

# ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

*I Dossier Fiscali*

## ***Guida alle agevolazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie***

*Le modalità operative per il periodo 2008-2010*

*Maggio 2008*

## INDICE

<b>PREMESSA: L'EVOLUZIONE NORMATIVA.....</b>	<b>3</b>
<b>1. NOVITÀ PER IL 2008 – 2010 .....</b>	<b>8</b>
<b>2. A CHI SPETTA LA DETRAZIONE.....</b>	<b>10</b>
<b>3. GLI INTERVENTI AGEVOLATI .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1 Gli immobili interessati dal beneficio.....</b>	<b>17</b>
3.1.1 Unità immobiliari residenziali .....	17
3.1.2 Parti comuni di immobili a prevalente destinazione abitativa.....	18
3.1.3 Pertinenze.....	18
3.1.4 Casi particolari .....	18
<b>4. LE SPESE DETRAIBILI.....</b>	<b>19</b>
<b>5. IL CALCOLO DELLA DETRAZIONE.....</b>	<b>20</b>
<b>5.1 Gli interventi eseguiti sia sull'abitazione che sulle pertinenze.....</b>	<b>20</b>
<b>5.2 Gli interventi eseguiti sulle parti comuni .....</b>	<b>21</b>
<b>5.3 Gli interventi eseguiti sia sulle parti comuni che sulla singola abitazione .....</b>	<b>21</b>
<b>5.4 La continuazione degli interventi in diversi periodi d'imposta .....</b>	<b>22</b>
<b>6. COME OPERA LA DETRAZIONE .....</b>	<b>23</b>
<b>7. GLI ADEMPIMENTI PER ACCEDERE AI BENEFICI.....</b>	<b>24</b>
7.1 La raccomandata al Centro Operativo di Pescara.....	24
7.2 La dichiarazione di esecuzione dei lavori .....	26
7.3 La raccomandata con ricevuta di ritorno alla ASL .....	27
7.4 Come si effettuano i pagamenti – Bonifici e Fatture.....	28
7.5 Indicazione della manodopera in fattura .....	29
<b>8. ACQUISTO DEI PARCHEGGI PERTINENZIALI .....</b>	<b>31</b>
<b>9. ACQUISTO DI IMMOBILI RISTRUTTURATI.....</b>	<b>33</b>
9.1 Adempimenti richiesti .....	36
<b>10. L'ALIQUOTA IVA RIDOTTA AL 10% PER LE MANUTENZIONI DELLE ABITAZIONI.....</b>	<b>36</b>

*Allegato 1: Modello per la comunicazione di inizio lavori (approvato con Provvedimento ministeriale del 17 marzo 2006)*

*Allegato 2: Istruzioni alla compilazione del Modello di comunicazione*

*Appendice: Normativa e Prassi più recente*

## PREMESSA: L'EVOLUZIONE NORMATIVA

### 1998-1999:

- *introduzione del "41%"*

L'art.1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449 ha istituito, a partire dal 1998, una detrazione IRPEF del 41% delle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi di recupero dei fabbricati residenziali e delle relative pertinenze possedute o detenute in locazione o comodato, da commisurarsi ad un importo massimo di 150 milioni di lire (euro 77.468,53), riferito ad ogni unità immobiliare posseduta o detenuta e a ciascun comproprietario (si raddoppia se i proprietari sono due, es. fra coniugi). La detrazione, inoltre, nel meccanismo originario di applicazione (valevole sino al 31 dicembre 2001) poteva essere ripartita in 5 o 10 rate annuali di pari importo, a scelta del contribuente.

### 2000-2001:

- *riduzione della percentuale di detrazione al 36%;*
- *introduzione dell'IVA al 10% sulle manutenzioni;*
- *estensione degli interventi agevolabili (dal 2001)*

Successivamente, a partire dal 2000, la percentuale della detrazione è stata ridotta al 36% (art.6, comma 15, lett.d, legge 488/1999 - Finanziaria 2000), in contemporanea alla riduzione dal 20% al 10% dell'aliquota IVA prevista per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria dei medesimi edifici residenziali (introdotta dall'art.7 della citata legge Finanziaria 2000).

Inoltre, per effetto della legge 388/2000 (Finanziaria 2001), sono stati ampliati gli interventi agevolabili, che, a partire dal 1° gennaio 2001, sono stati estesi anche a quelli finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche (aventi ad oggetto ascensori e montacarichi), alla realizzazione di ogni strumento per favorire la mobilità interna ed esterna delle persone portatrici di handicap, a prevenire il compimento di atti illeciti da parte di terzi, nonché all'esecuzione di opere atte ad evitare gli infortuni domestici. Questi lavori, quindi, possono rientrare nel beneficio, a prescindere dalla qualificazione degli stessi nelle categorie di intervento previste dalla legge 457/1978 (ora art.3 del D.P.R. 380/2001).

Come detto, per le spese sostenute sino al 31 dicembre 2001, la detrazione poteva essere ripartita, su opzione del contribuente (da manifestare in sede di dichiarazione dei redditi), in 5 o 10 rate annuali di pari importo.

### 2002:

- *necessaria ripartizione della detrazione in 10 anni;*
- *calcolo in caso di prosecuzione di lavori iniziati in anni precedenti*

Sulle modalità applicative del beneficio fiscale è poi intervenuta la legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2002), che ha innanzi tutto stabilito che, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2002 per la realizzazione degli interventi agevolati, la detrazione spettante deve essere necessariamente ripartita in dieci quote annuali, non potendo più il contribuente optare per la ripartizione quinquennale del beneficio fiscale. Resta fermo, in ogni caso, il fatto che la detrazione non può, per ciascun anno, essere superiore all'IRPEF dovuta sul reddito complessivo del medesimo periodo di imposta in cui le spese sono state sostenute (l'importo eccedente è perduto).

La Finanziaria 2002 (art.9, legge 448/2001), inoltre, ha introdotto altre importanti modifiche al meccanismo applicativo del beneficio fiscale, valevoli sempre a partire dal 1° gennaio 2002. Mentre, infatti, sino al 31 dicembre 2001 il limite massimo di spesa detraibile (€77.468,53) doveva riferirsi, oltre che ad ogni unità immobiliare ed a ciascun comproprietario o detentore della stessa, anche ad ogni periodo di imposta in cui venivano sostenute le spese per gli interventi agevolati, la legge 448/2001 ha introdotto, invece, una differenziazione nel calcolo del tetto massimo di spesa (€77.468,53) detraibile. Nel caso in cui, infatti, gli interventi realizzati nel corso del 2002 siano consistiti in una mera prosecuzione di lavori già

iniziati in anni precedenti, la detrazione è spettata, con riferimento all'anno 2002, solamente se, e nella misura in cui, il tetto massimo dei 77.468,53 euro non fosse già stato utilizzato in precedenza.

In ogni caso, il limite massimo di spesa detraibile è riferito ad ogni unità immobiliare oggetto degli interventi agevolati ed a ciascuno dei comproprietari o detentori della stessa che effettivamente sostiene le spese.

- *estensione del beneficio all'acquisto di unità immobiliari all'interno di edifici interamente ristrutturati*

Novità più rilevanti sono state introdotte, sempre a partire dal 1° gennaio 2002 e sempre dalla legge 448/2001 (Finanziaria 2002), con l'estensione, fortemente auspicata dall'ANCE, del beneficio agli acquirenti e assegnatari di unità abitative poste in immobili ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie. Dal 1° gennaio 2002, infatti, chi acquista un'unità immobiliare, posta all'interno di un fabbricato interamente ristrutturato da un'impresa o da una cooperativa edilizia, può fruire della detrazione IRPEF del 36% commisurata al 25% del prezzo di acquisto dell'immobile (come risulta dall'atto di compravendita), nel limite di spesa massimo detraibile pari a 77.468,53 euro. Le condizioni originarie del beneficio, successivamente oggetto di diverse proroghe, prevedevano che sull'intero fabbricato fossero stati eseguiti interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia (di cui all'art.31, comma 1, lett. c) e d) della legge 457/1978) entro il 31 dicembre 2002 e che l'acquisto fosse avvenuto entro il 30 giugno 2003.

#### 2003:

- *riduzione del tetto massimo di spesa detraibile a 48.000 euro;*
- *inclusione esplicita degli interventi di bonifica dall'amianto tra i lavori agevolati;*
- *possibilità per i soggetti che hanno 75 o 80 anni d'età di ripartire la detrazione in cinque o tre rate*

Sul beneficio è poi intervenuta la legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), disponendo la proroga di un intero anno del termine di applicazione delle agevolazioni fiscali per gli acquisti degli immobili ristrutturati, abbassando, tuttavia, il tetto di spesa detraibile da 77.468,53 euro a 48.000 euro. Sempre la Finanziaria 2003 ha previsto, inoltre, anche la proroga, limitatamente al 30 settembre 2003, sia della detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio residenziale, fissando anche in questo caso il tetto massimo di spesa detraibile a 48.000 euro, sia dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per la manutenzione ordinaria e straordinaria degli edifici abitativi.

Nell'ambito degli interventi agevolabili, inoltre, la stessa disposizione normativa, ha specificato che dal 1° gennaio 2003, danno diritto alla detrazione di imposta anche le spese relative agli interventi di bonifica dall'amianto, sempre a condizione che le stesse siano sostenute e pagate con bonifico.

Ulteriore modifica apportata con effetto dal 2003 è l'introduzione della possibilità, per i contribuenti che età non inferiore a 75 o 80 anni, di optare per la più favorevole ripartizione della detrazione spettante, rispettivamente in 5 o 3 rate annuali costanti, anziché in 10.

La detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di recupero e l'IVA ridotta al 10% per le manutenzioni sono state, poi, oggetto di proroga sino al 31 dicembre 2003, disposta rispettivamente dal D.L. 147/2003 (convertito nella legge 200/2003) e dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n.326).

#### 2004-2005:

- *proroga biennale*

Novità importanti sulla detrazione IRPEF erano state introdotte dalla legge Finanziaria 2004 (art.2, commi 15-16, legge 350/2003) che, nel disporre la proroga di un anno dei benefici, aveva riportato, con efficacia dal 1°

gennaio 2004, la percentuale di detrazione spettante nella misura originaria del 41% (come era per gli anni 1998-1999) ed aveva innalzato l'importo massimo di spese ammesse al beneficio a 60.000 euro (anziché 48.000 euro). Le stesse novità riguardavano anche l'applicazione delle agevolazioni all'acquisto di immobili ristrutturati da imprese.

Tuttavia, l'art.23-bis del decreto legge 24 dicembre 2003, n.355 (convertito, con modificazioni nella legge 27 febbraio 2004, n.47) ha in sostanza annullato, con efficacia retroattiva al 1° gennaio 2004, tutte le novità che erano state introdotte dalla Finanziaria 2004, prevedendo il ritorno, sia della percentuale di detraibilità alla misura del 36%, sia del tetto massimo di spese ammesse all'agevolazione a 48.000 euro (come per il 2003).

A fronte di ciò, però, lo stesso provvedimento ha prorogato il beneficio per un biennio (2004 e 2005), provvedendo anche ad estendere, con efficacia dal 1° gennaio 2004 e sino al 31 dicembre 2005, l'applicazione dell'IVA ridotta al 10% per le manutenzioni degli edifici residenziali.

La stessa proroga biennale (con il tetto massimo di 48.000 euro) ha interessato anche l'acquisto di abitazioni poste all'interno di edifici ristrutturati da imprese.

**2006 (1° gen - 30 sett):**

- *proroga e ritorno al 41%;*
- *ritorno dell'IVA al 20% sulle manutenzioni;*
- *dal 4 luglio 2006: indicazione in fattura del costo della manodopera*

La Finanziaria 2006 (legge 23 dicembre 2005, n.266, art.1, comma 121), oltre a disporre un'ulteriore proroga annuale del beneficio, aveva anche riportato, dal 1° gennaio 2006, dal 36% al 41% (come era per gli anni 1998-1999) la percentuale di detrazione spettante, mantenendo però il limite massimo di spese detraibili a 48.000 euro. La stessa novità riguardava anche l'applicazione della medesima agevolazione all'acquisto di unità poste all'interno di fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzioni.

Il ritorno alla più alta percentuale del 41% era stato, però, compensato dalla mancata proroga per il 2006 dell'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni, la quale, pertanto, dal 1° gennaio 2006, risultava applicabile nella misura ordinaria del 20%.

L'art. 35, commi 19-20, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 (cosiddetto decreto "Visco-Bersani", convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006 n.248) ha poi previsto, come condizione ulteriore, pena la decadenza dal beneficio, l'indicazione in fattura del costo della manodopera, a partire dal 4 luglio 2006.

**2006 (1° ott - 31 dic):**

- *ritorno al 36%;*
- *reintroduzione dell'IVA al 10% sulle manutenzioni;*
- *limite di spese detraibili riferito ad abitazione;*

Lo stesso decreto 223/2006 (art.35, commi 35-ter e 35-quater), inoltre, ha introdotto ulteriori importanti novità sull'agevolazione, a decorrere dal 1° ottobre 2006. A partire da tale data, infatti, la percentuale di detrazione è stata riportata dal 41% al 36%, in virtù della reintroduzione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni, fatturati dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006.

Ulteriore modifica prevista dal decreto "Visco-Bersani", sempre a decorrere dal 1° ottobre 2006, è relativa al calcolo del limite massimo di spese ammesse in detrazione, che deve intendersi riferito ad ogni singola abitazione e non più anche alla persona fisica. Pertanto, dal 1° ottobre 2006, il limite massimo di 48.000 euro non può più essere calcolato sulla spesa effettuata da ciascun comproprietario o detentore, ma sull'importo complessivamente speso per l'intervento.

Le stesse modifiche hanno interessato anche la detrazione spettante in caso di acquisto di abitazioni poste all'interno di edifici interamente ristrutturati da imprese, o da cooperative che provvedano anche alla successiva vendita.

#### 2007:

- *proroga del 36%;*
- *limite di spese detraibili riferito ad unità immobiliare;*
- *conferma dell'IVA al 10% sulle manutenzioni;*
- *estensione dell'indicazione del costo della manodopera per l'applicazione dell'IVA al 10%*

La Finanziaria 2007 (legge 27 dicembre 2006, n.296, art.1, commi 387-388), ha prorogato, a partire dal 1° gennaio 2007 e sino al 31 dicembre 2007, la detrazione con percentuale del 36% per le opere di recupero edilizio, mantenendo altresì l'importo massimo di spesa a 48.000 euro per unità immobiliare (art. 1, comma 387, lett. a). Tuttavia, la proroga riguarda solamente le spese per gli interventi di recupero edilizio. Non è stato infatti ulteriormente prolungato il beneficio per l'acquisto di unità poste all'interno di fabbricati interamente ristrutturati. In tale ultima ipotesi, quindi, la detrazione continua ad applicarsi solo per gli acquisti di abitazioni effettuati entro il 30 giugno 2007, a condizione che gli interventi di integrale ristrutturazione dell'edificio siano stati ultimati entro il 31 dicembre 2006.

Anche per il 2007, inoltre, la legge 296/2006 (art. 1, comma 388), ha ribadito il vincolo di indicare in fattura il costo della manodopera utilizzata, pena la decadenza dalla detrazione.

In secondo luogo, è stata confermata, dal 1° gennaio 2007 fino al 31 dicembre 2007, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni (art. 1, comma 387, lett. b, legge 296/2006). La legge finanziaria 2007 ha esteso anche a tali interventi l'indicazione in fattura del costo della manodopera. In mancanza di tale adempimento, verrà applicata l'aliquota ordinaria del 20%.

#### 2008-2010:

- *proroga del 36%;*
- *proroga dell'IVA al 10% sulle manutenzioni;*
- *reintroduzione del 36% per l'acquisto di abitazioni*
- *costo della manodopera in fattura solo ai fini del 36%*

Da ultimo, l'art. 1, comma 17, lett.a, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (legge Finanziaria 2008) ha prorogato ulteriormente, dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010, la detrazione del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio residenziale, nel limite massimo di spesa di 48.000 euro per unità immobiliare.

Viene altresì prevista, per lo stesso arco temporale, la proroga dell'applicazione dell'IVA agevolata al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sulle abitazioni (art.1, comma 18, della legge 244/2007).

Contestualmente, viene reintrodotta la detrazione del 36% per l'acquisto di abitazioni site in fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzioni, da calcolare sul 25% del prezzo di acquisto, nel limite massimo di 48.000 euro, a condizione che gli interventi siano eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010 e che il rogito venga stipulato entro il 30 giugno 2011 (art.1, comma 17, lett.b, della legge 244/2007).

Inoltre, anche per il 2008 viene confermato l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera, a pena di decadenza dalla detrazione, riconosciuta sia per gli interventi di recupero delle abitazioni che per l'acquisto delle abitazioni ristrutturate (art.1, comma 19, della legge 244/2007).

Diversamente, la legge 244/2007 elimina, per le fatture emesse dal 1° gennaio 2008, tale obbligo, previsto sino al 31 dicembre 2007, come condizione per l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% sugli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni.

Per il susseguirsi di questi diversi provvedimenti, quindi, attualmente convivono i seguenti regimi:

#### *Spese per interventi di recupero*

- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **prima del 2000** e con la dichiarazione dei redditi fruiscono, sino ad esaurimento, della detrazione Irpef del **41%** (su un **limite massimo** di spesa di **77.468,53 euro**) ripartita **in 5 o 10 rate**
- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **nel 2000 e nel 2001** e con la dichiarazione dei redditi fruiscono della detrazione Irpef del **36%** (su un **limite massimo** di spesa di **77.468,53 euro**) ripartita **in 5 o 10 rate**
- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **nel 2002** e fruiscono della detrazione Irpef del **36%** (su un **limite massimo** di spesa di **77.468,53 euro**) ripartendola esclusivamente in **10 rate annuali**. Tali soggetti, qualora i lavori effettuati nel 2002 siano stati una **mera prosecuzione** di interventi già avviati (e agevolati) in anni precedenti, ai fini della verifica del suddetto importo massimo di spesa detraibile, devono **tener conto**, per quanto stabilito dalla legge finanziaria 2002 (art. 9, comma 1, L. 448/2001), **di quanto già speso negli anni precedenti**
- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **nel 2003, 2004 e 2005** e fanno valere la detrazione Irpef del **36%** (su un **limite massimo** di spesa di **48.000 euro**) con la dichiarazione presentata a partire dal 2004, ripartendola esclusivamente in **10 rate annuali**. Anche per questi contribuenti vale **quanto detto al punto precedente** (con il nuovo tetto, però, di 48.000 euro) **nel caso** in cui i lavori effettuati siano **prosecuzione** di interventi avviati in anni precedenti. Sempre a partire dal 2003, i soggetti che hanno **età non inferiore a 75 o 80** anni possono scegliere di **ripartire** la detrazione rispettivamente **in 5 o 3 rate annuali costanti**, anziché in 10 (per poter effettuare la più favorevole ripartizione già a partire dal periodo d'imposta 2003, con riferimento alle spese sostenute in anni precedenti, è necessario che il requisito dell'età sia posseduto al 31 dicembre 2003)
- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **dal 1° gennaio 2006 fino al 30 settembre 2006** e fanno valere la detrazione Irpef del **41%** (su un **limite massimo** di spesa di **48.000 euro**) con la dichiarazione da presentare a partire dal 2007, ripartendola esclusivamente in **10 rate annuali**. **Dal 4 luglio 2006 il costo della manodopera** deve essere **indicato in fattura**. Resta fermo il principio in base al quale, se i lavori eseguiti nel 2006 costituiscono una mera prosecuzione di interventi già iniziati, il tetto massimo dei 48.000 euro deve comprendere anche le spese sostenute negli anni precedenti. Allo stesso modo, vige sempre la possibilità della più favorevole ripartizione della detrazione spettante **in 5 o 3 rate annuali costanti** (anziché in 10) per i soggetti che hanno **età non inferiore a 75 o 80** anni
- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **dal 1° ottobre 2006 fino al 31 dicembre 2006** e fanno valere la detrazione Irpef del **36%** (su un **limite massimo** di spesa di **48.000 euro per abitazione**) con la dichiarazione da presentare a partire dal 2007, ripartendola esclusivamente in **10 rate annuali**. **Dal 4 luglio 2006 il costo della manodopera** deve essere **indicato in fattura**. Anche in tal caso vale il principio in base al quale, se i lavori eseguiti nel 2006 costituiscono una mera prosecuzione di interventi già iniziati, il tetto massimo dei 48.000 euro deve comprendere anche le spese sostenute negli anni precedenti. Resta inoltre confermata la possibilità della più favorevole ripartizione della detrazione spettante **in 5 o 3 rate annuali costanti** (anziché in 10) per i soggetti che hanno **età non inferiore a 75 o 80** anni
- ❖ contribuenti che hanno sostenuto le spese di ristrutturazione **nel 2007** e fanno valere la detrazione Irpef del **36%** (su un **limite massimo** di spesa di **48.000 euro per unità immobiliare**) con la dichiarazione da presentare a partire dal 2008, ripartendola esclusivamente in **10 rate annuali**. **Il costo della manodopera** deve essere **indicato in fattura**. Anche in tal caso, se i lavori eseguiti nel 2007 costituiscono una mera prosecuzione di interventi già iniziati, il tetto massimo dei 48.000 euro deve comprendere anche le spese sostenute negli anni precedenti. Allo stesso modo, resta in vigore la possibilità della più favorevole ripartizione della detrazione spettante **in 5 o 3 rate annuali costanti** (anziché in 10) per i soggetti che hanno **età non inferiore a 75 o 80** anni
- ❖ contribuenti che sostengono le spese di ristrutturazione **nel triennio 2008-2010** e fanno valere la detrazione Irpef del **36%** (su un **limite massimo** di spesa di **48.000 euro per unità immobiliare**) con le dichiarazioni da presentare a partire dal 2009, ripartendola esclusivamente in **10 rate annuali**. **Il costo della manodopera** deve essere **indicato in fattura**. Anche in tal caso si applica la regola secondo cui, se i lavori eseguiti nel 2008 costituiscono una mera prosecuzione di interventi già iniziati, il tetto massimo dei 48.000 euro deve comprendere anche le spese sostenute negli anni precedenti. Allo stesso modo, viene mantenuta la possibilità della più favorevole ripartizione della detrazione spettante **in 5 o 3 rate annuali costanti** (anziché in 10) per i soggetti che hanno **età non inferiore a 75 o 80** anni

### *Acquisto di unità immobiliari all'interno di edifici interamente ristrutturati*

- ❖ contribuenti che **fino al 30 giugno 2003 hanno acquistato** e/o sono risultati assegnatari di **immobili ristrutturati entro il 31 dicembre 2002** (lavori iniziati dal 1998) e con la dichiarazione dei redditi fruiscono, sino ad esaurimento, della detrazione Irpef del 36% (calcolata sul 25% del prezzo di acquisto, **nel limite massimo di 77.468,53 euro**) ripartendola in 10 rate annuali
- ❖ contribuenti che **fino al 30 giugno 2006 hanno acquistato** e/o sono risultati assegnatari di **immobili ristrutturati entro il 31 dicembre 2005** (lavori iniziati dal 1998) e con la dichiarazione dei redditi fruiscono della detrazione Irpef del 36% (calcolata sul 25% del prezzo di acquisto, **nel limite massimo di 48.000 euro**) ripartendola in 10 rate annuali
- ❖ contribuenti che **fino al 30 settembre 2006 hanno acquistato** e/o sono risultati assegnatari di **immobili ristrutturati** e con la dichiarazione dei redditi fruiscono della detrazione Irpef del 41% (calcolata sul 25% del prezzo di acquisto, **nel limite massimo di 48.000 euro**) ripartendola in 10 rate annuali
- ❖ contribuenti che **dal 1° ottobre 2006 fino al 30 giugno 2007 hanno acquistato** e/o sono risultati assegnatari di **immobili ristrutturati entro il 31 dicembre 2006** (lavori iniziati dal 1998) e con la dichiarazione dei redditi fruiscono della detrazione Irpef del 36% (calcolata sul 25% del prezzo di acquisto, **nel limite massimo di 48.000 euro per abitazione**) ripartendola in 10 rate annuali
- ❖ contribuenti che **dal 1° gennaio 2008 fino al 30 giugno 2011 acquistano** e/o sono assegnatari di **immobili ristrutturati, i cui lavori sono eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010** e con la dichiarazione dei redditi fruiscono della detrazione Irpef del 36% (calcolata sul 25% del prezzo di acquisto, **nel limite massimo di 48.000 euro per abitazione**) ripartendola in 10 rate annuali

## **1. NOVITÀ PER IL 2008 – 2010**

L'art. 1, comma 17, lett. a, della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (legge Finanziaria 2008) ha prorogato, dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010, la detrazione in misura pari al 36%, mantenendo il limite massimo di spesa consentita per usufruire del beneficio pari a 48.000 euro per unità immobiliare.

Contestualmente, l'art. 1, comma 18, della legge 244/2007 ha prorogato, per il medesimo periodo temporale, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per le manutenzioni ordinarie e straordinarie sulle abitazioni, in relazione alle fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2008.

Nel disporre la proroga, l'art. 1, comma 17, lett. b, della legge 244/2007 ha reintrodotto la detrazione IRPEF per gli acquirenti di abitazioni poste all'interno di fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzione, ristrutturazione o da cooperative edilizie, che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.

In particolare, l'agevolazione si applica a condizione che:

- gli **interventi di recupero** realizzati sull'**intero fabbricato** siano **eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010**;
- l'acquirente stipuli il **rogito** entro il **30 giugno 2011**.

Inoltre, l'art.1, comma 19, della legge 244/2007 conferma, anche per il 2008, l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera (originariamente introdotto dall'art. 35, comma 19, della legge 248/2006) previsto, a pena di decadenza dal beneficio fiscale, sia per gli interventi di recupero edilizio, sia per l'acquisto delle abitazioni situate in fabbricati interamente ristrutturati.

Diversamente, come chiarito dalla C.M. n. 12/E del 19 febbraio 2008, al fine di usufruire dell'aliquota IVA del 10%, non è più richiesta la separata indicazione del costo della manodopera per le fatture emesse dal 1° gennaio 2008 (tale adempimento, pertanto, è stato obbligatorio solo per le fatture emesse dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007, in base all'art.1, comma 388, della legge 296/2006).

Pertanto, a seguito delle nuove disposizioni legislative, **per le spese sostenute dal 1° gennaio 2008 sino al 31 dicembre 2010**, il regime applicabile agli **interventi** di recupero edilizio residenziale è il seguente:

- la **detrazione IRPEF** per gli **interventi di recupero** delle abitazioni spetta nella misura del **36%**, sino all'importo **massimo di 48.000 euro per unità immobiliare**, a **condizione** che in **fattura** venga indicato il **costo della manodopera** utilizzata nei lavori (art 1, commi 17, lett. a, e 19, della legge 244/2007);
- l'**IVA** per gli interventi di **manutenzione ordinaria e straordinaria** sulle **abitazioni** è applicabile con **aliquota agevolata al 10%**, senza che sia necessaria la separata indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata (art.1, comma 18, della legge 244/2007).

Analogamente, il regime relativo **agli acquisti di abitazioni in fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzione** (che provvedono anche alla vendita delle stesse) è il seguente:

- per i rogiti stipulati entro il 30 giugno 2011, la detrazione IRPEF spetta nella misura del **36%**, commisurata al 25% del prezzo d'acquisto, nel **limite di 48.000 euro per unità immobiliare**, a **condizione che gli interventi di recupero** sull'intero fabbricato siano **eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010** e che il **costo della manodopera** sia **indicato in fattura** (art 1, commi 17, lett. b, e 19 della legge 244/2007).

Per il resto, rimangono confermate tutte le modalità applicative del beneficio che, nel corso degli ultimi anni, sono state oggetto di diversi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria. Allo stesso modo, deve intendersi confermata anche la possibilità per i Comuni di stabilire l'esonero dal pagamento della TOSAP in relazione agli interventi di recupero agevolati, così come previsto, sin dall'introduzione della detrazione IRPEF, dall'art.1, comma 4, della legge 449/1997<sup>1</sup>. La possibilità di ridurre o esonerare dalla TOSAP le occupazioni necessarie all'esecuzione degli interventi di recupero potrà andare a diretto beneficio delle imprese che realizzano i lavori, tenuto conto che le stesse rivestono, in qualità di occupanti del suolo pubblico, la qualifica di soggetti passivi ai fini dello stesso tributo (art.39, D.Lgs. 507/1993).

Di seguito si forniscono due tabelle riepilogative, sia delle novità riguardanti l'agevolazione per il 2008-2010, sia delle principali modalità applicative della stessa con riferimento, rispettivamente, agli interventi di recupero degli edifici residenziali ed all'acquisto di fabbricati interamente ristrutturati da imprese.

**Tab. riepilogativa 1- Interventi di recupero del patrimonio edilizio residenziale – Novità per il 2008-2010**

<p><b>Novità per il 2008-2010 – Art.1, commi 17-19, legge 244/2007 (Finanziaria 2008)</b></p> <p><b>AGEVOLAZIONE:</b> proroga sino al <b>31 dicembre 2010</b> della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero dei fabbricati residenziali - di cui all'art.1 della Legge 449/1997 -</p> <p><b>MODALITA' APPLICATIVE PER IL 2008-2010:</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>↳ percentuale di spesa detraibile, pari al <b>36%</b>;</li><li>↳ importo massimo di spesa detraibile pari a <b>€48.000 per unità immobiliare</b>, da suddividere tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione;</li><li>↳ la detrazione spetta a patto che il <b>costo della manodopera sia indicato in fattura</b>;</li><li>↳ per gli interventi in corso al 1° gennaio 2008, il limite massimo cui commisurare l'importo detraibile (€ 48.000) è determinato tenendo conto anche delle spese sostenute nei precedenti periodi d'imposta;</li></ul>
---

<sup>1</sup> Al riguardo, si evidenzia che l'art.2, comma 15, della legge 350/2004 (Finanziaria 2005) aveva previsto anche la possibilità, per i Comuni, di ridurre del 50% gli oneri concessori correlati al costo di costruzione, al fine di stimolare ulteriormente gli interventi di recupero agevolati. Tuttavia, tale disposizione non è stata di fatto mai applicabile, in virtù della sua abrogazione stabilita dall'art.23-bis del decreto legge 355/2003, convertito, con modificazioni, dalla legge 47/2004.

