

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

PREMESSA: L'EVOLUZIONE NORMATIVA.....	3
1. NOVITÀ PER IL 2008 – 2010	8
2. A CHI SPETTA LA DETRAZIONE.....	10
3. GLI INTERVENTI AGEVOLATI	12
3.1 Gli immobili interessati dal beneficio.....	17
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
4. LE SPESE DETRAIBILI.....	19
5. IL CALCOLO DELLA DETRAZIONE.....	20
5.1 Gli interventi eseguiti sia sull'abitazione che sulle pertinenze.....	20
5.2 Gli interventi eseguiti sulle parti comuni	21
5.3 Gli interventi eseguiti sia sulle parti comuni che sulla singola abitazione	21
5.4 La continuazione degli interventi in diversi periodi d'imposta	22
6. COME OPERA LA DETRAZIONE	23
7. GLI ADEMPIMENTI PER ACCEDERE AI BENEFICI.....	24
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
8. ACQUISTO DEI PARCHEGGI PERTINENZIALI	31
9. ACQUISTO DI IMMOBILI RISTRUTTURATI.....	33
9.1 Adempimenti richiesti	36
10. L'ALIQUOTA IVA RIDOTTA AL 10% PER LE MANUTENZIONI DELLE ABITAZIONI.....	36

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 449/1997¹. 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>Novità per il 2008-2010 – Art.1, commi 17-19, legge 244/2007 (Finanziaria 2008)</p> <p>AGEVOLAZIONE: proroga sino al 31 dicembre 2010 della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero dei fabbricati residenziali - di cui all'art.1 della Legge 449/1997 -</p> <p>MODALITA' APPLICATIVE PER IL 2008-2010:</p> <ul style="list-style-type: none">↳ percentuale di spesa detraibile, pari al 36%;↳ importo massimo di spesa detraibile pari a €48.000 per unità immobiliare, da suddividere tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione;↳ la detrazione spetta a patto che il costo della manodopera sia indicato in fattura;↳ 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;

¹ 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>AGEVOLAZIONE: l'incentivo si applica sino al 30 giugno 2011 nel caso di acquisti di unità abitative, ristrutturate dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010 da imprese di costruzioni o da cooperative edilizie che provvedono anche alla successiva vendita o assegnazione.</p> <p>CONDIZIONI:</p> <ul style="list-style-type: none"> ↳ intervento sull'intero fabbricato successivamente al 1° gennaio 2008 ed entro il 31 dicembre 2010; ↳ 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); ↳ acquisto entro il 30 giugno 2011 della proprietà, nuda proprietà e di altro diritto reale di godimento sull'immobile (uso, usufrutto, abitazione); ↳ non applicabilità all'acquisto di unità diverse da quelle abitative (es. box); ↳ indicazione in fattura del costo della manodopera utilizzata per eseguire l'intervento; ↳ limite massimo di 48.000 euro riferito ad ogni unità immobiliare acquistata; ↳ detrazione: 36% sul valore degli interventi, che si assume pari al 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.

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.

Categoria d'intervento	Interventi ammissibili - esempi
Manutenzione ordinaria (solo per lavori su parti comuni condominiali, esclusi se interni a singole abitazioni)	<ul style="list-style-type: none"> - sostituzione integrale o parziale di pavimenti; - riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere); - rifacimento intonaci interni e tinteggiatura; - rifacimento pavimentazione esterne senza modifiche ai materiali, - sostituzione tegole; - riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni; - riparazione recinzioni; - sostituzione di elementi di impianti tecnologici; - sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso.
Manutenzione straordinaria	<ul style="list-style-type: none"> - sostituzione 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 non 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; - rifacimento di scale e rampe; - realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate; - sostituzione solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti; - sostituzione tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare; - realizzazione di elementi di sostegno di singole parti strutturali; - interventi finalizzati al risparmio energetico.
Restauro e risanamento conservativo	<ul style="list-style-type: none"> - 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.
Ristrutturazione edilizia	<ul style="list-style-type: none"> - 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; - interventi di demolizione e fedele ricostruzione.
Eliminazione barriere architettoniche	<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"> - sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti); - rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici; citofoni, impianti di ascensori); - rifacimento di scale ed ascensori; - inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici. <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 interconnettano 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"> - installazione di apparecchi di rilevazione di presenza di gas inerti; - montaggio di vetri antinfortunistica; - installazione di corrimano lungo le scale.
<i>Opere finalizzate ad impedire il compimento di atti illeciti da parte di terzi</i>	<ul style="list-style-type: none"> - 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.

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

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

**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

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

**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

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

**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
<i>Spesa ammessa nel 2008 per interventi di prosecuzione</i>	€13.000 (48.000 – 35.000)
<i>Spese sostenute nel 2008 per nuovi lavori</i>	€ 40.000
<i>Spesa massima ammessa nel 2008 per nuovi lavori</i>	€35.000 (48.000 – 13.000)
<i>Spesa totale ammessa in detrazione nel 2008 (nella misura del 36%)</i>	€48.000 (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 complessivamente nel 2007</i>	€ 30.000
<i>Spese sostenute complessivamente nel 2008 in prosecuzione dello stesso intervento</i>	€ 20.000
<i>Spese totali ammesse in detrazione nel 2008 (nella misura del 36%)</i>	€18.000 (48.000 – 30.000)
<i>Spesa ammessa in detrazione nel 2008 per il Sogg. A (che sostiene il 40% delle spese)</i>	€7.200
<i>Spesa ammessa in detrazione nel 2008 per il Sogg. B (che sostiene il 60% delle spese)</i>	€10.800

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
<i>Parte residua della quota di spese detraibili non recuperabile</i>	€130

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 - 65129².

² 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).

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 urbanistica³;
- 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).

³ 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. 600/1973⁴);
- imposta di bollo;
- diritti pagati per le concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio lavori.

⁴ **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.41⁵ (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

⁵ 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 2006⁶, 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>
CONDIZIONI PER L'APPLICAZIONE DEI BENEFICI:
↳ 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.
MODALITA' APPLICATIVE:
↳ 36% 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 2002⁷, 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;

⁶ 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.

⁷ 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. 131⁸, 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

⁸ 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'ALIQUTA 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 abitativi⁹.

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**

⁹ 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

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