

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE



**Guida aggiornata alla Risoluzione n. 457
del 1° dicembre 2008**

Testo redatto dal dott. Ercole Bellante

*La veste grafica è curata dall'ufficio Comunicazione Interna,
Relazioni Esterne e Relazioni Sindacali della Direzione Regionale della Sicilia.*

Gli aggiornamenti rispetto alla precedente edizione sono evidenziati **in grassetto e corsivo** in modo da semplificare per il lettore la ricerca dei soli punti aggiornati che, in questo caso, sono

- 3.0 - solo forma espositiva
- 5.6.1 - precisazioni
- 7.0 - nuova risoluzione
- 8.0 - nuova risoluzione
- 10.1 - precisazione
- 11.1.2 - solo forma espositiva con esempi

La presente pubblicazione è liberamente scaricabile dal sito: agenziaentrate.it>Siti regionali>Sicilia>Documentazione>Dossier tematici.

SOMMARIO

1.0	LE ULTIME NOVITÀ	4
1.1	DISPOSIZIONI IN VIGORE PER L'ANNO 2007	4
2.0	IN COSA CONSISTE L'AGEVOLAZIONE	5
2.1	Quadro riassuntivo delle detrazioni e dei limiti di spesa	6
2.2	Costi rimborsati dopo l'utilizzo delle detrazioni	7
3.0	I BENEFICIARI	8
3.1	I beneficiari nel condominio	9
3.2	Se variano i beneficiari (vendita, eredità, donazione, cambio di domicilio dell'inquilino o del comodatario)	9
4.0	GLI IMMOBILI OGGETTO DEGLI INTERVENTI AGEVOLATI	11
5.0	TIPI DI INTERVENTI AMMESSI ALLE AGEVOLAZIONI	12
5.1	Manutenzione ordinaria	12
5.2	Manutenzione straordinaria	13
5.3	Restauro e risanamento conservativo	14
5.4	Ristrutturazione edilizia	14
5.5	Regola dell'assorbimento	15
5.6	Altri interventi agevolati	15
5.6.1	Opere finalizzate al risparmio energetico	16
5.7	Costi detraibili	18
6.0	ACQUISTO O COSTRUZIONE IN PROPRIO DI BOX O POSTI AUTO PERTINENZIALI ALL'ABITAZIONE	18
7.0	ACQUISTO DI ABITAZIONE FACENTE PARTE DI CASEGGIATI INTERAMENTE RISTRUTTURATI	19
8.0	GLI ADEMPIMENTI PER USUFRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE	21
8.1	Adempimenti preliminari	21
8.2	Altri adempimenti	23
8.2.1	Pagamento con bonifico	23
8.2.2	Dichiarazione di esecuzione lavori	24
8.3	Documenti da conservare	24
9.0	LA FATTURA E LA INDICAZIONE DEL COSTO DEL LAVORO	24
10.0	MODALITÀ DI FRUIZIONE	25
10.1	Determinazione dell'anno in cui utilizzare la detrazione	26
10.2	Limiti di spesa	27
10.3	Ripartizione delle detrazioni in rate	28
11.0	DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA AL 10%	28
11.1	Disposizione Iva transitoria fino al 31.12.2010	28
11.1.2	Beni Significativi	29
11.1.3	Esclusioni	30
11.2	Disposizione Iva permanente	31
11.2.1	Per quali lavori	31
11.2.2	Beni finiti	31
11.2.3	Esclusione	31
12.0	LE CAUSE DI DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI	32

1.0 LE ULTIME NOVITA'

Proroga delle agevolazioni

La Legge finanziaria per l'anno 2008 (L. 244/2007), all'articolo 1, commi 17 e 18, ha prorogato per gli anni 2008, 2009 e 2010 le seguenti agevolazioni in materia di interventi di recupero edilizio:

1. IRPEF - ristrutturazioni

Il comma 17, lettera a), ha prorogato la detraibilità del 36% delle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2008 a condizione che nelle fatture venga indicato il costo della relativa mano d'opera (così precisato dal comma 19);

2. IVA – ristrutturazioni

Il comma 18 ha prorogato l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della L. 488/1999, fatturate dal 1° gennaio 2008. Il successivo comma 19 non ha prorogato la decadenza dal beneficio dell'Iva nel caso di mancata indicazione del costo della mano d'opera, pertanto per le operazioni fatturate a partire dal 1° gennaio 2008 la mancata indicazione del costo della mano d'opera non è più causa di decadenza dall'agevolazione Iva.;

3. IRPEF – acquisto di case ristrutturate

Il comma 17, lettera b) ha reintrodotta l'agevolazione per chi acquista, entro il 30 giugno del 2011, case facenti parte di fabbricati interamente ristrutturati con interventi di recupero iniziati a partire dal 1° gennaio 2008 (vedi punto 7.0).

1.1 DISPOSIZIONI IN VIGORE PER L'ANNO 2007

Proroga delle detrazioni IRPEF per l'anno 2007

Le detrazioni sono state prorogate al 31 dicembre del 2007 dal comma 387 dell'unico articolo della Finanziaria 2007.

Misura della detrazione

Dal 1° ottobre 2006 la percentuale di detrazione è stata ridotta dal 41% al 36% in concomitanza alla riduzione dell'Iva agevolata dal 20% al 10% (disposta dall'articolo 35, comma 35-quater del decreto-legge 223/2006). L'innovazione è stata introdotta per allineare le misure delle detrazioni IRPEF a quelle dell'Iva in materia di ristrutturazioni edilizie.

La circolare n. 28/E/2006, al punto 11, precisa che la misura della detrazione IRPEF usufruibile è strettamente correlata a quella dell'Iva in vigore in quel momento, talché una detrazione IRPEF del 41% può essere fruita solo in corrispondenza a lavori fatturati al 20%. Coerentemente a lavori fatturati con l'aliquota del 10% deve corrispondere una detrazione IRPEF del 36%.

Pertanto, come riportato nelle istruzioni per la compilazione del modello 730 per l'anno 2006, la detrazione spetta nella misura del

- 36% per le spese sostenute nel 2006 relative a fatture emesse dal 1° ottobre 2006;

- 41% per le spese sostenute nel 2006 relative a fatture emesse dal 1° gennaio al 30 settembre 2006.

Limite di spesa

Sempre a far tempo dalla stessa data (1° ottobre 2006), il limite di spesa di € 48.000,00 ammesso al beneficio, deve essere riferito globalmente (indipendentemente dal numero di persone che partecipano alla spesa) alla singola abitazione comprensiva di eventuali pertinenze.

Prima di tale data il limite di spesa era riferito anche alle singole pertinenze se accatastate separatamente dall'abitazione (circolare n. 121/E/1998, punto 3).

Obbligo di indicare nelle fatture il costo della mano d'opera

Dal 4 luglio 2006, come disposto dall'articolo 35, comma 19, del già citato decreto-legge, è necessario, a pena di decadenza dalle agevolazioni IRPEF, che nelle fatture venga specificato il costo della mano d'opera. Sull'argomento si rinvia al punto 9.

La Finanziaria 2007, al comma 388, ha esteso tale decadenza anche alle agevolazioni Iva previste dall'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488/99, fatturate dal 1° gennaio del 2007.

Detrazioni IRPEF non prorogate per il solo anno 2007

Non sono state prorogate, invece, le detrazioni relative al costo di ristrutturazione, forfetariamente presunto nella misura del 25% di quello di acquisto, di abitazioni facenti parte di fabbricati interamente ristrutturati. Tuttavia questi ultimi interventi continuano ad essere agevolati per gli acquisti effettuati entro il 30 giugno 2007 di abitazioni facenti parte di caseggiati interamente ristrutturati entro il 31 dicembre del 2006, come disposto dall'articolo 1, comma 121 della legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006).

Riduzione dell'Iva dal 20% al 10%

L'articolo 35, comma 35-ter, del decreto-legge 223/2006, ha riportato l'aliquota Iva dal 20% al 10% con decorrenza 1° ottobre 2006.

2.0 IN COSA CONSISTE L'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione consiste nella possibilità di detrarre dall'Irpef relativa all'anno in cui sono state pagate le spese, il 36% o il 41% (secondo il periodo) del costo sostenuto per interventi di recupero edilizio, comunemente dette di ristrutturazione, e spetta entro valori massimi di spesa che sono variati nel corso degli anni.

Nel caso di più possessori, le detrazioni vengono ripartite in base ai costi sostenuti da ciascuno e non in base alla quota di possesso (circolare n. 55/E/2001, punto 1.5.3). La ripartizione deve risultare dalla fattura e dal bonifico di pagamento. Se non viene indicata, la spesa si intende sostenuta in parti eguali.

Per le spese sostenute per le parti comuni nei condomini residenziali, la detrazione è riconosciuta a ciascun condomino avente diritto:

- per l'anno in cui il condominio ha pagato le imprese esecutrici dei lavori;

- nei limiti delle singole quote imputate a ciascuno secondo la ripartizione millesimale delle spese condominiali;
- nei limiti delle quote versate da ciascun condomino entro il termine di presentazione della propria dichiarazione dei redditi, anche se tardiva ma non oltre i 90 giorni.

Nei casi in cui i costi sono stati sostenuti solo da alcuni condomini la ripartizione delle spese ammesse alla detrazione deve, comunque, avvenire nei limiti della ripartizione millesimale di ciascuno. Pertanto, in tal caso, le detrazioni relative a quella parte di spese sostenute per conto dei condomini morosi va perduta. La Risoluzione n. 264/E del 25 giugno 2008 ha precisato tale concetto a proposito della installazione di un ascensore, nell'ambito di un intervento per l'abbattimento delle barriere architettoniche, ad opera di un solo condomino disabile. In tal caso, poiché l'ascensore realizzato rientra nella proprietà comune, anche se il costo è stato interamente sostenuto dal disabile, può essere detratto da questi soltanto nella misura della propria quota millesimale di ripartizione della spesa ed entro un ammontare massimo di 48.000,00 euro. Se, invece, la installazione (sempre nell'ambito di interventi destinati alla eliminazione delle barriere architettoniche) riguarda un montascale per andare in garage, realizzato da un condomino disabile, la Risoluzione n. 336/E del 1° agosto 2008 ha precisato che la detrazione per l'intera spesa spetta al disabile che l'ha sostenuta. Infatti in tal caso, spiega il documento di prassi, essendo il montascale un mezzo di ausilio specifico del disabile, è utilizzabile soltanto dallo stesso che ne ha sostenuto il costo di installazione, mentre gli altri condomini non ne traggono alcun vantaggio.