- ↳ esplicita inclusione nel beneficio delle spese sostenute per gli interventi di bonifica dall'amianto;
  - ↳ in caso di trasferimento tra vivi dell'unità immobiliare oggetto dei lavori agevolati, spettano all'acquirente esclusivamente le detrazioni non utilizzate, in tutto o in parte, dal venditore. L'acquirente deve però essere in grado di esibire tutta la documentazione richiesta ai fini del beneficio. Se viene trasferita solo una quota della proprietà dell'immobile, la detrazione continua a permanere in capo al venditore;
  - ↳ nell'ipotesi di decesso dell'avente diritto, il beneficio fiscale si trasmette per intero solo all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta dell'immobile, senza che sia necessario che lo stesso sia adibito ad abitazione principale;
  - ↳ per i soggetti di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione spettante può essere ripartita, anziché in dieci anni, rispettivamente in cinque e tre quote annuali costanti, anche a partire dai periodi d'imposta successivi a quello in cui si verifica il raggiungimento dell'età stabilita.
- PERIODO D'AGEVOLAZIONE:** 1° gennaio 2008 – 31 dicembre 2010

#### Tab. riepilogativa 2 – Acquisti di immobili ristrutturati - Novità per il 2008-2010

<i>Novità per il 2008-2010 – Art.1, commi 17 e 19, legge 244/2007 (Finanziaria 2008)</i>
<p><b>AGEVOLAZIONE:</b> l'incentivo si applica sino al <b>30 giugno 2011</b> nel caso di acquisti di unità abitative, <b>ristrutturate dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010</b> da imprese di costruzioni o da cooperative edilizie che provvedono anche alla successiva vendita o assegnazione.</p> <p><b>CONDIZIONI:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>↳ intervento sull'intero fabbricato successivamente al 1° gennaio 2008 ed entro il 31 dicembre 2010;</li> <li>↳ intervento tra quelli di cui all'art.31, comma 1, lett. c) e d) della Legge 457/1978 (articolo trasfuso nell'art.3 del D.P.R. 380/2001);</li> <li>↳ acquisto entro il 30 giugno 2011 della proprietà, nuda proprietà e di altro diritto reale di godimento sull'immobile (uso, usufrutto, abitazione);</li> <li>↳ non applicabilità all'acquisto di unità diverse da quelle abitative (es. box);</li> <li>↳ <b>indicazione in fattura del costo della manodopera</b> utilizzata per eseguire l'intervento;</li> <li>↳ limite massimo di 48.000 euro riferito ad ogni unità immobiliare acquistata;</li> <li>↳ <b>detrazione: 36%</b> sul valore degli interventi, che si assume pari al <b>25% del prezzo d'acquisto ed entro il limite massimo di €48.000 riferito ad unità immobiliare. Nel prezzo d'acquisto si comprende anche l'IVA.</b></li> </ul>

## 2. A CHI SPETTA LA DETRAZIONE

Per quanto attiene ai contribuenti che possono beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 1 della legge 449/97, in relazione alle spese sostenute per la realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio, resta confermata anche per il periodo 2008-2010 la platea dei soggetti individuata, tra l'altro, dall'Amministrazione finanziaria già con le Circolari n.57/E del 24 febbraio 1998 e n.121/E dell'11 maggio 1998.

In particolare, quindi, per le spese sostenute **dal 1° gennaio 2008 e sino al 31 dicembre 2010** per la realizzazione di interventi di recupero, potranno fruire della detrazione IRPEF nella **misura del 36%:**

- il proprietario o nudo proprietario dell'abitazione;
- il titolare di un diritto reale di godimento;
- il comodatario;
- il locatario;
- i soci di cooperativa;
- gli imprenditori individuali per beni diversi da quelli strumentali e merce;

- i soci di società semplice, o in nome collettivo, o in accomandita semplice (sempre con riferimento a immobili diversi da quelli strumentali e merce);
- il promissario acquirente, a condizione che si provveda alla registrazione del contratto preliminare e che nella prescritta comunicazione da inviare all'amministrazione finanziaria siano indicati gli estremi di registrazione del medesimo preliminare nell'apposito spazio predisposto per gli estremi di registrazioni del contratto di locazione o comodato;
- chi esegue i lavori in economia limitatamente alle spese per i materiali;
- i familiari conviventi (coniuge, parenti entro il 3° grado e affini entro il 2° grado) del proprietario o detentore dell'unità immobiliare oggetto degli interventi.

A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della Risoluzione n.184/E 12 giugno 2002, ha tenuto a precisare che **il familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile può essere ammesso a fruire della detrazione IRPEF, a condizione che:**

1. sussista la situazione di convivenza sin dal momento in cui viene effettuata la comunicazione preventiva all'inizio dei lavori al Centro Operativo di Pescara (*cf.*, al riguardo, anche la Risoluzione ministeriale n.136/E del 6 maggio 2002);
2. le spese risultino effettivamente a carico del familiare convivente già al momento dell'avvio della procedura, coincidente con l'invio della dichiarazione di inizio lavori all'Amministrazione Finanziaria.

Nello stesso ambito, l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che non è necessario che l'abitazione nella quale convivono "familiare" ed intestatario dell'immobile costituisca per entrambi l'abitazione principale, mentre è necessario che i lavori agevolati siano effettuati su una delle abitazioni nelle quali si esplica il rapporto di convivenza (*cf.* anche Circolare n.24/E del 10 giugno 2004).

Per quanto concerne il caso di **trasferimento per atto tra vivi dell'immobile oggetto degli interventi** di recupero, già la Finanziaria 2003 (legge 289/2002, in particolare all'art.2, comma 5) ha specificato che spettano all'acquirente, persona fisica, dell'unità immobiliare esclusivamente le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. A tal fine, è necessario che il nuovo proprietario sia in grado di esibire tutta la documentazione richiesta per il riconoscimento della detrazione, anche se di fatto prodotta dal venditore (*cf.*, in tal senso, Circolare n.17/E del 3 maggio 2005).

Da segnalare, però, che, nel caso in cui sia **trasferita solo una quota della proprietà** dell'abitazione, **la detrazione non si trasmette** all'acquirente ma permane in capo al venditore (C.M. n.24/E del 10 giugno 2004).

Nel caso, invece, di **decesso dell'avente diritto alla detrazione IRPEF del 36%**, risultano applicabili le precisazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.15/E del 5 marzo 2003, per cui il beneficio fiscale si trasmette, per le quote non detratte dal defunto, esclusivamente all'erede che conserva la materiale e diretta detenzione del bene.

Nella Circolare n.24/E del 10 giugno 2004 è stato, poi, ulteriormente chiarito che la "*detenzione materiale e diretta dell'immobile*" sussiste qualora l'erede abbia l'immediata disponibilità del bene, potendo disporre di esso quando lo desidera, a prescindere dalla circostanza che il medesimo immobile sia adibito a propria abitazione principale.

Anche in questo caso, è comunque necessario che l'erede sia in possesso della documentazione richiesta dalla norma agevolativa per poter fruire del beneficio (comunicazione preventiva all'inizio dei lavori, alla ASL, dichiarazione di esecuzione dei lavori, fatture e bonifici; *cf.* C.M. n.17/E/2005).

Nell'ipotesi, invece, in cui il **contribuente abbia rinunciato all'eredità**, pur mantenendo sull'immobile il diritto di abitazione (in qualità di legatario *ex lege*), l'agevolazione non potrà considerarsi trasmissibile.

In caso di detenzione congiunta tra più eredi, la detrazione può essere ripartita tra gli stessi in parti uguali (C.M. n.15/E/2003 e C.M. n.24/E/2004).

Si precisa, invece, che la **cessazione dello stato di locazione o comodato** non fa venire meno il diritto alla detrazione in capo all'inquilino o al comodatario che ha eseguito gli interventi agevolati, il quale continuerà, quindi, a fruirne anche nei periodi d'imposta successivi al termine della detenzione dell'immobile (*cfr.* C.M. n.57/E/1998).

Infine, resta ferma anche per il periodo 2008-2010, la possibilità per i **soggetti di età non inferiore a 75 o a 80 anni**, di optare per la ripartizione della detrazione spettante rispettivamente in cinque e tre rate annuali di pari importo (anziché in dieci); possibilità introdotta a partire dal 2003 dall'art.2, comma 5, della legge 289/2002 (Finanziaria 2003). Al riguardo, l'Agenzia ha precisato che il raggiungimento dell'età indicata costituisce un termine iniziale a partire dal quale può essere derogata la disposizione di carattere generale che prevede la ripartizione della detrazione in dieci annualità. Il contribuente può, quindi, operare la ripartizione più favorevole anche a partire dai periodi d'imposta successivi a quello in cui si verifica il raggiungimento del settantacinquesimo o ottantesimo anno di età, in relazione alle restanti quote di detrazione da far valere negli anni successivi (*cfr.* Circolari ministeriali n.15/E/2003 e n.24/E/2004).

Resta fermo, in ogni caso, che la più favorevole ripartizione della detrazione è concessa solo se il soggetto beneficiario, oltre a rispettare i requisiti di età, risulti proprietario o titolare di altro diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento e non, invece, solo detentore dello stesso (inquilino o comodatario).

Allo stesso modo, i **contribuenti che acquistano l'immobile da soggetti** che, avendo il requisito dell'età, **abbiano optato per la più favorevole ripartizione** del beneficio spettante, possono proseguire con il recupero della detrazione non ancora utilizzata, in base alla scelta operata dal venditore (*cfr.*, in tal senso, le istruzioni alla compilazione del Modello 730. Per approfondimenti al riguardo, si rinvia comunque al Paragrafo 6).

### **3. GLI INTERVENTI AGEVOLATI**

Nell'ambito degli interventi agevolabili, già la Finanziaria 2003 (legge 289/2002) conteneva l'esplicito riferimento agli **interventi di bonifica dall'amianto** che vengono, quindi, inclusi tra i lavori agevolabili anche per il triennio 2008-2010. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che anche questi lavori, per poter essere agevolati, devono in ogni caso riguardare unità immobiliari a carattere residenziale (e relative pertinenze).

Per il resto, il complesso degli interventi di recupero agevolati rimane, anche per quelli effettuati nel periodo 2008-2010, sostanzialmente invariato rispetto a quanto si è venuto a delineare anche a seguito delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2001 (legge 388/2000). Quest'ultima, come noto, ha provveduto ad ampliare le tipologie delle spese per gli interventi di recupero ammesse al beneficio, facendovi rientrare anche quelle sostenute per l'eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi; per la realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità; per l'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio di compimento di atti illeciti da parte di terzi ed, infine, le spese sostenute per l'esecuzione di opere finalizzate a evitare gli infortuni domestici. Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, in particolare con la Circolare n. 13/E del 6 febbraio 2001, deve comunque trattarsi di interventi connessi, in qualche

modo, quantomeno alla manutenzione immobiliare, non potendo ritenersi agevolato il semplice acquisto di strumenti non comportanti lavori edili.

Complessivamente potranno, quindi, continuare a fruire della detrazione d'imposta (nella percentuale del 36%) le spese sostenute sino al 31 dicembre 2010 in relazione ai seguenti interventi, quando eseguiti su abitazioni, su parti comuni dell'edificio e sulle pertinenze (garage, cantina, soffitta ecc.- *cf.* successivo Paragrafo 3.1):

- opere rientranti nell'art.31, lett. a), b), c) e d) della legge 457/1978, cioè interventi di manutenzione ordinaria (solo quando riguardano parti comuni di edifici residenziali), manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia. Il testo dell'articolo 31 della legge 457/78 è stato trasfuso nel nuovo Testo unico dell'edilizia emanato con il DPR 6 giugno 2001, n. 380 (*cf.* Tavola riepilogativa al paragrafo 10);
- opere volte al superamento delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi e, in generale, ogni intervento che, attraverso la comunicazione, la robotica ed ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravità. In tale caso deve trattarsi comunque di interventi eseguiti sugli immobili, risultando, quindi, esclusi gli acquisti di strumenti quali, ad esempio, i telefoni a viva voce, gli schermi a tocco, i computer e le tastiere espansive, che, tra l'altro, rientrando nella categoria dei sussidi tecnici ed informatici, danno diritto alla detrazione del 19% ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. c) del TUIR, non cumulabile con il beneficio fiscale in esame.
- opere finalizzate alla cablatura degli edifici (legge 31 luglio 1977, n. 249);
- opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico (legge 26 ottobre 1995, n. 447 e D.P.C.M. 14 novembre 1997);
- opere finalizzate al risparmio energetico (legge 9 gennaio 1991, n. 10 e D.P.R. 26 agosto 1993, n. 412);
- opere finalizzate alla sicurezza statica e antisismica (legge 2 febbraio 1974, n. 64);
- opere finalizzate alla messa a norma degli edifici (legge 5 marzo 1990, n. 46 e legge 6 dicembre 1971, n. 1083);
- opere finalizzate alla 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;
- opere finalizzate ad evitare infortuni domestici. Anche in tale ambito deve escludersi il diritto alla detrazione di imposta al semplice acquisto, anche a fini sostitutivi, di apparecchiature od elettrodomestici dotati di sistemi di sicurezza per evitare gli infortuni domestici, che non configura un intervento sull'immobile. Sono, invece, agevolati ad esempio i lavori di sostituzione del tubo del gas o di riparazione di una presa malfunzionante. Tra gli interventi agevolabili, rispondenti alla medesima finalità, inoltre, vanno ricompresi, non solo le opere per l'adeguamento degli impianti alla normativa vigente in materia di sicurezza, ma anche quelle volte all'installazione di dispositivi non prescritti dalla predetta normativa, ma finalizzati ugualmente ad incrementare la sicurezza domestica.

A titolo esemplificativo la Circolare ministeriale n. 7/E del 26 gennaio 2001 ha menzionato tra le opere finalizzate ad evitare infortuni domestici che danno diritto alla detrazione del 36%:

- l'installazione di apparecchi di rilevazione di presenza di gas inerti;
- il montaggio di vetri antinfortunistica;
- l'installazione di corrimano lungo le scale.

- opere finalizzate ad impedire il compimento di atti illeciti da parte di terzi, quali ad esempio:
  - rafforzamento, sostituzione od installazione di cancellate o recinzioni murarie degli edifici;
  - apposizione di grate sulle finestre o loro sostituzione;
  - porte blindate o rinforzate;
  - apposizione o sostituzione di serrature, lucchetti, catenacci, spioncini;
  - installazione di rilevatori di apertura e di effrazione sui serramenti;
  - apposizione di saracinesche;
  - tapparelle metalliche con bloccaggi;
  - vetri antisfondamento;
  - casseforti a muro;
  - fotocamere o cineprese collegate con centri di vigilanza privati;
  - apparecchi rilevatori di prevenzione antifurto e relative centraline.

Non rientrano, invece, nell'agevolazione le spese sostenute per la stipulazione di un contratto con un istituto di vigilanza, perché non comportanti interventi sugli immobili;

- interventi di bonifica dell'amianto;
- realizzazione di parcheggi pertinenziali;
- acquisto, nei soli limiti delle spese di realizzazione, di parcheggi pertinenziali.

Si riporta, di seguito, uno schema esemplificativo degli interventi agevolabili.

<b><i>Categoria d'intervento</i></b>	<b><i>Interventi ammissibili - esempi</i></b>
<b><i>Manutenzione ordinaria (solo per lavori su parti comuni condominiali, esclusi se interni a singole abitazioni)</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sostituzione integrale o parziale di pavimenti;</li> <li>- riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);</li> <li>- rifacimento intonaci interni e tinteggiatura;</li> <li>- rifacimento pavimentazione esterne senza modifiche ai materiali,</li> <li>- sostituzione tegole;</li> <li>- riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni;</li> <li>- riparazione recinzioni;</li> <li>- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;</li> <li>- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso.</li> </ul>
<b><i>Manutenzione straordinaria</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, con modifica di materiale o tipologia di infisso;</li> <li>- realizzazione ed adeguamento di opere accessorie e pertinenziali che non comportino aumento di volumi o di superfici utili, realizzazione di volumi tecnici, quali centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;</li> <li>- realizzazione ed integrazione di servizi igienico-sanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici;</li> <li>- realizzazione di chiusure o aperture interne che non modifichino lo schema distributivo delle unità immobiliari e dell'edificio;</li> <li>- rifacimento di scale e rampe;</li> <li>- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;</li> <li>- sostituzione solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti;</li> <li>- sostituzione tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare;</li> <li>- realizzazione di elementi di sostegno di singole parti strutturali;</li> <li>- interventi finalizzati al risparmio energetico.</li> </ul>
<b><i>Restauro e risanamento conservativo</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;</li> <li>- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;</li> <li>- ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;</li> <li>- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;</li> <li>- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali.</li> </ul>
<b><i>Ristrutturazione edilizia</i></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;</li> <li>- costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;</li> <li>- mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;</li> <li>- trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;</li> <li>- modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai;</li> <li>- interventi di ampliamento delle superfici;</li> <li>- interventi di demolizione e fedele ricostruzione.</li> </ul>
<b><i>Eliminazione barriere architettoniche</i></b>	<p>Trattasi di opere che possono essere realizzate sia sulle parti comuni che sulle unità immobiliari e si riferiscono a diverse categorie di lavori:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti);</li> <li>- rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici; citofoni, impianti di ascensori);</li> <li>- rifacimento di scale ed ascensori;</li> <li>- inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici.</li> </ul> <p>In linea generale le opere finalizzate all'eliminazione delle barriere architettoniche sono inseribili nella manutenzione straordinaria.</p>

<i>Categoria d'intervento</i>	<i>Interventi ammissibili - esempi</i>
<i>Opere finalizzate alla cablatura degli edifici</i>	<p>Le opere finalizzate alla cablatura degli edifici sono quelle previste dalla legge 31 luglio 1997, n. 249, che ha concesso agevolazioni per realizzare, nelle nuove costruzioni o in edifici soggetti ad integrale ristrutturazione, antenne collettive o reti via cavo per distribuire la ricezione nelle singole unità abitative. Ai fini delle agevolazioni fiscali la tipologia di intervento ammissibile è limitata al caso di lavori, in edifici esistenti, che interconnettono tutte le unità immobiliari residenziali.</p> <p>Inoltre, possono essere oggetto di agevolazione fiscale gli interventi di cablatura degli edifici per l'accesso a servizi telematici e di trasmissione dati, informativi e di assistenza, quali, ad esempio, la contabilizzazione dell'energia da centrali di teleriscaldamento o di cogenerazione, la teleassistenza sanitaria e di emergenza;</p>
<i>Opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico</i>	<p>La normativa di riferimento è quella prevista dalla legge quadro sull'inquinamento acustico, e dal D.P.C.M. 14 novembre 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 1° dicembre 1997, n. 280. Le opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette: ad es. sostituzione di vetri degli infissi. In tal caso occorre acquisire idonea documentazione (ad es. scheda tecnica del produttore) che attesti l'abbattimento delle fonti sonore interne o esterne all'abitazione, nei limiti fissati dalla predetta normativa</p>
<i>Opere finalizzate al risparmio energetico</i>	<p>La tipologie di opere ammesse ai benefici fiscali sono quelle previste dall'art. 1 del decreto del Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato del 15 febbraio 1992 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 9 maggio 1992, n. 107. Anche le opere finalizzate al risparmio energetico possono essere realizzate in assenza di opere edilizie propriamente dette e vale quanto detto a proposito dell'inquinamento acustico</p>
<i>Opere finalizzate alla sicurezza statica ed antisismica</i>	<p>La normativa tecnica regolamentare a cui fare riferimento è contenuta nel decreto del Ministro dei lavori pubblici, di concerto con il Ministro dell'interno del 16 gennaio 1996 pubblicato nel Supplemento Ordinario alla G.U. n. 29 del 5 febbraio 1996. Gli interventi di messa in sicurezza statica e quelli relativi all'adozione di misure antisismiche sono, in genere, riferiti ad opere di consolidamento statico riconducibili alla manutenzione straordinaria o alla ristrutturazione edilizia. Gli interventi possono interessare anche le strutture di fondazione nonché la rete dei servizi ed in particolare acquedotti, fognature, elettricità. Ma la legge, oltre a disporre che gli interventi in questione devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendente interi edifici, stabilisce che nell'ambito dei centri storici essi "devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari". La norma rende necessario non solo la cooperazione tra proprietari interessati, ma anche l'intervento attivo degli enti locali. La rilevanza degli interventi - che interessano edifici e ambienti tutelati e chiamano direttamente in causa i comuni, anche per la necessità di intervenire, come si è detto, sulla rete dei servizi - non può, infatti, essere sottovalutata. Pertanto, è da ritenere che, ai fini dell'applicazione della disposizione, debbano essere i privati, di norma, a predisporre "progetti unitari", ed a sottoporli all'esame del comune, per una approvazione di tipo "edilizio": ovverosia mediante una concessione, stante che non si tratta, nel caso in esame, di piano urbanistico. Ma non può essere esclusa l'iniziativa dei comuni, intesa a fornire, quanto meno, le linee di indirizzo per la formazione dei progetti unitari.</p> <p>E' appena il caso di rilevare che la disposizione in questione, per ovvi motivi tecnici ed esecutivi, deve essere estesa a tutti i casi di miglioramento o di adeguamento della sicurezza statica ed antisismica, dovendo interpretare l'ulteriore specificazione del legislatore nel caso dei centri storici come una indicazione di metodo circa la particolare cautela da tenere nel caso di edifici realizzati con tecnologie e materiali oggi non utilizzati correntemente.</p>

<i>Categoria d'intervento</i>	<i>Interventi ammissibili - esempi</i>
<i>Interventi di messa a norma degli edifici</i>	La normativa regolamentare di riferimento, nel caso degli impianti tecnologici, è quella prevista dal D.P.R. 6 dicembre 1991, n. 447, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 15 febbraio 1992, n. 38. Ai fini del beneficio fiscale sono richiamate le norme applicabili alle unità immobiliari abitative e alle relative parti comuni, soggette all'applicazione della legge 46/1990. Si tratta, quindi, di interventi che riguardano la pluralità degli impianti tecnologici dell'abitazione meglio individuati all'articolo 1 della legge 46/1990 e definiti nel successivo regolamento attuativo. Sono quindi compresi tutti gli interventi effettuati e debitamente dotati di certificato di conformità, rilasciato da soggetti abilitati, anche se di entità minima, indipendentemente dalla categoria edilizia di intervento edilizio
<i>Opere finalizzate ad evitare infortuni domestici</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- installazione di apparecchi di rilevazione di presenza di gas inerti;</li> <li>- montaggio di vetri antinfortunistica;</li> <li>- installazione di corrimano lungo le scale.</li> </ul>
<i>Opere finalizzate ad impedire il compimento di atti illeciti da parte di terzi</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rafforzamento, sostituzione od installazione di cancellate o recinzioni murarie degli edifici;</li> <li>- apposizione di grate sulle finestre o loro sostituzione;</li> <li>- porte blindate o rinforzate;</li> <li>- apposizione o sostituzione di serrature, lucchetti, catenacci, spioncini;</li> <li>- installazione di rilevatori di apertura e di effrazione sui serramenti;</li> <li>- apposizione di saracinesche;</li> <li>- tapparelle metalliche con bloccaggi;</li> <li>- vetri antisfondamento;</li> <li>- casseforti a muro;</li> <li>- fotocamere o cineprese collegate con centri di vigilanza privati;</li> <li>- apparecchi rilevatori di prevenzione antifurto e relative centraline.</li> </ul>

### **3.1 Gli immobili interessati dal beneficio**

Gli interventi sopra richiamati devono essere eseguiti su edifici residenziali o su singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle relative pertinenze. E', inoltre, necessario che gli edifici sui quali vengono realizzati i lavori agevolati risultino censiti in catasto, oppure che ne sia stato richiesto l'accatastamento (art.1, legge 449/1997 e C.M. n.57/E/1998).

#### **3.1.1 Unità immobiliari residenziali**

Rientrano nel beneficio gli interventi realizzati sulle singole unità immobiliari destinate ad abitazione di qualunque categoria catastale. In particolare, va utilizzato un criterio d'uso "di fatto" dell'unità immobiliare, ferma restando l'applicabilità di eventuali sanzioni per mancata variazione catastale o per infrazioni di natura edilizia ed urbanistica (C.M. n.57/E/1998).

Ai fini della disposizione in commento, per l'individuazione degli edifici ammessi all'agevolazione, non può essere utilizzato un principio di prevalenza delle unità immobiliari destinate ad abitazione rispetto a quelle destinate ad altri usi ed è, quindi, ammessa al beneficio fiscale anche la singola abitazione, realmente utilizzata come tale, ancorché unica all'interno di un edificio. In tale fattispecie, può essere ricompresa anche l'unità immobiliare adibita ad alloggio del portiere per le cui spese di ristrutturazione i singoli condomini possono calcolare la detrazione in ragione delle quote millesimali di proprietà (C.M. n.57/E/1998).

### 3.1.2 Parti comuni di immobili a prevalente destinazione abitativa

Sono ammessi all'agevolazione anche gli interventi (ivi compresa la semplice manutenzione ordinaria) eseguiti sulle parti comuni di edifici a prevalente destinazione residenziale, intendendosi per tali i fabbricati nei quali la superficie complessiva delle unità a destinazione abitativa sia superiore al 50% di quella totale dell'edificio (C.M. n.57/E/1998).

In tal caso, è possibile ammettere alla detrazione fiscale, per le spese realizzate sulle parti comuni, anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (purché soggetto passivo IRPEF).

Diversamente, qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza sia inferiore al 50%, è comunque ammessa la detrazione, per le spese realizzate sulle parti comuni, da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo fabbricato (C.M. n.57/E/1998).

Inoltre, affinché siano configurabili delle "parti comuni" condominiali, l'edificio deve essere composto da più unità abitative funzionalmente autonome, non essendo richiesta, invece, l'esistenza di una pluralità di proprietari. Ad esempio, non sono ravvisabili "parti comuni", nel caso in cui l'edificio sia costituito da una sola unità abitativa e dalle relative pertinenze, anche se distintamente accatastate (R.M. n.167/E/2007). In tal caso, pertanto, l'intervento è da considerarsi eseguito su un'unica unità immobiliare, con la conseguenziale applicazione del limite massimo di spese detraibili pari, complessivamente, a 48.000 euro (*cf.* successivo par. 5).

### 3.1.3 Pertinenze

La detrazione è estesa anche alle spese sostenute per gli interventi eseguiti sulle pertinenze delle unità immobiliari residenziali possedute o detenute. La detrazione compete anche se gli interventi sono realizzati soltanto sulle pertinenze in questione.

Ne consegue che sono compresi nell'ambito applicativo della disposizione tutti gli interventi agevolati realizzati su pertinenze o su aree pertinenziali (senza alcun limite numerico) già dotate del vincolo di pertinenzialità con l'unità immobiliare principale.

E' esclusa, invece, in via generale, la possibilità di realizzare volumi autonomi rispetto ad una unità immobiliare principale (C.M. n.57/E/1998).

### 3.1.4 Casi particolari

Circa gli immobili interessati dall'agevolazione, l'Amministrazione ha fornito chiarimenti in ordine a specifiche fattispecie, relative, in particolare, alla trasformazione di fabbricati strumentali in abitazioni ed agli interventi eseguiti su immobili ad "uso promiscuo".

- *Trasformazione di fabbricato strumentale in immobile a destinazione abitativa*

Con la Risoluzione n.14/E dell'8 febbraio 2005, l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una specifica istanza di interpello avanzata da un contribuente, ha precisato l'applicazione del beneficio per la ristrutturazione di un fabbricato strumentale rurale (nello specifico un fienile) che, solo al termine dei lavori, avrebbe assunto la destinazione d'uso abitativo, a condizione che nel provvedimento autorizzativo dell'intervento fosse risultato chiaramente il mutamento della destinazione. In particolare, l'Agenzia ha ammesso l'applicabilità del beneficio anche in questo caso in quanto, nella categoria di intervento riconducibile alla ristrutturazione edilizia (di cui alla lett.d dell'art.31 della legge 457/1978, ora trasfuso nell'art.3, comma 1, lett.d, D.P.R. 380/2001), possono ricomprendersi anche gli interventi di mutamento della destinazione d'uso di edifici, secondo quanto stabilito dalle leggi regionali e dalla normativa locale.

La precisazione ministeriale appare estensiva, sia rispetto al dettato normativo che disciplina il beneficio fiscale (art.1, legge 449/1997), sia riguardo ai precedenti chiarimenti emanati sull'argomento dalla stessa Amministrazione finanziaria ed, in questo senso, è da valutare positivamente in quanto amplia l'ambito applicativo dell'agevolazione.

A livello normativo, infatti, l'art.1, della legge 449/1997 e successive modifiche, stabilisce che danno diritto alla detrazione IRPEF le spese sostenute per la realizzazione di interventi di recupero, tassativamente elencati, «*effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze*».

Il riferimento alle «*unità immobiliari residenziali*» ha portato in passato la stessa Amministrazione a precisare che gli interventi che danno diritto alla detrazione devono riguardare edifici destinati alla residenza o singole unità immobiliari residenziali, di qualsiasi categoria catastale, purché di fatto destinate ad abitazione, con esclusione, quindi, degli edifici a destinazione produttiva, commerciale e direzionale (C.M. n.57/E/1998, par. 3 e 3.1 e C.M. n.121/E/1998, par.4).

Tali precisazioni sembravano limitare le fattispecie agevolabili ai soli interventi riguardanti immobili che risultassero ad uso abitativo (anche di fatto) già al momento dell'avvio dei lavori.

La Risoluzione n.14/E/2005, quindi, è da considerarsi particolarmente positiva perché amplia le fattispecie ammesse al beneficio.

Si evidenzia, comunque, che i lavori agevolabili riguardanti i fabbricati strumentali, dato il tenore letterale delle precisazioni amministrative, sono solo quelli volti a trasformare l'organismo edilizio al fine di mutarne la destinazione d'uso, da strumentale ad abitativo, e, come tali, rientranti nella categoria della ristrutturazione edilizia, di cui all'attuale art.3, comma 1, lett.d, del D.P.R. 380/2001. Tra l'altro, come precisato dalla stessa Agenzia, ai fini del beneficio, deve risultare chiaramente dal provvedimento urbanistico che autorizza l'intervento che la ristrutturazione comporterà il mutamento della destinazione d'uso del fabbricato.

Resta, quindi, ferma l'inapplicabilità dell'agevolazione per lavori diversi da quelli citati, quali ad esempio la semplice manutenzione straordinaria.

- *Interventi eseguiti su immobili ad “uso promiscuo”*

Con la R.M. n.18/E del 24 gennaio 2008 l'Amministrazione finanziaria si è espressa, inoltre, sull'applicabilità della detrazione nell'ipotesi di interventi di ristrutturazione su un'unità immobiliare residenziale, utilizzata saltuariamente per il servizio di alloggio di ospiti con prima colazione (cd.“*bed and breakfast*”) da parte dei proprietari.

In tal ambito, l'Agenzia delle Entrate, richiamando, fra l'altro, l'orientamento espresso nella citata C.M. n.57/E/1998 in relazione agli immobili adibiti promiscuamente all'esercizio di arti, professioni, o di attività commerciali, ha chiarito che, qualora l'abitazione sia adibita, in parte, all'attività di “*bed and breakfast*”, la detrazione per gli interventi di recupero edilizio è riconosciuta nella misura del 50%.

#### **4. LE SPESE DETRAIBILI**

La detrazione, nell'attuale misura del 36%, si applica con riferimento alle spese pagate (con bonifico bancario o postale) sino al 31 dicembre 2010 (secondo il criterio di cassa, ossia a prescindere dalla data della fattura o di quella di esecuzione dei lavori) ed effettivamente rimaste a carico di ciascun soggetto tra quelli individuati come potenziali beneficiari dell'agevolazione. Tra i costi detraibili, rientrano quelli relativi:

- alla progettazione dei lavori;

- all'acquisto dei materiali;
- all'esecuzione dei lavori;
- alle altre prestazioni professionali richieste dal tipo di intervento;
- alla relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti;
- alle perizie e sopralluoghi;
- all'imposta sul valore aggiunto, all'imposta di bollo ed ai diritti pagati per le concessioni, alle autorizzazioni, alle denunce di inizio lavori;
- agli oneri di urbanizzazione;
- ad altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento di attuazione delle disposizioni in esame.

