità di proprietari, richiede, comunque, la presenza di più unità immobiliari funzionalmente autonome”*** (pag. 274). Si può pertanto ritenere che anche per gli edifici multi-unità posseduti da un unico proprietario sia applicabile il limite di spesa determinabile con la formula ***“40.000 euro moltiplicato per il numero di unità immobiliari componenti l'edificio”***. Pur se non espressamente precisato, si deve ritenere che lo stesso criterio valga anche per gli interventi antisismici.

Un possibile equivoco da evitare

Come già detto, una chiara e articolata trattazione è dedicata alle spese per gli interventi finalizzati al risparmio energetico (pag. 273-312). Tutte le tipologie di intervento, definite in più di un decennio di vigenza dell'*ecobonus*, sono esaminate puntualmente, a partire dalle prime introdotte con la legge finanziaria del 2007 (art. 1, commi da 344 a 349 della legge 296/2006), fino a quelle aggiunte dalla legge di bilancio del 2017 relative agli interventi sull'involucro degli edifici (il cosiddetto *ecobonus condomini* di cui al nuovo comma 2-*quater* dell'art. 14 del decreto-legge 63/2013).

Nella sezione dedicata ai limiti di detrazione, una frase sta purtroppo contribuendo a generare un equivoco: ***“Con riferimento agli interventi sulle parti comuni degli edifici, l'ammontare massimo di detrazione deve intendersi riferito a ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio tranne nell'ipotesi di cui al comma 344 della legge n. 296 del 2006 in cui l'intervento di riqualificazione energetica si riferisce all'intero edificio e non a “parti” di edificio”*** (pag. 297).

La sua collocazione nel testo e una sua lettura superficiale possono indurre a ritenere, **erroneamente**, che si tratti di una disposizione di ordine generale, applicabile anche al nuovo *ecobonus condomini* (con detrazioni del 70 e 75%) e non alle sole altre fattispecie di *ecobonus*

(con detrazioni del 65%) per le quali era stata precedentemente formulata (ad es. nelle istruzioni a corredo del [modello UNICO 2016](#), pag. 66).

In sostanza, potrebbe sembrare che, oltre al limite fissato dal DL 63/2013 e riguardante l'intero immobile (*"Le detrazioni sono calcolate su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio"*), debba essere considerata l'ulteriore limitazione dell'ammontare massimo di detrazione per ciascuna unità immobiliare. Alcune considerazioni dimostrano però che non è così, **essendo invece possibile che per unità immobiliari particolarmente estese si possa fruire di detrazioni calcolate su una spesa superiore a 40.000 euro**, a condizione che la spesa complessiva per l'intero immobile non ecceda l'ammontare indicato dalla legge.

Innanzitutto, il criterio della limitazione della detrazione con riferimento a ciascuna unità immobiliare, introdotto con la legge finanziaria del 2007, non può essere applicato alle nuove fattispecie di interventi incentivabili definiti dalla legge di bilancio del 2017, per le quali il legislatore ha definito un nuovo criterio di limitazione che non riguarda più la detrazione di cui beneficia la singola unità immobiliare, ma concerne l'entità massima di spesa incentivabile per l'intero edificio.

Sotto un profilo tecnico si può osservare che l'*ecobonus condomini* riguarda tutto l'edificio e non le singole unità immobiliari. La fissazione di un massimale di spesa ha un senso se riferito all'intero immobile (e infatti questo è l'unico criterio utilizzato dal legislatore). Non avrebbe invece alcun senso tecnico definire per via interpretativa un ulteriore massimale per le singole unità immobiliari che, all'interno dell'edificio, possono avere dimensioni marcatamente variabili.

Sotto un profilo ermeneutico, l'esistenza di un unico limite legato all'intero edificio e non anche alle singole unità immobiliari può essere desunta dall'analogia della finalità del nuovo incentivo ex comma 2-*quater* (che promuove la riqualificazione dell'involucro dell'intero edificio e non della singola unità) con quella dell'incentivo per gli interventi di cui al comma 344 della legge n. 296/2006, in cui la riqualificazione si riferisce all'intero edificio e non a "parti" dello stesso.

Si osserva infine che la frase che può prestarsi a questa erronea interpretazione non è presente nella sezione che tratta del *sismabonus condomini*, a dimostrazione che **l'intenzione dell'Agenzia delle entrate non sia quella di aggiungere limitazioni a quelle contenute nel testo della legge e che il possibile equivoco sia semplicemente dovuto alla sua collocazione nel testo della Circolare. Una precisazione dell'Agenzia potrebbe tuttavia risultare utile a evitare l'equivoco.**

Un punto ancora controverso

Resta non ancora risolta la questione posta dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 303/2008, secondo la quale la fruibilità degli *ecobonus* da parte dei titolari di reddito d'impresa è consentita con esclusivo riferimento agli immobili strumentali da essi utilizzati nell'esercizio della loro attività imprenditoriale. **È invece negata per tutti gli altri immobili, compresi tutti quelli concessi in uso a terzi e per i cosiddetti "immobili merce".**

Sul punto sono ormai molte le pronunce delle Commissioni tributarie contrarie alla posizione dell'Agenzia, secondo cui le norme non richiedono affatto che l'intervento implichi una riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale. Al contrario, la finalità del legislatore è incentivare nel modo più ampio il risparmio energetico.

Alla luce di tutte le innovazioni legislative degli ultimi anni, che vanno nella direzione della più ampia diffusione di queste attività, e delle precisazioni più recenti dell'Agenzia coerentemente orientate nello stesso modo, la limitazione appare ancora più anacronistica e in contraddizione non solo con gli obiettivi della legge ma, addirittura, con la posizione della stessa Agenzia in senso favorevole per quanto riguarda il *sismabonus*. **I tempi sono davvero maturi per una revisione della risoluzione 303/2008.**

Virginio Trivella Coordinatore del Comitato tecnico scientifico 9 maggio 2018