

Risposta n. 18

OGGETTO: Articolo 14, comma 2-quater.1, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante rappresenta di detenere, a titolo di proprietà esclusiva, dieci distinte unità immobiliari delle quali cinque (5) ad uso civile abitazione (cat. catastale A/3) una (1) adibita a laboratorio per arti e mestieri (cat. catastale C/3) oltre a quattro (4) pertinenze (cat. catastale C/6) all'interno di un più vasto edificio articolato su più piani fuori terra, per i quali elementi identificativi si rinvia all'istanza.

Tale fabbricato è oggetto di un importante intervento di ristrutturazione edilizia, consistente nella demolizione e successiva ricostruzione, senza ampliamento della volumetria originale, per il quale è stato presentato idoneo titolo edilizio per "Ristrutturazione edilizia" di cui all'articolo 3 comma 1 lettera d) del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, dal quale, come dichiarato dall'istante, conseguirà un miglioramento sismico di due classi di rischio ai sensi del decreto del ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 28 febbraio 2017 e s.m.i. L'edificio oggetto di ristrutturazione si configura quale "edificio condominiale" in quanto fabbricato costituito da più unità

immobiliari autonome, che hanno in comune elementi e strutture di pertinenza del medesimo edificio.

Nello specifico, secondo l'istante, trattasi di c.d. "condominio minimo", ossia costituito da meno di 8 condòmini e senza obbligo di formalizzare un atto costitutivo, di dotarsi di autonomo codice fiscale, né di nominare un amministratore, in quanto di proprietà esclusiva di un'unica persona fisica o giuridica (c.d. condominio con unico proprietario).

L'istante dichiara che gli interventi di ristrutturazione in programma risulteranno in parte rientranti nell'ambito delle detrazioni per interventi di riqualificazione antisismica ed energetica sulle parti comuni dell'edificio (c.d. "ecosismabonus") ed in parte sulle singole unità immobiliari.

Ciò premesso, fatta salva la spettanza delle detrazioni se e in quanto ne sussistano le condizioni soggettive e oggettive, nonché risultino osservati gli adempimenti formali richiesti, l'istante presenta i seguenti quesiti:

1. **in relazione al numero delle unità immobiliari da considerare ai fini del computo delle detrazioni spettanti per interventi sulle parti comuni**, l'istante chiede di conoscere se le pertinenze accatastate (in numero di 4) posizionate in parte esternamente al perimetro dell'edificio principale e in parte in un corpo di fabbrica distinto, per il quale nell'ambito dell'intervento è prevista la demolizione senza successiva ricostruzione, possano concorrere al numero delle unità immobiliari da considerare al fine del calcolo dell'ammontare massimo di spesa detraibile per gli interventi sulle parti comuni dell'edificio;

2. **in relazione al limite detraibile per la ripartizione delle spese sostenute sulle parti comuni alle singole unità immobiliari**, chiede di sapere se, in sede di ripartizione per quote millesimali della spesa complessiva sostenuta - nei limiti massimi complessivamente ammessi di 96.000/136.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio - il medesimo limite debba essere applicato o meno con riferimento alla singola unità immobiliare beneficiaria

della detrazione;

3. **in relazione alla modalità di determinazione della detrazione attribuibile alle singole unità immobiliari**, considerato che i lavori verranno appaltati ad una o più ditte esecutrici, con un unico contratto di appalto comprensivo di una pluralità di prestazioni (in parte riferite alle parti comuni e in parte alle singole unità immobiliari), senza possibilità di distinguere, a livello contrattuale, gli interventi relativi alle une o alle altre, chiede se anche alla ripartizione delle spese afferenti alle singole unità immobiliari, sia applicabile la detrazione maggiorata per l'adozione di misure antisismiche (80% nel caso di miglioramento di 2 classi);