Non sono, invece, in ogni caso computabili nel beneficio fiscale gli interessi passivi per i mutui contratti per l'esecuzione degli interventi ed i costi di trasloco e di custodia dei mobili. E' necessario, poi, per poter fruire della detrazione, che tutte le fatture e le ricevute siano intestate ai soggetti che intendono beneficiarne. Nell'ipotesi di spese sostenute per lavori sulle parti condominiali le fatture o le ricevute devono essere intestate direttamente al condominio. In questo caso la detrazione spetta a tutti i condomini, per le spese pagate dall'Amministratore entro il 31 dicembre 2010 e da questi ripartite secondo le quote millesimali (*cf.* successivo Paragrafo 7.4).

## **5. IL CALCOLO DELLA DETRAZIONE**

Ai fini del calcolo della detrazione, l'Amministrazione finanziaria si è espressa sulle modalità di calcolo del limite di spesa dei 48.000 euro, in presenza di casi particolari, come l'esecuzione di interventi sulle abitazioni e relative pertinenze, sulle parti comuni dell'edificio e nell'eventualità di prosecuzione del medesimo intervento in diversi periodi d'imposta, tenuto conto che, in ogni caso, la spesa massima detraibile si intende riferita, anche per il triennio 2008-2010, alla singola unità immobiliare.

### ***5.1 Gli interventi eseguiti sia sull'abitazione che sulle pertinenze***

Con la R.M. n. 181/E del 29 aprile 2008, l'Agenzia delle Entrate ha precisato le modalità di calcolo delle spese sostenute in caso di interventi di recupero riguardanti sia l'abitazione, sia le pertinenze.

In particolare, confermando quanto già espresso con le R.M. n.124/E e 167/E del 2007, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito che, per gli interventi di recupero eseguiti contemporaneamente sull'abitazione e sulle pertinenze, anche se accatastate separatamente, si applica il limite unitario di 48.000 euro, senza poter computare un autonomo limite per gli interventi relativi alle pertinenze.

In particolare, con la citata R.M. 124/E/2007, l'Agenzia delle Entrate ha da subito chiarito che, in virtù di quanto stabilito dall'art.35, comma 35-*quater*, della legge 248/2006, a partire dal 1° ottobre 2006, il limite di spesa per interventi effettuati contestualmente su abitazioni e pertinenze opera per "*unità abitativa e sue pertinenze unitariamente considerate*".

Tale principio è stato successivamente ribadito nella R.M. 167/E/2007 con riferimento ad interventi effettuati nel corso del 2007 su abitazioni e unità pertinenziali alle stesse, per i quali, quindi, il limite di spesa dei 48.000 euro deve essere unitariamente considerato, non rilevando la circostanza che si tratti di "unità immobiliari" distinte (si ricorda, in proposito, che, ai sensi dell'art.1, comma 387, della legge 296/2006 – Finanziaria 2007, prorogato dall'art.1, comma 17, della legge 244/2007

- Finanziaria 2008, dal 1° gennaio 2007, il riferimento per la ripartizione del limite di spesa è stato modificato da "unità abitativa" a "unità immobiliare").

Da ultimo, la R.M. 181/E/2008 ha confermato in via definitiva il suddetto orientamento.

Tale interpretazione restrittiva della norma, che non tiene conto della modifica intervenuta con le leggi Finanziarie 2007 e 2008, suscita perplessità, in quanto vengono posti ulteriori limiti alla fruibilità dell'agevolazione, che rischiano di disincentivare la realizzazione di interventi incisivi di recupero del patrimonio edilizio abitativo e delle relative pertinenze.

### ***5.2 Gli interventi eseguiti sulle parti comuni***

Nell'ipotesi di interventi eseguiti sulle parti comuni condominiali di un edificio, la R.M. n.124/E del 4 giugno 2007 ha chiarito che il limite massimo di spesa su cui commisurare la detrazione deve essere riferito a ciascuna abitazione facente parte del fabbricato, in proporzione delle rispettive quote millesimali.

Con tale pronuncia, inoltre, è stato espressamente precisato che, in caso di titolarità, da parte di un condomino, di più appartamenti, il limite di 48.000 euro deve essere considerato separatamente per ciascuna abitazione posseduta.

Tale valutazione separata del limite massimo di spesa di 48.000 euro, riferito autonomamente ad ogni singola abitazione posseduta, è stata successivamente confermata dalla R.M. n.19/E del 25 gennaio 2008, con la quale è stato, altresì, chiarito che tale limite deve essere suddiviso fra gli eventuali comproprietari delle singole unità immobiliari.

Pertanto, se all'interno di un condominio una persona fisica possiede cinque appartamenti e vengono eseguiti lavori sulle parti comuni, l'importo massimo riconosciuto a tale soggetto, su cui calcolare l'agevolazione, è pari a 240.000 euro (48.000 x 5).

Infine, come ribadito dalla citata R.M. n.19/E/2008, l'agevolazione è riconosciuta a condizione che, per i lavori sulle parti comuni dell'edificio, il soggetto interessato (l'amministratore o uno dei condomini) rispetti gli adempimenti richiesti dal D.M. 41/1998 e sue successive modificazioni (*cfr.* Paragrafo 7).

### ***5.3 Gli interventi eseguiti sia sulle parti comuni che sulla singola abitazione***

Il criterio della valutazione separata del limite di spesa, commisurato alla singola abitazione in caso di interventi sulle sole parti comuni, è stato confermato anche in relazione a lavori effettuati, da un medesimo soggetto, sia sulle parti comuni che all'interno del proprio appartamento.

In particolare, con la R.M. n.206/E del 3 agosto 2007, l'Amministrazione ha chiarito che le spese relative agli interventi sulle parti comuni devono essere considerate separatamente rispetto a quelle sostenute per gli interventi realizzati all'interno della singola unità immobiliare.

Ne deriva che, per gli interventi sulle parti comuni, il contribuente può beneficiare di un ulteriore limite di spesa di 48.000 euro, che si aggiunge all'importo massimo detraibile di 48.000 euro, specificamente previsto per i lavori relativi alla singola abitazione, a condizione che per entrambi gli interventi siano stati osservati separatamente tutti gli adempimenti di cui al D.M. 41/1998 (*Cfr.* Paragrafo 7).

Diversamente, se il fabbricato è composto da una sola unità abitativa e dalle relative pertinenze, l'esistenza di parti comuni non è configurabile, e, quindi, come precisato dalla R.M. n.167/E del 12 luglio 2007, in presenza di lavori sull'intero fabbricato e sulle pertinenze, non è possibile

identificare un autonomo limite di spesa relativo ad interventi sulle presunte “parti comuni” dell’edificio (cfr. Paragrafo 3.1.2).

#### **5.4 La continuazione degli interventi in diversi periodi d’imposta**

Un’ipotesi particolare che è stata presa in considerazione a livello normativo sia dalla legge 448/2001 (Finanziaria 2002), per il periodo d’imposta 2002, sia dalla legge 289/2002 (Finanziaria 2003), per ciò che concerne il 2003, è relativa alla prosecuzione di interventi già iniziati in anni precedenti (a partire dal 1° gennaio 1998). E’ stato, infatti, stabilito che nel caso in cui l’importo delle spese sostenute nel 2002 o nel 2003 sia relativo alla prosecuzione di un intervento iniziato in anni precedenti, su una singola unità immobiliare, si deve tenere conto, nel computo del limite massimo di spesa ammesso in detrazione (77.468,53 euro per il 2002 e 48.000 euro dal 2003), anche delle spese sostenute negli anni precedenti.

Tali modalità applicative risultano vevoli anche per le spese sostenute dal 2008.

Ciò implica che se, dal 2008, siano sostenute spese relative alla prosecuzione di interventi già iniziati in precedenza, la detrazione del 36% può essere fatta valere solo entro il tetto massimo dei 48.000 euro riferito alla singola unità immobiliare, calcolato tenendo conto anche delle spese complessivamente sostenute nei precedenti periodi d’imposta.

##### **Esempio 1**

Spese sostenute nel 2007	€ 20.000
Spese sostenute nel 2008 in prosecuzione dello stesso intervento	€ 15.000
<b>Spese ammesse in detrazione nel 2008 (nella misura del 36%)</b>	<b>€15.000*</b>

*\*In tal caso la spesa ammessa in detrazione nel 2008 è pari al totale delle spese sostenute nel 2008, perché inferiore al limite massimo di spesa detraibile, pari a €28.000 (€48.000 - €20.000 di spese del 2007).*

##### **Esempio 2**

Spese sostenute nel 2006	€ 20.000
Spese sostenute nel 2007 in prosecuzione dello stesso intervento	€ 20.000
Spese sostenute nel 2008 in prosecuzione dello stesso intervento	€ 15.000
<b>Spese ammesse in detrazione nel 2008 (nella misura del 36%)</b>	<b>€8.000*</b>

*\*In tal caso la spesa ammessa in detrazione nel 2008 è pari a €8.000 (€48.000 - €20.000 di spese del 2006 - €20.000 di spese del 2007).*

##### **Esempio 3**

Spese sostenute nel 2006	€ 18.000
Spese sostenute nel 2007 in prosecuzione dello stesso intervento	€ 30.000
Spese sostenute nel 2008 in prosecuzione dello stesso intervento	€ 10.000
<b>Spese ammesse in detrazione nel 2007 (nella misura del 36%)</b>	<b>€0*</b>

*\*In tal caso nel 2008 non si può fruire della detrazione IRPEF, perché le spese sostenute nel 2006 e nel 2007 (€18.000 + €30.000) sono già pari a €48.000.*

Nell’ambito della Circolare n.15/E del 5 marzo 2003, l’Agenzia delle Entrate ha fornito, inoltre, attraverso un esempio numerico, precisazioni anche in merito al calcolo da effettuare nel caso in cui nello stesso anno, oltre alla prosecuzione di precedenti interventi, si inizino nuovi lavori agevolati

sullo stesso immobile. In tale ipotesi, l'Agenzia ha precisato che l'importo di spesa, su cui calcolare la detrazione spettante, non può comunque e complessivamente superare il tetto massimo stabilito dalla legge (48.000 euro).

Le stesse precisazioni vanno, quindi, applicate anche con riferimento alle spese sostenute dal 2008.

Si riporta, di seguito, un esempio numerico, che riprende quello contenuto nella citata Circolare ministeriale n.15/E/2003.

***Esempio 4: Lavori iniziati nel 2007 e proseguiti nel 2008 e nuovi interventi iniziati nel 2008 relativi alla stessa unità abitativa***

<i>Spese sostenute nel 2007</i>	€ 35.000
<i>Spese sostenute nel 2008 per interventi di prosecuzione</i>	€ 20.000
<b><i>Spesa ammessa nel 2008 per interventi di prosecuzione</i></b>	<b>€13.000</b> (48.000 – 35.000)
<i>Spese sostenute nel 2008 per nuovi lavori</i>	€ 40.000
<b><i>Spesa massima ammessa nel 2008 per nuovi lavori</i></b>	<b>€35.000</b> (48.000 – 13.000)
<b><i>Spesa totale ammessa in detrazione nel 2008 (nella misura del 36%)</i></b>	<b>€48.000</b> (13.000 + 35.000)

In ogni caso, il limite di spesa dei 48.000 euro, su cui applicare la detrazione del 36%, va riferito all'unità immobiliare sulla quale sono effettuati gli interventi di recupero. Così, in presenza di più soggetti che sostengono le spese per lavori eseguiti sulla stessa abitazione, tale limite deve essere ripartito tra gli stessi, in proporzione alle spese da ciascuno effettuate.

***Esempio 5: Lavori iniziati nel 2007 e proseguiti nel 2008 relativi alla stessa unità immobiliare le cui spese sono sostenute da 2 soggetti, rispettivamente al 40% (Sogg.A) e 60% (Sogg. B)***

<i>Spese sostenute <b>complessivamente</b> nel 2007</i>	€ 30.000
<i>Spese sostenute <b>complessivamente</b> nel 2008 in prosecuzione dello stesso intervento</i>	€ 20.000
<b><i>Spese totali ammesse in detrazione nel 2008 (nella misura del 36%)</i></b>	<b>€18.000</b> (48.000 – 30.000)
<i>Spesa ammessa in detrazione nel 2008 per il Sogg. A (che sostiene il 40% delle spese)</i>	<b>€7.200</b>
<i>Spesa ammessa in detrazione nel 2008 per il Sogg. B (che sostiene il 60% delle spese)</i>	<b>€10.800</b>

Per quanto riguarda, invece, la **percentuale di detrazione spettante**, è da evidenziare che la stessa, per le spese sostenute dal 2008, è sempre pari al 36%, anche se l'intervento è stato iniziato in anni precedenti (quando vigeva la più alta percentuale del 41%).

## 6. COME OPERA LA DETRAZIONE

Come noto, il beneficio consiste in una detrazione dall'IRPEF pari al 36% delle spese sostenute per realizzare gli interventi (da assumere nel limite massimo di 48.000 euro per unità immobiliare), dovuta dal contribuente/beneficiario. Ciascun soggetto, quindi, ha diritto a detrarre annualmente la quota spettante (1/10 dell'ammontare complessivo), nei limiti dell'IRPEF dovuta per il periodo d'imposta in questione.

Come già ricordato (cfr. Paragrafo 2), **per i soggetti di età non inferiore a 75 o 80 anni**, la detrazione può essere ripartita rispettivamente in 5 o 3 rate annuali, purché gli stessi siano

proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto degli interventi (non possono così beneficiare della più favorevole ripartizione del beneficio, seppure rispettino il requisito dell'età, l'inquilino o il comodatario).

Al riguardo, l'Agenzia ha precisato che il raggiungimento dell'età indicata costituisce un termine iniziale a partire dal quale può essere derogata la disposizione di carattere generale che prevede la ripartizione della detrazione in dieci annualità.

E', quindi, facoltà del contribuente operare la ripartizione più favorevole, anche a partire dai periodi d'imposta successivi a quello in cui si verifica il raggiungimento del settantacinquesimo o ottantesimo anno di età, in relazione alle restanti quote di detrazione da far valere negli anni successivi.

Così, ad esempio, il contribuente che al 31 dicembre 2008 ha compiuto 75 anni di età ed abbia effettuato lavori di ristrutturazione nel 2006, ripartendo la detrazione in 10 anni, potrà ripartire la residua parte in cinque rate annuali di pari importo da far valere nei successivi periodi d'imposta, ossia 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012 (cfr. al riguardo C.M. n.15/E/2003 e C.M. n.24/E/2004).

Allo stesso modo, **i contribuenti che acquistano** (o ricevono in donazione o in eredità) un immobile, che fruisce del 36%, **da soggetti con età non inferiore a 75 o 80 anni**, che abbiano optato per la ripartizione della detrazione rispettivamente in 5 o 3 rate annuali, **hanno diritto di proseguire con il recupero della detrazione** non ancora utilizzata, **in base alla scelta effettuata dal venditore** (cfr., in tal senso, istruzioni alla compilazione del Modello 730).

In ogni caso, è da evidenziare che l'importo della quota di detrazione spettante, non fruito in uno degli anni perché superiore all'imposta dovuta per lo stesso periodo d'imposta, non può essere cumulato con la quota relativa ad un altro periodo d'imposta, non può essere portato in diminuzione dall'imposta dovuta per l'anno successivo e non può essere chiesto a rimborso, né utilizzato in compensazione, ai sensi dell'art.17 del D.Lgs. 241/1997 (cfr. C.M. n.57/E/1998 e, da ultimo, Guida dell'Agenzia delle Entrate 2007 "Le agevolazioni IRPEF per le ristrutturazioni edilizie").

In sostanza, la parte della quota annuale di detrazione spettante, che superi l'ammontare complessivo dell'IRPEF dovuta dal contribuente nel medesimo anno, non può essere in alcun modo recuperata.

#### **Esempio**

<i>Quota annua detraibile</i>	€1.080 (per dieci anni)
<i>IRPEF dovuta per il medesimo anno</i>	€950
<b><i>Parte residua della quota di spese detraibili non recuperabile</i></b>	<b>€130</b>

## **7. GLI ADEMPIMENTI PER ACCEDERE AI BENEFICI**

### **7.1 La raccomandata al Centro Operativo di Pescara**

In primo luogo il contribuente (comproprietario o detentore, amministratore condominiale o condomino) dovrà, necessariamente prima dell'inizio degli interventi, inviare per raccomandata il prescritto Modello di comunicazione, debitamente compilato, al Centro Operativo di Pescara, Via Rio Sparto 21 - 65129<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 7 dicembre 2001, sono stati infatti soppressi i Centri di Servizio delle Imposte dirette ed indirette (destinatari delle comunicazioni ai fini del 36% fino al 31 dicembre 2001) ed istituiti i Centri Operativi di Pescara e Venezia. In particolare al Centro Operativo di Pescara devono essere inviate le comunicazioni relative alle richieste della detrazione IRPEF del 36% per le ristrutturazioni edilizie. In ogni caso, non si

A tal fine, con Provvedimento ministeriale del 17 marzo 2006, è stato approvato il nuovo **Modello di comunicazione di inizio lavori**, con le relative istruzioni, che viene fornito in Allegato al presente documento e che, comunque, è reperibile gratuitamente anche sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)).

Da evidenziare che **la comunicazione può essere inviata anche nella stessa giornata di inizio dei lavori**, purchè in un momento antecedente all'inizio stesso (C.M. n.15/E/2005).

Alla comunicazione deve essere, inoltre, allegata la fotocopia della seguente documentazione:

- DIA o comunque provvedimento autorizzativo dei lavori previsto dalla legislazione urbanistica<sup>3</sup>;
- domanda di accatastamento per gli immobili non ancora censiti;
- ricevute del pagamento ICI dal 1997 (non necessarie nel caso in cui il beneficiario della detrazione sia un soggetto diverso da quello tenuto al pagamento dell'ICI, quale ad esempio l'inquilino. Anche per i lavori eseguiti sulle parti comuni condominiali non vanno allegate le ricevute ICI);
- delibera assembleare e tabella millesimale per i lavori condominiali (qualora successivamente alla trasmissione della tabella di ripartizione delle spese, l'importo preventivato venga superato, è necessario spedire la nuova tabella di ripartizione delle spese al Centro Operativo di Pescara, senza però inviare nuovamente la comunicazione preventiva all'inizio dei lavori, *cfr.* C.M. n.57/E/1998);
- dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori, rilasciata dal proprietario dell'immobile, in caso di lavori realizzati dal detentore, se diverso dal coniuge, dai figli o dai familiari conviventi.

Più semplicemente, in luogo della suddetta documentazione il contribuente può provvedere ad inviare, unitamente al Modello di comunicazione, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi del D.P.R. 445/2000 (esente da imposta di bollo), nella quale lo stesso dichiara di essere in possesso della documentazione necessaria, fornendo la propria disponibilità ad esibirla su richiesta degli uffici finanziari.

In particolare, nella sezione del Modello "*DATI RELATIVI ALLA DOCUMENTAZIONE*", il dichiarante dovrà comunque barrare le caselle corrispondenti ai documenti in suo possesso e, inoltre, dovrà manifestare la scelta (barrando le corrispondenti caselle) di allegare direttamente tutti i documenti richiesti, ovvero di rendere la dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

Di seguito, si fornisce il fac-simile della dichiarazione sostitutiva.

---

è perso il diritto alla detrazione anche nell'ipotesi in cui le comunicazioni siano state erroneamente inviate ad uno dei soppressi Centri di Servizio, purché venga conservata ed eventualmente esibita la prova dell'invio, cioè la ricevuta della raccomandata (R.M. n.118/E/2004).

<sup>3</sup> L'obbligo di allegare alla comunicazione di inizio lavori la copia della D.I.A. o di altro atto equiparato non sussiste qualora, per lo specifico intervento effettuato, la normativa locale in materia edilizia non richieda nessun titolo urbanistico abilitativo dei lavori (*Cfr.* R.M. n. 325/E/2007). In tal caso, nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà il contribuente potrà evidenziare la data di inizio dei lavori ed attestare la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolati dalla normativa fiscale, pur se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia locale vigente.

---

**Fac-Simile di dichiarazione sostitutiva del beneficiario delle agevolazioni**

(da redigere in carta semplice e da allegare al Modello di comunicazione diretto al Centro Operativo di Pescara)

Oggetto: *Dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa ai sensi della Circolare del Ministero delle Finanze e dei Lavori Pubblici 11 maggio 1998, n. 121/E.*

Il sottoscritto.....

Nato a .....il.....

Residente in ..... Via/Piazza.....

n. .... C.A.P. .... C.F.....

Committente dei lavori eseguiti presso l'unità immobiliare sita a.....

Via/Piazza.....n.....C.A.P.....

Dichiara di essere in possesso di tutta la documentazione necessaria per accedere alle agevolazioni di cui all'art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 e relative disposizioni di attuazione e di essere pronto ad esibirla o trasmetterla a richiesta degli uffici finanziari.

Data ..... Firma .....

---

In caso di lavori condominiali, la comunicazione preventiva va inviata dall'amministratore o da uno dei condomini.

E' bene ricordare, comunque, che, nel caso in cui lo stesso beneficiario effettui lavori su più unità immobiliari, dovrà necessariamente inviare la comunicazione per ciascuna di esse.

Nell'ipotesi in cui le spese siano state sostenute, per il medesimo intervento, da più soggetti, con la R.M. n. 167/E/2007 è stato ribadito che è sufficiente che uno solo di essi provveda alla trasmissione del Modello di comunicazione al Centro operativo di Pescara, mentre gli altri contribuenti interessati sono tenuti unicamente ad indicare in dichiarazione il codice fiscale del soggetto che ha inviato tale documentazione (*cf.* anche la R.M. n. 184/E/2002).

## **7.2 La dichiarazione di esecuzione dei lavori**

Nell'ipotesi di lavori la cui spesa complessiva superi i 51.645,69 euro (lire 100.000.000) va trasmessa, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, l'attestazione di esecuzione lavori sottoscritta da un professionista iscritto negli albi degli ingegneri, architetti, geometri, o di altro soggetto abilitato.

---

### **Fac-Simile di dichiarazione di esecuzione dei lavori**

(da redigere in carta semplice dal tecnico professionista abilitato  
nell'ipotesi di lavori per importi complessivi superiori a €51.645,69)

Oggetto: *Dichiarazione di esecuzione dei lavori ai sensi dell'art. 1, comma 1, lett. d) del Decreto 18 febbraio 1998, n. 41.*

Il sottoscritto.....

iscritto all'albo (indicare categoria professionale e estremi di iscrizione).....

C.F. /Partita IVA.....

dichiara che i lavori relativi all'immobile sito in .....Via.....n.....

eseguiti per conto di.....codice fiscale.....

hanno superato l'importo di euro 51.645,69.

.....

Luogo e data..... Firma.....

---

### 7.3 La raccomandata con ricevuta di ritorno alla ASL

Ulteriore raccomandata, con ricevuta di ritorno, va poi inviata, preventivamente all'inizio dei lavori, alla ASL competente per territorio sulla base del luogo in cui è sito il fabbricato, nella quale il contribuente dovrà specificare le seguenti informazioni:

- ubicazione lavori;
- dati del committente;
- natura delle opere oggetto dell'intervento;
- data di inizio dei lavori;
- impresa esecutrice delle opere;
- assunzione di responsabilità dell'impresa sul rispetto delle regole di sicurezza e di contribuzione.

La raccomandata (vedi fac simile di seguito) non è comunque prevista nel caso in cui i decreti legislativi relativi alle condizioni di sicurezza sui cantieri non prevedono l'obbligo della notifica preliminare alla ASL.

---

#### Fac-Simile di comunicazione alla ASL

(da redigere in carta semplice)

Oggetto: *Comunicazione ai sensi del Decreto 18 febbraio 1998, n. 41, art. 1, 1° comma, lett. b) per la detrazione di cui all'art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449*

Spett.le Azienda sanitaria locale .....

Via/Piazza .....

C.A.P. .... Città.....

#### DATI COMMITTENTE

Cognome ..... Nome.....

Residente in ..... Via/Piazza ..... n. .... C.A.P.....

C.F. .... C.F. del condominio o società.....

#### DATI DEL CANTIERE

Via/Piazza ..... n. .... Città .....

#### NATURA DELL'OPERA

.....

#### IMPRESA ESECUTRICE DEI LAVORI

Impresa o società..... C.F./PartitaVA.....

#### DATA DI INIZIO DEI LAVORI

.....

Si allega la dichiarazione di assunzione di responsabilità rilasciata dall'impresa esecutrice dei lavori.

Ai sensi del D.Lgs. n.196/2003 il sottoscritto dichiara di essere informato sul fatto che i dati personali contenuti nella presente saranno utilizzati solo ai fini indicati nell'art. 1 della legge n.449/1997 e nelle disposizioni di attuazione e di poter conoscere, aggiornare, cancellare i propri dati o opporsi al loro utilizzo in violazione di legge.

Data ..... Firma .....

---

---

**Fac-Simile di dichiarazione dell'impresa**

(da redigere in carta semplice intestata per ognuna delle imprese  
esecutrici delle opere e da inviare allegata alla comunicazione alla ASL)

Oggetto: *Dichiarazione dell'impresa esecutrice delle opere ai sensi della Circolare del Ministero delle Finanze e dei Lavori Pubblici  
24 febbraio 1998, n. 57/E*

Il sottoscritto .....

Legale rappresentante dell'impresa con sede in Via/Piazza ..... n.....

C.A.P..... Telefono .....

Dichiara sotto la propria responsabilità di adempiere a tutti gli obblighi imposti dalla normativa vigente in materia di sicurezza e salute dei lavoratori nell'esecuzione dei lavori sull'unità immobiliare sita in .....

Via /Piazza ..... n. ....

Dichiara inoltre di adempiere agli obblighi contributivi nei confronti dei propri dipendenti utilizzati nell'esecuzione dei lavori.

Ai sensi del D.Lgs. n.196/2003 il sottoscritto dichiara di essere informato sul fatto che i dati personali contenuti nella presente saranno utilizzati solo ai fini indicati nell'art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 e nelle disposizioni di attuazione e di poter conoscere, aggiornare, cancellare i propri dati o opporsi al loro utilizzo in violazione di legge.

Data ..... Firma .....

---

#### **7.4 Come si effettuano i pagamenti – Bonifici e Fatture**

Condizione indispensabile per fruire della detrazione è che le spese siano pagate tramite bonifico bancario, entro il 31 dicembre 2010, da cui risulti: la causale del versamento; il codice fiscale del beneficiario dell'agevolazione; la partita IVA o il codice fiscale dell'impresa beneficiaria del bonifico.

Da segnalare che, stanti le precisazioni ministeriali fornite con la Circolare n.24/E/2004, il pagamento può avvenire **anche tramite bonifico postale**, in quanto contiene tutte le citate informazioni richieste per la fruizione del beneficio.

Non vige comunque l'obbligo di effettuare il pagamento con bonifico per le seguenti spese ammesse in detrazione (*cf.* istruzioni al Modello 730):

- spese relative agli oneri di urbanizzazione;
- ritenute di acconto operate sui compensi (ivi compresa la ritenuta del 4% operata dal condominio, in qualità di sostituto d'imposta, sui corrispettivi relativi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, ai sensi dell'art. 25-ter del D.P.R. 600/1973<sup>4</sup>);
- imposta di bollo;
- diritti pagati per le concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio lavori.

---

<sup>4</sup> **D.P.R. 29-9-1973 n. 600**

«Art.25 ter. - Ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore.

1. Il condominio quale sostituto di imposta opera all'atto del pagamento una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dal percipiente, con obbligo di rivalsa, sui corrispettivi dovuti per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi, anche se rese a terzi o nell'interesse di terzi, effettuate nell'esercizio di impresa.

2. La ritenuta di cui al comma 1 è operata anche se i corrispettivi sono qualificabili come redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera i), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. ».

Per tutte le altre spese detraibili (*cf.* precedente Paragrafo 4) è necessario indicare nel bonifico il codice fiscale del contribuente che intende fruire del beneficio, e, nell'ipotesi in cui vi siano più soggetti che sostengono la spesa, avendo quindi diritto alla detrazione, il bonifico deve riportare il numero di codice fiscale di ognuno di essi.

Tuttavia, se nel bonifico è stato indicato il solo codice fiscale del soggetto che ha provveduto ad inviare al Centro di Pescara la comunicazione di inizio lavori, la detrazione viene comunque riconosciuta anche agli altri aventi diritto, purché indichino nell'apposito spazio della dichiarazione dei redditi il codice fiscale riportato sul bonifico.

Infine, nel caso di lavori condominiali, quest'ultimo dovrà contenere oltre al codice fiscale del condominio anche quello dell'amministratore o del condomino che provvede materialmente al pagamento.

E' necessario, poi, per poter fruire della detrazione, che tutte le fatture e le ricevute siano intestate ai soggetti che intendono beneficiarne.

Nell'ipotesi di spese sostenute per lavori sulle parti condominiali, le fatture o le ricevute devono essere intestate direttamente al condominio e la detrazione compete a ciascun condomino, con riferimento all'anno di effettuazione del bonifico da parte dell'amministratore, e limitatamente alla quota di spese a lui imputata (su base millesimale) ed effettivamente pagata al condominio al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi (*cf.* C.M. n.95/E/2000 e C.M. n.122/E/1999).

In tal caso, come attestazione della somma che il singolo condomino ha diritto di portare in detrazione, può essere utilizzata una certificazione rilasciata dall'amministratore nella quale quest'ultimo specifichi le spese attribuite e pagate dal contribuente, secondo la ripartizione per quote millesimali (*cf.* C.M. n.122/E/1999).

In particolare, tenuto conto che attualmente il limite massimo di spesa detraibile è collegato all'unità immobiliare e non più anche a ciascun avente diritto, nella quietanza di pagamento che l'amministratore deve rilasciare al condomino deve esser indicata specificamente la quota della spesa relativa alle parti comuni, riferita a ciascuna delle unità immobiliari eventualmente possedute dal condomino (R.M. n.124/E/2007).

È stato, inoltre, chiarito dall'Agenzia delle Entrate (C.M. n.15/E/2005) che, nel caso in cui tutti gli adempimenti, compreso il bonifico, siano stati effettuati a nome di un contribuente, mentre le fatture riportano anche il nominativo del coniuge a carico dello stesso, la detrazione può competere, anche per intero, al soggetto che ha provveduto agli adempimenti richiesti, purché il suo nome compaia nella fattura emessa dall'impresa che ha eseguito gli interventi.

In ogni caso, è necessario che il contribuente conservi le fatture o le ricevute fiscali relative alle spese sostenute per l'esecuzione degli interventi e la ricevuta del bonifico bancario o postale. Per gli interventi eseguiti sulle parti comuni, può essere conservata la citata certificazione rilasciata dall'amministratore del condominio (*cf.* C.M. n.122/E/1999 e anche istruzioni alla compilazione del Modello 730).

### **7.5 Indicazione della manodopera in fattura**

L'art. 1, comma 19, della legge 244/2007 (legge Finanziaria 2008) ha confermato, anche per il triennio 2008-2010, la condizione ulteriore relativa all'indicazione del costo della manodopera, da inserire in fattura da parte dell'impresa che esegue la prestazione di recupero del patrimonio edilizio abitativo (originariamente introdotta dall'art. 35, comma 19, del D.L. 223/2006, convertito, con modifiche, nella legge 248/2006).

