

ANCE

ASSOCIAZIONE NAZIONALE COSTRUTTORI EDILI

I Dossier Fiscali

Guida alle agevolazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie

*- Il ritorno al 36%
e le modalità applicative per il 2007-*

Parte I

Aprile 2007

INDICE

PARTE I

PREMESSA: L'EVOLUZIONE NORMATIVA.....	3
1. NOVITÀ PER IL 2007 – RITORNO AL 36% E ALL'IVA AL 10% - COSTO DELLA MANODOPERA	7
2. A CHI SPETTA LA DETRAZIONE	10
3. GLI INTERVENTI AGEVOLATI.....	12
3.1 <i>Gli immobili interessati dal beneficio</i>	17
4. LE SPESE DETRAIBILI.....	19

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 a €48.000. 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.

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%*

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.

Da ultimo, 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 aliquota 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%.

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 sostengono 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**

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 (C.M. 15/E/2003)
- ❖ 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 acquistano e/o** sono 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

1. NOVITÀ PER IL 2007 – RITORNO AL 36% E ALL'IVA AL 10% - COSTO DELLA MANODOPERA

Il D.L. 4 luglio 2006 n. 223 (convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006 n. 248), aveva già introdotto, per il 2006, queste principali novità sull'agevolazione:

1. dal 4 luglio 2006:

- ✓ **obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera**, a pena di decadenza dalla detrazione (art. 35, comma 19, della legge 248/2006). La mancata osservanza di tale obbligo fa venir meno il diritto al beneficio. Ciò significa che, se non si indica in fattura il costo della manodopera utilizzata nell'attività di recupero del fabbricato, non si può usufruire della detrazione IRPEF;

2. dal 1° ottobre 2006 fino al 31 dicembre 2006:

- ✓ **riduzione dal 41% al 36%** della percentuale di detrazione spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e per gli acquisti di abitazioni poste in immobili interamente ristrutturati da imprese di costruzione, ristrutturazione o da cooperative edilizie, che provvedono alla successiva alienazione o assegnazione degli stessi entro il 30 giugno 2007, per interventi eseguiti fino al 31 dicembre 2006 (art. 35, comma 35-*quater* della legge 248/2006);
- ✓ **limite massimo** di spesa consentita per usufruire del beneficio pari a **48.000 euro**, da riferirsi ad ogni unità abitativa (art. 35, comma 35-*quater* della legge 248/2006). Infatti, è stata eliminata l'ulteriore facilitazione secondo cui il tetto di 48.000 euro operava anche per le spese sostenute da ciascun avente diritto alla detrazione, per ciascun immobile posseduto. Così, in presenza di più soggetti che sostengono le spese per gli interventi di recupero, tale limite deve essere ripartito tra gli stessi, in proporzione delle spese da ciascuno effettuate. Analogamente, nel caso di acquisto di un'abitazione in comproprietà fra due soggetti, la cifra massima su cui calcolare la detrazione è di 48.000 euro, tenendo conto che essa non può eccedere il 25% del prezzo complessivo dell'immobile, in proporzione a quanto corrisposto da ciascuno dei due acquirenti;
- ✓ reintroduzione dell'aliquota IVA agevolata del **10%** per gli interventi di **manutenzione ordinaria e straordinaria sulle abitazioni** (art. 35, comma 35-*ter* della legge 248/2006).

La legge 27 dicembre 2006 n. 296 (Legge Finanziaria 2007), all'art. 1, commi 387-388, si è posta in linea con quanto stabilito dalle disposizioni del D.L. 223/2006 ora citate. Infatti, è stata prorogata, dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007, la detrazione in misura pari al 36% ed è stato mantenuto il limite massimo di spesa effettuata fino a 48.000 euro per ogni unità immobiliare.

La Legge 296/2006 ha poi confermato, per gli interventi di recupero edilizio effettuati nel 2007, l'ulteriore condizione consistente nell'indicazione in fattura del costo della manodopera (art. 1, comma 388). Tale obbligo è previsto a pena di decadenza dal beneficio.

E' stata altresì mantenuta, per gli interventi fatturati a partire dal 1° gennaio 2007, l'applicazione dell'IVA ridotta al 10% sulle manutenzioni, estendendo anche a tali prestazioni l'obbligo di indicazione, in fattura, del costo della manodopera.