4. **per quanto concerne l'ambito di applicazione del c.d. "ecosismabonus"**, considerato che l'intervento sull'involucro, comprensivo di infissi, riguarderà anche le parti comuni *"che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo"* come previsto dal comma 2-*quater* dell'articolo 14 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63 ma non tali da *"migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva che conseguano almeno la qualità media di cui al D.M. 26 giugno 2015"* di cui al periodo successivo, l'istante chiede se per tale intervento può fruire del c.d. "ecosismabonus" di cui al comma 2-*quater* del citato decreto legge n. 63 del 2013 ed, inoltre, in relazione agli interventi di riqualificazione energetica (sostituzione impianto di climatizzazione) chiede di sapere se vadano distintamente considerate come interventi di riqualificazione energetica ai sensi del comma 2 lettera a), e come tali soggiacenti ai relativi distinti limiti di detrazione per singola unità immobiliare ovvero inclusi nella detrazione cd. ecosismabonus.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante propone le seguenti soluzioni alle questioni prospettate.

1. Numero delle unità immobiliari da considerare ai fini del computo delle

detrazioni spettanti sugli interventi sulle parti comuni

Si ritiene che le 4 pertinenze relative all'edificio oggetto dell'intervento, sebbene posizionate al di fuori del perimetro dell'edificio (e nel caso di due in un corpo di fabbrica distinto) concorrano al numero delle unità immobiliari da considerare al fine del computo del limite di detrazione spettante per gli interventi sulle parti comuni. L'istante ritiene pertanto che il numero di unità immobiliari da considerare nel caso in oggetto sia pari a 10 (5 unità abitative, 1 unità artigianale, 4 pertinenze) cui applicare il limite di spesa ammissibile pari a euro 96.000 (136.000 in caso di interventi di cui al c.d. "ecosismabonus");

2. Limite detraibile per la ripartizione delle spese sostenute sulle parti comuni alle singole unità immobiliari

Quanto alla ripartizione delle spese sostenute sulle parti comuni alle singole unità, conformemente alle precisazioni già fornite dall'Amministrazione Finanziaria (cfr, tra le altre, Risoluzione n. 19 del 25.01.2008) l'istante ritiene che, una volta determinata la spesa massima detraibile, la successiva attribuzione alle singole unità immobiliari debba avvenire, secondo le tabelle millesimali, a nulla rilevando l'eventuale superamento - sulla singola unità - del limite di euro 96.000/136.000 stabilito ai fini del calcolo.

In sintesi, l'istante ritiene che il limite operi con riferimento alla determinazione della spesa massima detraibile "dal condominio" e non sulla successiva attribuzione al condòmino/singola unità immobiliare. Per fare un esempio numerico, se (come nel caso) il numero delle unità immobiliari condominiali, comprese pertinenze, è pari a 10 e si svolgono lavori agevolabili ai sensi del c.d. "ecosismabonus" per complessivi euro 1.000.000 il limite massimo di spese agevolabili per gli interventi sulle parti comuni (euro 136.000 x 10 = 1.360.000) risulta rispettato.

Se, nella ripartizione delle spese su base millesimale, risultasse un'unità immobiliare cui attribuire 150/1.000 di proprietà a questa andrebbero attribuite spese detraibili per euro $1.000.000 \times 150 / 1.000 = 150.000$ che si ritiene possano beneficiare

interamente della detrazione, a nulla rilevando che tale somma sia superiore all'importo utilizzato (euro 136.000) per la determinazione del limite massimo di spesa ammissibile in capo al condominio;

3. Determinazione della detrazione attribuibile alle singole unità immobiliari in presenza di "sismabonus" sulle parti comuni.

L'istante evidenzia come prassi ministeriale consolidate (vedasi, fra le altre, Risoluzione n. 206 del 2007 e Risposta a interpello n. 62 del 2019) chiariscano che le spese attribuite alle singole unità immobiliari dispongono di un autonomo limite di spesa, distinto da quello riferito alle parti comuni, pari a euro 96.000 per ogni singola unità.