Diversamente, come chiarito dalla C.M. n.12/E del 19 febbraio 2008, a partire dal 1° gennaio 2008, l'indicazione in fattura del costo della manodopera non è più richiesta per fruire dell'aliquota IVA ridotta al 10% sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie delle abitazioni, come avveniva, invece, per le fatture emesse dal 1° gennaio 2007 fino al 31 dicembre 2007.

Pertanto, unicamente ai fini dell'applicabilità della detrazione, il mancato assolvimento di tale obbligo costituisce un'ipotesi ulteriore di decadenza dal diritto a tale beneficio fiscale, che si aggiunge ai casi di diniego dell'agevolazione elencati, tassativamente, nell'art.4 del D.M. 18 febbraio 1998, n.41<sup>5</sup> (cfr. C.M. n.28/E/2006, par.11).

In merito, l'Amministrazione Finanziaria, nella Circolare n.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;
- 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**, per gli interventi di recupero sulle abitazioni, non è causa di decadenza dall'agevolazione (R.M. n.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 di recupero edilizio, compresa quella impiegata da eventuali subappaltatori.

In relazione ai dubbi sorti sull'operatività di tale obbligo, in presenza di pagamenti effettuati successivamente alla data di emissione della fattura, la R.M. n.124/E/2007 ha chiarito che il costo

---

<sup>5</sup> Le altre cause di decadenza dall'agevolazione, previste dall'art.4 del D.M. 41/1998, sono:

- a) mancato assolvimento degli adempimenti necessari per accedere all'agevolazione (cfr. paragrafo 7);
- b) effettuazione di pagamenti secondo modalità diverse rispetto al bonifico bancario o postale;
- c) esecuzione di opere edilizie difformi da quelle oggetto di comunicazione;
- d) violazione delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, nonché di obbligazioni contributive accertate dagli organi competenti e comunicate alla direzione regionale delle entrate territorialmente competente.

della manodopera non deve essere indicato per le fatture emesse prima del 4 luglio 2006 e pagate dal contribuente in un secondo tempo.

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 privato committente che fruirà della detrazione IRPEF.

La misura, infatti, rientra tra le disposizioni (previste in origine, nel D.L. 223/2006) volte a far emergere il lavoro nero.

## **8. ACQUISTO DEI PARCHEGGI PERTINENZIALI**

Le novità previste dalla legge Finanziaria 2008 interessano anche l’agevolazione spettante per l’acquisto di parcheggi pertinenziali.

Anche in tal caso, quindi, l’agevolazione si applica, sino al 31 dicembre 2010, nella misura del 36% delle spese sostenute e con il limite dei 48.000 euro per unità immobiliare.

In particolare, si può, quindi, fruire della detrazione IRPEF del 36%, anche in relazione alle spese sostenute per la realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali ad immobili residenziali, anche a proprietà comune, come previsto dall’articolo 1, comma 1, della legge n. 449 del 1997. La norma richiede, quale condizione essenziale per usufruire della detrazione la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l’edificio abitativo (bene principale) ed il box.

In questo caso, la comunicazione al Centro Operativo di Pescara può essere inviata anche successivamente all’inizio dei lavori, purchè entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta nel quale s’intende fruire della detrazione.

Per quanto concerne gli importi effettivamente detraibili, anche nelle stesse istruzioni alla dichiarazione dei redditi, l’Agenzia delle Entrate ha ribadito che la detrazione è commisurata alle spese di realizzazione dell’immobile, pagate con bonifico bancario o postale entro l’attuale termine del 31 dicembre 2010 ed attestate dall’impresa o cooperativa costruttrice.

In sostanza, l’impresa cedente è tenuta a rilasciare una specifica attestazione sulle spese detraibili (vedi fac simile di seguito).

---

### **Fac-Simile attestazione delle spese di realizzazione del parcheggio**

(da redigere in carta intestata dell’impresa)

Oggetto: *Articolo 1, legge n. 449/1997 - Acquisto parcheggio pertinenziale.*

Il sottoscritto .....  
Legale rappresentante dell’impresa .....  
Con sede in..... Via/Piazza..... n..... C.A.P..... Telefono.....  
Dichiara sotto la propria responsabilità che le spese sostenute per la realizzazione del parcheggio sito in.....  
Via/Piazza..... n..... C.A.P.....  
acquistato o commesso dal sig. .... come pertinenziale all’abitazione sita in .....  
Via/Piazza..... n..... C.A.P.....  
ammontano ad euro .....

Tale dichiarazione viene rilasciata ai fini della detraibilità dall’IRPEF dovuta dall’acquirente ai sensi di quanto previsto dall’art.1 della legge n. 449/1997 e dalle istruzioni fornite dal Ministero delle Finanze.

Data .....

Firma .....

---

In merito alle modalità applicative del beneficio per tale fattispecie, già con la Circolare ministeriale n.121/E dell'11 maggio 1998, è stato affermato che l'agevolazione compete anche al promissario acquirente dell'immobile, alle condizioni però che sia stato regolarmente stipulato un compromesso di vendita dell'unità immobiliare, che per detto compromesso sia stata effettuata la registrazione presso l'Ufficio competente e che gli estremi della registrazione siano indicati nel modulo di comunicazione da presentare al Centro Operativo di Pescara.

Con la successiva Circolare n.55/E del 20 giugno 2002, è stato poi ulteriormente chiarito che la detrazione si può applicare anche nel caso in cui, entro il termine di fruizione del beneficio fiscale (ora 31 dicembre 2010), sia stato registrato solo il compromesso di vendita del box e non anche il contratto definitivo. In tal caso, l'agevolazione spetta in relazione a tutti gli acconti versati sulla base del preliminare e per l'intero costo di costruzione del box dichiarato dall'impresa, a condizione che il compromesso sia stato regolarmente registrato e che dallo stesso risulti il vincolo di pertinenzialità tra il box e la relativa unità immobiliare residenziale.

Da ultimo, con un'interpretazione che suscita perplessità, l'Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008, ha chiarito che, in assenza di un contratto preliminare di vendita regolarmente registrato, da cui risulti la destinazione funzionale del box a servizio dell'immobile, l'acquisto dell'autorimessa non può beneficiare della detrazione del 36%, riferita alle spese per la sua realizzazione, anche se la stipula del contratto definitivo è avvenuta nel medesimo periodo d'imposta di pagamento di tali importi.

L'ANCE non ritiene condivisibile questa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate che, considerando indispensabile la registrazione del contratto preliminare in caso di pagamento del corrispettivo di acquisto del box prima della stipula dell'atto definitivo di compravendita (anche se effettuata nel medesimo periodo d'imposta), limita ulteriormente l'applicabilità di tale agevolazione.

In ogni caso, trattandosi di un'interpretazione innovativa, deve essere garantita la detraibilità, ai fini del "36%", degli acconti versati prima dell'8 febbraio 2008 (data della citata R.M. 38/E/2008), ancorché non preceduti dalla registrazione di un preliminare d'acquisto.

Per il resto, devono intendersi confermati i precedenti chiarimenti ministeriali, che hanno ammesso l'agevolazione nei casi di:

- **acquisto contemporaneo di casa e box pertinenziale** da immobiliare o da cooperativa, limitatamente alle sole spese di realizzazione del box (così come attestate dall'impresa costruttrice/cedente). In tale ipotesi, la costituzione del vincolo pertinenziale deve risultare dall'atto notarile d'acquisto (C.M. 95/E/2000);
- **acquisto contestuale di abitazione e box pertinenziale, entrambi in corso di costruzione**, sempre limitatamente alle spese di realizzazione del box. Ai fini della sussistenza del vincolo pertinenziale, non rileva la circostanza che gli immobili non siano ancora stati realizzati, in quanto la destinazione funzionale del box al servizio dell'abitazione risulta dal contratto preliminare registrato (C.M. 55/E/2001, par.1.5.4);
- **costruzione in economia dell'abitazione e del box**, qualora quest'ultimo sia ultimato prima dell'immobile abitativo cui sarà asservito. In tal caso, infatti, l'esistenza del vincolo pertinenziale risulta dalla concessione edilizia (ora permesso di costruire – C.M. n.24/E/2004).

Con la Circolare n.15/E del 20 aprile 2005, l'Amministrazione finanziaria ha poi ulteriormente chiarito che, nell'ipotesi di **costruzione di box pertinenziale all'abitazione di proprietà di un soggetto fiscalmente a carico del coniuge convivente**, la detrazione può essere attribuita anche interamente al coniuge non proprietario dell'immobile, purchè lo stesso risulti convivente già al

momento dell'invio delle comunicazione al Centro di Pescara. In questo senso, il beneficio può essere fruito, anche interamente, da parte al coniuge (non proprietario del bene principale) che effettivamente sostiene le spese. Ovviamente, gli adempimenti dovranno essere eseguiti a suo nome (comunicazione all'Amministrazione finanziaria e pagamenti con bonifici bancari o postali in corrispondenza delle fatture a lui intestate).

Infine, anche nell'ipotesi di acquisto di parcheggi pertinenziali sussiste l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata nei lavori di realizzazione del box, a pena di decadenza dal beneficio (art. 1, comma 19, della legge 244/2007 – *cfr.* Paragrafo 7.5).

Relativamente a tale obbligo, l'Amministrazione finanziaria, con la R.M. n.127/E del 5 giugno 2007 ha chiarito che, in caso di acquisto, nel periodo d'imposta 2007, di box i cui lavori di costruzione sono stati ultimati, e le relative fatture emesse prima del 4 luglio 2006<sup>6</sup>, la separata indicazione in fattura del costo della manodopera non è richiesta, cosicché l'impresa costruttrice è tenuta ad attestare unicamente le spese di realizzazione del parcheggio.

<i>Acquisto parcheggi pertinenziali: riepilogo delle condizioni e limiti</i>
<b>CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DEI BENEFICI:</b>
↳ parcheggio di nuova costruzione ceduto da impresa o cooperativa costruttrice;
↳ pagamento con bonifico bancario o postale;
↳ comunicazione al Centro Operativo di Pescara entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (dopo il rogito o il preliminare registrato);
↳ indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata nella costruzione del parcheggio.
<b>MODALITA' APPLICATIVE:</b>
↳ <b>36%</b> delle spese sostenute per la realizzazione del box, <u>attestate dall'impresa</u> costruttrice e pagate entro il 31 dicembre 2010 con bonifico bancario o postale, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare.

## 9. ACQUISTO DI IMMOBILI RISTRUTTURATI

L'art.1, comma 17, lett. b), della legge 244/2007 (legge Finanziaria 2008) ha ripristinato la detrazione IRPEF del 36% per l'acquisto di unità immobiliari facenti parte di edifici interamente ristrutturati da imprese di costruzioni o da cooperative che provvedano anche alla successiva vendita o assegnazione, introdotta per la prima volta dal 1° gennaio 2002<sup>7</sup>, ed in vigore fino al 30 giugno 2007.

In virtù della riapertura dei termini disposta dalla legge Finanziaria 2008, l'applicabilità dell'agevolazione è attualmente riconosciuta nel rispetto delle seguenti **condizioni**:

- i lavori di **recupero devono consistere** tassativamente in interventi di **restauro o risanamento conservativo** o di **ristrutturazione edilizia** (art.31, primo comma, lettera c, d, legge 457/78, trasfuso nell'art.3 del Testo Unico dell'edilizia, DPR 380/2001);
- tali lavori **devono essere eseguiti sull'intero fabbricato dal 1° gennaio 2008 ed entro il 31 dicembre 2010**. Tale condizione normativa, in assenza di precise indicazioni ministeriali sul punto, sembra escludere dal beneficio fiscale l'acquisto di unità abitative, i cui interventi di recupero siano stati avviati e/o ultimati precedentemente al 1° gennaio 2008.;
- **il rogito deve avvenire entro il 30 giugno 2011**. Il beneficio si applica anche in caso di vendita di una singola unità abitativa, in quanto non è richiesta la cessione contestuale di tutte le unità immobiliari;

<sup>6</sup> Si ricorda che l'art. 35, comma 19, della legge 248/2006 ha introdotto l'indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata per l'intervento, pena la decadenza dall'agevolazione, dal 4 luglio 2006.

<sup>7</sup> L'agevolazione è stata introdotta dall'art. 9, comma 2, della legge 448/2001.

- i predetti lavori devono essere **realizzati da una impresa di costruzione** o ristrutturazione, ovvero da una cooperativa edilizia, **che provvede alla successiva vendita** o assegnazione dell'immobile agevolato;

Per questa fattispecie, la **detrazione del 36%** (da ripartire in 10 quote annuali costanti) va **calcolata** forfetariamente, su un importo pari al **25% del corrispettivo di acquisto**, da assumere nel **limite massimo di 48.000 euro per unità immobiliare**.

Conseguentemente, in presenza di più soggetti che sostengono le spese per l'acquisto di una singola abitazione ristrutturata, la detrazione spetta nel limite massimo di 48.000 euro, da suddividere fra i diversi comproprietari, in base al costo di acquisto sostenuto da ciascuno di essi.

In via generale, rimangono, poi, confermati i precedenti chiarimenti ministeriali forniti in materia (*cf.* anche C.M. n.24/E del 10 giugno 2004), secondo i quali:

- ↳ nell'ipotesi di **pagamento di acconti**, la **detrazione è ammessa a condizione** che venga stipulato un **compromesso**, regolarmente **registrato**, ove risulti il prezzo di vendita dell'immobile. Resta fermo che il rogito deve avvenire entro il 30 giugno 2011. In ogni caso, anche gli acconti, per i quali si è usufruito in anni precedenti della detrazione, concorrono al raggiungimento del limite massimo dei 48.000 euro. Pertanto, nell'anno in cui è stipulato il rogito, l'ammontare su cui calcolare la detrazione sarà pari ai 48.000 euro diminuiti delle somme relative agli acconti già considerate per il riconoscimento del beneficio (*cf.* Istruzioni al Modello 730);
- ↳ il **prezzo d'acquisto** su cui calcolare la detrazione (pari al 36% applicato sul 25% del prezzo dichiarato nell'atto) **comprende anche l'IVA**, trattandosi di un onere addebitato all'acquirente unitamente al corrispettivo di vendita dell'immobile e che, come tale, contribuisce a determinare la spesa complessiva;
- ↳ la **detrazione** opera solo se oggetto di acquisto sia un'unità immobiliare di tipo residenziale (accatastata come "casa di abitazione"), mentre **non è applicabile nel caso di acquisto di unità immobiliari che**, sebbene facciano parte di un edificio interamente ristrutturato, **non siano di tipo abitativo**. In sostanza non si può fruire del beneficio fiscale nell'ipotesi, ad esempio, di acquisto di un box posto all'interno di un fabbricato ristrutturato;
- ↳ l'**agevolazione** può applicarsi **anche per le unità diverse da quelle di tipo residenziale solo nell'ipotesi in cui vengano acquistate contestualmente a quelle abitative e siano qualificate in atto quali pertinenze di queste ultime**. In tal caso, però, la detrazione del 36% deve essere calcolata sul 25% del prezzo risultante dall'atto di compravendita, riferito ad entrambe le unità immobiliari (casa e pertinenza), **nel limite massimo di 48.000 euro**;
- ↳ se, invece, con lo stesso atto vengano **acquistate contestualmente due abitazioni, il limite dei 48.000 euro è riferibile ad ognuna delle unità immobiliari** (con l'effetto di una soglia massima del beneficio pari a 96.000 euro);
- ↳ **hanno diritto al beneficio il proprietario, il nudo proprietario ed il titolare di un diritto reale di godimento sull'abitazione** (uso, usufrutto, abitazione). Pertanto, nell'ipotesi in cui due soggetti acquistino uno la nuda proprietà e l'altro l'usufrutto sull'immobile, la detrazione del 36% spetta ad entrambi e deve essere calcolata sulla base del 25% del costo riferibile rispettivamente alla nuda proprietà e all'acquisto dell'usufrutto, entro il limite dei 48.000 euro, che, per gli acquisti effettuati dal 1° ottobre 2006, è riferito all'unità immobiliare (e non più al singolo acquirente).

In tal ambito è nuovamente intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.1/E/2007, precisando ulteriormente che, **qualora nell'atto di vendita non sia indicato espressamente il prezzo d'acquisto dell'usufrutto**, il contribuente potrà applicare, ai fini della detrazione, i **sistemi di calcolo previsti dagli artt.46 e 48 del D.P.R. 26 aprile 1986**

n. 131<sup>8</sup>, sulla base della spesa effettivamente sostenuta per l'acquisto del diritto. Nell'ipotesi, inoltre, di **acquisto congiunto** dell'usufrutto la **detrazione** è comunque **riconosciuta** solo al **soggetto intestatario della fattura** e nei **limiti del valore del diritto** allo stesso attribuibile.

Di seguito vengono proposti alcuni esempi di calcolo del beneficio spettante.

#### ACQUISTO DI 1 ABITAZIONE - ESEMPIO DI CALCOLO

##### Acquisto di abitazione

###### Ipotesi 1

1 solo acquirente

Prezzo dell'unità abitativa = €100.000\*

Importo ammesso in detrazione:

$25\% \times €100.000 = €25.000$  (importo inferiore al **limite massimo di €48.000**)

Importo detraibile:

$36\% \times €25.000 = €9.000$

**Importo complessivamente detraibile = €9.000 in 10 anni**

###### Ipotesi 2

2 acquirenti comproprietari in parti uguali

Prezzo dell'unità abitativa = €500.000\*

Importo complessivo ammesso in detrazione:  $25\% \times €500.000 = €125.000$

Opera il limite di €48.000 per unità immobiliare

Importo detraibile:

$36\% \times €48.000 = €17.280$

Importo complessivo detraibile = €17.280 in dieci anni

Tale importo deve essere suddiviso per ciascun acquirente in base alla quota di diritto spettante:

**Importo detraibile per ogni singolo acquirente:  $€17.280/2 = €8.640$  in dieci anni**

#### ACQUISTO DI 2 ABITAZIONI - ESEMPIO DI CALCOLO

##### Acquisto di 2 abitazioni entrambe all'interno di edificio interamente ristrutturato

###### Ipotesi

1 solo acquirente

2 abitazioni (A e B)

Prezzo dell'unità abitativa A = €120.000\*

Prezzo dell'unità abitativa B = €150.000\*

Importo ammesso in detrazione:

**A:**  $25\% \times €120.000 = €30.000$  (importo inferiore al **limite massimo di €48.000**)

**B:**  $25\% \times €150.000 = €37.500$  (importo inferiore al **limite massimo di €48.000**)

Importo detraibile:

$36\% \times €30.000 = €10.800$

$36\% \times €37.500 = €13.500$

**Importo complessivamente detraibile = €24.300 in dieci anni**

<sup>8</sup> D.P.R. 26 aprile 1986, n.131

«Art.48 - Valore della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione.

1. Per il trasferimento della proprietà gravata da diritto di usufrutto, uso o abitazione la base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore della piena proprietà e quello dell'usufrutto, uso o abitazione. Il valore dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione è determinato a norma dell'art. 46, assumendo come annualità l'ammontare ottenuto moltiplicando il valore della piena proprietà per il saggio legale di interesse.».

### ACQUISTO DI ABITAZIONE E BOX - ESEMPIO DI CALCOLO

#### **Acquisto contestuale di abitazione e box entrambi all'interno di edificio interamente ristrutturato**

##### **Ipotesi 1**

1 solo acquirente

1 abitazione e 1 box pertinenziale

Prezzo dell'unità abitativa e del box = €120.000\*

Importo ammesso in detrazione:

25% x €120.000 = €30.000 (importo inferiore al **limite massimo di €48.000 da riferirsi ad entrambi gli immobili**)

Importo detraibile:

36% x €30.000 = €10.800

**Importo complessivamente detraibile = €10.800 in dieci anni**

##### **Ipotesi 2**

2 acquirenti comproprietari in parti uguali

1 abitazione e 1 box pertinenziale

Prezzo dell'unità abitativa e del box = €530.000\*

Importo complessivo ammesso in detrazione: 25% x €530.000 = €132.500

**Opera il limite di €48.000 per entrambe le unità immobiliari**

Importo complessivamente detraibile: 36% x 48.000 = 17.280

Tale importo deve essere suddiviso per ciascun acquirente in base alla quota di diritto spettante:

**Importo detraibile per ogni singolo acquirente: €17.280/2 = €8.640 in dieci anni.**

\* Nel prezzo d'acquisto è compresa anche l'IVA (C.M. n.24/E del 10 giugno 2004)

## **9.1 Adempimenti richiesti**

In caso di acquisto di abitazioni all'interno di edifici integralmente ristrutturati da imprese, non sussiste l'obbligo per l'acquirente/beneficiario di effettuare la comunicazione al Centro Operativo di Pescara e di effettuare i pagamenti con bonifico bancario o postale, così come previsto dal Decreto Interministeriale 9 maggio 2002, n. 153.

L'acquirente, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, deve indicare il codice fiscale dell'impresa di costruzione o ristrutturazione o della cooperativa edilizia che ha effettuato i lavori sull'edificio.

Resta fermo, inoltre, che, anche per tale fattispecie, opera l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata per eseguire l'intervento, a pena di decadenza dall'agevolazione (art.1, comma 19, della legge 244/2007 - cfr. Paragrafo 7.5).

## **10. L'ALiquota IVA RIDOTTA AL 10% PER LE MANUTENZIONI DELLE ABITAZIONI**

L'art.1, comma 18, della legge 244/2007 (Finanziaria 2008) ha prorogato, dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili abitativi<sup>9</sup>.

Come chiarito dalla citata C.M. n.12/E/2008, per le fatture emesse dal 1° gennaio 2008, non è più necessaria l'indicazione in fattura del costo della manodopera, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata, continuando ad essere prevista unicamente ai fini della detrazione IRPEF del 36%.

Pertanto, dal 1° gennaio 2008, **l'obbligo di indicare distintamente il costo della manodopera**, con riferimento alle **fatture relative a lavori di qualsiasi tipologia di intervento di recupero incisivo su edifici abitativi** (restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia), sussiste **solo**

<sup>9</sup> Ciò in virtù della Direttiva 2006/18/CE del 14 febbraio 2006 (pubblicata sulla *Gazzetta Ufficiale* dell'Unione Europea L51/12 del 22 febbraio 2006), con la quale gli Stati membri, che hanno già adottato aliquote ridotte per i servizi ad alta intensità di manodopera, sono stati autorizzati a prorogarne l'applicazione sino al 2010.

nell'ipotesi in cui, **contestualmente alla riduzione dell'aliquota IVA**, il **committente non impresa si avvalga anche della detrazione IRPEF del 36%** per i medesimi interventi, a pena di decadenza da quest'ultima agevolazione.

Viceversa, dal 1° gennaio 2008, nell'ipotesi in cui **il privato committente non intenda fruire** della suddetta detrazione IRPEF, **ma solo della riduzione dell'aliquota IVA al 10%**, tale obbligo non è più operante.

Come noto, l'applicabilità dell'IVA ridotta al 10% riguarda i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria, nonché quelli di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, così come definiti dall'art.31, comma 1, lett. a), b), c), e d), della legge 457/1978 (trasfuso nell'art.3 del D.P.R. 380/2001), eseguiti su singole unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A/1 ad A/9 e A/11 (a prescindere dalla tipologia dell'edificio del quale esse sono parti) ed agli interi fabbricati dove è prevalente la destinazione abitativa (ossia edifici che hanno più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato).

In quest'ultimo caso, la riduzione dell'aliquota si applica, oltre che per le abitazioni, anche per i corrispettivi relativi a lavori su parti comuni. Resta fermo che per i corrispettivi relativi agli interventi riferibili alle unità immobiliari non abitative si applica l'aliquota IVA ordinaria (v. successiva Tavola riepilogativa sulle aliquote IVA per gli interventi di recupero).

In generale, comunque, trattandosi di prestazioni di servizi, per i quali l'operazione si intende effettuata al momento del pagamento del corrispettivo o dell'emissione della fattura, la proroga è da intendersi efficace per le prestazioni fatturate entro il 31 dicembre 2010, indipendentemente dal momento di effettiva realizzazione e completamento degli interventi di recupero agevolati.

E' bene ricordare, in ogni caso, che gli interventi di cui alle lettere c) e d) del medesimo art.31 (trasfuso nell'art.3 del D.P.R. 380/2001) sono, in base all'art.127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, stabilmente assoggettati all'aliquota IVA del 10%. Quest'ultima rimarrà conseguentemente applicabile a tali fattispecie, se oggetto di un contratto di appalto, anche successivamente al 31 dicembre 2010.

Anche per il periodo 2008-2010 risultano, comunque, efficaci le puntualizzazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria su tale beneficio fiscale.

In particolare si ricorda che l'agevolazione, come precisato nella Circolare Ministeriale n. 71/E del 7 aprile 2000, riguarda non solo le prestazioni oggetto di un contratto di appalto, ma anche la realizzazione dell'intervento mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume comunque un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione.

In tale ambito, è noto inoltre, che l'unica eccezione contemplata espressamente dal Legislatore, per la quale l'applicabilità del beneficio trova delle limitazioni, è quella dei cosiddetti "beni significativi", tassativamente elencati dal D.M. 29 dicembre 1999:

- ascensori e montacarichi
- infissi esterni ed interni
- caldaie
- videocitofoni
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria
- sanitari e rubinetterie da bagno
- impianti di sicurezza.

Per questi l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore degli stessi beni sopra elencati.

Di conseguenza, come affermato dall'Amministrazione finanziaria nella Circolare n.247/E del 29 dicembre 1999, nell'ipotesi in cui siano utilizzati, nel quadro dell'intervento, beni di valore significativo compresi nell'elenco sopra riportato, il contribuente deve indicare in fattura il corrispettivo del servizio (soggetto ad IVA al 10%) al netto del valore dei detti beni ed, inoltre, distintamente, la parte del valore dei beni stessi cui è applicabile l'aliquota ridotta e l'eventuale parte soggetta all'aliquota del 20%.

L'agevolazione è, invece, totalmente **esclusa per le prestazioni rese dai professionisti** (architetti, ingegneri, geometri e così via), in quanto non comprese nella motivazione complessiva della Direttiva comunitaria 1999/85, indirizzata ad agevolare solo le prestazioni con elevata intensità di manodopera e non anche le prestazioni professionali.

Inoltre, un altro caso di **esclusione** è quello relativo alle **prestazioni rese con contratto di subappalto**, come puntualizzato dalla citata C.M. n.71/E/2000. In particolare, il subappalto che abbia per oggetto lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria deve comunque essere assoggettato ad IVA con aliquota ordinaria del 20% (con applicazione del "reverse charge", di cui all'art.17, comma 6, lett.a, del D.P.R. 633/1972).

#### *Applicazione dell'IVA ridotta al 10% in caso di beni significativi*

##### **Intervento di installazione di un ascensore:**

Valore complessivo dell'intervento = €10.000

Valore ascensore = €6.000

Valore manodopera per l'installazione\* = €4.000

##### Aliquote IVA applicabili (da tenere distinte in fattura):

Valore manodopera: €4.000 x 10% = €400

Valore ascensore fino a concorrenza del valore della manodopera: €4.000 x 10% = €400

Valore ascensore residuo: €2.000 x 20% = €400

IVA complessivamente dovuta = €1.200

\* Il "valore della manodopera" comprende anche il valore delle materie prime e semilavorate, nonché in generale degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori (C.M. n.71/E del 7 aprile 2000).

Per completezza, si riporta di seguito uno schema riepilogativo delle aliquote IVA in vigore sino al 31 dicembre 2010 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, alla luce del «*Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di edilizia*», approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n.380.

**Tavola riepilogativa - Le aliquote IVA per gli interventi di recupero**

<b>Tipologia d'intervento</b>	<b>Vecchio riferimento normativo</b>	<b>Nuovo riferimento normativo</b>	<b>Aliquote IVA</b>
<b>Manutenzione ordinaria edifici residenziali</b>	Art.31, comma 1, lett. a) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. a) del DPR 380/2001	<b>10%</b> (art.7 Legge 488/1999 e successive modificazioni)
<b>Manutenzione ordinaria edifici non residenziali</b>	Art.31, comma 1, lett. a) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. a) del DPR 380/2001	<b>20%</b>
<b>Manutenzione straordinaria edifici residenziali</b>	Art.31, comma 1, lett. b) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. b) del DPR 380/2001	<b>10%</b> (art.7 Legge 488/1999 e successive modificazioni)
<b>Manutenzione straordinaria edifici residenziali pubblici</b>	Art.31, comma 1, lett. b) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. b) del DPR 380/2001	<b>10%</b> (n.127-duodecies, Parte III, Tabella A del DPR 633/1972)
<b>Manutenzione straordinaria edifici non residenziali</b>	Art.31, comma 1, lett. b) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. b) del DPR 380/2001	<b>20%</b>
<b>Restauro e risanamento conservativo</b>	Art.31, comma 1, lett. c) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. c) del DPR 380/2001	<b>10%</b> (n.127-quaterdecies Parte III, Tabella A, DPR 633/1972)
<b>Ristrutturazione edilizia</b>	Art.31, comma 1, lett. d) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. d) del DPR 380/2001 (I)	<b>10%</b> (n.127-quaterdecies Parte III, Tabella A, DPR 633/1972)
<b>Ristrutturazione urbanistica</b>	Art.31, comma 1, lett. e) della Legge 457/1978	Art.3, comma 1, lett. f) del DPR 380/2001	<b>10%</b> (n.127-quaterdecies Parte III, Tabella A, DPR 633/1972)

(I) Rientrano in tale categoria anche gli interventi di demolizione dell'edificio e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica (Art. 3, comma 1, lett. d, del D.P.R. 380/2001).

I riferimenti all'art.3 del D.P.R. 380/2001 possono essere utilizzati per indicare la tipologia d'intervento realizzato sull'edificio oggetto di recupero, sia in fattura, sia nelle lettere inviate dai committenti per la richiesta di applicazione di aliquote IVA agevolate.

Agli stessi fini, resta comunque valido il riferimento alle disposizioni contenute nell'art.31 della Legge 457/1978, in virtù non solo dell'automatico collegamento alla normativa successiva, ma anche perché il Legislatore non ha ancora provveduto alle necessarie modifiche del testo del D.P.R. 633/1972 sull'IVA, che richiama ancora la norma vigente.

Si sottolinea, in ogni caso, che, sotto il profilo giuridico, l'art.31 della Legge 457/1978 non è stato formalmente soppresso dall'art.3 del DPR 380/2001. Si ritiene altresì che le due norme convivano nel nostro ordinamento, come specificamente indicato all'art.137 lettera b) dello stesso D.P.R. 380/2001.

Rispetto alle definizioni di intervento di recupero previste dall'art.31 della Legge 457/1978, l'art.3, lett.d), del D.P.R. 380/2001 estende la nozione di ristrutturazione edilizia agli interventi di demolizione dell'edificio e successiva ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica.

In merito, si evidenzia che, nella Circolare n. 11/E/2007, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che l'aliquota IVA ridotta al 10% risulta applicabile anche agli interventi di demolizione e successiva ricostruzione senza aumento di volumetria, in quanto essi sono considerati come interventi di ristrutturazione edilizia, in virtù di quanto stabilito dal citato art.3, lett.d), del D.P.R. 380/2001.

