

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 II

Aprile 2007

INDICE

PARTE II

5. IL CALCOLO DELLA DETRAZIONE.....	3
6. COME OPERA LA DETRAZIONE	4
7. GLI ADEMPIMENTI PER ACCEDERE AI BENEFICI.....	5
7.1 La raccomandata al Centro Operativo di Pescara.....	5
7.2 La dichiarazione di esecuzione dei lavori	7
7.3 La raccomandata con ricevuta di ritorno alla ASL.....	7
7.4 Come si effettuano i pagamenti – Bonifici e Fatture	9
7.5 Indicazione della manodopera in fattura.....	10
8. ACQUISTO DEI PARCHEGGI PERTINENZIALI	11
9. ACQUISTO DI IMMOBILI RISTRUTTURATI.....	13
9.1 Adempimenti richiesti	16
10. L'ALiquOTA IVA RIDOTTA AL 10% PER LE MANUTENZIONI DELLE ABITAZIONI.....	17
10.1 Indicazione del costo della manodopera in fattura	20

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 1: Normativa

Appendice 2: Prassi più recente

5. IL CALCOLO DELLA DETRAZIONE

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 valedoli anche per le spese sostenute nel 2007.

Ciò implica che se, nel 2007, 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 2006</i>	€ 20.000
<i>Spese sostenute nel 2007 in prosecuzione dello stesso intervento</i>	€ 15.000
<i>Spese ammesse in detrazione nel 2007 (nella misura del 36%)</i>	€ 15.000*

**In tal caso la spesa ammessa in detrazione nel 2007 è pari al totale delle spese sostenute nel 2007, perché inferiore al limite massimo di spesa detraibile, pari a €28.000 (€48.000 - €20.000 di spese del 2006).*

Esempio 2

<i>Spese sostenute nel 2005</i>	€ 20.000
<i>Spese sostenute nel 2006 in prosecuzione dello stesso intervento</i>	€ 20.000
<i>Spese sostenute nel 2007 in prosecuzione dello stesso intervento</i>	€ 15.000
<i>Spese ammesse in detrazione nel 2007 (nella misura del 36%)</i>	€ 8.000*

**In tal caso la spesa ammessa in detrazione nel 2007 è pari a €8.000 (€48.000 - €20.000 di spese del 2005 - €20.000 di spese del 2006).*

Esempio 3

<i>Spese sostenute nel 2005</i>	€ 18.000
<i>Spese sostenute nel 2006 in prosecuzione dello stesso intervento</i>	€ 30.000
<i>Spese sostenute nel 2007 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 2007 non si può fruire della detrazione IRPEF, perché le spese sostenute nel 2005 e nel 2006 (€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 nel 2007.

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

Esempio 4: Lavori iniziati nel 2006 e proseguiti nel 2007 e nuovi interventi iniziati nel 2007 relativi alla stessa unità abitativa

Spese sostenute nel 2006	€ 35.000
Spese sostenute nel 2007 per interventi di prosecuzione	€ 20.000
Spesa ammessa nel 2007 per interventi di prosecuzione	€ 13.000 (48.000 – 35.000)
Spese sostenute nel 2007 per nuovi lavori	€ 40.000
Spesa massima ammessa nel 2007 per nuovi lavori	€ 35.000 (48.000 – 13.000)
Spesa totale ammessa in detrazione nel 2007 (nella misura del 36%)	€ 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 per singola unità immobiliare sulla quale sono effettuati gli interventi di recupero. Così, in presenza di più soggetti che sostengono le spese sulla stessa unità immobiliare, tale limite deve essere ripartito tra gli stessi, in proporzione alle spese da ciascuno effettuate.