Per spese sostenute si intendono quelle rimaste effettivamente a carico. Sono esclusi dagli importi detraibili quei costi eventualmente rimborsati a titolo di rimborsi, sovvenzioni, o contributi. Coloro i quali hanno ricevuto somme a tali titoli dopo avere utilizzato le detrazioni, devono restituire i vantaggi fiscali usufruiti a fronte dei costi non effettivamente sostenuti secondo quanto chiarito al punto 2.2.

Si precisa che le detrazioni sono sconti sulle imposte dovute, ritenute o versate, e possono essere utilizzate solo nella dichiarazione relativa all'anno di riferimento. Non è possibile, in caso di incapienza, riportarle a credito nella dichiarazione successiva, perché non sono né rimborsi né crediti d'imposta.

Per Irpef dovuta si intende non solo quella da versare ma anche quella già versata o ritenuta dal sostituto d'imposta. In tali due ultime ipotesi la detrazione determinerà un rimborso nei limiti dell'imposta già versata o ritenuta.

Coloro i quali non hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione, perché esonerati, possono ugualmente presentarla per potere beneficiare delle detrazioni.

Per ulteriori chiarimenti su questo aspetto consultare il punto 10.0 di questa pubblicazione.

2.1 QUADRO RIASSUNTIVO DELLE DETRAZIONI E DEI LIMITI DI SPESA AMMESSI NEI VARI ANNI

Si riporta di seguito un quadro completo delle percentuali di detrazioni e dei limiti massimi di spesa ammessi in vigore nei vari anni.

Anni	Detrazioni	Num. Rate	Importi massimi
1998	41 %	5/10	77.468,53
1999	41 %	5/10	77.468,53
2000	36 %	5/10	77.468,53
2001	36 %	5/10	77.468,53
2002	36 %	10	77.468,53
2003	36 %	10/5/3	48.000,00
2004	36 %	10/5/3	48.000,00
2005	36 %	10/5/3	48.000,00
2006	41 % fino al 30/09/2006 36 % dal 1/10/2006	10/5/3	48.000,00 ¹
2007 2008 2009 2010	36 %	10/5/3	48.000,00 ¹

¹ A partire dal 1° ottobre 2006 il limite di spesa di € 48.000,00 deve essere riferito globalmente ad ogni singola abitazione indipendentemente dal numero dei partecipanti ai costi di ristrutturazione. Sull'argomento consultare il punto 10.2 di questa pubblicazione.

2.2 COSTI RIMBORSATI DOPO L'UTILIZZO DELLE DETRAZIONI

La detrazione deve essere applicata sull'effettivo costo sostenuto dal contribuente, pertanto se l'interessato riceve contributi, sovvenzioni o rimborsi nel corso dell'anno in cui ha sostenuto le spese, i relativi importi devono essere decurtati dalle spese su cui applicare la detrazione. Qualora i costi sostenuti, o parte di essi, vengano rimborsati in un periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati detratti, il contribuente deve restituire i benefici usufruiti indicando nella dichiarazione dei redditi successiva le somme detratte e rimborsate. Tali importi vengono assoggettati a tassazione separata, a norma dell'articolo 17, comma 1, lettera n-bis, del Dpr 917/86, salvo opzione di sottoporle a tassazione ordinaria, ai sensi del 3° comma dello stesso articolo.

A maggior chiarimento di quanto sopra detto si espongono i seguenti esempi:

1° esempio

- costi sostenuti nel 200710.000,00 euro
- costi rimborsati nel 2007 (contributi, sovvenzioni, risarcimenti).....2.000,00 euro
- importo su cui calcolare la detrazione nella dichiarazione del 2008...8.000,00 euro

2° esempio

- costi sostenuti nel 2007.....10.000,00 euro
 - importo su cui calcolare la detrazione nella dichiarazione del 2007.10.000,00 euro
 - costi rimborsati nel 2008..... 4.000,00 euro
- il beneficio del 36% dell'importo di 4.000,00 euro deve essere restituito nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2008 (da presentare nel 2009) nell'apposito quadro "REDDITI SOGGETTI A TASSAZIONE SEPARATA", che per l'anno 2007, nel

modello UNICO, era l'RM – SEZ. III, rigo RM8, mentre nel modello 730 dello stesso anno era il D – SEZIONE II – rigo D6.

Si rileva che le istruzioni chiariscono che l'importo da dichiarare non è quello della detrazione ma quello del costo prima sostenuto e poi rimborsato.

Si evidenzia che la situazione sopra descritta non comporta l'applicazione di alcuna sanzione al contribuente, in quanto la detrazione è stata legalmente utilizzata prima del rimborso e restituita dopo.

3.0 I BENEFICIARI

Sono beneficiari dell'agevolazione, se soggetti passivi Irpef, i possessori e i detentori dell'immobile sul quale eseguire i lavori, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

Al solo fine di dare un'idea approssimativa di cosa sono il possesso e la detenzione possiamo dire che il possessore è consapevole di essere il proprietario di una abitazione, anche se data in locazione. Il detentore, invece, è consapevole che l'immobile in cui abita appartiene al proprietario: può abitarci perché ha stipulato un contratto di locazione o di comodato che gliene dà diritto.

Nel nostro argomento la differenza tra possessore e detentore è molto importante per le conseguenze che ne possono derivare nel caso di vendita, donazione o eredità, come meglio esposto al punto 3.2.

La circolare n. 57/E/1998, punto 2, cita i seguenti beneficiari:

- i possessori (proprietari e nudi proprietari, usufruttuari e coloro che posseggono per diritto di abitazione);
- i detentori (inquilini e comodatari), previo consenso scritto dei possessori;
- i familiari dei soggetti sopra indicati, se conviventi entro la data d'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara, purché le fatture ed i bonifici dei pagamenti siano intestati a loro (circolare n. 121/E/1998 punto 2.1). Le detrazioni spettano al familiare per i costi sostenuti da questi per la ristrutturazione di qualsiasi abitazione in cui si esplica la convivenza. Pertanto tutte le abitazioni a disposizione del nucleo familiare, ad esempio anche una seconda o una terza casa, possono essere ristrutturate dal familiare convivente;
- i futuri acquirenti, se immessi nel possesso, come da compromesso di vendita debitamente registrato (circolare n. 121/E/1998). In tal caso i dati della registrazione devono essere indicati nell'apposita comunicazione di inizio lavori da inviare al Centro Operativo di Pescara;
- i soci di cooperative a proprietà divisa (in qualità di possessori), assegnatari di alloggi, anche se non ancora titolari di mutuo individuale. **(Nelle cooperative a proprietà divisa gli assegnatari diventano proprietari dell'abitazione);**

- i soci di cooperative a proprietà indivisa, (in qualità di detentori) assegnatari di alloggi, previo consenso scritto della cooperativa che possiede l'immobile. **(Nelle cooperative a proprietà indivisa gli assegnatari diventano inquilini in quanto la proprietà dell'abitazione rimane alla cooperativa).**
- gli imprenditori individuali ed i soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR 917/86 (soggetti che producono redditi in forma associata), limitatamente alle abitazioni diverse da quelle strumentali o merce;
- i singoli condomini per i lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali indicate dall'articolo 1117, n. 1, del codice civile, nei limiti della ripartizione millesimale delle spese e nei limiti delle quote effettivamente pagate. I condomini morosi sono ammessi al beneficio se saldano le loro quote anticipate dal condominio entro il termine di presentazione della loro dichiarazione, anche tardiva, ma non oltre i 90 giorni.

3.1 I BENEFICIARI NEL CONDOMINIO

Ai fini delle detrazioni i condomini devono essere distinti in:

- **Condomini a prevalente destinazione abitativa**

Sono quelli con più del 50% della superficie fuori terra adibita ad abitazione. In questi immobili le detrazioni spettano anche a chi possiede o detiene unità immobiliari diversi da quelli abitativi. Ad esempio: il proprietario di un negozio, sempre che sia un soggetto passivo Irpef e fermo restando le altre condizioni, può detrarre i costi sostenuti per la manutenzione del prospetto dell'edificio, limitatamente alla propria quota millesimale.

- **Condomini a prevalente destinazione non abitativa**

Sono quelli con una superficie fuori terra adibita ad uso abitativo non superiore al 50%. In tal caso il diritto alle detrazioni per le spese sostenute per gli interventi sulle parti comuni spetta soltanto ai soggetti possessori o detentori delle abitazioni, sempre entro i limiti delle rispettive quote millesimali.

3.2 SE VARIANO I BENEFICIARI

I beneficiari possono variare nel corso del tempo necessario per utilizzare interamente le detrazioni per i seguenti motivi:

1. vendita dell'immobile ristrutturato;
2. eredità dell'immobile ristrutturato;
3. donazione dell'immobile ristrutturato.

1 - Vendita dell'immobile ristrutturato

In caso di vendita dell'immobile ristrutturato l'articolo 1, comma 7, della legge n. 449/97, stabilisce che il diritto a fruire delle quote delle detrazioni non ancora utilizzate dal venditore si trasferisce all'acquirente, se soggetto IRPEF, (circolare n. 55/E/2001, punto 1.5). L'articolo 13 della stessa legge pone una eccezione agli interventi effettuati nelle regioni Emilia Romagna e Calabria negli anni 1996 e 1997.