## ***Guida alle agevolazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie***

***- Maggio 2008 -***

### **APPENDICE**

#### ***Normativa***

- Art.1, commi 17-19, legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008)
- Art.1, commi 387 e 388, legge 27 dicembre 2006, n.296 (Finanziaria 2007)
- Art. 35, commi 19 e 20, 35-ter e 35-quater, decreto legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modifiche, dalla legge 4 agosto 2006, n.248
- Art.1, comma 121, legge 23 dicembre 2005, n.266 (Finanziaria 2006)
- Art.23-bis, decreto legge 24 dicembre 2003, n.355, convertito, con modifiche, dalla legge 27 febbraio 2004, n.47
- Art.2, commi 5 e 6, legge 27 dicembre 2002, n.289 (Finanziaria 2003)
- Art.9, legge 28 dicembre 2001, n.448 (Finanziaria 2002)
- Artt.2 e 30, legge 23 dicembre 2000, n.388 (Finanziaria 2001)
- Artt. 6 e 7, legge 23 dicembre 1999, n.488 (Finanziaria 2000)
- Art.1, legge 27 dicembre 1997, n.449 (Finanziaria 1998)

#### ***Prassi più recente***

- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.181/E del 29 aprile 2008
- Circolare dell' Agenzia delle Entrate n.12/E del 19 febbraio 2008 (estratto)
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.38/E dell' 8 febbraio 2008
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.19/E del 25 gennaio 2008
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.18/E del 24 gennaio 2008
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.325/E del 12 novembre 2007
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.206/E del 3 agosto 2007
- Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate n.167/E del 12 luglio 2007

- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.127/E del 5 giugno 2007
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.124/E del 4 giugno 2007
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.11/E del 16 febbraio 2007 (estratto)
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.1/E del 9 gennaio 2007 (estratto)
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.28/E del 4 agosto 2006 (estratto)
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.17/E del 3 maggio 2005 (estratto)
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.15/E del 20 aprile 2005 (estratto)
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.14/E dell'8 febbraio 2005
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.28/E del 21 giugno 2004 (estratto)
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.24/E del 10 giugno 2004 (estratto)
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.15/E del 5 marzo 2003 (estratto)

## **Legge 24 dicembre 2007, n. 244**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge Finanziaria 2008)*

(G.U. n. 300 del 28 dicembre 2007, Suppl. ord. n. 285)

### **Art. 1**

**(Disposizioni in materia di entrata, nonchè disposizioni concernenti le seguenti Missioni: Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri; Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali)**

*(omissis)*

**17.** Sono prorogate per gli anni 2008, 2009 e 2010, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010;

b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2011.

**18.** È prorogata per gli anni 2008, 2009 e 2010, nella misura e alle condizioni ivi previste, l'agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2008.

**19.** Le agevolazioni fiscali di cui al comma 17 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

*(omissis)*

**Legge 27 dicembre 2006, n. 296**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007).*

(G.U. n. 299 del 27 dicembre 2006, Suppl. ord. n. 244)

**Art.1**

*(omissis)*

**387.** Sono prorogate per l'anno 2007, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

- a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007;
- b) alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2007.

**388.** Le agevolazioni di cui al comma 387 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

*(omissis)*

**Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223**

*Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.*

(G.U. n.153 del 4 luglio 2006)

**Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n.248**

**Art. 35 - Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale**

*(omissis)*

**19.** Nell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo il comma 121 è inserito il seguente: «121-bis. Le agevolazioni di cui al comma 121 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.».

**20.** La disposizione del comma 19 si applica in relazione alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

*(omissis)*

**35-ter.** È prorogata per l'anno 2006, nella misura e alle condizioni ivi previste, l'agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° ottobre 2006.

**35-quater.** All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo il comma 121-bis è inserito il seguente: «121-ter. Per il periodo dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2006 la quota di cui al comma 121 è pari al 36 per cento nei limiti di 48.000 euro per abitazione».

*(omissis)*

**Legge 23 dicembre 2005, n. 266**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006).*

(G.U. n. 302 del 29 dicembre 2005, Suppl. ord. n. 211/L)

**Art.1**

*(omissis)*

**121.** Sono prorogate per l'anno 2006, per una quota pari al 41 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, fermi restando gli ammontari complessivi e le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

- a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2006;
- b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti entro il 31 dicembre 2006 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2007.

**121-bis.** *Le agevolazioni di cui al comma 121 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura (1).*

**121-ter.** *Per il periodo dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2006 la quota di cui al comma 121 è pari al 36 per cento nei limiti di 48.000 euro per abitazione(2).*

*(omissis)*

**Note:**

(1) Comma inserito dall'art. 35, comma 19, del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 248/2006, in vigore dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del citato D.L. 223/2006).

(2) Comma inserito dall'art. 35, comma 35 *quater*, del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 248/2006.

**Decreto legge 24 dicembre 2003, n. 355**

*Proroga di termini previsti da disposizioni legislative*

(G.U. n. 300 del 29 dicembre 2003 )

***Convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2004, n.47***

*(omissis)*

**Art. 23 bis - Proroga di termini in materia di benefici tributari per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio**

*Testo in vigore dal 28 febbraio 2004, introdotto, in sede di conversione, dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47*

1. Sono prorogate per gli anni 2004 e 2005, nella misura e alle condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

a) agli interventi di cui all' articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 , per le spese sostenute dal 1° gennaio 2004 al 31 dicembre 2005;

b) agli interventi di cui all' articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti entro il 31 dicembre 2005 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2006;

c) alle prestazioni di cui all' articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2004.

2. Sono abrogati i commi 15 e 16 dell' articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

*(omissis)*

## **Legge 27 dicembre 2002, n. 289**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)*

(G.U. n. 305 del 31 dicembre 2002, Suppl. ord. n. 240 )

### **Art. 2 - (Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)**

*(omissis)*

**5.** La detrazione fiscale spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, ivi compresi gli interventi di bonifica dall'amianto, compete, per le spese sostenute fino al *31 dicembre 2003 (1)*, per un ammontare complessivo non superiore a 48.000 euro, per una quota pari al 36 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo. Nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati fino al *31 dicembre 2003 (1)* consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni. Resta fermo, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, che spettano all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare esclusivamente le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene. Per i soggetti, proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo.

**6.** All' articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 , le parole: "31 dicembre 2002" e: "30 giugno 2003" sono sostituite rispettivamente dalle seguenti: "31 dicembre 2003" e: "30 giugno 2004"; all'alinea del comma 1 dell' articolo 7 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 , e successive modificazioni, le parole: "31 dicembre 2002" sono sostituite dalle seguenti: "30 settembre 2003" **(2)**.

*(omissis)*

#### **Note:**

- (1)** Termine così prorogato dall'art. 1-bis, comma 1, D.L. 24 giugno 2003, n. 147, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 agosto 2003, n.200 (il termine precedente era fissato al 30 settembre 2003).
- (2)** Per la proroga fino al 31 dicembre 2003, cfr. art.24 del D.L. 30 settembre 2003, n.269, convertito, con modificazioni, dalla legge 326/2003

## **Legge 28-12-2001, n. 448**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)*

(G.U. n. 301 del 29 dicembre 2001, Suppl. ord. n. 285/L )

*(omissis)*

### **Art. 9 - Ulteriori effetti di precedenti disposizioni fiscali**

1. La detrazione fiscale spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, compete, per le spese sostenute nell'anno 2002, per una quota pari al 36 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo. Nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati nel 2002 consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni.

2. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, l'incentivo fiscale previsto dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, si applica anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 31, primo comma, lettere c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, riguardanti interi fabbricati, eseguiti entro il 31 dicembre 2002 da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2003. In questo caso, la detrazione dall'IRPEF relativa ai lavori di recupero eseguiti spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, che si assume pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo previsto dal medesimo articolo 1, comma 1, della citata legge n. 449 del 1997.

*(omissis)*

## **Legge 23 dicembre 2000 n. 388**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001).*

(G. U. del 29 dicembre 2000, n. 302)

*(omissis)*

### **Art.2 - Disposizioni in materia di imposte sui redditi relative alla riduzione delle aliquote e alla disciplina delle detrazioni e delle deduzioni**

*(omissis)*

2. All'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, concernente detrazioni per interventi di ristrutturazione del patrimonio edilizio privato, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, terzo periodo, dopo le parole: «alla eliminazione delle barriere architettoniche,» sono inserite le seguenti: «aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di *handicap* in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi,» e dopo le parole: «sulle parti strutturali» sono aggiunte le seguenti: «, e all'esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici»;

b) al comma 6, le parole: «nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2000» sono sostituite dalle seguenti: «nei periodi d'imposta in corso alla data del 1° gennaio degli anni 2000 e 2001».

*(omissis)*

### **Art.30 - Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto**

*(omissis)*

3. All'alinea del comma 1 dell'articolo 7 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, concernente le prestazioni assoggettate ad aliquota del 10 per cento, le parole: «fino alla data del 31 dicembre 2000» sono sostituite dalle seguenti: «fino alla data del 31 dicembre 2001».

*(omissis)*

## **Legge 23 dicembre 1999, n. 488**

*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2000)*

(G.U. n. 302 del 27 dicembre 1999, suppl. ord. n. 227/L )

*(omissis)*

### **Art. 6 - Disposizioni in materia di imposte sui redditi**

*(omissis)*

**15.** All'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 1, le parole: " un importo pari al 41 per cento " sono sostituite dalle seguenti: " una quota ";

b) dopo il comma 1, e' inserito il seguente:

" 1-bis. La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute 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 ";

c) al comma 3, le parole: " e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per l'anno 1997 " sono sostituite dalle seguenti: " e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli anni a decorrere dal 1997 ";

d) il comma 6 e' sostituito dal seguente:

"6. La detrazione compete, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 1998 e in quello successivo, per una quota pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2000, per una quota pari al 36 per cento ".

*(omissis)*

### **Art. 7 - Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile**

**1.** Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all' articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2000 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:

a) *omissis*;

b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457 , realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.

**2.** L'aliquota di cui al comma 1 si applica alle operazioni fatturate a decorrere dal 1° gennaio 2000.

*(omissis)*

## **Legge 27 dicembre 1997, n. 449**

*Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica.*

(G.U. n. 302 del 30 dicembre 1997, suppl. ord. n. 255/L )

### **Art. 1 - Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio**

*Testo in vigore dal 1° gennaio 2001, risultante dopo le modifiche apportate dagli artt. 2, comma 2, e 66, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388*

**1.** Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, *una quota (1)* delle spese sostenute sino ad un importo massimo delle stesse di lire 150 milioni ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c) e d) dell' articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 , sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all' articolo 1117, n. 1), del codice civile , nonché per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere b), c) e d) dell' articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze. Tra le spese sostenute sono comprese quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legge 5 marzo 1990, n. 46, per quanto riguarda gli impianti elettrici, e delle norme UNI-CIG, di cui alla legge 6 dicembre 1971, n. 1083, per gli impianti a metano. La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune, alla eliminazione delle barriere architettoniche, *aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi, (2)* alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, nonché all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali. 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, *e all'esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici (2)* 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. Gli effetti derivanti dalle disposizioni di cui al presente comma sono cumulabili con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, ridotte nella misura del 50 per cento.

**1 bis.** La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute 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 **(3)**.

**2.** La detrazione stabilita al comma 1 è ripartita in quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei quattro periodi d'imposta successivi. E' consentito, alternativamente, di ripartire la predetta detrazione in dieci quote annuali costanti e di pari importo.

**3.** Con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici **(4)**, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge ai sensi dell' articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 , sono stabilite le modalità di attuazione delle

disposizioni di cui ai commi 1 e 2 nonché le procedure di controllo, da effettuare anche mediante l'intervento di banche o della società Poste Italiane Spa (5), in funzione del contenimento del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, ovvero mediante l'intervento delle aziende unità sanitarie locali, in funzione dell'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, previste dai decreti legislativi 19 settembre 1994, n. 626, e 14 agosto 1996, n. 494, e successive modificazioni ed integrazioni, prevedendosi in tali ipotesi specifiche cause di decadenza dal diritto alla detrazione. Le detrazioni di cui al presente articolo sono ammesse per edifici censiti all'ufficio del catasto o di cui sia stato richiesto l'accatastamento e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli anni a decorrere dal 1997 (6), se dovuta.

4. In relazione agli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 i comuni possono deliberare l'esonero dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

5. I comuni possono fissare aliquote agevolate dell'ICI anche inferiori al 4 per mille, a favore di proprietari che eseguano interventi volti al recupero di unità immobiliari inagibili o inabitabili o interventi finalizzati al recupero di immobili di interesse artistico o architettonico localizzati nei centri storici, ovvero volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto anche pertinenziali oppure all'utilizzo di sottotetti. L'aliquota agevolata è applicata limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata di tre anni dall'inizio dei lavori.

6. La detrazione compete, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 1998 e in quello successivo, per una quota pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute nei periodi d'imposta in corso alla data del 1° gennaio degli anni 2000 e 2001, per una quota pari al 36 per cento (7).

7. In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 le detrazioni previste dai precedenti commi non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta di cui al comma 2 all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

(omissis).

**Note:**

(1) Le parole riportate in corsivo sono state così sostituite dall'art. 6, comma 15, lettera a), legge 23 dicembre 1999, n. 488.

(2) Le parole riportate in corsivo sono state così sostituite dall'art. 2, comma 2, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

(3) Comma aggiunto dall'art. 6, comma 15, lettera b), legge 23 dicembre 1999, n. 488.

(4) Cfr. D.M. 18 febbraio 1998, n. 41 così come modificato dal D.M. 9 maggio 2002, n. 153.

(5) Le parole riportate in corsivo sono state aggiunte dall'art. 66, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

(6) Le parole riportate in corsivo sono state così sostituite, con effetto 1° gennaio 2000, dall'art. 6, comma 15, lettera c), legge 23 dicembre 1999, n. 488.

(7) Comma così sostituito, con effetto 1° gennaio 2000 dall'art. 6, comma 15, lettera d), legge 23 dicembre 1999, n. 488

## **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 181/E del 29 aprile 2008**

**OGGETTO:** *Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interventi di ristrutturazione edilizia su abitazioni e pertinenze distintamente accatastate. Limite di spesa su cui calcolare la detrazione d’imposta del 36%. Art. 35 del d.l. n. 223 del 2006.*

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 35, comma 35-quater, del d.l. n. 223 del 2006 è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L’istante rappresenta di essere proprietario di un immobile costituito da due unità abitative e da due pertinenze, distintamente accatastate, e di aver realizzato su ciascuna delle predette unità immobiliari interventi di recupero del patrimonio edilizio.

In particolare, l’istante fa presente di aver inviato, in data 14 dicembre 2006, una comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara per ciascuna unità immobiliare e di aver sostenuto già nello stesso periodo d’imposta parte delle spese per la realizzazione degli interventi di ristrutturazione edilizia.

Data la complessità degli interventi, i lavori, come preventivato, sono proseguiti poi nel 2007 e nel 2008.

Considerato che, per effetto delle modifiche normative introdotte dal d.l. n. 223 del 2006, a decorrere dal 1° ottobre 2006, il limite massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione è pari a 48.000 euro per abitazione, l’istante chiede di sapere se sia comunque corretto beneficiare del predetto limite di spesa per ciascuna delle quattro unità immobiliari oggetto dei lavori.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L’istante fa presente di aver iniziato i lavori di recupero del patrimonio edilizio nell’anno d’imposta 2006, quando ancora era riconosciuto espressamente un limite di spesa di 48.000 euro per ogni unità immobiliare, abitazione o pertinenza, oggetto di interventi di ristrutturazione.

Per tale motivo, l’istante ritiene di poter beneficiare del limite di spesa di 48.000 euro per ciascuna unità immobiliare, comprese le pertinenze che risultano distintamente accatastate.

### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

L’art. 35, comma 35-quater, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha modificato la disciplina delle agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie, prevedendo che, per il periodo intercorrente tra il 1° ottobre 2006 e il 31 dicembre 2006, il limite massimo di spesa di 48.000 euro su cui calcolare la detrazione d’imposta del trentasei per cento, prevista ai fini dell’Irpef, spetta con riferimento alla singola abitazione.

Per effetto di tale disposizione, l’ammontare massimo di spesa riconosciuto su cui applicare la percentuale di detrazione non è più riferito anche alla persona fisica che sostiene la spesa, ma alla sola abitazione, con la conseguenza che qualora più soggetti realizzino interventi di ristrutturazione sulla stessa unità abitativa, sarà riconosciuto un unico limite massimo di spesa pari a 48.000 euro da ripartire tra i vari aventi diritto alla detrazione.

Con particolare riferimento alle spese sostenute in relazione alle pertinenze dell’abitazione, la scrivente, con risoluzione 4 giugno 2007, n. 124, ha chiarito che dalla formulazione del sopra citato comma 35-quater dell’articolo 35 del d.l. n. 223 del 2006 si può evincere che il legislatore tributario ha inteso collegare il limite di spesa all’abitazione, escludendo che per le pertinenze si possa computare un ulteriore autonomo limite di spesa.

In sostanza, con l'introduzione della modifica normativa in discorso, il legislatore ha inteso riferire il limite di 48.000 euro all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate.

Nel caso in esame, l'istante afferma di aver inviato le comunicazioni al Centro Operativo di Pescara in data 14 dicembre 2006, quando la modifica normativa sopra citata, concernente il limite massimo di spesa riconosciuto, era già entrata in vigore.

L'istante, quindi, avendo realizzato, contemporaneamente, interventi di ristrutturazione edilizia sulle unità abitative e sulle relative pertinenze, ai fini del calcolo del limite massimo di spesa su cui applicare la percentuale di detrazione, potrà considerare solo l'ammontare di spesa riferito alle due unità abitative (48.000 + 48.000).

In relazione alle spese collegate agli interventi di recupero del patrimonio edilizio posti in essere successivamente al 2006, si fa presente che la detrazione d'imposta del trentasei per cento è stata prorogata, per il periodo d'imposta 2007, dall'art. 1, comma 387, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), e per gli anni 2008, 2009 e 2010, dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Entrambe le predette disposizioni riconoscono, ai fini dell'Irpef, la detrazione d'imposta in discorso, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare.

Al riguardo, si precisa che, anche se le norme sopra citate definiscono il limite massimo di spesa riconosciuto facendo riferimento genericamente all'unità immobiliare e non all'unità abitativa, eventuali lavori di ristrutturazione concernenti un'unità abitativa e le relative pertinenze sarebbero ammessi a fruire di una detrazione d'imposta calcolata su un limite di spesa riferito comunque alla sola abitazione, senza poter computare un ulteriore autonomo limite per le pertinenze.

Il riferimento delle norme di proroga "all'unità immobiliare" non è indicativo, infatti, di una mutata volontà del legislatore, atteso che anche per i periodi d'imposta successivi al 2006 è stato confermato il "nuovo" principio, affermato dal d.l. n. 223 del 2006, per cui il limite massimo di spesa va considerato in maniera più rigorosa, tenendo conto solo del numero delle unità immobiliari, e non più del numero dei proprietari di ogni immobile.

E' coerente con la nuova disciplina ritenere che, nell'ipotesi in cui i lavori riguardino sia l'abitazione che la relativa pertinenza, può essere computato un solo limite di 48.000 euro.

Atteso quanto sopra, la scrivente ritiene che l'istante, anche con riferimento alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2007, dovrà considerare un limite di spesa riferito alle sole unità abitative, e non anche alle pertinenze, pur se distintamente accatastate.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

**Circolare dell’Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 12/E (Estratto)**

**Oggetto: Profili interpretativi emersi nel corso della manifestazione “Telefisco 2008” del 29 Gennaio 2008 e risposte ad ulteriori quesiti**

*(omissis)*

**1 INCENTIVI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO**

**1.1 Aliquota Iva 10 per cento sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie**

**D.** L’applicazione dell’aliquota ridotta è subordinata al fatto che il costo della manodopera sia esposto in fattura o tale requisito è da rispettare solo per il caso si intenda beneficiare della detrazione del 36% o del 55%?

**R.** L’articolo 1, comma 18, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha prorogato, per le annualità 2008, 2009 e 2010, l’applicazione dell’aliquota IVA agevolata del 10 per cento alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

Ai fini del riconoscimento dell’agevolazione in esame non è più richiesto, diversamente da quanto stabilito per le operazioni effettuate nel periodo di imposta 2007, che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

L’applicazione dell’aliquota IVA agevolata del 10 per cento, relativamente alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, prescinde quindi dall’indicazione in fattura del costo della manodopera che, invece, si rende necessaria, anche in relazione agli interventi effettuati nel periodo 2008/2010, per il riconoscimento della detrazione d’imposta del 36% delle spese riguardanti le seguenti opere edili:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio, disciplinati all’articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 e successive modificazioni;
- interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia operati da imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedono alla successiva alienazione o assegnazione dell’immobile, di cui all’articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 488 nel testo vigente al 31 dicembre 2010.

Per questi interventi, infatti, l’obbligatorietà dell’indicazione in fattura del costo della manodopera è disposta espressamente dall’articolo 1, comma 19, della citata legge n. 244 del 2007.

*(omissis)*

## **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2008 n. 38/E**

**Oggetto: Istanza di interpello. Realizzazione di box pertinenziali - Detrazione d’imposta del 36 % di cui all’art. 1 della legge n. 449 del 1997.**

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 1 della legge n. 449 del 1997 è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

ALFA s.r.l. rappresenta il caso di alcuni contribuenti che, avendo acquistato con unico atto notarile l’abitazione principale e il box pertinenziale, chiedono di poter essere ammessi a beneficiare della detrazione d’imposta prevista dall’art. 1 della legge n. 449 del 1997 per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box auto.

In particolare, ALFA chiede di sapere se il diritto a beneficiare della detrazione d’imposta sopra citata spetti anche nel caso in cui i contribuenti abbiano sostenuto la spesa relativa ai box con bonifico bancario prima del rogito notarile e in assenza di un preliminare di vendita registrato.

ALFA fa presente, per completezza, che le spese sostenute per la realizzazione dei box auto risultano comprovate da apposita certificazione rilasciata dalle ditte costruttrici.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

ALFA ritiene che i contribuenti, pur in assenza di un preliminare di vendita registrato, possano usufruire del diritto alla detrazione d’imposta di cui all’art. 1 della legge n. 449 del 1997 per l’acquisto dei box pertinenziali.

Ad avviso ALFA rileva, infatti, la circostanza che i pagamenti di spesa con bonifico e l’atto d’acquisto da cui risulta il vincolo pertinenziale tra l’edificio abitativo e il box siano stati effettuati nello stesso periodo d’imposta.

### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

L’art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, riconosce, in favore di coloro che realizzano autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune, una detrazione d’imposta, ai fini dell’Irpef, in misura pari al 36 per cento della spesa sostenuta.

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d’imposta sopra citata anche gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali già realizzati, per le sole spese imputabili alla realizzazione e a condizione che le stesse siano comprovate da apposita attestazione rilasciata dal venditore.

In tal caso è consentito, tra l’altro, inviare la comunicazione al Centro Operativo di Pescara anche successivamente alla data di inizio lavori, purché entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in cui s’intende fruire della detrazione.

Al riguardo, la scrivente, con circolare 10 giugno 2004, n. 24, punto n. 1.2, ha chiarito che acquistando contemporaneamente casa e box, con unico atto notarile indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa, può essere operata la detrazione relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale, il cui ammontare deve essere specificamente documentato.

Con circolare 20 giugno 2002, n. 55, punto n. 1, è stato precisato che, qualora l’atto definitivo di acquisto del box pertinenziale sia stipulato successivamente al versamento di eventuali acconti, la detrazione d’imposta compete in relazione ai pagamenti in acconto effettuati con bonifico, fino a concorrenza del costo di costruzione del box dichiarato dalla ditta costruttrice, a condizione che vi sia un compromesso di vendita regolarmente registrato dal quale risulti la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l’edificio abitativo e il box.

Per completezza, la scrivente fa presente, altresì, che, in linea generale, in relazione alla detrazione d’imposta in discorso, anche con riferimento ad altre fattispecie (es: acquisto di immobili

ristrutturati), è stata sempre ribadita la necessità di un preliminare di vendita regolarmente registrato al fine di poter beneficiare della detrazione per importi versati in acconto.

La necessità dell'esistenza di un contratto preliminare regolarmente registrato si riconduce logicamente all'esigenza che sia formalizzata la destinazione funzionale del box al servizio dell'abitazione.

Nella fattispecie in esame, i contribuenti hanno provveduto a pagare con bonifici bancari le spese relative alla realizzazione dei box auto pertinenziali prima ancora dell'atto notarile e in assenza di un preliminare d'acquisto registrato.

Al momento in cui sono stati effettuati i pagamenti con bonifico, i contribuenti non risultavano, dunque, proprietari o promissari acquirenti del box né dell'immobile abitativo.

Ad avviso della scrivente, la circostanza che l'atto d'acquisto sia stato stipulato nello stesso periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese con bonifico, non è sufficiente a giustificare la mancata stipula (e registrazione) di un preliminare d'acquisto, necessario per poter riscontrare l'effettiva sussistenza, al momento del pagamento, del vincolo pertinenziale richiesto dalla norma agevolativa in discussione.

Atteso quanto sopra, la scrivente ritiene che i contribuenti, in assenza di un preliminare di vendita regolarmente registrato da cui risulti la destinazione funzionale del box a servizio dell'immobile, non possano essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997, per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate ....., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

## **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2008, n. 19/E**

**Oggetto: Istanza d'interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212; interpretazione dell'art. 35 comma 35-quater del DL n. 223 del 2006; tetto massimo di spesa per ristrutturazione edilizia riferito all'abitazione.**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 35 comma 35-quater del DL n. 223 del 2006, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La sig.ra ALFA espone che sono stati eseguiti lavori di manutenzione sulle parti comuni condominiali dell'edificio che hanno interessato la facciata ed il cortile mq. 68 nonché la loggia - terrazza di mq. 306.

Precisa che detto edificio si compone di 10 appartamenti dei quali è comproprietaria in quote diverse.

Chiede di sapere se il limite massimo di euro 48.000 su cui operare la detrazione è riferibile ad ogni singola unità immobiliare, da dividere tra i comproprietari sulla base delle quote millesimali, come da delibera assembleare.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'interpellante ritiene di poter detrarre il 36% delle spese sostenute in relazione alla quota di proprietà come da ripartizione deliberata in assemblea condominiale con il limite di euro 48.000 per ognuno dei 10 appartamenti da suddividere pro quota con gli altri comproprietari.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'art. 1, comma 1, della L. n. 449/1997 e sue successive proroghe e modifiche consente di poter godere del beneficio fiscale della detrazione, dall'imposta lorda, del 36% delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di lavori di manutenzione, anche ordinaria, sulle parti comuni di edifici residenziali nonché per la realizzazione di interventi di ristrutturazione di cui alle lettere b), c), d) dell'art. 31 della L. n. 457/78 sulle singole unità immobiliari.

L'art. 35, comma 35-quater, del D.L. n. 223/2006 ha, tra l'altro, stabilito che, a decorrere dal 1/10/2006, il limite di 48.000 euro, che costituisce il tetto massimo di spesa su cui è consentito calcolare la detrazione del 36%, deve essere riferito alla abitazione.

La circolare del 4/08/2006, n. 28 ha chiarito, al riguardo, che in virtù della modifica introdotta dal richiamato comma 35-quater, il predetto limite che, in forza delle previgenti disposizioni, era riferito alla persona fisica e alla singola unità immobiliare ( cfr. cir n. 57/98 par. 3), deve ora intendersi riferito esclusivamente all'immobile e va suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

L'articolo 1, comma 387, della legge finanziaria del 27 dicembre 2006, n.296, stabilisce, tra l'altro, che "sono prorogate per l'anno 2007, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative: a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007".

In relazione al quesito proposto, concernente i lavori di ristrutturazioni sulle parti comuni, si fa presente che la risoluzione del 03/08/2007, n. 206, ha ritenuto che, anche in relazione al computo del limite massimo di spesa, " le spese relative ai lavori sulle parti comuni dell'edificio, essendo oggetto di un'autonoma previsione agevolativa, debbano essere considerate in modo autonomo".

Pertanto, si ritiene che, l'interpellante, in relazione ai lavori sulle parti comuni dell'edificio, possa godere di un tetto massimo di spesa di 48.000 euro, su cui calcolare la detrazione del 36%, riferito ad ogni singola abitazione.

Naturalmente, fermo restando detto limite massimo per ogni appartamento, il beneficio dovrà essere suddiviso con gli altri soggetti eventualmente contitolari di ogni unità immobiliare.

Si rammenta, inoltre, che il beneficio fiscale in discorso potrà essere fruito a condizione che siano state attivate dal soggetto interessato le procedure previste dal D.M. n. 41 del 1998.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

## **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 24 gennaio 2008, n.18/E**

**Oggetto: Istanza di interpello. Interventi di ristrutturazione edilizia su un immobile adibito a B&B. Diritto alla detrazione d’imposta del 36 %. Art. 1 della legge n. 449 del 1997.**

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 1 della legge n. 449 del 1997 è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

L’istante è comproprietaria insieme al fratello di un immobile ad uso abitativo adibito a servizio di bed & breakfast.

Nel ristrutturare l’immobile sopra citato, l’istante ha beneficiato di un finanziamento pubblico per il quaranta per cento della spesa sostenuta.

Le fatture e i bonifici attestanti la spesa risultano intestati al “B&B Alfa”, così come richiesto dall’ente che ha erogato il finanziamento pubblico.

In merito al restante sessanta per cento della spesa rimasta a carico dell’istante, viene chiesto di sapere se sia possibile fruire della detrazione d’imposta di cui all’art. 1 della legge n. 449 del 1997.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L’istante ritiene di poter beneficiare della detrazione d’imposta del trentasei per cento prevista ai fini dell’Irpef anche in considerazione del fatto che solo una parte dell’immobile è destinata all’accoglienza degli ospiti.

Al riguardo, l’istante fa presente, tra l’altro, che il fratello, in qualità di comproprietario dell’immobile, ha presentato al Centro Operativo di Pescara la domanda per poter beneficiare della detrazione d’imposta in discussione.

### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

Al fine di poter fornire una corretta soluzione al quesito in esame, la scrivente ritiene opportuno richiamare brevemente la normativa vigente in materia di attività turistica extralberghiera che, a decorrere dal 1997, è regolamentata a livello regionale.

All’interno della Regione la disciplina e la classifica degli esercizi di affittacamere, degli ostelli per la gioventù e delle case per ferie è recata dalla legge regionale 29 maggio 1997, n. 18.

La predetta legge disciplina, in particolare, all’art. 8, l’esercizio saltuario del servizio di alloggio e prima colazione, prevedendo che “coloro i quali nella casa in cui abitano offrono un servizio di alloggio e prima colazione, per non più di tre camere con un massimo di sei posti letto, con carattere saltuario o per periodi ricorrenti stagionali, non sono tenuti a richiedere al Comune l’autorizzazione amministrativa” rilasciata per altre strutture ricettive disciplinate dalla stessa legge (comma 1).

La norma prevede, altresì, che il “servizio deve essere assicurato avvalendosi della normale organizzazione familiare e fornendo, esclusivamente a chi è alloggiato, cibi e bevande confezionati per la prima colazione, senza alcun tipo di manipolazione” (comma 2).