Esempio 5: Lavori iniziati nel 2006 e proseguiti nel 2007 relativi alla stessa unità immobiliare le cui spese sono sostenute da 2 soggetti, rispettivamente al 40% (Sogg. A) e 60% (Sogg. B)

Spese sostenute complessivamente nel 2006	€ 30.000
Spese sostenute complessivamente nel 2007 in prosecuzione dello stesso intervento	€ 20.000
Spese totali ammesse in detrazione nel 2007 (nella misura del 36%)	€ 18.000 (48.000 – 30.000)
Spesa ammessa in detrazione nel 2007 per il Sogg. A (che sostiene il 40% delle spese)	€ 7.200
Spesa ammessa in detrazione nel 2007 per il Sogg. B (che sostiene il 60% delle spese)	€ 10.800

Per quanto riguarda, invece, la **percentuale di detrazione spettante**, è da evidenziare che la stessa, per le spese sostenute nel 2007, 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, per quest'anno pari al 36% delle spese sostenute per realizzare gli interventi (assunte per un 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 2007 ha compiuto 75 anni di età ed abbia effettuato lavori di ristrutturazione nel 2005, ripartendo la detrazione in 10 anni, potrà ripartire la residua parte in cinque annuali di pari importo da far valere nei successivi periodi d'imposta, ossia 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 (cfr. al riguardo C.M. 15/E/2003, C.M. 24/E/2004 e "annuario del contribuente 2005" edito dall'Agenzia delle Entrate).

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 del 24 febbraio 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 - 65129.

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. 15/E/2005).

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

- DIA o comunque provvedimento autorizzativo dei lavori previsto dalla legislazione urbanistica;
- 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, *cf.* C.M. 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.

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.

Sul punto si precisa che a seguito dell'emanazione del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 7 dicembre 2001, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* del 29 dicembre 2001, n.301, sono stati 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. Le attività già svolte dai Centri di Servizio sono attribuite agli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate ad eccezione di quelle trasferite ai Centri Operativi.

In particolare al Centro Operativo di Pescara, - in Via Rio Sparto, n.21, C.A.P. 65129 – devono essere inviate le comunicazioni relative alle richieste della detrazione IRPEF del 36% per le ristrutturazioni edilizie.

In ogni caso, **non si perde 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).

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 (D.Lgs 494/96, es. non risulta necessaria qualora trattasi di cantiere per lavori che non superano i 200 uomini/giorni o cantieri che non comportino rischi particolari).

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 della legge n. 675/1996 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 della legge n. 675/1996 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 2007, 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 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. 600/1973¹);
- imposta di bollo;
- diritti pagati per le concessioni, autorizzazioni e denunce di inizio lavori.

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 affettivamente pagata al condominio al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi (*cf.* C.M. 95/E/2000 e C.M. 122/E/1999).

¹ 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. ».

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 (C.M. 122/E/1999).

È stato, inoltre, chiarito dall'Agenzia delle Entrate (C.M. 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 utilizzata la citata certificazione rilasciata dall'amministratore del condominio (*cf.* C.M. 122/E/1999 e anche istruzioni alla compilazione del Modello 730).

7.5 Indicazione della manodopera in fattura

Il decreto "Visco-Bersani" (D.L.223/2006, convertito, con modifiche, nella legge 248/2006), ha previsto, all'art. 35, comma 19, la condizione ulteriore dell'indicazione del costo della manodopera, da inserire in fattura, dal 4 luglio 2006, da parte dell'impresa che esegue la prestazione di recupero del patrimonio edilizio abitativo.

Questo vincolo è stato poi confermato anche per gli interventi agevolabili per l'anno 2007 dalla Legge 296/2006 (Finanziaria 2007), con la previsione di cui all'art. 1, comma 388, sia per le opere di ristrutturazione edilizia che per l'applicazione dell'IVA ridotta al 10% sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie (*cf.* Paragrafo 10.1).

Il mancato assolvimento di tale obbligo costituisce un'ipotesi ulteriore di decadenza dal diritto alla detrazione, che si aggiunge ai casi di diniego dell'agevolazione elencati, tassativamente, nell'art.4 del D.M. 18 febbraio 1998, n.41² (*cf.* C.M. n.28/E del 4 agosto 2006, par.11).

In merito, l'Amministrazione Finanziaria, nella Circolare n.11/E del 16 febbraio 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;

² 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 (*cf.* 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.

- 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 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 nel D.L. 223/2006 volte a far emergere il lavoro nero.

8. ACQUISTO DEI PARCHEGGI PERTINENZIALI

Le novità previste dalla legge Finanziaria 2007 interessano anche l'agevolazione spettante per l'acquisto di parcheggi pertinenziali.

Anche in tal caso, quindi, l'agevolazione si applica, sino al 31 dicembre 2007, 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 2007 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 in questo caso, 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.