Il trasferimento delle detrazioni avviene soltanto se le spese di ristrutturazione sono state sostenute dal possessore (proprietario, nudo proprietario, usufruttuario e possessore per diritto di abitazione). Si rileva che tale trasferimento, essendo previsto espressamente dalla legge, non può essere impedito da patti contrari inseriti come clausola nell'atto di vendita. La disposizione appare logica in considerazione del fatto che il proprietario, o gli altri possessori, vendono l'immobile al valore che questo ha una volta ristrutturato. Quindi, chi ha sostenuto i costi di recupero edilizio incassa subito, con la vendita, il rimborso di tali spese. Pertanto appare equo che le rate delle detrazioni IRPEF, non ancora utilizzate dal venditore al momento della vendita, vengano trasferite all'acquirente che ha già rimborsato i costi di ristrutturazione inglobati nel valore della transazione.

Al contrario, se i costi di recupero edilizio sono stati sostenuti da un detentore (inquilino, comodatario) o da un familiare convivente, la vendita dell'immobile non può compromettere il diritto alle detrazioni IRPEF acquisito da tali soggetti, che rimangono titolari del beneficio anche in caso di cessione dell'immobile che hanno ristrutturato (circolare n. 57/E/1998, punto 4).

La circolare n. 24/E/2004, ha precisato che nel caso di vendita di una quota della proprietà dell'immobile ristrutturato le detrazioni non si trasferiscono all'acquirente. La stessa circolare, al punto 4, ha chiarito che benché la norma faccia riferimento alla "vendita", la disposizione trova applicazione in tutti i casi di cessione dell'immobile anche a titolo gratuito. Pertanto le suesposte considerazioni sono applicabili anche ai seguenti casi di eredità e donazione (circolare n. 57/E/1998, punto 4).

2 - Eredità dell'immobile ristrutturato

Nel caso di trasferimento per successione dell'abitazione ristrutturata, valgono le regole già sopra esposte, e cioè le detrazioni non ancora utilizzate si trasferiscono all'erede solo se le spese di ristrutturazione edilizia sono state sostenute dal deceduto in qualità di possessore.

E' inoltre richiesto (a partire dal 2003) che l'erede, per usufruire del beneficio, abbia anche la detenzione materiale e diretta dell'immobile ereditato. Per detenzione materiale e diretta si intende la semplice disponibilità dell'abitazione senza che questa debba necessariamente essere adibita a dimora principale, ben potendo essere una seconda casa; non è disponibile, invece, un'abitazione data in locazione e pertanto in detenzione all'inquilino.

Il coniuge superstite che rinuncia all'eredità, pur mantenendo il diritto di abitazione, non può usufruire delle detrazioni residue (circolare n. 24/E/2004, punto 1.1) perché, appunto, rinunciando all'eredità non ha più titolo al beneficio.

3 - Donazione

In caso di donazione dell'abitazione ristrutturata, le detrazioni residue si trasferiscono al donatario solo se le spese di recupero edilizio sono state sostenute dal donante in qualità di possessore. Se, invece, le spese sono state sostenute da un detentore (inquilino, comodatario) o da un familiare convivente, il diritto alle detrazioni rimane a questi ultimi.

In tutti i casi di variazione del beneficiario è necessario che il soggetto che subentra nelle agevolazioni, indichi nell'apposito spazio della dichiarazione dei redditi in cui utilizzerà la detrazione, il codice fiscale di colui che a suo tempo ha inviato la comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara. Solo in tal modo l'Anagrafe tributaria sarà in grado di collegare la posizione del subentrante (numero delle rate e importi ancora da utilizzare) a quella del suo predecessore (numero delle rate ed importi già utilizzati).

Trasferimento del detentore in altra abitazione

Il trasferimento del detentore o del familiare convivente che ha sostenuto i costi di ristrutturazione in altra abitazione, non comporta la perdita del beneficio. Pertanto tali soggetti conservano il diritto alle detrazioni.

4.0 GLI IMMOBILI OGGETTO DEGLI INTERVENTI AGEVOLATI

Oggetto degli interventi di recupero edilizio possono essere:

1. Le abitazioni e/o le loro pertinenze (circolare n. 57/E/1998, punto 3) anche se:

- diverse da quelle principali o prime case;
- con caratteristiche di lusso;
- non accatastate ma in via di accatastamento e utilizzate, di fatto, come immobili residenziali;
- rurali;
- non ad uso abitativo per le quali i titoli abilitativi delle competenti autorità ne autorizzano le ristrutturazioni con variazione delle destinazioni in quelle ad uso abitativo. Risoluzione n. 14/2005;
- ad uso promiscuo, per le quali i benefici spettano nella misura del 50%. A tal proposito la Risoluzione n. 18 del 24 gennaio 2008 ha precisato che l'agevolazione, al 50 %, spetta anche alle abitazioni adibite a Bed & Breakfast, essendo queste, unità abitative adibite in parte ad attività ricettiva non qualificabile come impresa ma come produttrice di redditi diversi. E ciò indipendentemente dal fatto che l'attività venga svolta in maniera occasionale oppure no.

Sono esclusi dai benefici i fabbricati adibiti ad agriturismo.

2. I condomini residenziali (abitativi) per i lavori effettuati sulle parti comuni.

Sono agevolati gli interventi di recupero edilizio effettuati sulle parti comuni di edifici residenziali di cui all'articolo 1117, n. 1, del codice civile (precisazione contenuta nella risoluzione n. 84/E/2007).

La risoluzione 167/E del 12 luglio 2007 ha precisato che per parti comuni si intendono quelle riferibili a più unità immobiliari funzionalmente autonome, a prescindere dalla

esistenza di una pluralità di proprietari. Inoltre, rileva la stessa risoluzione, non possono essere considerate parti comuni quelle esistenti tra l'abitazione e le relative pertinenze.

5.0 TIPI DI INTERVENTI AMMESSI ALLE AGEVOLAZIONI

Sono agevolabili i seguenti tipi di interventi di recupero edilizio.

Nei condomini residenziali (abitativi), limitatamente alle parti comuni di cui all'articolo 1117, n. 1, del codice civile, (il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili, tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune):

- le spese di manutenzione ordinaria;
- le spese di manutenzione straordinaria;
- le spese di restauro e di risanamento conservativo;
- le spese di ristrutturazione edilizia.

Nelle abitazioni

- le spese di manutenzione straordinaria;
- le spese di restauro e di risanamento conservativo;
- le spese di ristrutturazione edilizia.

Gli interventi da effettuare devono essere classificati tra quelli sopra indicati secondo la definizione tecnica che ne dà l'articolo 3 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia Dpr 6 giugno 2001, n. 380 e successive modificazioni ed integrazioni di cui al Decreto legislativo 27 dicembre 2002, n. 301, che di seguito si riporta.

5.1 MANUTENZIONE ORDINARIA

Ammessa solo per gli interventi sulle parti condominiali di edifici residenziali indicate sopra al punto 5.0.

Articolo 3, comma 1, lettera a), del Dpr n. 380/2001:

Sono manutenzioni ordinarie gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelli necessari ad integrare o a mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

La circolare n. 57/98, a titolo puramente esemplificativo, cita i seguenti tipi di interventi:

- la sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione;
- la riparazione di impianti per servizi accessori (impianti idraulici, impianti per lo smaltimento delle acque bianche e nere);

- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
- rifacimenti di intonaci interni e tinteggiatura;
- rifacimenti di pavimentazioni esterni e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
- sostituzione di tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- riparazioni di balconi e terrazze e relative pavimentazioni;
- riparazioni e recinzioni;
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifiche delle tipologie di infisso.

5.2 MANUTENZIONE STRAORDINARIA

Ammessa tanto sulle singole abitazioni che sulle parti condominiali di edifici residenziali indicate al punto 5.0.

Articolo 3, comma 1, lettera b) del Dpr n. 380/2001:

Sono interventi di manutenzione straordinaria le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso. La circolare n.57/98 cita ad esempio:

- sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- realizzazione ed adeguamento di opere accessorie e pertinenziali che comportino aumento di volumi o di superfici utili, realizzazione di volumi tecnici, quali centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;
- realizzazione ed integrazione di servizi igienico-sanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici;
- realizzazione di chiusure o aperture interne che non modifichino lo schema distributivo delle unità immobiliari e dell'edificio;
- consolidamento delle strutture di fondazione e in elevazione;
- rifacimento di vespai e scannafossi;
- sostituzione di solai interpiano senza modifica delle quote d'imposta;
- rifacimento di scale e rampe;

- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;
- sostituzione di solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti;
- realizzazione di elementi di sostegno di singole parti strutturali;
- interventi finalizzati al risparmio energetico.

Per tali tipi di interventi vedere il successivo punto 5.6.1.

5.3 RESTAURO E RISANAMENTO CONSERVATIVO

Ammissa tanto sulle singole abitazioni che sulle parti condominiali di edifici residenziali indicate al punto 5.0.

Articolo 3, comma 1, lettera c) del Dpr. n. 380/2001.

Sono gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con esso compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze d'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio. La circolare n. 57/98 cita ad esempio:

- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali.

5.4 RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

Ammissa tanto sulle singole abitazioni che sulle parti condominiali di edifici residenziali indicate al punto 5.0.

Articolo 3, comma 1, lettera d) del Dpr. n. 380/2001.

Sono quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e nella fedele ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni

necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica. La circolare n. 57/98 cita ad esempio:

- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
- costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;
- mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
- trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
- modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai;
- interventi di ampliamento delle superfici.

5.5 LA "REGOLA DELL'ASSORBENZA"

Nel caso in cui un intervento di manutenzione ordinaria, non ammissibile al beneficio se realizzato su una abitazione, sia reso necessario per la realizzazione di interventi edilizi di livelli superiori, per effetto della cosiddetta regola dell'assorbenza, rientra anche esso nell'ambito delle agevolazioni in argomento.