Dal tenore letterale della disposizione di legge in commento sono desumibili gli aspetti essenziali che caratterizzano l’esercizio di un B&B non soggetto ad autorizzazione amministrativa, ai sensi della predetta legge regionale.

Nello specifico, per poter qualificare, ai fini amministrativi, un’attività ricettiva come attività di B&B occorre – tra l’altro - che la stessa sia offerta nella casa di abitazione e in modo saltuario o per periodi ricorrenti stagionali.

Tanto premesso, ai fini fiscali si ritiene - come precisato con risoluzione 14 dicembre 1998, n. 180 - che la compresenza del titolare e degli ospiti nelle unità immobiliari messe a disposizione possa far

ritenere che l'attività di B&B, qualora esercitata in modo non sistematico o abituale, ossia in assenza dei presupposti che integrano l'esercizio di attività rilevante ai fini del reddito d'impresa, non rientra tra quelle di sfruttamento dell'immobile per l'esercizio di attività di impresa, essendo questo destinato principalmente a soddisfare le esigenze abitative di coloro che offrono ospitalità.

Ad integrazione di quanto sopra chiarito, la scrivente, con risoluzione 13 ottobre 2000, n. 155, ha precisato inoltre che l'attività di B&B, ove rappresenti un'attività commerciale occasionale in quanto carente del requisito dell'abitudine, concorre a tassazione come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.

Nel caso in esame, l'istante fa presente di esercitare l'attività di B&B in una casa a disposizione su cui ha realizzato interventi di ristrutturazione edilizia usufruendo in parte di un finanziamento pubblico.

Circa le modalità di svolgimento dell'attività commerciale in discorso, l'istante fa presente di convivere con gli ospiti durante la loro permanenza, mentre nulla afferma sul requisito dell'abitudine.

Con riferimento all'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 449 del 1997 (che riconosce una detrazione d'imposta, ai fini dell'Irpef, in misura pari al trentasei per cento della spesa rimasta a carico dei contribuenti in favore di coloro che realizzano interventi di recupero del patrimonio edilizio sulla parti comuni di edifici residenziali e sulle singole unità abitative) si osserva che la detrazione in argomento - il cui riconoscimento è subordinato al rispetto degli adempimenti previsti dall'art. 1 del decreto n. 41, del 18 febbraio 1998, emanato dal Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro dei Lavori Pubblici - va ridotta al cinquanta per cento qualora gli interventi di ristrutturazione interessino unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'esercizio di attività commerciale (occasionale o abituale). Ciò in ossequio ai principi generali applicabili agli immobili promiscui (circ. 24 febbraio 1998, n. 57, punto n. 2).

Tanto premesso, la scrivente ritiene che l'istante possa usufruire del diritto alla detrazione d'imposta di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 449 del 1997, ridotta al cinquanta per cento, per le spese rimaste a suo carico.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

## **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 novembre 2007, n.325/E**

### **Oggetto: *Quesito – Agevolazione detrazione 36%.***

Con la nota del 28 settembre 2007 Codesta Direzione regionale ha esposto un quesito concernente gli adempimenti da porre in essere al fine di fruire della detrazione del 36% delle spese sostenute per l'esecuzione di interventi di ristrutturazione edilizia, di cui all'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

In particolare, la Direzione istante ha chiesto di conoscere se, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale in esame, sia possibile sostituire la DIA con una autocertificazione del contribuente, in tutti quei casi in cui la normativa edilizia locale consideri determinati interventi non rientranti tra le opere sottoposte a DIA, (ossia alla dichiarazione di inizio attività).

Nel caso concreto prospettato dalla Direzione istante, infatti, la normativa edilizia della Regione Umbria, ed, in particolare, la legge regionale n. 1 del 28 febbraio 2004, non prevede l'obbligo della DIA per gli interventi di manutenzione straordinaria, consistenti essenzialmente nella realizzazione e integrazione di servizi igienico-sanitari e tecnologici.

Al riguardo, si fa presente che, in linea generale, per poter fruire della detrazione del 36%, è necessario inviare prima dell'avvio dei lavori, con raccomandata, la apposita comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara.

Alla comunicazione deve essere, tra l'altro, allegata, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera a), del Decreto Interministeriale n. 41 del 18 febbraio 1998, la copia della concessione, autorizzazione ovvero della dichiarazione di inizio lavori, se previste dalla legislazione edilizia.

Dal tenore della richiamata disposizione emerge che il predetto obbligo di allegazione non opera nelle ipotesi in cui la normativa locale non preveda alcun titolo abilitativo per la realizzazione di determinati interventi di ristrutturazione edilizia.

Peraltro, è opportuno precisare che l'Amministrazione può effettuare controlli finalizzati a verificare la spettanza dell'agevolazione in esame.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria può verificare la consistenza degli interventi realizzati per accertare che i medesimi rientrino tra quelli agevolabili (per quanto concerne i lavori eseguiti su singole unità immobiliari, deve trattarsi di interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia).

In relazione all'eventualità di dover fornire, in sede di controllo, prove sulla natura degli interventi realizzati, nella fattispecie in esame, e nelle altre analoghe, il contribuente può redigere una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del DPR n. 445 del 2000, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotostatica del documento di identità del sottoscrittore.

Nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà il contribuente potrà evidenziare la data di inizio dei lavori ed attestare la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolati dalla normativa fiscale, pur se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia vigente (coincidente, nel caso di specie, con la legge regionale n. 1 del 28 febbraio 2004).

## **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3 agosto 2007, n. 206/E**

**Oggetto: Interpello Art.11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Interpretazione dell'art. 1 della Legge n. 449 del 1997: coesistenza lavori di ristrutturazione su appartamento e su parti comuni.**

**Interpretazione dell'art. 1 della Legge n. 449 del 1997.**

### **QUESITO**

Il Sig. Alfa riferisce che nell'anno 2004 sono stati eseguiti lavori di ristrutturazione sulle parti comuni dell'edificio in cui abita e, successivamente, negli anni 2005 e 2006, ha eseguito i lavori di ristrutturazione dell'appartamento di sua proprietà ubicato nello stesso edificio.

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se la spesa sostenuta per i lavori di ristrutturazione delle parti comuni condominiali debba essere inclusa o meno nel limite massimo di spesa di 48.000 euro riferibile ad ogni singola unità immobiliare sulla quale sono stati eseguiti i lavori di ristrutturazione edilizia.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante ritiene che la spesa Relativa ai lavori sulle parti comuni condominiali non debba essere inclusa nel limite massimo di 48.000 euro stabilito per ogni singola unità immobiliare sulla quale sono stati eseguiti gli interventi di ristrutturazione.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'art. 1, comma 1, della L. n. 449/1997, e successive proroghe e modifiche consente di poter godere del beneficio fiscale della detrazione, dall'imposta lorda, del 36% delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di lavori di manutenzione, anche ordinaria, sulle parti comuni di edifici residenziali nonché per la realizzazione di interventi di ristrutturazione di cui alle lettere b), c), d) dell'art. 31 della L. n. 457/78 sulle singole unità immobiliari.

L'art. 35, comma 35-quater, del D.L. n. 223/2006 ha, tra l'altro, stabilito che, a decorrere dal 1/10/2006, il limite di 48.000 euro che costituisce il tetto massimo di spesa su cui è consentito calcolare la detrazione del 36% deve essere riferito alla abitazione.

La circolare del 4/08/2006, n. 28 ha chiarito, al riguardo, che in virtù della modifica introdotta dal richiamato comma 35-quater, il predetto limite che, in forza delle previgenti disposizioni, era riferito alla persona fisica e alla singola unità immobiliare ( cfr. cir n. 57/98 par. 3), deve ora intendersi riferito esclusivamente all'immobile e va suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

L'articolo 1, comma 387, della legge finanziaria del 27 dicembre 2006, n.296, stabilisce, tra l'altro, che "sono prorogate per l'anno 2007, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative: a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007".

Ciò premesso, con riferimento al quesito proposto, la scrivente ritiene che il limite massimo di spesa su cui calcolare la detrazione spettante in relazione ai lavori sulle parti comuni dell'edificio non sia influenzato dagli interventi di manutenzione straordinaria successivamente realizzati dall'istante nel proprio appartamento.

Ciò per un duplice ordine di considerazioni:

1. i lavori sulle parti comuni sono stati effettuati nel 2004, ed è indubbio che in tale epoca le norme di legge e le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate consideravano la detrazione collegata ai

lavori condominiali del tutto autonoma (anche con riferimento ai limiti di spesa) da quella spettante per gli interventi sulle singole unità immobiliari;

2. in ogni caso, anche alla luce delle nuove regole introdotte dall'art. 35, comma 35-quater del D.L. n. 223/2006, convertito dalla legge 248 del 4 agosto 2006, la scrivente ritiene che le spese relative ai lavori sulle parti comuni dell'edificio, essendo oggetto di un'autonoma previsione agevolativa, debbano essere considerate in modo autonomo. Ne consegue che in relazione a tali ultimi interventi l'istante potrà godere di un ulteriore tetto massimo di spesa di 48.000 euro, su cui calcolare la detrazione, a condizione che in relazione agli specifici lavori in discorso abbia attivato la procedura prevista dal regolamento approvato con D.M. n. 41/1998, e sue successive modificazioni.

Inoltre, in base alle richiamate disposizioni, l'interpellante, in relazione agli interventi di manutenzione straordinaria realizzati sul proprio appartamento, potrà beneficiare della detrazione IRPEF del 36% limitatamente alle spese sostenute, entro il limite di spesa di 48.000 euro, qualora abbia adempiuto agli obblighi dettati dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del richiamato D.M. n. 41 del 1998.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001 n. 209.

## **Risoluzione dell' Agenzia delle Entrate 12 luglio 2007, n. 167/E**

**Oggetto: Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione dell' articolo 1 della Legge n. 449 del 1997.**

### **QUESITO**

L'istante, insieme alla moglie, intende procedere alla ristrutturazione edilizia di un edificio di esclusiva proprietà di quest'ultima. L'immobile di cui si tratta è composto di tre singole unità immobiliari distintamente accatastate una come A4 e le altre due, ad essa pertinentziali, come C2.

Premesso che le spese saranno sostenute in parte dalla proprietaria e in parte dal coniuge convivente, si pongono i seguenti quesiti:

1. quale sia il limite di spesa complessivo sul quale applicare la detrazione del 36%;
2. quale sia il corretto criterio per l'imputazione dei costi alle singole unità immobiliari nel caso di sostenimento di spese che riguardino congiuntamente le tre unità immobiliari (costi di perizie, sopralluoghi e oneri sostenuti per il rilascio del permesso di costruire);
3. quale sia il limite di spesa per gli interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio;
4. come debba essere emessa la fattura di acconto per i lavori non ancora eseguiti, con particolare riferimento alla necessità di evidenziare, anche in tal caso, il costo della manodopera;
5. come possa fruire della detrazione del 36% il coniuge convivente che partecipa alle spese.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante espone le seguenti soluzioni interpretative:

1. quanto al limite di spesa sul quale calcolare la detrazione ritiene che, trattandosi di un intervento rivolto a tre unità immobiliari distintamente accatastate, ciascuna di queste sia ammessa a godere della detrazione del 36% nel limite massimo di 48.000 euro per unità immobiliare;
2. nel caso di costi per i quali non sia possibile individuare univocamente l'unità immobiliare alla quale si riferiscono, ritiene che si possa procedere ad un' imputazione proporzionale delle stesse sulla base di un riparto millesimale commisurato alla superficie delle singole unità immobiliari;
3. nell'ipotesi, inoltre, di interventi realizzati sulle parti comuni, trattandosi di un unico proprietario, ritiene di dover procedere, come nel caso precedente, ad un'imputazione proporzionale delle spese;
4. quanto alle fatture di acconto, ritiene di non dover indicare alcun costo di manodopera, che, a suo parere, dovrà essere evidenziata solo nella fattura emessa a titolo di saldo una volta conclusi i lavori;
5. con riferimento all'ultimo punto, ritiene che, in qualità di coniuge convivente, possa indifferentemente fare riferimento o ad una comunicazione di inizio lavori inviata in nome proprio o ad una comunicazione inviata dal coniuge proprietario.

### **PARERE DELL' AGENZIA DELLE ENTRATE**

In relazione alle questioni oggetto dell'interpello si premette che la legge Finanziaria 2007 ha prorogato l'agevolazione fiscale prevista ai fini Irpef in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio, consistente in una detrazione d'imposta in misura pari al trentasei per cento delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, nel limite di euro 48.000 per ciascuna unità immobiliare, per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, comma 1, della L. n. 457/1978, lettere a), b), c), d) se trattasi di lavori eseguiti sulle parti comuni, lettere b), c), d) se trattasi di lavori eseguiti sulle singole unità.

Il predetto limite di 48.000 euro, dal 1 ottobre 2006, si riferisce alla singola unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero, e pertanto, prescinde dal numero degli aventi diritto alla detrazione.

La suddetta legge, inoltre, al comma 388, ha confermato quanto disposto dall'art. 35, comma 19, del D.L. 223/2006, riguardo l'obbligo, pena il diniego dell'agevolazione, di indicare in fattura l'importo del costo della manodopera.

Tanto premesso, in riferimento ai quesiti posti si fa presente quanto segue:

#### ***Limite di spesa complessivo per le diverse unità***

La scrivente ritiene che l'istante, coniuge convivente del proprietario dell'immobile, sempre che sostenga effettivamente la spesa, e il proprietario stesso, abbiano diritto alla detrazione del 36% nel limite complessivo di 48.000 euro. Al riguardo occorre richiamare la Risoluzione n. 124/E del 4 giugno 2007 in cui, alla luce delle recenti modifiche normative, viene chiarito che "il limite di 48.000 euro va riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate".

E' opportuno precisare che il limite in discorso va suddiviso in proporzione alle spese sostenute dagli aventi diritto, qualora l'onere delle stesse non sia stato sopportato in uguale misura.

Pertanto il secondo quesito, concernente la ripartizione dei costi di ristrutturazione tra le singole unità è assorbito dalla risposta precedente, la quale porta ad escludere la necessità di procedere all'imputazione dei costi dell'intervento alle singole unità immobiliari (l'unità abitativa le due pertinenze).

#### ***Limite di spesa per le parti comuni***

Per quanto concerne il quesito riguardante il limite di spesa su cui computare la detrazione, relativamente ai lavori sulle parti comuni, la scrivente esprime l'avviso che, nel caso di specie, non possa essere considerato un autonomo limite di spesa per gli interventi sulle parti comuni.

Anche se dalla lettura combinata della Circolare n. 121 del 1998 e della Circolare n. 95 del 2000 si desume che il concetto di "parti comuni" non richiede l'esistenza di una pluralità di proprietari, si deve ritenere tuttavia che tale concetto presupponga la presenza di più unità immobiliari funzionalmente autonome.

Poiché nel caso in esame l'edificio è costituito esclusivamente da un'unità abitativa e dalle relative pertinenze non sono ravvisabili elementi dell'edificio qualificabili come "parti comuni" e pertanto non è praticabile un autonomo limite di spesa ad esse riferibile.

#### ***Fattura d'acconto con indicazione del costo della manodopera***

La Circolare 11/E del 16 febbraio 2007, par. 3.2, la scrivente ha chiarito "che il costo della manodopera può essere indicato quale dato complessivo senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati". La stessa circolare ha precisato che nella fattura deve essere indicato non solo il costo della manodopera impiegata direttamente, ma anche il costo della manodopera impiegata da appaltatori o subappaltatori.

Per quanto riguarda il quesito concernente la sussistenza o meno dell'obbligo di evidenziare il costo della manodopera anche nella fattura d'acconto la scrivente esprime l'avviso che non sia causa di decadenza l'assenza di tale indicazione nella fattura d'acconto, fermo restando l'obbligo di evidenziare il costo della manodopera nella fattura emessa a titolo di saldo, nella quale dovrà farsi riferimento al costo relativo alla manodopera impiegata per l'intera esecuzione dei lavori, tenendo conto anche della manodopera impiegata da eventuali subappaltatori.

#### ***Adempimenti per fruire della detrazione***

Per quanto concerne gli adempimenti che il coniuge convivente col titolare dell'immobile deve porre in essere per fruire delle detrazioni, si fa presente che la Risoluzione n. 184/E del 2002 ha

chiarito che "se i soggetti che si avvalgono del beneficio sono più di uno, è sufficiente che uno solo provveda alla trasmissione del modulo e che il contribuente che non ha trasmesso il modulo deve indicare il codice fiscale di chi ha provveduto alla trasmissione in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi".

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

## **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 5 giugno 2007, n. 127/E**

**Oggetto: Istanza di interpello. ALFA S.p.A. Acquisto di box pertinenziali. Indicazione del costo della manodopera in fattura. - Art. 35, comma 19, del d.l. n. 223 del 2006.**

Con l’interpello specificato in oggetto, concernente l’interpretazione dell’art. 35, comma 19, del d.l. n. 223 del 2006, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

All’inizio del 2005, la società istante ha affidato a terzi, con contratto d’appalto, la ristrutturazione di un vecchio fabbricato da adibire a parcheggio multipiano.

I lavori sono stati poi subappaltati ad altra impresa che ha terminato la costruzione dell’opera nel primo semestre del 2005. Sempre nel 2005, entrambe le ditte, appaltatrice e subappaltatrice, sono state dichiarate fallite dal tribunale di .....

Molti dei box e dei posti auto realizzati risultavano ancora invenduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

Tale decreto legge, all’art. 35, comma 19, ha previsto che la fruizione della detrazione d’imposta del trentasei per cento, riconosciuta ai fini dell’Irpef, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, spetta a condizione che il costo della relativa manodopera sia indicato in fattura.

Poiché, come precisato sopra, la ditta appaltatrice e la ditta subappaltatrice sono state dichiarate fallite nel 2005, e non è quindi possibile conoscere il costo della manodopera relativo agli interventi di costruzione del parcheggio multipiano, la società istante chiede di sapere se per le cessioni dei box e dei posti auto pertinenziali avvenute successivamente alla data del 4 luglio 2006 gli acquirenti possano beneficiare comunque della detrazione d’imposta del trentasei per cento.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

La società istante fa presente che i contratti di appalto relativi alla costruzione del parcheggio multipiano hanno avuto esecuzione, ultimazione, fatturazione e pagamento entro il primo semestre del 2005, quando alcun obbligo di indicazione in fattura del costo relativo alla manodopera era previsto ai fini dell’agevolazione fiscale di cui all’art. 1 della legge n. 449 del 1997.

Stante l’oggettiva impossibilità di risalire ai costi della manodopera sostenuti dall’impresa appaltatrice e dall’impresa subappaltatrice, nel frattempo fallite, e considerato che l’art. 35, comma 19 del d.l. n. 223 del 2006 non può avere efficacia retroattiva, la società istante ritiene di non dover provvedere ad alcuna indicazione del costo della manodopera in fattura per la vendita dei restanti box e posti auto pertinenziali.

### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

L’art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, prevede, in favore di coloro che realizzano interventi di recupero del patrimonio edilizio sulle singole unità abitative e sulle parti comuni di edifici residenziali, una detrazione d’imposta ai fini dell’Irpef, nei limiti del 36 per cento della spesa, per gli importi rimasti a carico dei contribuenti.

La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune.

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d’imposta in discorso anche gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali già realizzati. In tal caso, però, la detrazione spetta per le sole spese imputabili alla realizzazione e sempreché le stesse risultino comprovate da apposita attestazione rilasciata dal venditore (in proposito, vedasi quanto chiarito con circ. 24 febbraio 1998, n. 57, punto n. 3.4).

A seguito delle modifiche normative introdotte dall'art. 35, comma 19, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, la detrazione d'imposta del trentasei per cento spetta a condizione che il costo della manodopera sostenuto per gli interventi sia distintamente evidenziato in fattura.

Tale obbligo, che si aggiunge a quelli tassativamente previsti dall'art. 4 del decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41, per effetto delle più recenti disposizioni contenute nell'art. 1, commi 387 e 388, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), è stato imposto anche ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento prevista dall'art. 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488 del 1999.

Circa le tipologie di contratto interessate dall'obbligo di indicazione distinta in fattura del costo della manodopera, la scrivente, con circolare 16 febbraio 2007, n. 11, punto n. 3.2, ha precisato che qualora la ditta incaricata dei lavori si avvalga, in tutto o in parte, delle prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente che operi in forza di un contratto di opera o di un subappaltato, nella fattura dovrà essere fatta menzione di tale circostanza, evidenziando sia il costo della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato.

Anche il subappalto rientra dunque tra le tipologie contrattuali interessate dall'obbligo di evidenziazione in fattura del costo della manodopera.

Tale obbligo, ai sensi dell'art. 35, comma 20 del d.l. n. 223 del 2006, sorge, però, in relazione alle spese sostenute successivamente alla data di entrata in vigore dello stesso decreto (4 luglio 2006) e, per tale motivo, viene richiesto solo per le fatture emesse a decorrere da tale data.

Nella fattispecie in esame i contratti di appalto relativi alla costruzione dell'opera hanno avuto invece esecuzione, ultimazione, fatturazione e pagamento entro il primo semestre del 2005, e quindi prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

Ne consegue che per la fruizione della detrazione d'imposta del trentasei per cento prevista in favore degli acquirenti dei box e dei posti auto già realizzati nel 2005 e destinati a pertinenza di unità abitative, non occorre soddisfare il requisito richiesto dall'art. 35, comma 19, del d.l. n. 223 del 2006.

La società istante dovrà provvedere, infatti, alla sola attestazione delle spese di realizzazione dei box e dei posti auto e non far alcun riferimento specifico ai costi di manodopera, tra l'altro non più determinabili.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

## **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 4 giugno 2007, n. 124/E**

**Oggetto: Articolo 35, commi 20 e 35quater, del decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 - Spese di ristrutturazione su immobili**

Con l’istanza in oggetto, codesto CAAF, Centro di Assistenza Fiscale, ha chiesto chiarimenti in merito all’applicazione delle disposizioni relative alla detrazione delle spese sostenute per lavori di ristrutturazione edilizia contenute nell’art. 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater, del decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006. I quesiti riguardano:

- il nuovo limite di spesa di euro 48.000 fissato per abitazione;
- la certificazione che deve essere rilasciata dall’amministratore del condominio;
- il limite di spesa in relazione alle pertinenze dell’abitazione;
- l’indicazione della mano d’opera nella fattura.

### ***Il nuovo limite di spesa di euro 48.000 fissato per abitazione***

Il quesito riguarda l’applicazione del richiamato comma 35-quater il quale fissa il limite massimo di spesa, su cui calcolare la detrazione, in 48.000 euro per abitazione. La stessa disposizione prevede che la nuova disciplina ha efficacia dal 1° ottobre 2006.

Il Caf chiede chiarimenti in relazione al calcolo del limite di spesa nel caso in cui sullo stesso immobile abbiano titolo alla detrazione due o più soggetti, con particolare riferimento all’ipotesi in cui le spese siano state sostenute da uno o da entrambi i soggetti, in parte nel periodo precedente al 1° ottobre 2006 e in parte nel periodo successivo.

Al riguardo occorre innanzitutto chiarire se le spese sostenute ante 30 settembre 2006 per un ammontare pari o superiore a 48.000 euro da uno dei contitolari, precludono in ogni caso le detrazioni all’altro soggetto, anche nell’ipotesi in cui quest’ultimo non abbia sostenuto alcuna spesa prima della suddetta data.

Considerata la ratio della norma in discorso, diretta a restringere il campo di applicazione del beneficio, si esprime l’avviso che, se nel periodo precedente al 1° ottobre 2006 alcuni dei soggetti contitolari hanno raggiunto o superato il limite di 48.000 euro di spesa, tali soggetti non avranno diritto ad usufruire di ulteriori detrazioni, con riferimento alle spese sostenute per la medesima unità immobiliare nel periodo successivo a tale data.

Per i soggetti che, invece, alla data del 30 settembre 2006, non abbiano raggiunto detto limite di spesa e, nel periodo successivo, proseguano i lavori di ristrutturazione per la medesima unità immobiliare, permane il diritto a fruire in una certa misura della detrazione in discorso.

In particolare, per le spese sostenute dopo il 1° ottobre 2006, il limite massimo complessivo di spesa sul quale calcolare la detrazione è pari 48.000 euro da suddividersi tra i contitolari dell’immobile che non hanno individualmente raggiunto il suddetto limite nel periodo precedente.

Al fine di permettere ai Caf di verificare l’ammontare delle spese sostenute dal contribuente e dagli altri contitolari dell’immobile prima e dopo il 30 settembre 2006 è necessario che l’interessato produca una dichiarazione, debitamente datata e sottoscritta, diretta ad attestare l’importo delle spese di ristrutturazione sostenute da ciascuno dei contitolari distintamente nei due periodi.

Si riportano, di seguito, alcuni esempi numerici utili alla comprensione dei principi da applicare per l’individuazione della detrazione spettante ai comproprietari.

Si consideri l’ipotesi di tre soggetti, comproprietari del medesimo immobile, di cui il primo (A) ha effettuato pagamenti per euro 48.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il secondo (B), ha effettuato pagamenti per euro 48.000 fino al 30

settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il terzo (C), ha effettuato pagamenti per euro 20.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006.

In tale situazione i soggetti A e B non potranno usufruire di un'ulteriore detrazione delle spese effettuate nel periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006, in quanto nel periodo precedente è stato già superato, da ciascuno di loro, il limite di spesa sul quale la detrazione può essere calcolata, in base alle nuove disposizioni.

Il soggetto C, non avendo superato il limite di spesa di 48.000 euro nel periodo fino al 30 settembre ha a disposizione, dal 1° ottobre 2006, un'ulteriore detrazione per un importo risultante dalla differenza tra il limite massimo di 48.000 euro (che a partire da questa data deve essere riferito all'abitazione e non al singolo comproprietario) e l'ammontare della spesa complessiva sostenuta fino al 30 settembre 2006 (28.000 euro).

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>Totale</b>
<b>Spese sostenute entro il 30 settembre 2006</b>	48.000	48.000	20.000	116.000
<b>Spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006</b>	30.000	30.000	30.000	90.000
<b>Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute entro il 30 settembre 2006</b>	48.000 +	48.000 +	20.000+	116.000+
<b>Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006</b>	0	0	28.000	28.000

Si consideri l'ulteriore ipotesi di tre soggetti, comproprietari del medesimo immobile, di cui il primo (A) ha effettuato pagamenti per euro 9.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il secondo (B), ha effettuato pagamenti per euro 10.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 15.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il terzo (C), ha effettuato pagamenti per euro 20.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 15.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006.

In tale situazione i tre soggetti, non avendo raggiunto il limite massimo di spesa di 48.000 euro per abitazione sul quale è possibile calcolare la detrazione, potranno usufruire di un'ulteriore detrazione in relazione alle spese sostenute nel periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006.

Poiché il limite di spesa sul quale calcolare la detrazione a partire dal 1° ottobre 2006 è di 48.000 euro per abitazione, tale limite deve essere suddiviso tra i comproprietari.

Nel seguente esempio si suppone che la suddivisione tra i comproprietari venga eseguita in proporzione alla spesa sostenuta nel periodo a partire dal 1° ottobre 2006, ma è ipotizzabile qualsiasi altra ripartizione tra gli stessi, nel rispetto dei limiti massimi previsti dalle norme.

In base al criterio di ripartizione ipotizzato, poiché nel secondo periodo A ha sostenuto spese per 30.000 euro, potrà usufruire di un ulteriore limite di spesa, sul quale calcolare la detrazione spettante, pari a:

$$30.000 : 60.000 \times 48.000 = 24.000$$

Per quanto riguarda B e C, che nel secondo periodo hanno sostenuto spese per 15.000, l'ulteriore detrazione risulterà dal seguente calcolo:

$$15.000 : 60.000 \times 48.000 = 12.000$$

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>Totale</b>
<b>Spese sostenute entro il 30 settembre 2006</b>	9.000	10.000	20.000	39.000
<b>Spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006</b>	30.000	15.000	15.000	60.000
<b>Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute entro il 30 settembre 2006</b>	9.000 +	10.000 +	20.000 +	39.000 +
<b>Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006</b>	24.000	12.000	12.000	48.000

### ***La certificazione dell'amministratore del condominio***

Il secondo quesito concerne la certificazione che l'amministratore del condominio deve rilasciare al condomino nel caso in cui i lavori di ristrutturazione riguardino le parti comuni dell'edificio e si ricollega alla circostanza che il documento finora rilasciato non sembra più idoneo, atteso che il limite massimo di spesa è stato collegato all'abitazione, che ogni condomino può disporre di più abitazioni nello stesso condominio, e inoltre, che la detrazione spettante, per l'anno 2006, può essere del 41 per cento o del 36 per cento a seconda del momento di sostenimento della spesa.

Al riguardo si ritiene che, in considerazione delle modifiche normative intervenute, la quietanza che, ai sensi della circolare n. 122 del 1° giugno 1999, l'amministratore del condominio deve rilasciare per attestare il pagamento delle spese sostenute da ciascun condomino, debba indicare specificamente la quota della spesa relativa alle parti comuni imputabile a ciascuna delle unità immobiliari (eventualmente) possedute dal condomino.

Si rammenta che, nel caso di titolarità, da parte di un condomino, di più appartamenti, il limite massimo di spesa (48.000 euro) relativo ai lavori sulle parti comuni va considerato per ciascuna abitazione.

Inoltre, nella medesima quietanza, dovrà essere specificato l'ammontare delle spese per il quale è teoricamente possibile fruire della detrazione del 36 per cento e la parte delle spese per la quale, invece, è possibile fruire della detrazione del 41 per cento.

Al riguardo, si precisa che, nella circolare n. 28 del 4 agosto 2006, la scrivente ha chiarito che, al fine di individuare la percentuale di detraibilità (41 o 36), deve farsi riferimento alla data di fatturazione dei lavori di ristrutturazione.

Pertanto, la detrazione dall'IRPEF del 41 per cento può essere fruita solo ed esclusivamente in corrispondenza di lavori fatturati con applicazione dell'aliquota IVA del 20 per cento. Coerentemente, per i lavori fatturati con l'aliquota IVA del 10 per cento dovrà essere applicata la detrazione dall'IRPEF nella misura del 36 per cento.

Si ricorda, altresì, che con la circolare n. 122 del 1999 è stato precisato che la detrazione compete con riferimento al bonifico bancario da parte dell'amministratore, nel limite delle rispettive quote imputate da questo ai singoli condomini e da questi ultimi effettivamente versate al condominio al momento della presentazione della dichiarazione, anche anticipatamente o posticipatamente alla data di effettuazione del bonifico.

### ***Il limite di spesa in relazione alle pertinenze dell'abitazione***

In ordine alle pertinenze, viene chiesto se, ai fini del calcolo del limite di spesa complessivo, il concetto di abitazione si possa estendere anche alle pertinenze.

Al riguardo si ritiene che dalla formulazione del citato comma 35-quater dell'articolo 35 del decreto-legge n. 223 del 2006 riferita esclusivamente alle "abitazioni" si può evincere che il legislatore tributario ha inteso collegare il limite massimo di spesa all'abitazione escludendo che per le pertinenze si possa computare un ulteriore autonomo limite di spesa.