Precisazioni importanti, in tal ambito, sono state poi fornite dall'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.55/E del 20 giugno 2002, con la quale è stato chiarito che la detrazione si può applicare anche nel caso in cui, entro il termine di fruizione del beneficio fiscale (ora 31 dicembre 2007), 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.

Anche nel caso di acquisto contestuale di abitazione e box pertinenziale, entrambi in corso di costruzione, nel rispetto delle condizioni suddette, la stipula del preliminare per l'assegnazione e la vendita di entrambi gli immobili, quello abitativo e la relativa pertinenza, consente di effettuare la detrazione d'imposta delle spese sostenute per la realizzazione del box.

Per quanto concerne la sussistenza del vincolo pertinenziale si precisa che non rileva, nel caso in esame, la circostanza che gli immobili non siano ancora stati realizzati in quanto la destinazione funzionale del box, al servizio dell'abitazione da realizzare risulta dal contratto preliminare di assegnazione. Sulla questione la Circolare n.95/E del 12 maggio 2000 conferma quanto già sostenuto in precedenza in merito alla rilevanza che assume, ai fini della detrazione in esame, la costituzione del vincolo pertinenziale. In tale occasione è stato, infatti, affermato che acquistando contemporaneamente casa e box da immobiliare o da cooperativa compete la detrazione relativamente alle sole spese di realizzazione del box.

Inoltre, con la Circolare n.24/E del 10 giugno 2004, l'Agenzia delle Entrate ha ulteriormente precisato che l'agevolazione spetta anche nel caso di 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).

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).

Acquisto parcheggi pertinenziali: riepilogo delle condizioni e limiti

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).

MODALITA' APPLICATIVE:

- ↳ **36%** delle spese sostenute per la realizzazione del box, attestate dall'impresa costruttrice e pagate entro il 31 dicembre 2007 con bonifico bancario o postale, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare.

9. ACQUISTO DI IMMOBILI RISTRUTTURATI

Dal 1° gennaio 2002, l'ambito soggettivo del beneficio fiscale comprende anche tutti quei contribuenti che acquistano unità immobiliari facenti parte di edifici interamente ristrutturati da imprese di costruzioni o da cooperative che provvedano anche alla successiva vendita o assegnazione.

Per questa fattispecie, la **detrazione** (da ripartire in 10 quote annuali costanti) va **calcolata** forfetariamente, in misura pari al **25% del prezzo di acquisto** dell'unità immobiliare, con il rispetto del **limite massimo** di spesa detraibile pari a € **48.000**.

Le modifiche apportate dal D.L. 223/2006 (convertito, con modificazioni, nella legge 248/2006) hanno interessato anche l'agevolazione spettante per l'acquisto degli immobili ristrutturati. In sostanza, operano:

1. dal 4 luglio 2006:

- ✓ l'**obbligo**, a pena di decadenza, di **indicazione** in fattura del **costo della manodopera** impiegata nell'intervento di ristrutturazione (art. 35, comma 19, del D.L. 223/2006, che ha aggiunto il comma 121-bis all'art. 1 della legge 266/2005). La mancata osservanza di tale obbligo fa venir meno il diritto al beneficio;

2. dal 1° ottobre 2006:

- ✓ la **riduzione** dal 41% al **36%** della percentuale di detrazione spettante (art. 35, comma 35-quater della legge 248/2006, che ha inserito il comma 121-ter nella legge 266/2005 – Legge Finanziaria 2006);
- ✓ il **limite** massimo di spesa detraibile pari a **48.000 euro**, da riferirsi **ad ogni unità abitativa** (art. 35, comma 35-quater della legge 248/2006, che ha inserito il comma 121-ter nella legge 266/2005 – Legge Finanziaria 2006). In sostanza, nel caso di più acquirenti della stessa abitazione, dal 1° ottobre 2006, il limite dei 48.000 euro non

opera più con riferimento a ciascun acquirente, ma con riferimento sull'importo complessivo corrisposto da tutti i comproprietari per l'acquisto dell'unità abitativa.