5.6 ALTRI INTERVENTI AGEVOLATI

Rientrano inoltre tra le agevolazioni i seguenti interventi:

- eliminazione di barriere architettoniche, tanto sulle parti comuni degli immobili, quanto sulle singole abitazioni. Gli interventi devono avvenire secondo la specifica disciplina in materia edilizia. E' da rilevare che nei condomini residenziali tali interventi sono agevolati anche se realizzati sulle parti comuni diverse da quelle elencate all'articolo 1117, n. 1 del Codice civile. Pertanto rientrano nel beneficio, ad esempio, i costi sostenuti per la installazione di un ascensore nell'ambito di un intervento volto ad eliminare le barriere architettoniche per agevolare la mobilità delle persone portatrici di handicap in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 104/92. Si rileva che tali interventi, se direttamente finalizzati al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche, sono assoggettati all'aliquota Iva del 4%. Così dispone il Dpr 633/72, Tabella A, parte II, n. 41-ter), a condizione che vengano eseguiti con prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto.
- opere finalizzate al risparmio energetico. Per maggiori ragguagli sull'argomento consultare il punto successivo;
- realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici;

- realizzazione di opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico;
- interventi relativi all'adozione di misure antisismiche;
- interventi volti a prevenire infortuni domestici;
- interventi per la messa a norma degli edifici, per quanto riguarda gli impianti elettrici (legge 5.3.90, n. 46) e per gli impianti a metano (legge 6.12.71, n. 083);
- interventi volti a prevenire il compimento di atti illeciti;
- interventi di bonifica dell'amianto.

Si evidenzia che le opere sopra descritte rientrano nell'agevolazione soltanto se comportano interventi sull'edificio.

Ad esempio, tra gli interventi volti a prevenire il compimento di atti illeciti, può figurare la installazione di un antifurto. Tale opera non è agevolabile se i componenti che lo costituiscono non sono strutturalmente inseriti nell'edificio.

5.6.1 Realizzazione di opere finalizzate al risparmio energetico

L'art 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, ha inserito la realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, tra quelle agevolabili ai fini della detrazione dall'IRPEF. L'argomento è trattato dagli artt. da 122 a 135 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia. La circolare n.57/E del 24 febbraio 1998 specifica che le tipologie 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 e cioè:

- a. opere di coibentazione dell'involucro edilizio che consentano un contenimento del fabbisogno energetico per la climatizzazione di almeno il 10% purché realizzate con regole tecniche previste nella tabella A allegata alla legge 9 gennaio 1991, n. 10 e successive modifiche;
- b. opere di coibentazione di reti di distribuzione di fluidi termovettori;
- c. impianti di climatizzazione e/o produzione di acqua calda sanitaria utilizzando pannelli solari piani;
- d. impianti che utilizzano pompe di calore per climatizzazione ambiente e/o produzione di acqua calda sanitaria;
- e. impianti fotovoltaici per la produzione di energia elettrica. Il Decreto 19 febbraio 2007 del Ministero dello Sviluppo economico, art. 9, comma 4, esclude dalla tariffa incentivante l'energia elettrica prodotta da impianti fotovoltaici per i quali sia stata riconosciuta o richiesta la detrazione del 36%;
- f. generatori di calore che, in condizioni di regime presentino un rendimento misurato con metodo diretto, non inferiore al 90%;

- g. generatori di calore che utilizzino come fonte energetica prodotti di trasformazione di rifiuti organici ed inorganici o di prodotti vegetali a condizione che, in condizione di regime, presentino un rendimento, misurato con metodo diretto, non inferiore al 70%;
- h. apparecchiature per la produzione combinata di energia elettrica e calore a condizione che il fattore di utilizzo globale del combustibile non sia inferiore al 70%;
- i. apparecchiature di regolazione automatica della temperatura dell'aria all'interno delle singole unità immobiliari o dei singoli ambienti, purché, in quest'ultimo caso, applicati almeno al 70% degli ambienti costituenti l'unità immobiliare;
- l. apparecchiature di contabilizzazione individuale dell'energia termica fornita alle singole unità immobiliari;
- m. trasformazione, legittimamente deliberata, di impianti centralizzati di riscaldamento in impianti unifamiliari a gas per la climatizzazione e la produzione di acqua calda sanitaria, purché da detta trasformazione derivi un risparmio di energia non inferiore al 20% e purché gli impianti siano dotati di un sistema automatico di regolazione della temperatura e di un generatore di calore con rendimento, misurato con metodo diretto, non inferiore al 90%; sono escluse le abitazioni situate nelle aree individuate dalle regioni e province autonome di Trento e Bolzano, ai sensi dell'articolo 6 della legge 9 gennaio 1991, n. 10, come siti per la realizzazione di impianti e reti di teleriscaldamento;
- n. sostituzione di scaldacqua elettrici con scaldacqua alimentati a combustibile;
- o. sorgenti luminose aventi un'efficienza maggiore o uguale a 50 Lumen/Watt, nel limite massimo annuo di una sorgente luminosa per vano dell'unità immobiliare.

Per le opere sopra indicate è richiesta una attestazione rilasciata dall'installatore in cui venga dichiarata che le stesse sono state eseguite in conformità alle vigenti disposizioni in materia di contenimento dei consumi energetici negli edifici e sono rispondenti ai requisiti tecnici eventualmente richiesti dal Decreto Ministeriale 15.2.1992. Per le opere di cui ai punti a. e m., è necessaria una dichiarazione di un professionista abilitato che attesti la rispondenza delle opere stesse agli specifici criteri tecnici previsti. Per l'acquisto delle sorgenti luminose indicate alla lettera o. è sufficiente che nelle fatture o nelle ricevute fiscali risultino il produttore, il modello ed il valore di efficienza delle sorgenti luminose.

Queste opere possono essere realizzate in assenza di interventi edilizi propriamente detti.

Eventuali contributi o sovvenzioni ricevuti per la realizzazione degli interventi devono essere sottratti interamente dalle spese sostenute prima di effettuare il calcolo della detrazione.

Si rileva che alcuni degli interventi sopra indicati ricadono nella previsione normativa dell'articolo 1, commi da 344 a 348 della legge finanziaria 2007, che nell'ambito dei cosiddetti "Interventi di riqualificazione energetica **degli edifici per il riscaldamento invernale**" dispone le seguenti condizioni più favorevoli:

- detrazioni del 55% sull'imposta dovuta (IRPEF o IRES);

- limiti di detraibilità più ampi;
- possibilità **di scegliere una rateazione da tre a dieci anni. La scelta una volta operata non è più modificabile. Per gli interventi realizzati fino al 31 dicembre 2007 la detrazione era ammessa solo in tre anni.**

Le detrazioni del 36% o del 41% non sono cumulabili con quelle previste da detta normativa. Per cui, in caso di sovrapposibilità degli interventi alle due leggi, l'interessato dovrà scegliere quella più adatta alle proprie esigenze. La risoluzione n. 152 del 5 luglio 2007, ha chiarito che nel caso in cui i lavori di ristrutturazione, agevolati con una detrazione del 36%, comportino anche lavori inquadrabili tra quelli definiti "Interventi di riqualificazione energetica degli edifici", agevolati con una detrazione del 55%, il contribuente può utilizzare il beneficio più vantaggioso con l'osservanza, ovviamente, delle relative modalità applicative.

5.7 COSTI DETRAIBILI

Sono detraibili nei limiti indicati al punto 2.1, i seguenti costi:

- per progettazione dei lavori;
- per acquisto di materiali;
- per l'esecuzione dei lavori;
- per altre prestazioni professionali richieste dal tipo di intervento;
- per la relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti;
- per perizie e sopralluoghi;
- per l'imposta sul valore aggiunto, l'imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;
- per oneri di urbanizzazione;
- per altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi.

6.0 ACQUISTO O COSTRUZIONE IN PROPRIO DI BOX O POSTI AUTO PERTINENZIALI ALL'ABITAZIONE

Rientra tra le agevolazioni in argomento, prorogate per gli anni 2008, 2009 e 2010 anche quella per l'acquisto di box o posti auto, anche a proprietà comune, pertinenziali ad una abitazione. La detrazione IRPEF, però, non opera sul costo di acquisto, ma su quello di costruzione che deve essere attestato dal costruttore-venditore. Pertanto ai fini della detrazione non bisogna fare riferimento all'importo del bonifico relativo al costo di acquisto, ma a quello di costruzione dichiarato dal costruttore. Per quanto detto sono esclusi dal beneficio gli acquisti da privati o da imprese che non siano identificabili nella figura del costruttore stesso.

E' stato chiarito, con risoluzione n. 39/E/2006, che l'acquisto o la costruzione di un box pertinenziale alla "prima casa" è assoggettabile all'Iva del 4%.

E' il caso di evidenziare che la nozione di "prima casa" è diversa da quella di "abitazione principale", anche se spesso tali nozioni vengono utilizzate erroneamente l'una al posto dell'altra. Infatti la prima abitazione che si acquista non è necessariamente la dimora principale, ben potendo essere quest'ultima un'altra abitazione acquistata successivamente a quella. Pertanto sarebbe fuorviante pretendere o riconoscere l'applicazione dell'Iva al 4% all'acquisto di un box pertinenziale ad una abitazione principale che non sia anche prima casa.

Il vincolo pertinenziale deve risultare dall'atto di acquisto o di assegnazione (nel caso di cooperative) o da un preliminare di acquisto debitamente registrato (circolare n. 55/E/2001, punto 1.5.4.). La Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008 ha precisato che nessun beneficio può essere riconosciuto a chi acquista box o posti auto pertinenti all'abitazione, se la spesa viene sostenuta prima dell'atto di acquisto o in assenza di un contratto preliminare di vendita regolarmente registrato. La Risoluzione n. 282/E del 7 luglio 2008 ha chiarito che nel caso di assegnazione da parte di cooperative edilizie, ai fini della fruizione delle detrazioni, non è necessario l'atto di vendita né il preliminare di vendita, dal momento che il vincolo pertinenziale tra box e abitazione è dimostrato dall'accoglimento della richiesta di assegnazione da parte del Consiglio di amministrazione della cooperativa e trascritta nei libri sociali della cooperativa che, ai sensi dell'articolo 2421 del Codice civile sono obbligatori. Pertanto, in tale ipotesi, il contribuente può usufruire delle detrazioni sugli acconti versati a seguito del solo atto di assegnazione.

Alle stesse condizioni è possibile usufruire delle detrazioni per la costruzione in proprio di un box o posto auto pertinenziale. In tali casi il vincolo pertinenziale deve risultare dalla concessione edilizia (circolare n. 24/E/2004, punto 1.2).