L'istante ritiene a tal proposito che la detrazione applicabile sia quella prevista per gli interventi di miglioramento sismico (80% o 70% a seconda del miglioramento sismico conseguito) anche se gli interventi sulle singole unità, per ragioni tecniche legate alle modalità costruttive e per la tipologia di interventi da eseguire, singolarmente considerati non risultino relativi agli elementi strutturali e portanti dell'edificio, in quanto l'intervento, nel suo complesso, consente in ogni caso di ottenere il miglioramento sismico dell'edificio come attestato ai sensi del D.M. n. 58 del 28 febbraio 2017.

4. Ambito di applicazione del c.d. "ecosismabonus" in particolare per gli interventi di sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale.

Quanto alle modalità di applicazione del c.d. "ecosismabonus" sulle parti comuni, si ritiene che, in un intervento articolato del tipo di quello descritto, solo l'intervento sull'involucro, comprensivo di infissi, non essendo tale da migliorare la "prestazione energetica globale" da cui consegua almeno la qualità media di cui al D.M. 26 giugno 2015, rientri nell'ambito della detrazione c.d. "ecosismabonus" sulle parti comuni di cui al comma 2-quater.1 del Decreto legge n. 63 del 2013.

Le spese di riqualificazione sostenute per la sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale, di tipo "centralizzato" e in ogni caso riguardante tutte le

unità immobiliari che compongono l'edificio, benché rientrante fra gli interventi "condominiali" di cui al comma 2 lettera a) non essendo espressamente citate dal comma 2. quater.1, si ritiene che debbano essere distintamente considerate e godano dei relativi limiti di detrazione (euro 30.000) per ogni singola unità immobiliare, e come tali, debbano essere anche distintamente riepilogate nella scheda descrittiva da inviare all'Enea al termine dei lavori, come interventi di cui al comma 347 dell'articolo 1 Legge 296/2006.

A ulteriore supporto della tesi sostenuta, il fatto che il comma 2-quater.1 ("ecosismabonus") preveda espressamente l'alternatività della detrazione in oggetto con quella prevista dal comma 2-quater (interventi sull'involucro o finalizzati a migliorare la prestazione energetica globale) e con quella prevista dal comma 1-quinquies dell'articolo 16 ("sismabonus") ma non con le detrazioni per gli interventi di cui al comma 1, anche se riguardanti parti comuni, ovvero tutte le unità che compongono l'edificio, ai sensi del comma 2. Lettera a).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla qualificazione e quantificazione delle spese di ristrutturazione finalizzate alla riqualificazione energetica ed alla riduzione del rischio sismico che saranno sostenute dall'istante, nonché sul riscontro della sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa ai fini dell'ottenimento dei benefici fiscali, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

L'articolo 14, comma 2-quater.1, del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, stabilisce che per le spese relative agli interventi su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 - finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica (cd. ecosismabonus) - spetta, in alternativa alle

detrazioni previste, rispettivamente, dal comma 2-quater del medesimo articolo 14 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali che interessino l'involucro dell'edificio (cd. ecobonus), e dal comma 1-quinquies dell'articolo 16 (cd. sismabonus) del citato decreto n. 63 del 2013, una detrazione nella misura dell'80 per cento, ove gli interventi determinino il passaggio ad una classe di rischio inferiore, o nella misura dell'85 per cento, ove gli interventi determinino il passaggio a due classi di rischio inferiori.

La predetta detrazione è ripartita in dieci quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

La detrazione in questione, in quanto alternativa alla fruizione delle detrazioni distintamente previste per ciascuna categoria di intervento, competerà in presenza di tutti i requisiti necessari ai fini della spettanza delle due detrazioni che sostituisce; inoltre, come precisato nella circolare 8 luglio 2020, n. 19/E a tale detrazione sono riferibili, in via generale, i chiarimenti forniti in relazione alle detrazioni sostituite.