Di contro, non è stata prorogata 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 tal caso, quindi, l'agevolazione rimane applicabile per i rogiti stipulati entro il 30 giugno 2007, a condizione che gli interventi di recupero sull'intero fabbricato siano stati ultimati entro il 31 dicembre 2006.

Pertanto, per effetto delle nuove disposizioni legislative, il regime ora applicabile agli interventi di recupero edilizio residenziale è il seguente:

- per le spese sostenute dal 1° gennaio 2006 sino al 30 settembre 2006, la detrazione IRPEF per gli interventi di recupero delle abitazioni, spetta nella misura del 41% sino all'importo massimo di 48.000 euro per abitazione e per ciascun comproprietario, con IVA al 20% per le manutenzioni ordinarie e straordinarie (art.1, comma 121-*ter* legge 266/2005);
- per le spese sostenute dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2007, la detrazione IRPEF per gli interventi di recupero delle abitazioni, spetta nella misura del 36%, sino all'importo massimo di 48.000 euro per abitazione, con IVA al 10% per le manutenzioni ordinarie e straordinarie (art.1, comma 121-*ter* legge 266/2005 e art.1, comma 387, legge 296/2006).

In merito alla corretta applicazione della percentuale di detrazione spettante, assume rilevanza quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, con la C.M. 4 agosto 2006 n.28/E, che ha fornito i primi chiarimenti sulle modifiche introdotte dal D.L. 223/2006. E' stato, infatti, specificato che la detrazione IRPEF nella misura del 41% può essere fruita solo ed esclusivamente in corrispondenza di lavori fatturati con l'aliquota IVA del 20%. Coerentemente, per i lavori fatturati con l'aliquota IVA del 10%, la detrazione IRPEF dovrà essere applicata nella misura del 36%.

Ciò significa che, nel caso di interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, per le fatture emesse con aliquota IVA al 20%, la detrazione spetta nella misura del 41%. Invece, per le fatture emesse con aliquota IVA al 10%, la detrazione spetta nella misura del 36%.

Diversamente, si ritiene che, nel caso di interventi di recupero più incisivo¹, per i quali si applica a regime l'aliquota IVA ridotta al 10% (ai sensi del n.127-*quaterdecies*, Tabella A, Parte III del D.P.R. 633/1972), la percentuale di detrazione spettante (41% o 36%) vada individuata in base alla data di effettuazione del bonifico bancario o postale. In altri termini:

- qualora il bonifico relativo al pagamento di tali spese sia stato effettuato entro il 30 settembre 2006, la detrazione applicabile è quella del 41%,
- qualora il bonifico relativo al pagamento di tali spese sia stato effettuato dal 1° ottobre 2006, la detrazione applicabile è quella del 36% .

In modo analogo, il regime applicabile **all'acquisto di unità abitative poste all'interno di edifici interamente ristrutturati** da imprese di costruzione (che provvedono anche alla vendita delle stesse) è il seguente:

- **per i rogiti stipulati sino al 30 settembre 2006** la detrazione IRPEF spetta nella misura del **41%** (in questo caso, la detrazione del 41% va commisurata al 25% del prezzo d'acquisto, nel **limite di 48.000 euro per abitazione e per ciascun comproprietario**) - *art.1, comma 121-ter legge 266/2005*.
- **per i rogiti stipulati dal 1° ottobre 2006 al 30 giugno 2007**, la detrazione IRPEF spetta nella misura del **36%**, a condizione che i lavori siano ultimati entro il **31 dicembre 2006** (in questo caso, la detrazione del 36% va commisurata al 25% del prezzo d'acquisto, nel **limite di 48.000 euro, riferito a ciascuna unità abitativa**)- *art.1, comma 121-ter, legge 266/2005*.

Per il resto, rimangono confermate tutte le modalità applicative del beneficio che, nel corso degli ultimi anni, sono state oggetto di diversi chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria. Allo stesso modo, deve intendersi confermata anche la possibilità per i Comuni di stabilire l'esonero dal pagamento della TOSAP in relazione agli interventi di recupero agevolati, così come previsto, sin dall'introduzione della detrazione IRPEF, dall'art.1, comma 4, della legge 449/1997. 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 2007, sia delle principali modalità applicative della stessa con riferimento, rispettivamente, agli

¹ Di cui all'art. 31, comma 1, lett. c) e d) della legge 457/1978 (ora trasfuso nell'art.3, lett. c ed d del D.P.R. 380/2001), ossia interventi di restauro e risanamento conservativo ed interventi di ristrutturazione edilizia.