La circolare n. 15/2005, al punto 7, ha chiarito che, nel caso di costruzione in proprio di un box o di un posto auto pertinenziale all'abitazione di proprietà del coniuge fiscalmente a carico, le detrazioni possono essere usufuite anche dal coniuge non proprietario, sempre che questi risulti convivente in quella abitazione al momento di inizio dei lavori di costruzione.

Gli adempimenti necessari alla fruizione del beneficio sono gli stessi previsti per le ristrutturazioni, tranne che per l'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara che può avvenire dopo l'inizio dei lavori, purché entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui si utilizza la detrazione.

7.0 ACQUISTO DI ABITAZIONE FACENTE PARTE DI CASEGGIATI INTERAMENTE RISTRUTTURATI

La nuova Finanziaria 2008 ha reintrodotta la detrazione del 36% per chi acquista case che fanno parte di edifici interamente ristrutturati. L'agevolazione era prevista dall'articolo 9, comma 2, della legge 448/2001 ed è stata prorogata di anno in anno fino al 31 dicembre 2006 per le abitazioni ristrutturate entro il 31 dicembre di ciascun anno e vendute entro il 30 giugno di quello successivo. La disposizione non era stata più confermata nella legge finanziaria del 2007, pertanto quella prevista nella nuova norma, benché impropriamente definita proroga, non è in effetti da considerarsi tale. Ciò risulta evidente dal dettato della nuova legge che fa decorrere l'agevolazione per gli edifici nei quali gli interventi di ristrutturazione iniziano a partire dal 1° gennaio 2008 e si concludono entro il 31 dicembre del 2010.

Le abitazioni che ne fanno parte devono essere vendute o assegnate entro il 30 giugno del 2011. Pertanto non vi è continuità tra la vecchia normativa e la nuova. Ciò comporta, ad esempio, che gli acquirenti di case, che fanno parte di fabbricati in cui i lavori di recupero edilizio sono iniziati prima del 1° gennaio 2008, non potranno usufruire di queste detrazioni. Si rammenta, tuttavia, che gli interventi sopra indicati continuano ad essere agevolati per gli acquisti effettuati (vale la data dell'atto) entro il 30 giugno 2007 di abitazioni facenti parte di caseggiati interamente ristrutturati entro il 31 dicembre del 2006, come disposto dall'articolo 1, comma 121 della legge n. 266/2005 (Finanziaria 2006).

L'agevolazione consiste nella possibilità di detrarre dall'IRPEF il 36% delle spese di ristrutturazione, forfetariamente presunte nella misura del 25% del costo di acquisto, di abitazioni facenti parte di fabbricati interamente ristrutturati da imprese edili o da cooperative, direttamente o tramite appalti ad imprese terze (circolare n.182/E/1996), che provvedano anche alla successiva vendita o assegnazione.

Ai fini di una migliore comprensione dell'agevolazione si espone il seguente esempio:

Prezzo di acquisto dell'abitazione 160.000,00 euro

Costo forfetario di ristrutturazione pari al 25% di 160.000,00 euro = 40.000,00 euro

Detrazione pari al 36% di 40.000,00 euro = 14.400,00 euro, da ripartire in più rate annuali e costanti.

Il beneficio, quindi, non è riconosciuto a chi effettua gli interventi di recupero edilizio (cioè all'impresa), ma all'acquirente dell'abitazione ristrutturata che paga indirettamente il costo di ristrutturazione nel prezzo di acquisto o di assegnazione.

L'agevolazione spetta anche nel caso di acquisto dell'immobile ristrutturato presso società di gestione di immobili nel cui statuto è prevista l'attività di costruzione di immobili per la vendita e si applica anche alle pertinenze, purché vengano acquistate contestualmente all'abitazione, e dall'atto di acquisto risulti il vincolo pertinenziale (circolare 24/E/2004). La stessa circolare precisa, inoltre, al punto 1.5, che in caso di acquisto di un immobile ristrutturato da parte di due soggetti di cui uno acquista la nuda proprietà e l'altro l'usufrutto, la detrazione IRPEF deve essere ripartita tra i due in proporzione al costo sostenuto da ciascuno.

La detrazione può essere utilizzata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stato stipulato l'atto di acquisto, oppure, se sono stati pagati acconti (in presenza di un compromesso di vendita, debitamente registrato, seguito dall'atto di acquisto stipulato entro il 30 giugno 2011), nelle dichiarazioni dei redditi relativi agli anni in cui sono stati pagati tali acconti (circ. n. 24/E/2004).

Non è richiesto il pagamento con bonifico bancario o postale (articolo 1, comma b) del decreto interministeriale 9 maggio 2002), né l'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara. Infatti tutti i dati necessari ai riscontri (dati catastali, acquirente, prezzo) vengono estrapolati dall'atto di acquisto registrato.

In caso di vendita dell'immobile ristrutturato le detrazioni fiscali del 36% non ancora utilizzate dal contribuente venditore si trasferiscono all'acquirente. L'eventuale mancato utilizzo delle rate da parte del venditore, prima della vendita dell'immobile, non compromette la fruizione delle rate cui ha diritto l'acquirente dopo l'acquisto. In tal senso la Risoluzione n. 457 del 1° dicembre 2008.

8.0 GLI ADEMPIMENTI PER USUFRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE

8.1 ADEMPIMENTI PRELIMINARI

Per potere utilizzare le detrazioni, è necessario porre in essere, prima dell'inizio dei lavori di recupero edilizio, i seguenti adempimenti:

1. Comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara

Inviare al Centro Operativo di Pescara, via Rio Sparto, n. 21, 65129 - Pescara, una comunicazione attraverso un modulo reperibile nella seguente sezione del sito dell'Agenzia delle Entrate:

www.agenziaentrate.it/modulistica/comunicazioni/domande/ristrutturazioniedilizie36%

Per i lavori condominiali l'invio della comunicazione di inizio lavori, come il compimento degli altri adempimenti, deve essere fatta dall'amministratore del condominio o da altra persona delegata a farlo.

Qualora siano eseguiti congiuntamente lavori su parti condominiali e lavori su parti di singole proprietà può essere trasmesso al Centro Operativo di Pescara la sola comunicazione di inizio lavori da parte del condominio (Circolare n. 121/1998).

Con la Risoluzione n. 442 del 17 novembre 2008 è stato affrontato un caso particolare: i condomini di uno stabile inagibile e sottoposto ad amministrazione giudiziaria hanno fondato una cooperativa edilizia alla quale la ditta appaltatrice dei lavori fattura i versamenti fatti dai soci in modo da consentire la fruizione delle agevolazioni. Il pagamento con bonifico è fatto dal condominio in nome e per conto della cooperativa.

La risposta dell'Agenzia è negativa. La cooperativa edilizia costituita dai condomini non può acquisire alcuna rilevanza ai fini dell'agevolazione.

Nel caso prospettato è compito dell'amministratore giudiziario porre in essere tutti gli adempimenti richiesti per la fruizione dell'agevolazione.

La comunicazione deve essere compilata secondo le istruzioni ad essa unite, e spedita con raccomandata senza ricevuta di ritorno. L'invio deve avvenire prima dell'inizio dei lavori ma non necessariamente prima dell'acquisto di materiali da utilizzare nella ristrutturazione. La circolare n. 15/E/2005, punto 7.1, ha precisato che l'invio della comunicazione lo stesso giorno dell'inizio dei lavori è da considerare tempestiva.

Per l'acquisto o la costruzione di box o posti auto pertinenziali l'invio della comunicazione può avvenire anche dopo, ma non oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui si intende fruire dell'agevolazione.

Alla stessa comunicazione devono essere allegati i seguenti documenti:

- copia dei titoli abilitativi previsti dalle vigenti leggi in materia edilizia.
La risoluzione n. 325/E del 12 novembre 2007, ha chiarito che qualora il tipo di intervento edilizio da realizzare non richieda alcun titolo abilitativo, in base alle disposizioni normative regionali in vigore nel territorio, l'obbligo di allegare tale documento non sussiste. Tuttavia, la risoluzione precisa, che in relazione all'eventualità che in sede di controllo il contribuente debba fornire prove sulla natura degli interventi realizzati e sulla loro ammissibilità alla detrazione del 36%, in mancanza di un titolo abilitativo, l'interessato può redigere una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi dell'articolo 47 del Dpr n.

445/2000, senza necessità di autenticazione se accompagnata da fotocopia del documento di identità del sottoscrittore;

- copia dei pagamenti ICI dal 1997 in avanti, fermo restando l'obbligo di pagamento. Tale adempimento non è richiesto per i lavori condominiali, e per le opere realizzate dai detentori (inquilini e comodatari) e dai familiari conviventi, in quanto non sono i soggetti passivi del tributo;
- copia della delibera assembleare del condominio per i soli interventi che richiedono tale preventiva delibera (circolare n. 57/E/1998, punto 6). Non è richiesta ad esempio per le piccole manutenzioni ordinarie e per gli interventi d'urgenza. La Risoluzione n. 264/2008 ha chiarito che i costi di installazione di un ascensore in un condominio, nell'ambito di interventi per la eliminazione delle barriere architettoniche, sono detraibili anche se i lavori non sono stati deliberati dall'assemblea ma sono stati autorizzati dal Comune. Si rileva che l'articolo 78 del Testo Unico n. 380 del 2001, in merito alla eliminazione delle barriere architettoniche nei condomini, prevede che nel caso in cui l'assemblea rifiuti di accogliere o non accolga entro tre mesi la richiesta fatta dal disabile o da chi lo rappresenta, questi può installare a proprie spese, servoscala nonché strutture mobili e facilmente rimovibili e può modificare l'ampiezza delle porte d'accesso, al fine di rendere più agevole l'ingresso agli edifici, agli ascensori e alle rampe delle autorimesse;
- copia della ripartizione millesimale delle spese sostenute dal condominio. In caso di aumento dei costi rispetto al preventivo già inviato al Centro Operativo di Pescara è necessario l'invio della nuova ripartizione dei costi su base millesimale;
- dichiarazione di consenso da parte del possessore dell'abitazione, nel caso in cui i costi di recupero edilizio vengano sostenuti da un detentore. Per le spese sostenute dal familiare convivente non è richiesto il consenso;
- copia della richiesta di catastamento nel caso in cui l'abitazione non risultasse catastata;
- copia dell'atto di acquisto, di successione o di donazione, nel caso in cui la voltura della intestazione catastale non risultasse ancora aggiornata.