Di conseguenza:

- per i rogiti stipulati sino al 30 settembre 2006 la detrazione IRPEF spetta nella misura del 41% (commisurata al 25% del prezzo d'acquisto), nel limite di 48.000 euro per abitazione e per ciascun comproprietario;
- per i rogiti stipulati dal 1° ottobre 2006 al 30 giugno 2007, la detrazione IRPEF spetta nella misura del 36% (commisurata al 25% del prezzo d'acquisto), nel limite di 48.000 euro, riferito a ciascuna unità abitativa.

Tenuto conto che la legge Finanziaria 2007 (legge 296/2006) non ha prorogato i termini connessi all'agevolazione, restano ferme le fondamentali condizioni di applicabilità della stessa:

- il rogito deve avvenire entro il 30 giugno 2007. 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;
- 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 nuovo Testo Unico dell'edilizia, DPR 380/2001), eseguiti sull'intero fabbricato ed ultimati entro il 31 dicembre 2006;
- i predetti lavori devono essere realizzati da una impresa di costruzione o da una cooperativa edilizia che provvede alla successiva vendita o assegnazione dell'immobile agevolato.

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

- ↳ gli interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, da eseguirsi sull'intero edificio dove è situata l'unità immobiliare oggetto di acquisto agevolato, possono essere stati iniziati anche prima del 1° gennaio 2002 (data a decorrere dalla quale è stata disposta l'applicabilità del beneficio fiscale a tale fattispecie), purché successivamente al 1° gennaio 1998 (data di entrata in vigore della legge 449/1997). Resta fermo che gli stessi interventi devono essere ultimati entro l'attuale termine del 31 dicembre 2006;
- ↳ 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 2007. 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 (cfr. Istruzioni al Modello 730);
- ↳ il prezzo d'acquisto su cui calcolare la detrazione (ora 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 riferito a ciascun soggetto.
In tal ambito è nuovamente intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 1/E del 9 gennaio 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. 131³**, 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.

<u>ACQUISTO DI 1 ABITAZIONE - ESEMPIO DI CALCOLO</u>
Acquisto di abitazione
Ipotesi 1
1 solo acquirente
Prezzo dell'unità abitativa = €100.000*
Importo ammesso in detrazione:
25% x €100.000 = €25.000 (importo inferiore al limite massimo di €48.000)
Importo detraibile:
36% x €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% x €500.000 = €125.000
<u>Opera il limite di €48.000 per unità immobiliare</u>
Importo detraibile:
36% x €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

³ 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 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% x €120.000 = €30.000 (importo inferiore al **limite massimo di €48.000**)

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

Importo detraibile:

36% x €30.000 = €10.800

36% x €37.500 = €13.500

Importo complessivamente detraibile = €24.300 in dieci anni

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. 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 dal 4 luglio 2006, 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 (cfr. Paragrafo 7.5).

10. L'ALIQUOTA IVA RIDOTTA AL 10% PER LE MANUTENZIONI DELLE ABITAZIONI

L'art.1, comma 387, lett.b), della legge 296/2006 (Finanziaria 2007) ha prorogato dal 1° gennaio al 31 dicembre 2007 l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili abitativi (agevolazione già reintrodotta dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006, dall'art. 35, comma 35-ter della legge 248/2006⁴). Il medesimo provvedimento ha, inoltre, esteso l'obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura anche ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata (*cf.*, al riguardo, Paragrafo 10.1).

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 2007, 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 DPR 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 2007.

Anche per il 2007 risultano comunque efficaci le puntualizzazioni fornite dall'Amministrazione Finanziaria su tale beneficio fiscale.

In particolare si ricorda che l'agevolazione, come messo in evidenza 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

⁴ 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.

- 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 Circolare ministeriale 71/E del 7 aprile 2000, sopra citata. 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% (e 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

(Costo manodopera** = €2.000)

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)

** Si ricorda che, dal 1° gennaio 2007, è necessario indicare in fattura in costo della manodopera impiegata nei lavori, pena la decadenza dall'applicazione dell'IVA ridotta al 10%. In assenza di chiarimenti ministeriali, si ritiene che per "costo della manodopera" si intenda la retribuzione lorda (pari all'imponibile contributivo e fiscale) corrisposta ai lavoratori dipendenti impiegati dall'impresa nell'esecuzione dei lavori (cfr. successivo Paragrafo 10.1).