In sostanza, il limite di 48.000 euro va riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate.

### ***Indicazione della mano d'opera nella fattura***

Per quanto riguarda l'individuazione delle spese in relazione alle quali vige l'obbligo dell'indicazione in fattura del costo della manodopera, si fa presente quanto segue.

Le agevolazioni fiscali IRPEF per le ristrutturazioni edilizie di cui all'art. 1, comma 121, della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria 2006) sono state prorogate per tutto l'anno 2006 e sono state ulteriormente prorogate a tutto il 2007, ai sensi dell'articolo 1, comma 387 della legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

L'art. 35, comma 19, del decreto-legge n. 223 del 2006 ha introdotto, dopo il comma 121 della richiamata legge n. 266 del 2005, un nuovo comma (121-bis), per effetto del quale le agevolazioni in questione spettano a condizione che il costo della manodopera utilizzata per i lavori di costruzione e ristrutturazione sia evidenziata in fattura in maniera distinta.

Ai sensi del comma 20 dell'articolo 35, quest'obbligo sorge in relazione alle spese sostenute a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006.

In proposito, viene osservato che sebbene le spese sostenute dal committente dal 4 luglio 2006 in genere trovano documentazione in fatture emesse a partire dalla medesima data, può accadere anche che le medesime spese possono riguardare fatture emesse precedentemente al 4 luglio 2006 e, quindi, in un momento in cui, ai fini della detraibilità delle spese, non era obbligatoria la distinta indicazione in fattura del costo della manodopera.

Ciò posto, codesto Caf chiede se in tale ultima ipotesi competa il beneficio della detrazione.

Al riguardo, ad avviso della scrivente, in presenza di fatture prive dell'indicazione del costo della manodopera, in quanto emesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del

2006, il contribuente non decade dall'agevolazione fiscale e può continuare a detrarre le spese sostenute per la ristrutturazione, senza che sia necessario, a tal fine, richiedere all'emittente un'integrazione delle fatture medesime.

Pertanto, l'indicazione in fattura del costo della manodopera è un requisito che va verificato solo con riferimento alle fatture emesse successivamente al 4 luglio 2006.

## **Circolare dell’Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2007, n. 11/E (Estratto)**

**Oggetto: Profili interpretativi emersi nel corso di incontri con la stampa specializzata tenuti nel mese di Gennaio 2007**

Di seguito si riportano, raggruppate per argomento, le risposte fornite dalla scrivente in occasione di recenti incontri con gli esperti della stampa specializzata, relative a quesiti concernenti l’applicazione delle disposizioni contenute nel decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262 e della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (legge finanziaria 2007).

(omissis)

### **3 INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO:**

#### **3.1 Totale demolizione e fedele ricostruzione: aliquota IVA**

**D.** *L’art. 3 del DPR 380/2001 ha incluso tra gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla lettera d) anche quelli di totale demolizione e fedele ricostruzione di edifici preesistenti. Poiché non è stato, però, soppresso l’art. 31 della legge n. 457/78, si chiede di sapere se la predetta inclusione abbia o meno effetto ai fini dell’applicazione dell’aliquota Iva del 10% ai sensi del n. 127-quaterdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72. In caso di risposta affermativa, si chiede di confermare se, qualora l’intervento di totale demolizione e fedele ricostruzione riguardi un fabbricato cd. “Tupini”, oppure un’abitazione “prima casa”, sia possibile applicare il trattamento di maggior favore (aliquota 4%) previsto per la nuova costruzione di tali fabbricati e abitazioni.*

**R.** La tabella A, parte III, n. 127-quaterdecies), del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l’applicazione dell’aliquota Iva ridotta del dieci per cento per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione non di lusso, diverse dalle c.d. prime case, e alla realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all’art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della legge n. 457/78, concernenti, rispettivamente, il restauro e il risanamento conservativo, la ristrutturazione edilizia e la ristrutturazione urbanistica. Le previsioni contenute nella lett. d) dell’art. 31, della legge n. 457/78, sono state integrate per effetto dell’articolo 3 del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamenti in materia edilizia, approvato con D.P.R. n. 380/2001, che ha sostituito, con modificazioni, l’art. 31 in discussione.

Ai sensi del comma 1, lett. d), del citato art. 3, nella categoria degli interventi di ristrutturazione sono ricompresi “anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica”.

Al riguardo, la scrivente ritiene che, sebbene la Tabella A, parte III, n. 127- quaterdecies), del D.P.R. n. 633 del 1972, faccia espresso riferimento all’art. 31 della legge n. 457/78, e non all’art. 3 del D.P.R. n. 380/2001, atteso il carattere interpretativo del predetto art. 3, l’aliquota Iva agevolata del dieci per cento sia applicabile anche ai contratti di appalto relativi alla demolizione e fedele ricostruzione, a condizione che i lavori di ricostruzione dell’edificio avvengano nel rispetto della volumetria e della sagoma di quello preesistente.

Ciò chiarito, in merito al secondo quesito, relativo alla realizzazione di interventi di demolizione e fedele ricostruzione di un fabbricato cd. “Tupini”, oppure di una “prima casa”, la scrivente ritiene che non possa trovare applicazione il trattamento fiscale di maggior favore, consistente nell’applicazione dell’aliquota Iva agevolata del quattro per cento prevista, ai sensi della Tabella A, parte II, del D.P.R. n. 633/72, punto n. 39), per i contratti di appalto relativi alla nuova costruzione di tali fabbricati o abitazioni.

Ciò in considerazione del fatto che a seguito dell'interpretazione autentica operata dal T.U. dell'edilizia, gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione non possono essere ricondotti alle ipotesi di nuova costruzione, bensì concretizzano interventi di recupero di edifici preesistenti.

### **3.2 Indicazione in fattura del costo della manodopera**

**D.** La legge finanziaria 2007, nel prorogare le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'Irpef e dell'Iva, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha previsto che le stesse spettino a condizione che in fattura sia indicato il costo della manodopera. Al riguardo, si chiedono chiarimenti circa le tipologie di interventi cui si riferisce l'obbligo in discussione, le modalità con cui debba essere rispettato tale obbligo e le tipologie di contratto interessate.

**R.** La legge finanziaria 2007 (art. 1, comma 387) ha prorogato per il medesimo anno le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'Irpef e dell'Iva, in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio. Si tratta di una detrazione, riconosciuta ai fini dell'Irpef, in misura pari al trentasei per cento delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, nel limite di euro 48.000 per ciascuna unità immobiliare, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c), e d), dell'art. 31, primo comma, della legge n. 457/78, e dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento sulle prestazioni aventi ad oggetto gli stessi interventi.

Nel prorogare le agevolazioni fiscali sopra citate, detta legge finanziaria ha previsto, altresì, al comma 388, che le stesse spettino a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura. Tale obbligo - inizialmente previsto dall'art. 35, comma 19, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, per la sola detrazione ai fini Irpef delle spese sostenute a decorrere dal 4 luglio 2006 - è stato introdotto al fine di contrastare il lavoro irregolare nel settore dell'edilizia.

La legge finanziaria 2007 ha previsto che l'obbligo di evidenziazione in fattura del costo della manodopera sia necessario anche per la fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, consistente nell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10 per cento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui alle lettere a), b), c), e d) della legge n. 457 del 1978.

Circa le modalità con cui deve essere rispettato l'obbligo in discussione si fa presente, in primo luogo, che il costo della manodopera può essere indicato quale dato complessivo, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati. Inoltre, si precisa che nel caso di una ditta individuale, che renda la prestazione di servizio attraverso l'attività del solo titolare, non andrà indicato alcun costo per la manodopera da lui prestata. Peraltro dovrà essere fatta menzione di tale circostanza nella fattura emessa. Nel caso di un'impresa con dipendenti, in cui anche il datore di lavoro partecipa alle fasi di lavoro, l'imprenditore avrà l'obbligo di specificare il costo della manodopera impiegata, al netto del costo riferibile al proprio apporto di lavoro.

Circa le tipologie di contratto interessate, non espressamente indicate nella norma, si precisa che anche nel caso in cui i lavori siano effettuati dalla ditta incaricata, avvalendosi, in tutto o in parte, delle prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente che opera in forza di un contratto di opera o di un subappalto, nella fattura dovrà essere fatta menzione di tale circostanza, evidenziando sia il costo della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato.

Ciò in quanto il predetto costo rileva, comunque, come costo complessivo della manodopera per l'esecuzione dell'intervento oggetto dell'agevolazione fiscale in materia di recupero del patrimonio edilizio.

Infine, si ritiene che la norma debba intendersi applicabile, oltre che ai contratti d'appalto e d'opera, anche alle ipotesi contrattuali riconducibili alla categoria delle cessioni di beni con posa in opera degli stessi.

*(omissis)*

## **Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 9 gennaio 2007, n.1/E (Estratto)**

**Oggetto: : Istanza di Interpello – CAAF ... – Quesiti vari.**

Con l’interpello specificato in oggetto sono stati esposti i seguenti

### **QUESITI**

Il “Centro autorizzato di assistenza fiscale ... Srl” ha sottoposto all’attenzione della scrivente alcune questioni interpretative:

- 1) Padre e madre acquistano il diritto di usufrutto su un immobile facente parte di un fabbricato sottoposto ad interventi di ristrutturazione. La loro figlia acquista il diritto di nuda proprietà sullo stesso immobile.

L’unico atto notarile con il quale sono stati trasferiti i diritti immobiliari sopra indicati, non contiene l’indicazione dei singoli prezzi a cui sono stati compravenduti i diritti reali ma fa riferimento ad un unico prezzo complessivo. L’impresa che ha venduto l’immobile ha emesso tre fatture, ciascuna per il valore di 1/3 del prezzo complessivo, intestate una per ogni acquirente. Il pagamento delle fatture è effettuato direttamente dal padre mediante l’emissione di assegni tratti direttamente sul suo conto corrente.

Ciò rappresentato si domanda in che modo deve essere ripartita la detrazione d’imposta prevista dall’art. 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ed in particolare se il padre, avendo sostenuto l’intero costo, può portare in detrazione l’intero importo della spesa sostenuta ricorrendo, eventualmente, all’annotazione di tale circostanza sulle fatture intestate alla moglie e alla figlia.

*(omissis)*

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L’istante non prospetta alcuna soluzione.

### **PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE**

1) Riguardo al primo quesito, si ricorda che l’articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 ha previsto che “...l’incentivo fiscale previsto dall’articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, si applica anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui all’articolo 31, primo comma, lettere c) e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, riguardanti interi fabbricati, eseguiti entro il 31 dicembre 2005, da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedono alla successiva alienazione o assegnazione dell’immobile entro il 30 giugno 2006. In questo caso la detrazione dall’IRPEF relativa ai lavori di recupero eseguiti spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari, in ragione di un’aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, che si assume pari al 25 per cento del prezzo dell’unità immobiliare risultante nell’atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l’importo massimo previsto dal medesimo articolo 1, comma 1, della citata legge n. 449 del 1997”.

Ai sensi dell’articolo 1-bis del decreto interministeriale n. 41 del 18 febbraio 1998, recante le norme di attuazione dell’art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n.449, ai fini dell’applicazione della detrazione prevista dall’articolo 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001, per poter fruire del beneficio fiscale non devono essere effettuati gli adempimenti di cui all’articolo 1 del medesimo decreto. Pertanto per poter beneficiare dell’agevolazione in questione non è obbligatorio ricorrere al bonifico bancario come modalità di pagamento della relativa spesa. Sebbene l’articolo 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001 menzioni tra i destinatari dell’agevolazione il solo acquirente (o l’assegnatario) dell’immobile, si deve ritenere che anche l’acquisto di un diritto reale di godimento

parziale (ad esempio l'usufrutto) costituisca una fattispecie riconducibile all'ambito applicativo della disposizione.

Pertanto, la detrazione d'imposta prevista dall'articolo 9, comma 2 della legge n.448 del 2001, e successive modificazioni, deve essere riconosciuta, qualora la relativa spesa sia stata effettivamente sostenuta e, quindi, in ogni caso, entro i limiti dell'importo fatturato, in relazione al valore dei diritti acquistati dai singoli contribuenti quali risultano dall'atto di compravendita o di assegnazione del diritto immobiliare. Nell'ipotesi in cui, come nella fattispecie in esame, nell'atto di vendita non sia indicato espressamente il prezzo d'acquisto dei diritti compravenduti, il contribuente dovrà ricorrere ai meccanismi di calcolo indicati dagli artt. 46 e 48 del D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 per determinare il valore dei singoli diritti.

Nel caso di specie, pertanto, il genitore acquirente del diritto di usufrutto sull'immobile che ha sostenuto interamente la spesa per l'acquisto dello stesso, ha diritto di beneficiare della detrazione del 36 per cento, entro i limiti sopra indicati e comunque entro l'importo allo stesso fatturato, avendo a riferimento la spesa riferibile all'acquisto del proprio diritto.

Invece, non può essere riconosciuta la detrazione ai familiari del contribuente i quali non hanno sostenuto la spesa. Infatti, secondo i principi generali che regolano i meccanismi della detrazione per oneri, il contribuente, per averne diritto, deve avere effettivamente sostenuto la spesa e questa deve essere rimasta a suo carico.

*(omissis)*

## **Circolare dell’Agenzia delle Entrate 4 agosto 2007, n. 28/E (Estratto)**

**Oggetto: Decreto –legge n. 223 del 4 luglio 2006 – Primi chiarimenti**

*(omissis)*

### **11 AGEVOLAZIONI IN MATERIA DI RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE (ART. 35, COMMI 19, 20, 35-TER E 35-QUATER)**

L’articolo 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater, del decreto ha modificato la disciplina delle agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie. In particolare:

- il comma 19 ha inserito nell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, il comma 121-bis, il quale stabilisce che: *“Le agevolazioni di cui al comma 121 spettano a condizione che il costo della relativa mano d’opera sia evidenziato in fattura”*;
- il comma 20 prevede che: *“Le disposizioni del comma 19 si applicano in relazione alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto”*;
- il comma 35- ter prevede che: *“È prorogata per l’anno 2006, nella misura e alle condizioni ivi previste, l’agevolazione tributaria in materia di recupero del patrimonio edilizio relativa alle prestazioni di cui all’articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal da 1° ottobre 2006”*;
- il comma 35- quater inserisce nell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo il comma 121-bis, il comma 121-ter, il quale stabilisce che: *“A decorrere dal 1° ottobre 2006 la quota di cui al comma precedente è pari al 36 per cento nei limiti di quarantottomila euro per abitazione.”*

Per quanto riguarda la prima delle modifiche introdotte (comma 19), viene disposta una nuova ipotesi di decadenza dalle agevolazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione edilizia, disciplinati dagli articoli 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448.

Tali agevolazioni consistono:

- nella detrazione dall’imposta lorda ai fini dell’IRPEF per un importo percentuale delle spese sostenute fino ad un massimo di spese di 48.000,00 euro, per interventi di recupero di immobili abitativi da parte delle persone fisiche;
- nell’analogia detrazione prevista per i soggetti che acquistano unità abitative comprese in fabbricati, sui quali le imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o le cooperative edilizie hanno eseguito interventi di recupero edilizio. In questo caso, i lavori di ristrutturazione devono essere eseguiti entro il 31 dicembre 2006 e la alienazione o assegnazione dell’immobile deve avvenire entro il 30 giugno 2007.

La disposizione introdotta con il comma 19 integra quella contenuta nel comma 121 dell’articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, che ha prorogato, per l’anno 2006, le detrazioni dall’imposta lorda previste in materia di recupero del patrimonio edilizio, elevando la quota detraibile al 41 per cento degli importi effettivamente rimasti a carico del contribuente.

Per effetto dell’entrata in vigore della norma recata dal decreto, ai casi di diniego dell’agevolazione elencati, tassativamente, nell’articolo 4 del decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41 – quali, ad esempio, l’esecuzione delle opere edilizie difformi da quelle oggetto di comunicazione o l’esecuzione dei pagamenti secondo modalità diverse da quelle previste - ne viene aggiunto un altro consistente nell’inosservanza dell’obbligo, a carico dell’impresa che esegue i lavori, di evidenziare in fattura, in maniera distinta, il costo della manodopera utilizzata.

Si tratta di una disposizione che, ai sensi del successivo comma 20, si rende applicabile in relazione alla spese sostenute dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del *decreto*.

Con la modifica apportata dal comma 35-*ter* viene ripristinata, per le prestazioni fatturate dal 1° ottobre 2006, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata in riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 23 dicembre 1999, n. 488.

Si ricorda che l'aliquota IVA agevolata al 10 per cento (in luogo del 20 per cento) per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio abitativo è stata introdotta dal predetto articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 1999, il quale, in attuazione della direttiva comunitaria n. 1999/85 del 22 ottobre 1999, consente agli stati membri di prevedere, per un periodo massimo di tre anni, aliquote IVA ridotte per settori ad alta intensità di manodopera. Con successivi provvedimenti, l'agevolazione è stata prorogata fino al 31 dicembre 2005.

In assenza di autorizzazione comunitaria, dal 1° gennaio 2006 l'aliquota IVA è stata ricondotta alla misura ordinaria del 20 per cento. Sempre a partire dalla stessa data, la percentuale di detrazione dell'IRPEF è stata innalzata dal 36 al 41 per cento, al fine di compensare il venir meno dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata.

Il ripristino dell'aliquota IVA al 10 per cento è stato reso possibile per effetto della emanazione della Direttiva europea approvata il 14 febbraio 2006, che ha prorogato fino al 2010 il regime dell'IVA agevolata sui servizi ad alta intensità di manodopera.

Coerentemente con l'intervento recato dal comma 35-*quater*, sempre a decorrere dal 1° ottobre (e fino al 31 dicembre 2006, come già ricordato), la quota di detrazione dall'IRPEF viene ridotta dal 41 al 36 per cento.

Si ritiene che le disposizioni (riguardanti, rispettivamente, la riduzione della misura dell'aliquota IVA al 10 per cento e l'abbattimento della misura della detrazione dall'IRPEF al 36 per cento) siano strettamente correlate, di tal che è necessario che, in relazione alla stessa spesa, le percentuali dell'aliquota IVA e della detrazione IRPEF siano applicate, rispettivamente, nella misura predetta per ciascuna. In sostanza, la detrazione dall'IRPEF nella misura del 41 per cento può essere fruita solo ed esclusivamente in corrispondenza di lavori fatturati con l'aliquota del 20 per cento. Coerentemente, per i lavori fatturati con l'aliquota del 10 per cento dovrà essere applicata la detrazione dall'IRPEF nella misura del 36 per cento.

Sempre con il comma 35-*quater* il limite di spesa viene fissato in 48.000 euro per ogni singola abitazione, a decorrere dal 1° ottobre 2006.

L'articolo 1 della legge n. 449 del 1997, che ha introdotto l'agevolazione in questione, stabilisce che: *“Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, una quota delle spese sostenute sino ad un importo massimo delle stesse di lire 150 milioni ed effettivamente rimaste a carico, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile, nonché per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze.”*

La circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998 ha al riguardo chiarito che il limite di spesa su cui applicare la percentuale di detrazione (che nel corso degli anni ha subito variazioni, fino all'importo di 48.000 euro fissato dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289), va riferito alla persona fisica e alla singola unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero. In caso di comproprietà o contitolarità del diritto reale o di coesistenza di più diritti reali, ciascun comproprietario o contitolare, indipendentemente dalla percentuale di possesso, poteva calcolare la

detrazione sempre, nei limiti sopra indicati, in relazione alle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico.

Con la modifica introdotta dal comma 35-*quater*, il limite sul quale calcolare la detrazione IRPEF è ora fissato espressamente nella sua misura massima e complessiva in relazione all'immobile e va suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

Per quanto riguarda la decorrenza della nuova disposizione, per espressa previsione normativa la stessa trova applicazione a decorrere dal 1° ottobre 2006. Al riguardo deve farsi riferimento alla spese sostenute a decorrere da tale data.

*(omissis)*

**Circolare dell’Agenzia delle Entrate 3 maggio 2005, n. 17/E (Estratto)**

**Oggetto: Nuove questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale**

*(omissis)*

**2. DETRAZIONE PER SPESE DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA**

**D.** La norma prevede che nei casi di passaggio di proprietà per atto tra vivi (donazione o acquisto) o a causa di morte (eredità) di immobile per il quale il precedente proprietario aveva usufruito dell’agevolazione del 36%, le rate di spesa ancora da detrarre passino al nuovo proprietario.

Si chiede di conoscere quale documentazione occorre richiedere per riconoscere la detrazione, considerato che la circolare n. 12/2005, concernente l’assistenza fiscale, specifica che il CAF deve visionare, ad ogni utilizzo dell’onere, tutta la documentazione prevista dalla normativa vigente necessaria ai fini del riconoscimento della detrazione d’imposta.

Si chiede di conoscere, altresì, se tra la documentazione da richiedere al contribuente per il riconoscimento della detrazione in questione debba essere compresa anche la comunicazione alla ASL, considerata la difficoltà del CAF di sapere se deve o meno essere effettuata.

Si chiede inoltre come il CAF possa avere la certezza che il contribuente fosse tenuto ad inviare la comunicazione del professionista per i lavori che hanno superato l’importo di € 51.645,70, dal momento che il contribuente può usufruire della detrazione solo fino alla concorrenza della somma di €48.000.

**R.** Come previsto dalla circolare n. 12/2005, il controllo da parte del Caf deve essere effettuato ad ogni utilizzo dell’onere ai fini del riconoscimento della detrazione d’imposta.

Pertanto, anche in caso di subentro di un nuovo soggetto nel diritto alla detrazione delle rate residue (ad esempio, erede o acquirente), il CAF deve acquisire tutta la documentazione prevista dalla normativa vigente necessaria ai fini del riconoscimento della detrazione.

Inoltre, la medesima circolare n. 12/2005 ha precisato che il controllo verte su tutta la documentazione, prevista dalla normativa vigente, necessaria ai fini del riconoscimento della detrazione d’imposta del 41 per cento e/o del 36 per cento per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio. In particolare, si rinvia alle circolari nn. 57 e 121 del 1998 che contengono l’indicazione dei documenti necessari ai fini della fruizione dei benefici, tra i quali sono compresi anche quelli oggetto del quesito.

*(omissis)*

## **Circolare dell’Agenzia delle Entrate 20 aprile 2005, n. 15/E (Estratto)**

**Oggetto: Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale**

(omissis)

### **7. DETRAZIONE PER SPESE DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA**

#### **7.1 INTESAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE**

D. Si chiede di conoscere se la detrazione per spese di ristrutturazione può essere riconosciuta nei casi in cui la comunicazione al Centro Operativo di Pescara sia stata fatta in data coincidente con quella di inizio lavori; inoltre si chiede di conoscere in che misura un coniuge può usufruire della detrazione nell’ipotesi in cui abbia sostenuto la spesa per la ristrutturazione di un fabbricato in comproprietà ed abbia effettuato la comunicazione di inizio lavori e il pagamento mediante bonifico mentre la fattura è intestata all’altro coniuge.

R. L’articolo 1 del decreto interministeriale n. 41 del 1998, stabilisce che i soggetti che intendono avvalersi della detrazione sono tenuti a:

*“a) trasmettere, prima dell’inizio dei lavori, all’Ufficio delle entrate, individuato con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate, mediante raccomandata, comunicazione della data in cui avranno inizio i lavori redatta su apposito modello approvato con il medesimo provvedimento;.....*

*c) conservare ed esibire, previa richiesta degli uffici finanziari, le fatture o le ricevute fiscali comprovanti le spese effettivamente sostenute ..... per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e la ricevuta del bonifico bancario attraverso il quale è stato effettuato il pagamento”.*

*Il pagamento delle spese detraibili è disposto mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato”*

Sulla base della menzionata normativa, in relazione al primo quesito, si precisa che la comunicazione al Centro Operativo di Pescara inviata nel giorno stesso dell’inizio dei lavori deve ritenersi valida ai fini della detrazione. Può infatti ipotizzarsi che il requisito previsto dal decreto n. 41 del 1998, secondo il quale la comunicazione deve precedere l’inizio dei lavori si realizzi anche se l’adempimento è posto in essere nell’arco della stessa giornata ma in un momento antecedente a quello in cui i lavori hanno inizio.

Per quanto riguarda il secondo punto, l’articolo 2 del decreto dirigenziale 6 marzo 1998, concernente l’approvazione del modello da utilizzare per la comunicazione di inizio lavori, stabilisce *“che in caso di comproprietà, contitolarità di diritti reali o di coesistenza di più diritti reali su uno stesso immobile, se più di un contribuente, avendo sostenuto le spese, intende fluire della detrazione, il modulo, con allegata la documentazione, può essere trasmesso da uno soltanto di essi. In sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, il contribuente che non ha trasmesso il suddetto modulo deve indicare il codice fiscale del soggetto che ha adempiuto l’obbligo anche per suo conto”.*

Sempre in materia di comproprietà, contitolarità del diritto reale o di coesistenza di più diritti reali, qualora tutti i comproprietari o contitolari intendano fruire della detrazione relativamente al medesimo intervento, la circolare n. 57 del 1998 ha precisato che il bonifico deve recare l’indicazione del codice fiscale di tutti i soggetti. Successivamente, tuttavia, è stato precisato con circolare n. 122 del 1999 che nell’ipotesi in esame, se sul bonifico bancario è indicato solo il codice fiscale del soggetto che ha trasmesso il modello di comunicazione, gli altri comproprietari o

contitolari non perdono il diritto alla detrazione qualora indicano nella propria dichiarazione dei redditi (nello spazio predisposto nella sezione relativa agli oneri per i quali compete la detrazione) il codice fiscale del soggetto che ha effettuato la comunicazione e che è stato già riportato sul bonifico bancario. In questo caso, infatti, tale indicazione "sana" l'irregolarità del bonifico stesso.

Inoltre, con circolare n. 95 del 2000 è stato chiarito che nel caso in cui la comunicazione di inizio lavori è stata inviata da un contribuente mentre le fatture e il bonifico riportano anche il nominativo del coniuge a carico, la detrazione può essere fruita sull'intero importo dal coniuge che ha effettuato la comunicazione e che ha sostenuto effettivamente la spesa, purchè venga annotato sulla fattura il nominativo del contribuente che ha sostenuto la spesa medesima.

Sulla base delle precisazioni indicate e già fornite dall'Amministrazione finanziaria, in relazione al quesito posto si può affermare che il coniuge che ha sostenuto le spese può fruire della detrazione a condizione che detta circostanza venga annotata sulla fattura, così come precisato nella circolare n. 95 del 2000.

## **7.2 CONIUGE CONVIVENTE**

D. I coniugi conviventi in un'immobile di proprietà di uno soltanto di essi, decidono di costruire un box pertinenziale. Il coniuge proprietario dell'immobile è fiscalmente a carico dell'altro. Il coniuge convivente non proprietario dell'immobile ha titolo per detrarre le spese relative alla costruzione della pertinenza?

R. La circolare n. 121 del 1998 relativamente all'individuazione dei soggetti che possono fruire della detrazione d'imposta prevista dall'articolo 1 della legge n. 449 del 1997 annovera, tra i possibili beneficiari, anche il familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile sul quale vengono effettuati i lavori.

La convivenza, tuttavia, deve sussistere già nel momento in cui si attiva la procedura finalizzata all'esercizio della detrazione, mediante l'inoltro della comunicazione preventiva di inizio lavori al competente ufficio dell'Amministrazione finanziaria.

L'individuazione dei soggetti beneficiari del diritto alla detrazione deve essere infatti operata, con carattere di definitività, al momento dell'invio della dichiarazione di inizio lavori all'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, l'articolo 2 del decreto dirigenziale 6 marzo 1998, che ha approvato il modello da utilizzare per la comunicazione precisandone le modalità di invio e di compilazione, stabilisce, da un lato, che, in presenza di più soggetti che si avvalgono del beneficio è sufficiente che uno solo provveda alla trasmissione del modello di comunicazione, dall'altro, che il contribuente che non ha trasmesso il modello deve indicare il codice fiscale di chi ha provveduto alla trasmissione in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi.

*(omissis)*

## **Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2005, n.14/E**

**Oggetto: Art. 1, comma 1, della legge n. 449/97 - detrazione di imposta del 36 per cento per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31 della legge n. 457/78. Diritto al beneficio fiscale nell'ipotesi di cambio di destinazione d'uso del fabbricato, già strumentale agricolo, in abitativo.**

Numerosi contribuenti hanno chiesto alla scrivente di chiarire se, e con quali limiti, sussiste il diritto di fruire della detrazione di imposta del 36 per cento prevista, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ai fini dell'Irpef, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, lett. a), b), c), e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, nelle ipotesi in cui l'intervento comporti un cambio di destinazione d'uso dell'unità immobiliare ristrutturata.

In particolare, è stato chiesto di conoscere se la detrazione di imposta in discussione compete nell'ipotesi in cui i lavori di ristrutturazione interessino un fabbricato rurale strumentale (un fienile) che a seguito della realizzazione dell'intervento edilizio acquisisce la destinazione d'uso abitativo.

Nell'ipotesi in discorso gli interventi programmati concretizzano una ristrutturazione edilizia, di cui alla lett. d), dell'art. 31, della legge n. 457 del 1978. Verranno tra l'altro realizzate opere necessarie per il conseguimento del risparmio energetico e la messa in sicurezza statica e antisismica del fienile, il quale, come detto, a seguito dei predetti lavori, risulterà con destinazione d'uso abitativo.

In merito, la scrivente ritiene opportuno, in via preliminare, richiamare brevemente la normativa vigente in materia.

L'art. 1, comma 1, della legge n. 449/97, consente di poter fruire del diritto alla detrazione di imposta del 36 per cento *“per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui alle lett. a), b), c), e d) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, sulle parti comuni di edificio residenziale...”*, *“nonché per la realizzazione degli interventi di cui alle lett. b), c), d) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute”*.

*“La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi (...) al conseguimento di risparmi energetici (...), nonché all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica”*.

Nella fattispecie in esame, l'aspetto problematico riguarda la circostanza che il fabbricato oggetto dell'intervento - un fienile - risulterà con destinazione d'uso abitativo solo a seguito dei lavori di ristrutturazione di cui all'art. 31, lett. d), della legge n. 457/78 sopra citata, che il contribuente intende realizzare.

Infatti, in materia di destinazione d'uso del fabbricato oggetto dei lavori, con la circolare 24 febbraio 1998, n. 57, al paragrafo 3 (interventi che danno diritto alla detrazione), è stato espressamente precisato che sono esclusi dal beneficio fiscale della detrazione di imposta del 36 per cento i lavori realizzati su *“edifici a destinazione produttiva, commerciale e direzionale”*.

Peraltro, al paragrafo 3.4 (categorie di intervento edilizio), della stessa circolare è stato, altresì, precisato che gli interventi di ristrutturazione edilizia possono *“portare ad un edificio parzialmente o completamente diverso dal preesistente. Pertanto, gli effetti di tale trasformazione sono tali da incidere sui parametri urbanistici al punto che l'intervento stesso è considerato di trasformazione urbanistica (...). A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella ristrutturazione edilizia gli interventi di mutamento della destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale”*.