In particolare, gli interventi devono essere realizzati, in base a procedure autorizzatorie successive al 1° gennaio 2017, su parti comuni di edifici ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'Ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003.

E' necessario, inoltre, che l'efficacia degli interventi effettuati, tale da determinare la riduzione di una o due classi di rischio sismico, sia attestata, da parte di professionisti abilitati, in base a quanto stabilito dal decreto del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti del 28 febbraio 2017, n. 58.

Gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico, oggetto dell'agevolazione in commento, sono quelli indicati all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, vale a dire quelli «relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per

la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali, per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione. Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari».

Per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico - che non costituiscono, dunque, una nuova categoria di interventi agevolabili - il citato articolo 16-bis del TUIR costituisce la disciplina generale di riferimento.

Gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici, finalizzati al risparmio energetico, agevolabili ai sensi del citato comma 2-quater dell'articolo 14 del decreto legge n. 63 del 2013, sono quelli che interessano l'involucro dell'edificio stesso con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché quelli diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva che conseguano almeno la qualità media di cui alle tabelle 3 e 4 dell'allegato 1 del decreto interministeriale del 26 giugno 2015. "Linee guida nazionali per la certificazione energetica degli edifici". Per tali interventi è necessario, inoltre, che l'immobile oggetto degli interventi medesimi sia dotato di impianto di riscaldamento.

La società istante ritiene che l'edificio oggetto di ristrutturazione si configura quale "edificio condominiale" in quanto fabbricato costituito da più unità immobiliari autonome, che hanno in comune elementi e strutture di pertinenza del medesimo edificio.

A tal riguardo si precisa invece, il "condominio" costituisce una particolare forma di comunione in cui coesiste la proprietà individuale dei singoli condòmini, costituita dall'appartamento o altre unità immobiliari accatastate separatamente (box, cantine, etc.), ed una comproprietà sui beni comuni dell'immobile.

Secondo una consolidata giurisprudenza, la nascita del condominio si determina automaticamente, senza che sia necessaria alcuna deliberazione, nel momento in cui più soggetti costruiscono su un suolo comune ovvero quando l'unico proprietario di un edificio ne cede a terzi piani o porzioni di piano in proprietà esclusiva, realizzando l'oggettiva condizione del frazionamento, come chiarito dalla prassi in materia.

Va inoltre rilevato che come più volte chiarito, sia ai fini delle detrazioni per lavori volti alla riduzione del rischio sismico sia ai fini della detrazione delle spese per interventi di riqualificazione energetica per "parti comuni" si intendono quelle riferibili a più unità immobiliari funzionalmente autonome, a prescindere dall'esistenza di una pluralità di proprietari e, dunque, a prescindere dall'esistenza di un condominio (*cf.* circolare n. 57 del 1998, confermata, da ultimo, dalla circolare n. 13/E del 2019, pag. 294).

In sostanza, la nozione di "parti comuni" va intesa in senso oggettivo e non soggettivo; pertanto, 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.

Sulla base di quanto su esposto nel caso di specie non si è in presenza di un condominio; la società istante potrà tuttavia fruire dell'agevolazione in commento per interventi realizzati su parti comuni come sopra chiarito.

Ciò premesso, con riguardo al **primo quesito** posto dall'istante - circa il numero di unità immobiliari da considerare ai fini del computo dell'ammontare massimo delle spese ammesse alla detrazione per interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio descritto in istanza - si precisa quanto segue.

Con la circolare n. 19/E del 2020, è stato precisato in relazione al cd. sismabonus *«l'ammontare massimo delle spese ammesse alla detrazione va calcolato tenendo*

conto anche delle eventuali pertinenze alle unità immobiliari [...] l'importo così calcolato costituisce l'ammontare massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono».