In alternativa a tale documentazione è possibile dichiarare sotto la propria responsabilità, ai sensi del Dpr. 445/2000, di essere in possesso di tutti i documenti e la disponibilità ad esibirli a richiesta. Tale dichiarazione è esente dal pagamento dell'imposta di bollo. La presenza della dichiarazione non esonera il contribuente dalla compilazione in ogni sua parte della comunicazione di inizio lavori da inviare al Centro Operativo di Pescara.

2. Comunicazione alla ASL

Inviare alla ASL competente, a cura dell'interessato o del responsabile dei lavori, una comunicazione di inizio lavori. L'invio di tale comunicazione è necessaria soltanto nei casi previsti dalle leggi in materia di sicurezza dei cantieri di lavoro.

8.2 ALTRI ADEMPIMENTI

8.2.1 Pagamento con bonifico

La possibilità di usufruire delle detrazioni dei costi sostenuti per lavori di recupero edilizio è subordinato al:

- pagamento delle spese mediante bonifico bancario o postale. Non è ammessa altra forma di pagamento, tranne che per quelle che non è possibile sostenere con tale mezzo. Ad esempio diritti di segreteria, concessioni governative o imposte di bollo da pagare in relazione alle pratiche amministrative necessarie per effettuare i lavori. Oppure versamenti da effettuare per eventuali ritenute d'acconto sui compensi di lavoro autonomo o, ancora, oneri di urbanizzazione, ecc. Inoltre sono esonerati dall'obbligo di tale forma di pagamento anche gli imprenditori edili per interventi di recupero su una propria abitazione. In tal caso, infatti, i costi sostenuti possono essere desunti dalla contabilità dell'impresa.

Nel bonifico, innanzitutto, deve essere specificato che lo stesso viene effettuato ai sensi della legge 449/97 sulle ristrutturazioni edilizie, infatti è la banca o Poste Italiane Spa che, a seguito di tale indicazione, invia i dati relativi al pagamento all'Anagrafe tributaria; ciò consente all'Amministrazione finanziaria un riscontro telematico dei costi di ristrutturazione dichiarati dal contribuente con i dati dei bonifici che risultano in banca dati. In mancanza di tale riscontro, toccherà al contribuente documentare la inerenza del bonifico ai costi detraibili.

Nel bonifico devono essere indicati:

1. il codice fiscale del soggetto o dei soggetti, se più di uno, che hanno sostenuto i costi di ristrutturazione;
2. In caso di più soggetti, va specificata la ripartizione delle spese tra gli stessi. In mancanza di tale indicazione le spese si intendono ripartite in parti uguali. Nei bonifici fatti per pagamenti di lavori condominiali, oltre al codice fiscale del condominio è necessario indicare quello dell'amministratore o di altro condomino incaricato di provvedere al pagamento;
3. il codice fiscale o la partita Iva del soggetto al quale è destinato il pagamento.

La Risoluzione n. 300/E del 15 luglio 2008, a proposito di incompletezza dei dati esposti nel bonifico di pagamento, risponde al quesito posto da un condominio che, a seguito di interventi di recupero edilizio, aveva saldato l'importo dovuto alla ditta esecutrice di lavori soltanto dopo una sentenza di condanna. Nel bonifico di pagamento era stata indicata la causale "estinzione del debito secondo la sentenza del Tribunale di...". L'Agenzia delle entrate ammette la possibilità di detrarre i costi sostenuti in tal modo rilevata la coincidenza tra il soggetto che ha effettuato il bonifico e quello intestatario della fattura, mentre la causale del pagamento è dimostrata dalla sentenza stessa.

La Risoluzione n. 353/E del 7 agosto 2008 ha precisato che nel caso in cui in un bonifico effettuato on line non ci sia spazio sufficiente a indicare il codice fiscale e la

partita Iva dell'impresa destinataria del pagamento, il beneficiario non perde il diritto alla detrazione se comunica alla banca i dati mancanti.

8.2.2 Dichiarazione di esecuzione dei lavori

Per i lavori d'importo superiore a 51.645,69 euro, è necessario l'invio di una dichiarazione di esecuzione dei lavori sottoscritta da un professionista abilitato. Detta dichiarazione deve essere inviata al Centro Operativo di Pescara entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta in cui è stato superato l'importo sopra indicato.

8.3 DOCUMENTI DA CONSERVARE

E' necessario conservare la documentazione di tutto quanto fatto: bonifici, fatture o ricevute fiscali, ecc. Tali documenti dovranno essere esibiti a richiesta degli uffici dell'Agenzia delle entrate per gli eventuali controlli. Particolare attenzione dovranno prestare coloro che hanno acquistato, ricevuto in eredità o in donazione l'immobile ristrutturato, con il diritto alla fruizione del beneficio delle detrazioni residue non utilizzate. Questi contribuenti dovranno reperire la documentazione dalla quale risulti il diritto alla detrazione.

Per i lavori eseguiti sulle parti comuni dei condomini, l'amministratore può rilasciare una certificazione dalla quale risultino: le generalità ed il codice fiscale di chi rilascia la certificazione, gli elementi identificativi del condominio, l'ammontare delle spese sostenute nell'anno di riferimento, la quota parte millesimale imputabile al condomino al quale viene rilasciata detta certificazione.

Tale documento deve essere rilasciato dall'amministratore solo in caso di effettivo pagamento delle spese da parte del condomino.

Nel caso in cui la certificazione dell'amministratore del condominio indichi i dati relativi ad un solo condomino, mentre le spese sono state sostenute anche dal coniuge di quest'ultimo, l'interessato può attestare sulla detta certificazione il loro effettivo sostenimento e la percentuale di ripartizione con l'altro coniuge (circolare n. 122/E/1999, punto 4.6).

Inoltre, come chiarito dalla risoluzione n. 124/E/2007, per le spese sostenute nel corso del 2006, l'amministratore deve indicare, per le considerazioni esposte al punto 1.0, quali costi sono detraibili nella misura del 41% e quali in quella del 36%, nonché, la eventuale ripartizione dei costi tra più immobili dello stesso condominio, tenuto conto che il limite di spesa di € 48.000,00, a partire dal 1° ottobre 2006, è riferibile globalmente a ciascuna abitazione.

9.0 LA FATTURA E L'INDICAZIONE DEL COSTO DEL LAVORO

La fattura, che deve essere emessa anche in relazione al pagamento di eventuali acconti, deve essere intestata a chi paga, indipendentemente dal fatto che sia stato lo stesso contribuente ad inviare la comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara. Nel caso di più soggetti che partecipano alla spesa, la fattura deve indicarne i nomi ed i relativi codici fiscali e specificarne gli importi rimasti a carico di ciascuno. Senza quest'ultima indicazione i costi si intendono ripartiti in parti uguali.

Nel caso in cui la comunicazione di inizio lavori sia stata inviata da un contribuente mentre le fatture ed i bonifici riportano anche il nome del coniuge fiscalmente a carico, la detrazione può essere usufruita per intero da chi ha inviato la comunicazione di inizio lavori se sulle fatture viene annotato il nominativo del contribuente che ha effettivamente sostenuto le spese (circolare n. 15/E/2005).

Per i costi sostenuti a partire dal 4 luglio del 2006, è obbligatorio, a pena di decadenza dall'agevolazione (circolare n. 28/E/2006, punto 11), indicare nella fattura, in maniera distinta, il costo della mano d'opera utilizzata. L'innovazione è stata introdotta dall'articolo 35, comma 19, del decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006. A tal proposito, con circolare n. 11/E/2007, al punto 3.2, è stato chiarito che:

- il costo della mano d'opera può essere indicato quale dato complessivo senza necessità di riferimenti ai singoli dipendenti;
- nel caso che la prestazione sia stata effettuata dal solo titolare dell'impresa non è necessaria alcuna indicazione del costo della mano d'opera, purché si faccia menzione di tale circostanza nella fattura;
- se ai lavori, insieme ai dipendenti dell'impresa, partecipa anche il titolare, il costo del lavoro dovrà essere indicato al netto di quello del titolare dell'impresa;
- se l'impresa che effettua i lavori si serve di ditte subappaltatrici, è necessario indicare distintamente il costo della mano d'opera dell'impresa e quello delle ditte subappaltatrici secondo i dati comunicati da queste.

La più volte citata risoluzione n. 124/E/2007 ha chiarito che nel caso di fatture pagate a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge 223/2006, ma emesse prima di tale data senza l'indicazione del costo della mano d'opera, l'interessato non decade dall'agevolazione. Infatti la disposizione innovativa è applicabile soltanto alle fatture emesse a partire dal 4 luglio 2006. Tali fatture, ai fini dell'agevolazione di cui si tratta, non devono essere integrate dall'emittente con la indicazione del costo della mano d'opera. La risoluzione n. 127/E/2007 ribadisce che il costo della mano d'opera deve essere evidenziato solo nelle fatture emesse e pagate dal 4 luglio 2007. La mancata indicazione del costo della mano d'opera nelle fatture di acconto non è causa di decadenza purché tale costo venga evidenziato nella fattura di saldo (Risoluzione n. 167 del 12 luglio 2007).

Le disposizioni sopra indicate si riferiscono non soltanto alle prestazioni di ristrutturazione ma anche alle cessioni di beni con posa in opera.

E' appena il caso di rilevare che quanto sopra detto non costituisce una novità normativa di carattere generale ma è riferibile soltanto alle fatture emesse ai sensi della legge 449/97 in materia di ristrutturazioni edilizie, e successivamente estesa anche alle detrazioni del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici.

Per maggiori dettagli sulla fattura si rinvia alla circolare n. 71/2000.

10.0 MODALITA' DI FRUIZIONE DELLE DETRAZIONI

Le detrazioni possono essere usufruite nelle dichiarazioni dei redditi, sia modello UNICO che 730.