² 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.

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 2007

Novità per il 2007 – Art.1, commi 387-388, legge 296/2006 (Finanziaria 2007)

AGEVOLAZIONE: proroga sino al **31 dicembre 2007** della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero dei fabbricati residenziali - di cui all'art.1 della Legge 449/1997 -.

MODALITA' APPLICATIVE PER IL 2007:

- ↳ 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 2007, il limite massimo cui commisurare l'importo detraibile (€ 48.000) è determinato tenendo conto anche delle spese sostenute nei precedenti periodi d'imposta;
- ↳ 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 2007 – 31 dicembre 2007

Tab. riepilogativa 2 – Acquisti di immobili ristrutturati - Novità per il 2007

Novità per il 2007 – Art.1, commi 387-388, legge 296/2006 (Finanziaria 2007); C.M. n. 24/E del 10/06/2004

AGEVOLAZIONE: l'incentivo si applica sino al **30 giugno 2007** nel caso di acquisti di unità abitative, **ristrutturate entro il 31 dicembre 2006** da imprese di costruzioni o da cooperative edilizie che provvedono anche alla successiva vendita o assegnazione.

CONDIZIONI:

- ↳ intervento sull'intero fabbricato successivamente al 1° gennaio 1998 ed entro il 31 dicembre 2006;
- ↳ 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 2007 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 2007 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 2007 e sino al 31 dicembre 2007** 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. 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. 15/E/2003 e C.M. 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 (*cf.* C.M. 57/E/1998 e "annuario del contribuente 2005", edito dall'Agenzia delle Entrate).

Infine, resta ferma anche per il 2007 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 (*cf.* 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 (*cf.*, 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 2007. 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 2007, 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 (per quest'anno, nella percentuale del 36%) le spese sostenute sino al 31 dicembre 2007 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, ora 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.
Risanamento e restauro 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 interconnettono tutte le unità immobiliari residenziali.</p> <p>Inoltre, possono essere oggetto di agevolazione fiscale gli interventi di cablatura degli edifici per l'accesso a servizi telematici e di trasmissione dati, informativi e di assistenza, quali, ad esempio, la contabilizzazione dell'energia da centrali di teleriscaldamento o di cogenerazione, la teleassistenza sanitaria e di emergenza;</p>
<i>Opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico</i>	<p>La normativa di riferimento è quella prevista dalla legge quadro sull'inquinamento acustico, e dal recente 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. 57/E/1998).

- *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. 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. 57/E/1998).

- *Parti comuni degli immobili*

In caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate ai fini del calcolo della detrazione soltanto se riguardano un edificio residenziale

considerato nella sua interezza. Utilizzando, quindi, un principio di "prevalenza" della funzione residenziale rispetto all'intero edificio, è possibile ammettere alla detrazione fiscale, nel caso delle spese sostenute per le parti comuni di un edificio anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (purché soggetto passivo IRPEF), qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza sia superiore al 50% di quella totale dell'edificio. Qualora tale percentuale sia inferiore, 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. 58/E/1998).

- *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. 57/E/1998).

Inoltre, in caso di lavori eseguiti sull'abitazione e sulla pertinenza, il limite massimo di spese ammissibili pari a 48.000 euro opera per ciascuna delle due unità. Diversamente, se l'accatastamento è unico, il tetto massimo detraibile resta fissato in 48.000 euro complessivi.

Circa gli immobili interessati dall'agevolazione, è da segnalare la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n.14/E dell'8 febbraio 2005, ad una specifica istanza di interpello avanzata da un contribuente, con la quale è stata **concessa la detrazione 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. 57/E/1998, par. 3 e 3.1 e C.M. 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.

4. LE SPESE DETRAIBILI

La detrazione, nell'attuale misura del 36%, si applica con riferimento alle spese pagate (con bonifico bancario o postale) dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007 (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 sostenute sino al 31 dicembre 2007 e ripartite secondo le quote millesimali (*cf.* successivo Paragrafo 7.4).