Considerato che, come descritto dall'istante, le pertinenze sono collocate in un edificio diverso da quello oggetto degli interventi, in base al tenore letterale della disposizione riferita al «numero delle unità immobiliari di ciascun edificio» le predette pertinenze non devono essere considerate ai fini della determinazione del limite in questione.

Con riferimento al **secondo quesito - limite detraibile per la ripartizione delle spese sostenute sulle parti comuni alle singole unità immobiliari** - si evidenzia che con la citata circolare n. 19/E del 2020 è stato precisato, in tema di sismabonus, che «*Ciascun beneficiario [...] potrà calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili, ai sensi degli artt. 1123 e seguenti del Codice civile ed effettivamente rimborsata al condominio che potrà essere anche di ammontare superiore a 96.000 euro*».

Nell'ipotesi come quella in esame in cui la proprietà delle unità immobiliari è riferibile unicamente ad un unico soggetto, non costituendosi pertanto un condominio, non assume rilievo la ripartizione analitica delle spese sostenute per unità immobiliari.

Con il **terzo quesito - modalità di determinazione della detrazione per interventi effettuati sulle singole unità immobiliari** -, la scrivente osserva quanto segue.

In virtù del principio secondo cui l'intervento più ampio assorbe quello minore (*cf.* circolare n. 19/E del 2020) si ritiene che nell'agevolazione in commento possano rientrare anche le spese riguardanti gli interventi realizzati sulle singole unità immobiliari facenti parte dell'edificio interessato dagli interventi sulle parti comuni. Ciò a condizione che gli interventi realizzati sulle singole unità immobiliari siano di completamento dell'intervento sulle parti comuni nel suo complesso.

La valutazione circa l'ammissibilità o meno delle spese afferenti i predetti

interventi sulle singole unità immobiliari (elencati dall'istante a titolo esemplificativo nella documentazione integrativa), presuppone, tuttavia, un'analisi fattuale non esercitabile in sede di interpello ordinario.

In relazione al **quarto quesito** circa l'ambito di applicazione del c.d. "ecosismabonus" di cui al citato comma 2-quater. 1 dell'art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013, si precisa, che gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici, finalizzati al risparmio energetico, agevolabili ai sensi della sopra citata disposizione normativa, sono quelli che interessano l'involucro dell'edificio stesso con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo nonché quelli diretti a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva che conseguano almeno la qualità media di cui alle tabelle 3 e 4 dell'allegato 1 del decreto interministeriale del 26 giugno 2015 "Linee guida nazionali per la certificazione energetica degli edifici".

Non rientra, invece nell'ambito applicativo della disposizione sopra citata la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale ed estiva esistente.

Tale ultimo intervento potrebbe, invece, rientrare tra quelli indicati nel comma 2 del citato art. 14 del decreto legge n. 63 del 2013 per i quali spetta la detrazione. (cd. ecobonus) al ricorrere dei presupposti e delle condizioni ivi previste.

Come chiarito da ultimo con la circolare n. 19/E del 2020 la detrazione spetta nel limite di euro 30.000 ed è calcolata con percentuali diverse, in base alle caratteristiche tecniche degli impianti installati.

In particolare, per la sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con:

a) impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza stagionale per il riscaldamento d'ambiente (ζ_s) \geq 90%, pari al valore minimo della classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, la detrazione è pari al 50 per cento delle spese sostenute;

b) impianti dotati di caldaie a condensazione di cui al precedente punto a),

installati in singole unità immobiliari, e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02, la detrazione è pari al 65 per cento delle spese sostenute;

c) per la sostituzione integrale o parziale di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza nonché impianti geotermici a bassa entalpia e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione realizzato aventi valori di COP e EER non inferiori ai valori indicati nel decreto 19/02/2007 come modificato dal decreto 6 agosto 2009; la detrazione è pari al 65 per cento delle spese sostenute.

Non rientrano, invece, nell'ambito applicativo della detrazione in esame gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013.

**Firma su delega del Direttore centrale
Salvatore De Gennaro**

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)