Nel caso in cui il soggetto che detrae i costi di ristrutturazione è lo stesso che ha inviato la comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara, non è richiesta l'indicazione del suo codice fiscale nell'apposito riquadro della dichiarazione dei redditi. Diversamente è necessario che il contribuente che utilizza la detrazione indichi il codice fiscale di chi a suo tempo ha inviato la comunicazione di inizio lavori. Ciò consente all'Anagrafe tributaria di collegare le detrazioni esposte nella dichiarazione dei redditi all'immobile ed al soggetto che ha iniziato la procedura per l'utilizzo delle detrazioni.

Pertanto i familiari conviventi, gli inquilini e i comodatari che hanno sostenuto le spese, dovranno indicare il codice fiscale del possessore (proprietario) se l'anzidetta comunicazione di inizio lavori è stata inviata da quest'ultimo. Parimenti chi subentra nel diritto alle agevolazioni, per successione, donazione o acquisto, dovrà sempre indicare nell'apposito riquadro il codice fiscale del dante causa.

La mancata osservanza di tali adempimenti non comporta la decadenza dal diritto al beneficio, ma la necessità di dovere documentare successivamente all'ufficio competente, la continuità tra la posizione del soggetto che ha iniziato la pratica (identificazione dell'immobile, numero ed importo delle rate detratte) e quella di chi l'ha continuata (numero delle rate residue ed importi da detrarre) o la contitolarità del diritto alle detrazioni tra più soggetti che hanno sostenuto i costi.

Coloro i quali non hanno l'obbligo, perché esonerati, possono ugualmente presentare la dichiarazione dei redditi al fine di esporre le detrazioni di cui si tratta. Allo stesso modo possono recuperare i benefici coloro che hanno ommesso di detrarre gli importi nelle dichiarazioni relative all'anno in cui sono state sostenute le spese. Questi ultimi, allo stesso fine, possono presentare una dichiarazione integrativa a proprio vantaggio, ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del Dpr. 322/1998, non oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (circolare n. 6/E/2002, punto 3.2). Non è più possibile, invece, recuperare eventuali rimborsi, che sarebbero scaturiti dalla esposizione in dichiarazione delle detrazioni in argomento, presentando istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del Dpr. 602/73. Infatti la circolare 95/E/2000, punto 2.1.2, che lo consentiva, deve intendersi superata dalla Risoluzione 24/E del 14 febbraio 2007. Quest'ultima, sulla base di una pronuncia della Cassazione, ha ritenuto non più applicabile tale rimedio a partire dal 1° gennaio 2002, data di entrata in vigore della legge che introduce la dichiarazione integrativa a proprio vantaggio, essendo tale dichiarazione l'unico rimedio specifico per correggere errori od omissioni.

10.1 DETERMINAZIONE DELL'ANNO IN CUI POTERE UTILIZZARE LA DETRAZIONE

Le detrazioni IRPEF, come tutte le detrazioni, sono usufruibili secondo il cosiddetto "criterio di cassa", cioè possono essere utilizzate nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui sono state sostenute le spese. Tale momento coincide con la data del bonifico di pagamento, a prescindere dalla data di fatturazione o di completamento dei lavori. **Questa regola non vale nel caso di imprenditori edili che ristrutturano proprie abitazioni. Infatti, in tal caso, i costi sostenuti dall'imprenditore dovranno essere annotati nei registri dell'impresa ed assoggettate alla disciplina propria di tale tipo di reddito che prevede la contabilizzazione dei costi secondo il principio di competenza. Pertanto, per i beni mobili, la spesa si intende sostenuta alla data di consegna o spedizione, per le prestazioni di servizi, alla data della loro ultimazione.**

Nei condomini

Questa regola vale anche per i condomini. Pertanto nel caso di lavori condominiali le detrazioni devono essere utilizzate nella dichiarazione relativa all'anno di pagamento (data del bonifico) alla ditta che esegue i lavori e non secondo quello in cui i singoli condomini anticipano le spese all'amministratore (circolare n. 122/E/1999, punto 4.8).

10.2 LIMITI DI SPESA

A partire dal 1° ottobre 2006 l'ammontare massimo di spesa ammessa alle detrazioni è di € 48.000,00, riferito complessivamente ad ogni abitazione con le relative pertinenze. La risoluzione n. 124/E/2007 esclude che tale limite possa essere riconosciuto autonomamente ad ogni pertinenza dell'abitazione anche nel caso in cui sia accatastata separatamente. La Risoluzione n. 181/E del 29 aprile 2008 ha ulteriormente confermato tale assunto, precisando che anche se la disposizione della legge finanziaria che ha prorogato l'agevolazione per gli anni 2008, 2009 e 2010, fa riferimento all'unità immobiliare e non all'unità abitativa, il limite di spesa ammesso al beneficio deve essere comunque riferito complessivamente all'abitazione ed alle relative pertinenze.

La Risoluzione n. 19/E del 25 gennaio 2008, ha precisato che nel caso di interventi di recupero edilizio sulle parti comuni di un edificio nel quale una stessa persona è proprietaria di più case, l'importo detraibile è pari alla somma delle singole quote condominiali relative ad ogni abitazione entro un limite massimo di 48.000 euro per ogni unità abitativa.

Si precisa che nel caso in cui i lavori di ristrutturazione comportano la divisione di un immobile in due o più abitazioni, il limite di spesa di € 48.000,00 spetta con riferimento all'unico immobile esistente all'inizio dei lavori, indipendentemente dal numero di persone che partecipano alla spesa ed al numero di abitazioni che si ricavano dalla ristrutturazione.

In precedenza detto limite era riferito a ogni soggetto che partecipava alla spesa.

Nel caso di costi sostenuti da più soggetti il limite deve essere ripartito tra i vari partecipanti in proporzione al costo di ristrutturazione sostenuto da ciascuno e non secondo la loro quota di possesso. Inoltre tale ammontare di spesa deve essere considerato comprensivo dei costi sostenuti negli anni precedenti, nel caso che i lavori siano la prosecuzione di quelli iniziati in quegli anni.

Ad esempio:

Nel corso del 2006 sono stati sostenuti costi di recupero edilizio per € 30.000,00. Se i lavori proseguono nel 2007, in tale anno saranno ammessi al beneficio costi non superiori a € 18.000,00 ($€ 48.000,00 - € 30.000,00 = € 18.000,00$).

Per quanto detto, se fino al 30 settembre 2006 l'ammontare massimo è stato superato da costi sostenuti per lavori iniziati in precedenza e tra più soggetti, le spese sostenute che eccedono tale limite non rientrano più tra quelle detraibili (istruzioni per la compilazione del mod. 730/2007).

In riferimento a tale innovazione la risoluzione n. 124/E/2007 ha precisato che nel caso in cui i costi degli interventi di recupero edilizio siano stati sostenuti da più di un soggetto, in parte nel periodo anteriore al 1° ottobre 2006 (con il limite di € 48.000,00 riferito a ciascun soggetto avente titolo alla detrazione) ed in parte dopo tale data (con il limite di € 48.000,00 riferito complessivamente a tutte le spese

sostenute per ogni abitazione), è necessaria una dichiarazione, debitamente datata e sottoscritta, diretta ad attestare l'importo delle spese sostenute nei due periodi da ciascun partecipante.

La citata risoluzione, a maggior chiarimento, riporta numerosi esempi ai quali si rinvia. La risoluzione n. 206 del 3 agosto 2007 ha chiarito che le spese per lavori di recupero edilizio effettuati sulle parti comuni del condominio, essendo oggetto di una autonoma previsione agevolativa, ai fini dell'ammontare massimo di spesa ammessa alle detrazioni, devono essere considerate in modo autonomo. Pertanto, in relazione a successivi interventi di recupero edilizio effettuati sull'abitazione, l'interessato potrà godere di un ulteriore limite di spesa di 48.000,00 euro indipendentemente dai costi sostenuti per gli interventi condominiali.

10.3 RIPARTIZIONE DELLE DETRAZIONI IN RATE

Le spese di ristrutturazione devono essere ripartite in dieci rate costanti, tutte di pari importo.

Per rate costanti si intende che il numero delle rate deve corrispondere al numero degli anni in cui avviene la ripartizione delle detrazioni.

Ad esempio:

detrazioni per € 1.000,00 da ripartire in dieci anni = € 100,00 per ciascun anno. Se per qualche anno la detrazione non può essere utilizzata, la rata relativa a quell'anno si perde, poiché non è possibile, come già precisato al punto 2.0, utilizzarla riportandola nelle dichiarazioni degli anni successivi.

Le persone che abbiano compiuto 75 o 80 anni possono determinare la ripartizione rispettivamente in 5 o in 3 rate. Tale ripartizione è ammessa non solo per le spese sostenute al compimento di tali età, ma anche per quelle sostenute negli anni precedenti per le rate non ancora detratte (circolare n. 24/E/2004, punto 1.9). Questa ulteriore agevolazione è prevista soltanto per i proprietari o per i titolari di diritti reali sull'immobile ristrutturato. Non si applica invece ai detentori (inquilini, comodatari) e ai familiari conviventi.

11.0 DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IVA AL 10%

Le disposizioni Iva in materia di ristrutturazioni edilizie sono di due tipi: una transitoria valevole fino al 31 dicembre del 2010, ed una permanente. Le due normative si applicano a condizioni diverse. Tuttavia, laddove le condizioni sono sovrapponibili, l'interessato può liberamente scegliere quale applicare.

11.1 DISPOSIZIONE TRANSITORIA VALEVOLE FINO AL 31 DICEMBRE 2010

La Legge finanziaria del 2008, articolo 1, comma 17, lettera b), ha disposto la proroga dell'applicazione dell'aliquota agevolata Iva del 10%, prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488/99, alle operazioni fatturate dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre del 2010, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa. Il successivo comma 18 ha eliminato la decadenza dal beneficio Iva in caso di mancata indicazione nella fattura del costo della mano d'opera.