Per completezza, si riporta di seguito uno schema riepilogativo delle aliquote IVA in vigore sino al 31 dicembre 2007 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

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

(1) 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 DPR 633/1972 sull'IVA, che richiama ancora la norma previgente.

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 DPR 380/2001.

Rispetto alle definizioni di intervento di recupero previste dall'art.31 della Legge 457/1978, l'art.3, lett.d), del DPR 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 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.

10.1 Indicazione del costo della manodopera in fattura

Nella Circolare ministeriale n.11/E del 16 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, dal 1° gennaio 2007, l'onere di indicazione del costo della manodopera in fattura riguarda, sia la detrazione del 36%, che gli interventi che beneficiano dell'aliquota IVA ridotta al 10% fino al 31 dicembre 2007 (ai sensi dell'art.1, comma 388, della legge 296/2006).

Come già precedentemente evidenziato (*cf.* Paragrafo 7.5), in assenza di precisazioni ministeriali, si ritiene che, per "costo della manodopera", debba intendersi la retribuzione lorda (pari all'imponibile contributivo e fiscale) corrisposta ai lavoratori dipendenti impiegati dall'impresa nell'esecuzione dei lavori.

Al riguardo, si ritiene altresì che, ai soli fini dell'applicazione dell'IVA ridotta al 10%, tale obbligo sussista **solo** con riferimento agli **interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sulle abitazioni**, per i quali l'aliquota agevolata è applicabile in via transitoria.

Infatti, sebbene il Legislatore, nel prorogare per il 2007, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% in relazione a tale tipologia di interventi (manutenzione ordinaria e straordinaria), rinvia genericamente (ai sensi del comma 387, lett. b dell'art. 1 della legge 296/2006) alle prestazioni di cui all'art. 7, comma 1, lett.b) della legge 449/1999 (ovverosia interventi di cui all'art. 31, comma 1, lettere *a, b, c* e *d* della legge 457/1978), **la portata del beneficio è circoscritta agli interventi che solo in via transitoria scontano l'applicazione della suddetta agevolazione.**

Tale assunto è stato già da tempo chiarito dall'Amministrazione finanziaria che, con la Circolare n.71/E del 7 aprile 2000, nell'illustrare l'ambito applicativo dell'art.7 della legge 449/1999, ha precisato che **il citato beneficio trova applicazione sostanzialmente circoscritta agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria**, ferme restando le disposizioni in materia di IVA che prevedono l'applicazione di un'aliquota agevolata «*in via non transitoria e senza limiti attinenti alla tipologia degli immobili*» (ovverosia gli interventi di cui all'art. 31, comma 1, lettere *c* e *d* della legge 457/1978, restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, a cui si applica a regime l'aliquota IVA ridotta del 10% ai sensi del n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III allegata al DPR 633/1972).

Ciò premesso, si evidenzia che, dal 1° gennaio 2007, sussiste **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) **solo** 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 dalla suddetta agevolazione.

Viceversa, nell'ipotesi in cui **il privato committente non fruisca della suddetta detrazione IRPEF ma solo della riduzione dell'aliquota IVA del 10%**, **l'obbligo sussiste solo per interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria**. Infatti, come sopradetto, per interventi più incisivi l'aliquota ridotta si applica a regime e non solo per interventi eseguiti su edifici residenziali ma anche su edifici a destinazione strumentale.

Si sottolinea, infine, che il beneficio è riconosciuto **ai cosiddetti servizi ad alta intensità di manodopera** per i quali, da ultimo con la Direttiva 2006/18/CE del Consiglio del 14 febbraio 2006 (che modifica la DIR. 77/388/CEE), è la Comunità Europea ad autorizzare gli Stati Membri, tra i quali l'Italia, ad applicare aliquote IVA ridotte, al fine di contrastare il lavoro nero.

Sembra, pertanto, coerente con la *ratio* normativa porre l'obbligo di indicazione del costo della manodopera solo con riferimento ai servizi ai quali il beneficio si applica, che in Italia corrispondono proprio a tali interventi di manutenzione sul patrimonio edilizio esistente a destinazione abitativa.

Per quanto concerne, infine, le modalità operative relative a tale adempimento, si rinvia al Paragrafo 7.5 della presente Guida, dove sono evidenziati i chiarimenti forniti in materia dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.11/E del 16 febbraio 2007.