Alla luce dei chiarimenti sopra citati, considerando che l'intervento di cui alla lett. d), dell'art. 31, della legge n. 457/78, richiamato dalle norme tra quelli agevolabili, comporta molto spesso il

cambio di destinazione d'uso dell'immobile, la scrivente ritiene che, in relazione alla fattispecie in esame, sia possibile fruire del diritto alla detrazione di imposta del 36 per cento, a condizione che nel provvedimento amministrativo che assente i lavori risulti chiaramente che gli stessi comportano il cambio di destinazione d'uso del fabbricato, già strumentale agricolo, in abitativo.

## **Circolare dell’Agenzia delle Entrate 21 giugno 2004, n.28/E (Estratto)**

**Oggetto: Decreto Legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 – Primi chiarimenti**

(omissis)

### **10. ART. 24 - PROROGA DELL’AGEVOLAZIONE IVA PER RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE**

L’art. 24 del *decreto* proroga al 31 dicembre 2003 il termine di vigenza dell’agevolazione concernente l’applicazione dell’aliquota IVA ridotta del 10 per cento per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 31, comma 1, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Tale agevolazione, inizialmente prevista dall’art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e successive modificazioni, era stata prorogata da ultimo al 30 settembre 2003 dall’art. 2, comma 6, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002.

Si fa presente, da ultimo, che il decreto legge 24 dicembre 2003, n. 355, recante *proroga di termini previsti da disposizioni legislative*, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, ha ulteriormente prorogato la previsione agevolativa in materia di IVA.

In particolare, l’art. 23-bis, comma 1, lett. c), del d. l. n. 355/03, stabilisce la proroga per gli anni 2004 e 2005 delle agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative alle prestazioni di cui all’art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2004.

Poiché la norma da ultimo citata, introdotta nel d.l. n. 355/03 dalla legge di conversione, pubblicata nella G. U. n. 48 del 27 febbraio 2004, fa espresso riferimento alle “*prestazioni...fatturate dal 1° gennaio 2004*”, l’efficacia della stessa può estendersi anche ai lavori per i quali le fatture siano state emesse nel periodo dal 1° gennaio al 27 febbraio 2004.

In relazione a tali operazioni, il soggetto realizzatore dei lavori ha la facoltà di rettificare l’originaria fatturazione ai sensi dell’art. 26, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In tale ipotesi, attraverso l’emissione di una nota di accredito, l’impresa che ha eseguito i lavori può restituire al committente la somma corrispondente alla differenza tra l’imposta originariamente pagata e quella minore risultante dall’applicazione dell’aliquota del 10 per cento.

Si fa presente che la procedura di cui al richiamato art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, può essere utilizzata anche nell’ipotesi in cui il committente dei lavori non rivesta la qualità di soggetto d’imposta.

Si ritiene che non operi il limite temporale di un anno dell’effettuazione dell’operazione, prevista dal terzo comma del richiamato art. 26, in quanto nell’ipotesi in esame la rettifica della fatturazione non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione atteso che, al momento dell’emissione della fattura, l’imposta è stata correttamente applicata nella misura del 20 per cento.

Si segnala per completezza che l’art. 24 del d.l. n. 269/03 e l’art. 23-bis, comma 1, lett. c), del d.l. n. 355/03 in commento prorogano il beneficio dell’aliquota IVA ridotta esclusivamente per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, lasciando immutato al 30 settembre 2003 il termine di vigenza dell’IVA agevolata per le prestazioni di assistenza domiciliare di cui all’art. 7, comma 1, lett. a) della legge n. 488/99 sopra citata.

## **Circolare dell' Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004, n.24/E (Estratto)**

**Oggetto: Dichiarazioni dei redditi 2004 relative al periodo d'imposta 2003 - Questioni interpretative in materia di IRPEF**

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti utili ai fini della compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi 730/2004 e Unico 2004 Persone fisiche, relativi al periodo d'imposta 2003, fornendo risposta a quesiti prospettati dai contribuenti e dai Centri di Assistenza Fiscale in materia di oneri, detrazioni e altri aspetti rilevanti ai fini della determinazione dell'IRPEF.

### **1. RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA**

#### **1.1 Detrazione del 36% da parte degli eredi**

D. In caso di morte del soggetto avente diritto alla detrazione la fruizione del beneficio fiscale si trasmette per intero esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene. In proposito si chiede se la condizione di conservare la detenzione materiale e diretta dell'immobile implichi che l'erede debba abitare la casa ristrutturata ed, inoltre, se tale diritto spetti al coniuge che abbia rinunciato alla eredità mantenendo il solo diritto di abitazione sull'immobile.

R. Si deve ritenere che la “*detenzione materiale e diretta dell'immobile*”, cui fa riferimento l'art. 2, comma 5 della legge n. 289 del 2002, sussista qualora l'erede assegnatario abbia la immediata disponibilità del bene, potendo disporre di esso liberamente e a proprio piacimento quando lo desidera, a prescindere dalla circostanza che abbia adibito l'immobile ad abitazione principale. Per quanto concerne il coniuge che ha rinunciato all'eredità e mantiene il solo diritto di abitazione si deve ritenere che la rinuncia all'eredità abbia fatto venir meno la condizione di erede e che, pertanto, egli non possa fruire delle quote residue di detrazione, pur disponendo della detenzione materiale e diretta del bene, non nella qualità di erede ma di legatario *ex lege* (vedi Cassazione 10 marzo 1987, n. 2474).

#### **1.2 Costruzione di immobile e box pertinenziale**

D. In relazione alla ipotesi in cui venga costruito in proprio un immobile abitativo ed un box ad esso pertinenziale, si chiede se sia possibile detrarre, nella misura del 36% , le spese di costruzione del box qualora questo venga terminato prima della costruzione definitiva dell'appartamento considerato che non si è ancora costituito il vincolo pertinenziale con l'abitazione.

R. Ai sensi dell'art. 1 della legge n. 449 del 1997, la detrazione del 36% spetta anche per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse e posti auto pertinenziali. Il fatto che gli immobili ancora non siano stati ultimati non rileva ai fini dell'agevolazione. A tale conclusione si giunge in considerazione di precedenti chiarimenti forniti dall'amministrazione.

Si ricorda, in particolare, che con circolare n. 95 del 2000 è già stato chiarito che acquistando contemporaneamente casa e box da cooperativa o da immobiliare, con un unico atto notarile indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa e conoscendo l'esatto importo riferibile alla costruzione del box, può essere operata la detrazione relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale. Con circolare n. 55 del 2001 è stato, inoltre, ulteriormente precisato che nel caso in cui sia stato stipulato con una cooperativa edificatrice un contratto preliminare per l'acquisto/assegnazione dell'abitazione e del box pertinenziale in corso di costruzione, non rileva la circostanza che gli immobili non siano ancora stati realizzati in quanto la destinazione funzionale del box al servizio dell'abitazione da realizzare risulta dal contratto preliminare di assegnazione registrato. Nel caso in esame, non sussistendo un contratto preliminare, poiché trattasi di

costruzione realizzata in economia, si deve ritenere che l'esistenza del vincolo pertinenziale debba risultare dalla concessione edilizia. Naturalmente, la detrazione compete limitatamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale che risultino documentate da pagamento avvenuto mediante bonifico, fermo restando l'obbligo di effettuare la comunicazione al Centro Operativo di Pescara prima di usufruire della detrazione.

### ***1.3 Acquisto con un unico atto di due immobili ristrutturati***

D. Nel caso in cui con lo stesso atto vengano acquistate più unità immobiliari, ad esempio un appartamento ed una pertinenza oppure due appartamenti, il limite massimo di spesa su cui è consentita la detrazione, stabilito nella misura di 48.000 euro, deve essere riferito a ciascun immobile o deve essere riferito ad entrambi gli immobili acquistati?

R. La detrazione dall'IRPEF del 36% delle spese sostenute per la realizzazione di interventi di ristrutturazione di immobili residenziali, prevista dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, estesa dall'art. 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001 anche alla ipotesi in cui la ristrutturazione sia stata effettuata dalla impresa di costruzione e ristrutturazione o dalla cooperativa edilizia che provvede successivamente alla alienazione o assegnazione dell'immobile, si rende applicabile solo in relazione alle unità immobiliari di tipo residenziale. Non è, invece, possibile fruire del beneficio in relazione all'acquisto in via autonoma di unità immobiliari situate in edifici oggetto degli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, che abbiano una classificazione catastale diversa da "casa di abitazione". La agevolazione si applica a queste ultime unità immobiliari solo nelle ipotesi in cui vengano acquistate contestualmente alla unità abitativa e siano qualificate in atto quali pertinenze dell'abitazione. In tal caso la detrazione del 36%, deve essere calcolata sul 25% del prezzo risultante dall'atto di compravendita, riferito ad entrambe le unità immobiliari (l'abitazione e la pertinenza), nel limite massimo di spesa di euro 48.000.

Si ritiene che, nel caso in cui con il medesimo atto vengano acquistate due unità immobiliari di tipo abitativo, il limite massimo di spesa vada riferito ad ogni singolo immobile (con l'effetto pratico di poter beneficiare di una soglia massima di 96.000 euro). Ciò in analogia con quanto previsto dalla circolare n. 57 del 1998 in relazione alla detrazione del 36 spettante per le spese di ristrutturazione di cui dall'art. 1, della legge n. 449 del 1997.

### ***1.4 Acquisto in comproprietà di immobile ristrutturato***

D. Nel caso in cui due o più contribuenti acquistino in comproprietà un immobile ristrutturato il limite massimo di spesa di 48.000 euro su cui è possibile operare la detrazione d'imposta deve essere consentito a ciascuno dei comproprietari o deve essere suddiviso tra tutti i comproprietari acquirenti?

R. L'art. 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001, che ha esteso l'agevolazione del 36%, prevista dall'art.1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, all'acquisto di immobili ristrutturati, stabilisce che la detrazione compete nella misura del 36%, calcolata su un ammontare forfetario pari al 25% del prezzo indicato nell'atto di compravendita, per un ammontare non superiore a 48.000 euro.

In analogia con quanto consentito in relazione alla detrazione del 36% spettante per le spese di ristrutturazione di cui all'art. 1, della legge n. 449 del 1997 (vedi circolare n. 57 del 1998, paragrafo 2), si deve ritenere che il limite massimo di 48.000 euro su cui calcolare la detrazione sia riferito alla spesa sostenuta da ciascun contribuente, per ogni unità immobiliare.

### ***1.5 Acquisto di nuda proprietà ed usufrutto di immobile ristrutturato***

D. Nel caso in cui due soggetti acquistino uno la nuda proprietà e l'altro l'usufrutto dell'immobile ristrutturato, la detrazione del 36% calcolata sul 25 per cento del prezzo di acquisto spetta a ciascuno nella misura del 50% della detrazione oppure tale detrazione deve essere proporzionata ai rispettivi valori della nuda proprietà e dell'usufrutto?

R. Hanno diritto ad usufruire della detrazione del 36% prevista per l'acquisto di immobili ristrutturati oltre al proprietario anche il nudo proprietario e il titolare di un diritto reali di godimento sull'immobile (uso, usufrutto, abitazione) La detrazione deve essere ripartita in ragione del costo di acquisto sostenuto, entro il limite di 48.000 euro riferito a ciascun contribuente. Quindi, nella fattispecie prospettata, deve farsi riferimento al costo riferibile all'acquisto della nuda proprietà e all'acquisto dell'usufrutto.

### ***1.6 Costi da computare nel prezzo di acquisto***

D. Nel prezzo di acquisto su cui calcolare la detrazione rientra anche l'IVA pagata?

R. Il prezzo su cui calcolare la detrazione (36% sul 25% del prezzo indicato in atto) comprende anche l'imposta sul valore aggiunto, trattandosi di un onere addebitato all'acquirente dall'impresa di costruzione o dalla cooperativa unitamente al corrispettivo di vendita dell'immobile, onere che contribuisce a determinare la spesa complessiva.

### ***1.7 Pagamento di acconti sul prezzo di vendita***

D. Un contribuente ha acquistato nel corso del 2003 da una impresa di costruzione una unità immobiliare ristrutturata entro il 31 dicembre 2003. Nell'anno 2003 ha versato acconti che sono stati indicati nel preliminare di vendita registrato all'ufficio delle Entrate competente e nell'anno 2004 è stato effettuato il rogito. Premesso che con circolare n. 15 del 2002 è stato chiarito che è possibile beneficiare della detrazione anche con riferimento agli importi versati in acconto a condizione che venga stipulato un preliminare di vendita degli immobili e che ne sia stata effettuata la registrazione presso l'Ufficio delle Entrate, e che pertanto il contribuente potrebbe beneficiare della detrazione già con la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2003, si chiede se è consentito far valere la detrazione nel periodo d'imposta 2004, e quindi nella dichiarazione 730/2005 anche in relazione alle somme versate a titolo di acconto .

R. Come è noto, con la circolare n. 15 del 2002 è stato chiarito che è possibile beneficiare della detrazione anche con riferimento agli importi versati in acconto a condizione che venga stipulato un preliminare di vendita degli immobili e che ne sia stata effettuata la registrazione presso l'ufficio delle entrate competente. In tal caso gli estremi di registrazione del preliminare devono essere indicati nel modulo di comunicazione da inviare al centro di servizio, che deve essere trasmesso dopo la registrazione del preliminare e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Da tale preliminare deve risultare il prezzo di vendita dell'immobile sulla base del quale è possibile determinare l'importo della detrazione spettante. Resta fermo che anche nel caso della stipula del preliminare il rogito deve avvenire entro il termine fissato dalla norma.

La richiamata circolare ha quindi inteso favorire il contribuente consentendogli di beneficiare della detrazione anche prima della stipula del rogito. Resta inteso che la possibilità di far valere la detrazione già in relazione al versamento degli acconti costituisce una facoltà e che se il contribuente non intenda avvalersi di tale possibilità potrà far valere la detrazione per il periodo d'imposta in cui ha stipulato il rogito. In tal caso assumerà quale base di calcolo il 25% dell'intero prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita, comprensivo quindi degli acconti, entro l'importo massimo di 48.000 euro. Ciò in quanto la detrazione prevista per

l'acquisto degli immobili ristrutturati di cui all'art. 9, comma 2 della legge n. 448 del 2001 è ancorata alla stipula dell'atto.

### ***1.8 Cessione di quota di proprietà di immobile sul quale sono stati effettuati interventi di recupero***

D. Il comma 7 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997 prevede che in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati interventi di ristrutturazione edilizia le detrazioni 41%-36% non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In presenza di spese di ristrutturazione sostenute in anni precedenti da due comproprietari (50%), qualora uno dei due venda ad un terzo il suo 50%, la cessione della quota di proprietà comporta il trasferimento del diritto alla detrazione o diversamente il passaggio della detrazione si verifica solo in presenza della cessione dell'intera unità immobiliare? Qualora non ci sia il passaggio della detrazione, il cedente può continuare a beneficiare della detrazione? Si precisa che il contribuente che vende non ha più la disponibilità del bene mentre colui che acquista utilizza insieme all'altro comproprietario l'immobile come abitazione. Si richiama, al riguardo, la risposta fornita nella circolare ministeriale 12 maggio 2000, n. 95/E.

R. E' confermata la risposta fornita nella circolare n. 95/E del 2000, per cui, nel caso di cessione di una quota di proprietà, la detrazione non si trasferisce all'acquirente. Il venditore continuerà quindi a beneficiare della detrazione.

### ***1.9 Ripartizione della detrazione da parte di soggetti di 75 o 80 anni di età***

D. Una volta compiuti gli anni 75 o 80, la rideterminazione delle quote può essere effettuata in qualsiasi momento?

R. L'art. 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002 prevede che i soggetti proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto di intervento di recupero edilizio, di età non inferiore a 75 o 80 anni, possano ripartire la detrazione del 36% rispettivamente in cinque o tre quote annuali di pari importo. Il raggiungimento dell'età indicata costituisce un termine iniziale a partire dal quale può essere derogata la disposizione di carattere generale che prevede la ripartizione della detrazione in dieci annualità. Resta quindi nella disponibilità del contribuente la facoltà di operare tale più favorevole ripartizione anche a partire dai periodi d'imposta successivi a quello in cui si verifica il raggiungimento del settantacinquesimo o ottantesimo anno di età, in relazione alle restanti quote di detrazione da far valere negli anni successivi.

### ***1.10 Detrazione da parte del familiare convivente***

D. La detrazione compete al familiare convivente soltanto a condizione che la convivenza sussista nell'immobile nel quale vengono eseguiti i lavori di ristrutturazione?

R. Come già chiarito con la risoluzione n.184 del 12 giugno 2002, perché il convivente possa beneficiare della detrazione non è necessario che l'immobile oggetto degli interventi di ristrutturazione costituisca l'abitazione principale dell'intestatario dell'immobile e del familiare convivente, ma è necessario che i lavori siano effettuati su uno degli immobili in cui di fatto si esplica la convivenza.

### ***1.11 Pagamento mediante bonifico postale***

D. Tenuto conto dell'attuale diffusione del Banco-Posta, sarebbe opportuno consentire che il pagamento dei lavori di ristrutturazione possa essere effettuato anche con bonifico postale.

R. Il decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei lavori pubblici, del 18 febbraio 1998, n. 41 (successivamente modificato dal decreto del 9 maggio 2002, n. 153), recante norme di attuazione e procedure di controllo riferite alla disposizione di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia, dispone che il pagamento delle spese, ai fini del riconoscimento della detrazione, debba essere effettuato a pena di decadenza mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale, ai fini dei controlli concernenti la detrazione; dispone inoltre che le banche presso le quali sono stati disposti i bonifici trasmettano all'Agenzia delle entrate in via telematica i dati identificativi del mittente, dei beneficiari della detrazione e dei destinatari dei pagamenti.

L'espresso riferimento operato dal legislatore allo strumento del bonifico bancario sembrerebbe, a prima vista, escludere, ai fini della fruizione dell'agevolazione, qualsiasi altra forma di pagamento non qualificabile come bonifico bancario.

Occorre, però, tener presente che il "Regolamento recante norme sui servizi di bancoposta", emanato con D.P.R. 14 marzo 2001, n. 144, al comma 2 dell'articolo 5, statuisce, nell'ambito delle attività di bancoposta, l'equiparazione delle Poste alle banche italiane anche ai fini dell'applicazione delle norme del testo unico bancario e del testo unico della finanza, richiamate ai commi 3 e 4 del medesimo art.5.

D'altra parte, l'integrazione dei due sistemi di pagamento, bancario e postale, disposta dall'articolo 146 del testo unico bancario, è stata attuata a seguito dell'adesione di Poste Italiane S.p.A. alla Rete Nazionale Interbancaria (infrastruttura telematica di trasmissione di informazioni tra operatori del sistema italiano dei pagamenti gestita dalla società interbancaria per l'automazione – S.I.A.) ed alla partecipazione alla procedura interbancaria, gestita dalla S.I.A. per conto della Banca d'Italia prevista dall'"Accordo per la regolamentazione dei rapporti tra le banche dell'Italia".

Pertanto, in considerazione delle specifiche caratteristiche tecniche del bonifico postale, che appare strumento idoneo all'agevole reperimento di tutte le informazioni richieste dalla norma ai fini del riconoscimento della detrazione (causale del versamento, codice fiscale del beneficiario della detrazione e partita IVA o codice fiscale del destinatario del pagamento) e che quindi non costituisce ostacolo all'attività di controllo da parte degli uffici finanziari, si ritiene che lo stesso possa essere assimilato in via interpretativa, e per i fini che qui interessano, al bonifico bancario.

## **Circolare dell’Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003, n.15/E (Estratto)**

**Oggetto: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) Disposizioni varie in materia di IRPEF e di IVA**

Con la presente circolare si forniscono ulteriori precisazioni sulla nuova disciplina dell’IRPEF introdotta dall’articolo 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ad integrazione delle indicazioni già fornite con la circolare n. 2 del 15 gennaio 2003, concernente i primi chiarimenti sulla materia. Si illustrano, inoltre, le altre disposizioni recate dalla medesima legge n. 289 del 2002 in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e di imposta sul valore aggiunto.

(omissis)

### **2) Art. 2, comma 5: proroga e modificazioni della detrazione dall’IRPEF del 36% per gli interventi di recupero edilizio su unità abitative**

L’articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 proroga al 30 settembre 2003 il termine di vigenza dell’agevolazione consistente nella detrazione dall’imposta sul reddito delle persone fisiche del 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, introdotta dall’articolo 1 della legge n. 449 del 27 dicembre 1997.

La disposizione in commento, inoltre, riduce l’importo massimo della spesa sul quale calcolare la percentuale di detrazione spettante da euro 77.468,53 a euro 48.000.

Analogamente a quanto già previsto dall’articolo 9, comma 1, della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, la disposizione in commento stabilisce che per i lavori realizzati nel corso del 2003, nel caso in cui gli stessi concretizzino la prosecuzione di interventi iniziati in data anteriore al 1° gennaio 2003, ai fini della determinazione dell’importo massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, occorre tener conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi. Pertanto, per le spese sostenute nel corso del 2003, per lavori iniziati in anni precedenti, si avrà diritto all’agevolazione solo se la spesa sulla quale è stata calcolata la detrazione fruita in anni precedenti, non abbia superato il limite complessivo di 48.000 euro. Si ricorda che il limite di spesa su cui applicare la percentuale del 36 per cento, al fine di determinare la detrazione in esame, va riferito alla persona fisica per singola unità immobiliare sulla quale sono effettuati gli interventi di recupero.

Resta fermo che per i lavori realizzati nell’anno 2003 e non costituenti prosecuzione di interventi iniziati negli anni precedenti, la detrazione potrà essere calcolata sull’importo di euro 48.000.

Si fa presente che, qualora per la stessa unità abitativa vengano proseguiti nel corso del 2003 interventi di manutenzione iniziati in anni precedenti e al contempo vengano sostenute spese per interventi iniziati nel 2003 l’importo massimo di spesa sostenuta nel 2003 sul quale calcolare la detrazione spettante non potrà comunque superare la misura complessiva di euro 48.000.

#### **Esempi:**

##### 1) Lavori iniziati nel 2002 e proseguiti nel 2003

Spese sostenute nel 2002	Euro 20.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 30.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 28.000

2) Lavori iniziati nel 2001, proseguiti nel 2002 e poi ancora nel 2003

Spese sostenute nel 2001	Euro 15.000
Spese sostenute nel 2002	Euro 18.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 20.000
Spese massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 15.000

3) Lavori iniziati nel 2001, proseguiti nel 2002, e poi ancora nel 2003

Spese sostenute nel 2001	Euro 18.000
Spese sostenute nel 2002	Euro 30.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 10.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 0

4) Lavori iniziati nel 2002 e proseguiti nel 2003 e nuovi interventi iniziati nel 2003 relativi alla stessa unità abitativa

Spese sostenute nel 2002	Euro 35.000
Spese sostenute in prosecuzione nel 2003	Euro 20.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003 per interventi in prosecuzione	Euro 13.000
Spesa sostenuta nel 2003 per un nuovo intervento di ristrutturazione	Euro 40.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003 per il nuovo intervento di ristrutturazione	Euro 35.000
Spesa totale ammessa a fruire della detrazione per il 2003	Euro 48.000 (13.000 + 35.000)

Tra le tipologie di interventi di ristrutturazione edilizia ammessi a godere del beneficio della detrazione del 36% sono stati inseriti quelli di bonifica dall'amianto. La previsione inserita dal legislatore in merito alla bonifica dall'amianto s'inquadra nel sistema agevolativo di cui all'art.1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, quindi si rende applicabile sulla base dei presupposti oggettivi e soggettivi previsti dalla norma. L'ambito di applicazione, pertanto, è circoscritto alle unità immobiliari a carattere residenziale.

L' articolo in commento conferma inoltre che in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di ristrutturazione, le quote di detrazione non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi d'imposta

all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. Si ricorda che, come già si è avuto modo di chiarire, in particolare con la circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998, il diritto alla detrazione per le spese di ristrutturazione si trasferisce al soggetto che acquista la titolarità dell'immobile anche nell'ipotesi di successione o donazione. Con la nuova disposizione contenuta nel comma 5 dell'articolo 2 della legge n. 289 del 2002 viene però stabilito che nell'ipotesi di trasferimento mortis causa dell'unità abitativa oggetto di ristrutturazione il beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene. Resta fermo che qualora la detenzione dell'immobile venga esercitata congiuntamente da più eredi la detrazione potrà essere ripartita tra gli stessi in parti uguali.

La nuova disposizione stabilisce che la detrazione spettante in relazione agli oneri sostenuti nell'anno 2003 venga ripartita obbligatoriamente in dieci quote annuali di pari importo.

In deroga a tale previsione, l'ultimo periodo del comma 5 del citato articolo 2, stabilisce che per i contribuenti di età superiore a 75 anni ed a 80 anni la detrazione possa essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali di pari importo. Si precisa che il requisito dell'età previsto dalla citata disposizione deve essere posseduto al 31 dicembre 2003.

La disposizione si rende applicabile alle quote di detrazione da far valere per il periodo d'imposta 2003, anche se riferite a spese sostenute in anni precedenti. Pertanto, ad esempio, il contribuente che abbia compiuto alla data del 31 dicembre 2003 80 anni di età ed abbia effettuato lavori di ristrutturazione nel 2002, ripartendo la quota di spesa detraibile in dieci anni, potrà ripartire la residua parte di detrazione spettante in tre quote di pari importo da far valere nei successivi periodi d'imposta e, pertanto, potrà usufruirne con riferimento ai periodi d'imposta 2003, 2004 e 2005

L'agevolazione si applica, per espressa previsione legislativa, solo ai soggetti che siano proprietari o titolari di altro diritto reale sull'unità abitativa oggetto di intervento. Non possono pertanto beneficiare di tale disposizione i soggetti che abbiano la mera detenzione dell'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi, come ad esempio l'inquilino o il comodatario.

### **3) Art. 2, comma 6: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per l'acquisto di immobili ristrutturati**

L'articolo 2, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede una proroga dei termini per fruire della detrazione d'imposta, introdotta dall'articolo 9, comma 2, della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, in favore degli acquirenti e degli assegnatari di unità abitative collocate in fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie.

In particolare, l'acquirente o l'assegnatario possono fruire di una detrazione dall'IRPEF del 36 per cento calcolata, indipendentemente dal valore effettivo degli interventi eseguiti, su un ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione.

Considerato che l'articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002 in commento ha fissato un nuovo limite massimo di spesa sul quale calcolare la percentuale di detrazione per gli interventi di recupero edilizio su unità abitative spettante nel periodo d'imposta, che non potrà comunque superare la misura complessiva di euro 48.000, si fa presente che a partire dal 1° gennaio 2003 la detrazione del 36% dell'ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione, non può superare il predetto importo.

Il vecchio limite, fissato a 77.468,53 euro, potrà essere applicato solo in relazione agli atti di acquisto stipulati entro il 30 giugno 2003, aventi ad oggetto unità immobiliari site in edifici ristrutturati dai costruttori o dalle cooperative edilizie entro il 31 dicembre 2002. In tale particolare

ipotesi, infatti, continua a trovare naturale applicazione la disposizione contenuta nel richiamato art. 2, comma 9, della legge n.448 del 2002.

Ciò premesso si precisano i termini e le condizioni entro i quali si può fruire della detrazione:

- l'acquisto o l'assegnazione dell'immobile ristrutturato deve avvenire entro il 30 giugno 2004. Si fa presente che con il termine immobile s'intende la singola unità abitativa. L'agevolazione, infatti, non è condizionata alla cessione o assegnazione delle altre unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, così che ciascun acquirente può beneficiare della detrazione in relazione al proprio acquisto o assegnazione;
- l'unità immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 31, comma 1, lettere c) e d), della legge n. 457 del 5 agosto 1978, riguardanti l'intero fabbricato;
- i predetti lavori devono essere realizzati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione o dalla cooperativa edilizia entro il 31 dicembre 2003.

Viene confermato dalla norma in commento l'obbligo di ripartire la detrazione in dieci rate annuali costanti.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'articolo 1, comma 4, lettera b), del decreto interministeriale del 9 maggio 2002, n. 153, per fruire dell'agevolazione in discorso non occorre inviare la comunicazione, preventiva all'inizio dei lavori, al centro operativo di Pescara.

#### **4) Art. 2, comma 6: proroga dell'aliquota IVA del 10% per le prestazioni di assistenza domiciliare e gli interventi di recupero del patrimonio edilizio**

L'art. 2, comma 6, ha prorogato al 30 settembre 2003 il termine di scadenza dell'agevolazione prevista in materia d'IVA dall'art.7, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 dicembre 1999, n. 488, che prevede la possibilità di applicare l'aliquota IVA del 10% a determinate prestazioni relative a servizi considerati "ad alta intensità di lavoro" quali le prestazioni di assistenza domiciliare e determinate prestazioni nel settore edilizio.

Detta proroga è stata disposta a seguito dell'approvazione della direttiva comunitaria del 3 dicembre 2002 (direttiva 2002/92/CE) che ha autorizzato gli Stati membri a prolungare la durata di applicazione dell'agevolazione.

Il beneficio in discorso riguarda:

- a) le prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani ed inabili adulti, di soggetti affetti da disturbi psichici o mentali, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, di handicappati psicofisici, di minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;
- b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (si tratta degli interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia).

L'art. 7 in questione prevede inoltre che l'aliquota IVA del 10 % si applica in quei casi in cui non sia previsto un trattamento fiscale più favorevole nell'art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e nelle tabelle allegate al medesimo D.P.R.. Non si rende applicabile, pertanto, nelle ipotesi in cui le prestazioni usufruiscono già dell'aliquota IVA ridotta del 4% o del regime di esenzione.

L'art. 2, comma 6, della legge finanziaria 2003 si è limitato a prorogare al 30 settembre 2003 il termine stabilito (31 dicembre 2002) dall'art.7 della legge n. 488 del 1999, senza apportare alcuna modifica alla disposizione originaria.

Pertanto, per quanto riguarda l'ambito e le modalità di applicazione della agevolazione, si rinvia ai chiarimenti già forniti sull'argomento.

In particolare, per quanto riguarda le prestazioni di assistenza domiciliare, la circolare n. 247 del 29 dicembre 1999 ha fornito chiarimenti in merito ai soggetti che possono usufruire dell'aliquota IVA del 10%, che si rende applicabile "alle prestazioni di assistenza domiciliare rese da società, da imprese individuali e da enti privati non aventi finalità di assistenza sociale", che andrebbero assoggettate, in base alla normativa generale, all'aliquota IVA del 20%. La stessa circolare ha altresì individuato i soggetti esclusi dalla norma in questione in quanto già beneficiari di un regime più agevolato.

Sulla medesima materia, con le circolari n. 98 del 17 maggio 2000 e n. 54 del 19 giugno 2002 è stato precisato che le prestazioni di assistenza domiciliare hanno la finalità di evitare il ricovero in case di riposo o altre strutture assistenziali e che devono conseguentemente essere rese nel luogo dove il soggetto svolge la sua vita familiare. Non possono pertanto considerarsi tali, ed essere ricondotte alla disposizione agevolativa in questione, le prestazioni di assistenza rese ad ammalati ricoverati temporaneamente presso ospedali o case di cura oppure in comunità.

Per quanto riguarda le prestazioni nel settore edilizio si rinvia alle circolari n.71/E del 7 aprile 2000 e n. 247/E del 29 dicembre 1999 che hanno ampiamente illustrato detta materia.