Si rammenta che l'agevolazione, non è stata in vigore per il periodo dal 1° gennaio del 2006 al 30 settembre del 2006, per la scadenza dell'autorizzazione della Unione Europea che ne aveva consentito l'applicazione, ed è stata reintrodotta, a partire dal 1° ottobre 2006 fino al 31 dicembre del 2006, (ulteriormente prorogata dalla Finanziaria 2007) dall'articolo 2, comma 35-ter, del decreto- legge n. 223 del 4 luglio 2006, per effetto di una nuova Direttiva europea del 14 febbraio 2006. Di conseguenza le aliquote Iva applicabili alle operazioni fatturate nel corso del periodo sopra indicato sono le seguenti:

- fino al 31/12/2005 Iva al 10%;
- dal 1/1/2006 al 30/9/2006 Iva al 20%;
- dal 1/10/2006 fino al 31/12/2010 Iva al 10%.

Sulla necessità della corrispondenza tra l'applicazione di un'aliquota Iva al 10% e il diritto ad una detrazione IRPEF del 36% e tra un'aliquota Iva al 20% ed una detrazione IRPEF al 41%, consultare il punto 2.0 di questa pubblicazione.

L'Iva agevolata al 10% è una agevolazione transitoria prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 488/99, applicabile alle prestazioni relative agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, di recupero e restauro conservativo e di ristrutturazione edilizia, realizzate su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. La circolare n. 71/2000 ha precisato che per destinazione abitativa privata la norma non intende riferirsi alla natura pubblica del possessore ma alla circostanza che l'abitazione venga adibita a dimora di soggetti privati.

Per prestazioni di servizi si intendono le prestazioni di lavoro e la fornitura di materiali e di beni, purché questi ultimi non costituiscano una parte significativa del valore complessivo della prestazione. Tali beni sono specificamente indicati al punto successivo.

Si evidenzia inoltre l'obbligo, per chi applica un'aliquota Iva agevolata, di indicare nella fattura l'articolo di legge che la consente.

11.1.2 I beni significativi

Tali beni sono quelli individuati con decreto del 29 dicembre 1999, e precisamente:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni e interni;
- caldaie;
- video citofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetterie da bagni;
- impianti di sicurezza.

Sulla fornitura di parti staccate di beni significativi, ad esempio il bruciatore di una caldaia, si applica l'aliquota Iva applicabile al bene significativo.

Su i beni sopra indicati l'aliquota del 10% si applica solo fino alla concorrenza della differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello dei beni stessi.

Per una migliore comprensione si espone il seguente esempio:

- A) valore complessivo della prestazione € 10.000,00;
- B) valore della prestazione con fornitura di beni non significativi € 3.000,00;
- C) valore della fornitura di beni significativi € 7.000,00.

Sul valore della prestazione, con fornitura di beni non significativi, di cui al punto B), si applica l'Iva al 10%.

Sul valore **di € 7.000,00** dei beni significativi, di cui al punto C), si applica l'Iva del 10% nei limiti della differenza tra A - C (**10.000,00 - 7.000,00**), pari € 3.000,00.

Sulla parte rimanente **dei beni significativi (7.000,00 - 3.000,00) pari a € 4.000,00**, l'aliquota Iva si applica nella misura ordinaria del 20%.

	IMPORTO	IVA
<i>Complessivamente, quindi,</i>	€ 4.000,00	Iva al 20% = € 800,00
	<u>€ 6.000,00</u>	<u>Iva al 10% = € 600,00</u>
Totale fattura	€ 10.000,00	€ 1.400,00

Per potere calcolare con immediatezza, in presenza di beni significativi, su quale parte del valore deve essere applicata l'Iva al 10%, è possibile semplicemente moltiplicare per due la differenza tra l'importo totale della fattura meno il valore dei beni significativi. Nell'esempio riportato l'Iva al 10% si applica su 10.000,00 - 7.000,00 X 2 = 6.000,00. Sulla parte rimanente della fattura (data dall'importo totale di 10.000,00 - l'importo assoggettato all'aliquota del 10% pari a 6.000,00) = 4.000,00, l'Iva si applica al 20%.

Da quanto esposto risulta chiaro che se l'ammontare dei beni significativi non supera la metà del costo complessivo, tutta la prestazione, compresi i beni significativi, va fatturata al 10%. Tuttavia la circolare n. 71/E/2000, al punto 5.1, precisa che anche in questo caso la distinzione tra l'Iva applicabile ai beni significativi e quella applicabile al resto della prestazione deve essere evidenziata in fattura.

La circolare n. 71/E/2000, al punto 5.2, precisa che in caso di pagamenti di acconti, l'applicazione dell'Iva con l'aliquota del 10%, deve essere riportata sulle fatture di acconto secondo l'incidenza percentuale dei beni significativi rispetto al totale.

11.1.3 Esclusioni

Non rientrano nel campo di applicazione dell'Iva agevolata al 10%:

- i materiali o i beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori (circolare n. 71/E/2000, punto 3.3);
- i materiali o i beni acquistati direttamente dal committente (circolare n. 71/E/2000, punto 3.3);
- le prestazioni professionali, anche se inerenti agli interventi di recupero edilizio (circolare 71/E/2000, punto 3.1);

- le prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori. In tal caso la ditta subappaltatrice deve fatturare con Iva al 20% alla ditta principale che successivamente fatturerà la prestazione al committente, con l'Iva al 10%, se ne ricorrono i presupposti sopra indicati (circolare n. 71/E/2000, punto 3.2).

In caso di pagamento di acconti, la circolare n. 71/2000, ha precisato che le aliquote Iva devono essere determinate con riferimento ai valori complessivi del costo di ristrutturazione e non al singolo acconto.

Si rileva che l'utilizzo della sola agevolazione dell'Iva al 10%, prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488/99, non comporta alcun adempimento particolare come, invece, previsto per la fruizione della detrazione IRPEF. Pertanto, in tal caso, non è dovuto l'invio della comunicazione al Centro Operativo di Pescara, né il pagamento con bonifico.

11.2 DISPOSIZIONE PERMANENTE

E' prevista dai numeri 127-terdecies e 127-quaterdecies della tabella A, parte III, allegata al Dpr. 633/72.

11.2.1 Per quali lavori

Le disposizioni prevedono l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto o d'opera relativi alla realizzazione degli interventi di:

- restauro;
- risanamento conservativo;
- ristrutturazione;

nonché alle cessioni di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli interventi.

Inoltre l'aliquota Iva del 10% si applica alle forniture dei beni cosiddetti finiti.

11.2.2 Beni finiti

Sono beni finiti quelli che benché incorporati nella costruzione, conservano la propria individualità. Per esempio le porte, le caldaie, gli infissi esterni, i sanitari, i termosifoni, ecc..

L'aliquota del 10% si applica tanto se l'acquisto viene fatto direttamente dal committente dei lavori, quanto se l'acquisto viene effettuato dalla ditta o dal prestatore d'opera che li esegue.

11.2.3 Esclusione

L'aliquota Iva del 10% non si applica alle prestazioni professionali anche se effettuate nell'ambito di interventi finalizzati al recupero edilizio.

12.0 LE CAUSE DI DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI

Si decade dai benefici nei seguenti casi:

- se nelle fatture emesse a partire dal 4 luglio 2006 non è evidenziato il costo della mano d'opera (circolare n. 28/E/2006, punto 11). La decadenza opera anche ai fini dell'Iva transitoria agevolata del 10 % per le manutenzioni ordinarie e straordinarie solo per le prestazioni fatturate nel 2007. Per gli altri anni il beneficio ai fini Iva è riconosciuto anche se nelle relative fatture non è indicato il costo della mano d'opera;
- se la comunicazione di inizio lavori non viene inviata al Centro Operativo di Pescara prima dell'inizio dei lavori;
- se la comunicazione non contiene i dati catastali dell'immobile oggetto dei lavori;
- se non vengono allegati le abilitazioni amministrative richieste dal tipo di intervento;
- se in assenza dei dati catastali, non viene allegata la fotocopia della domanda di accatastamento;
- se non vengono allegati le fotocopie dei versamenti dell'ICI relativa agli anni a decorrere dal 1997, se dovuta;
- se non è allegata la copia della deliberazione assembleare e della tabella millesimale per gli interventi eseguiti sulle parti comuni di edifici residenziali;
- se non è allegata, quando richiesta, la dichiarazione di consenso del possessore alla esecuzione dei lavori;
- se per i lavori di ammontare superiore a € 51.645,69 non viene allegata la prevista dichiarazione di esecuzione degli stessi sottoscritta da un soggetto iscritto negli albi degli ingegneri, architetti e geometri ovvero da un altro soggetto abilitato alla esecuzione dei lavori;
- è stata effettuata la comunicazione preventiva alla ASL competente, quando obbligatoria;
- se non vengono esibite, a richiesta dell'ufficio locale dell'Agenzia delle entrate, le fatture o ricevute relative alle spese, se non è esibita la ricevuta del bonifico oppure questa è intestata a persona diversa da quella che richiede la detrazione;
- se il pagamento non è stato eseguito tramite bonifico;

- se le opere edilizie eseguite sono difformi da quelle comunicate al Centro Operativo di Pescara e non rispettano le norme urbanistiche ed edilizie comunali. A tal proposito la circolare n. 57/E/98, punto 7, precisa non c'è decadenza nel caso di opere edilizie non rientranti nella corretta categoria di intervento, per le quali sarebbe stato necessario un titolo abilitativo diverso da quello in possesso, quali, ad esempio, opere soggette a concessione edilizia erroneamente considerate in una denuncia d'inizio attività, ma tuttavia conformi agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi. In tal caso l'interessato deve provvedere a sanare il procedimento chiedendo, anche successivamente all'invio della comunicazione al Centro Operativo di Pescara, il giusto titolo abilitativo;
- se vengono violate le norme relative alla sicurezza nei luoghi di lavoro nonché quelle relative agli obblighi contributivi. Tale motivo di decadenza non opera se il contribuente esibisce una dichiarazione resa dalla ditta che esegue i lavori in cui si attesta la regolarità assicurativa e contributiva dei dipendenti impiegati nei lavori.

Le cause di decadenza operano soltanto se il contribuente, invitato a regolarizzare i modelli compilati errati o ad esibire la documentazione richiesta, non vi provveda entro il termine indicato nella comunicazione inviata dall'ufficio.
