

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

- Aprile 2007 -

APPENDICE 2

Prassi più recente

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

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

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

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

(omissis)

3 INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO:

3.1 Totale demolizione e fedele ricostruzione: aliquota IVA

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

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

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

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

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

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

3.2 Indicazione in fattura del costo della manodopera

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

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

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

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

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

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

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

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

(omissis)

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

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

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

QUESITI

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

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

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

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

(omissis)

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L’istante non prospetta alcuna soluzione.

PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

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

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

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

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

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

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

(omissis)

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

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

(omissis)

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

L’articolo 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater, del decreto

ha modificato la disciplina delle agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie. In particolare:

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

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

Tali agevolazioni consistono:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(omissis)

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

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

(omissis)

2. DETRAZIONE PER SPESE DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

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

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

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

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

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

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

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

(omissis)

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

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

(omissis)

7. DETRAZIONE PER SPESE DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

7.1 INTESTAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7.2 CONIUGE CONVIVENTE

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

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

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

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

(omissis)

Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2005, n.14/E

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(omissis)

10. ART. 24 - PROROGA DELL’AGEVOLAZIONE IVA PER RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE

L’art. 24 del *decreto* proroga al 31 dicembre 2003 il termine di vigenza dell’agevolazione concernente l’applicazione dell’aliquota IVA ridotta del 10 per cento per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 31, comma 1, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457.

Tale agevolazione, inizialmente prevista dall’art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, e successive modificazioni, era stata prorogata da ultimo al 30 settembre 2003 dall’art. 2, comma 6, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002.

Si fa presente, da ultimo, che il decreto legge 24 dicembre 2003, n. 355, recante *proroga di termini previsti da disposizioni legislative*, convertito dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47, ha ulteriormente prorogato la previsione agevolativa in materia di IVA.

In particolare, l’art. 23-bis, comma 1, lett. c), del d. l. n. 355/03, stabilisce la proroga per gli anni 2004 e 2005 delle agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative alle prestazioni di cui all’art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2004.

Poiché la norma da ultimo citata, introdotta nel d.l. n. 355/03 dalla legge di conversione, pubblicata nella G. U. n. 48 del 27 febbraio 2004, fa espresso riferimento alle “prestazioni...fatturate dal 1° gennaio 2004”, l’efficacia della stessa può estendersi anche ai lavori per i quali le fatture siano state emesse nel periodo dal 1° gennaio al 27 febbraio 2004.

In relazione a tali operazioni, il soggetto realizzatore dei lavori ha la facoltà di rettificare l’originaria fatturazione ai sensi dell’art. 26, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

In tale ipotesi, attraverso l’emissione di una nota di accredito, l’impresa che ha eseguito i lavori può restituire al committente la somma corrispondente alla differenza tra l’imposta originariamente pagata e quella minore risultante dall’applicazione dell’aliquota del 10 per cento.

Si fa presente che la procedura di cui al richiamato art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, può essere utilizzata anche nell’ipotesi in cui il committente dei lavori non rivesta la qualità di soggetto d’imposta.

Si ritiene che non operi il limite temporale di un anno dell’effettuazione dell’operazione, prevista dal terzo comma del richiamato art. 26, in quanto nell’ipotesi in esame la rettifica della fatturazione non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione atteso che, al momento dell’emissione della fattura, l’imposta è stata correttamente applicata nella misura del 20 per cento.

Si segnala per completezza che l’art. 24 del d.l. n. 269/03 e l’art. 23-bis, comma 1, lett. c), del d.l. n. 355/03 in commento prorogano il beneficio dell’aliquota IVA ridotta esclusivamente per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, lasciando immutato al 30 settembre 2003 il termine di vigenza dell’IVA agevolata per le prestazioni di assistenza domiciliare di cui all’art. 7, comma 1, lett. a) della legge n. 488/99 sopra citata.

Circolare dell’Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004, n.24/E (Estratto)

Oggetto: Dichiarazioni dei redditi 2004 relative al periodo d’imposta 2003 - Questioni interpretative in materia di IRPEF

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti utili ai fini della compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi 730/2004 e Unico 2004 Persone fisiche, relativi al periodo d’imposta 2003, fornendo risposta a quesiti prospettati dai contribuenti e dai Centri di Assistenza Fiscale in materia di oneri, detrazioni e altri aspetti rilevanti ai fini della determinazione dell’IRPEF.

1. RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA

1.1 Detrazione del 36% da parte degli eredi

D. In caso di morte del soggetto avente diritto alla detrazione la fruizione del beneficio fiscale si trasmette per intero esclusivamente all’erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene. In proposito si chiede se la condizione di conservare la detenzione materiale e diretta dell’immobile implichi che l’erede debba abitare la casa ristrutturata ed, inoltre, se tale diritto spetti al coniuge che abbia rinunciato alla eredità mantenendo il solo diritto di abitazione sull’immobile.

R. Si deve ritenere che la “*detenzione materiale e diretta dell’immobile*”, cui fa riferimento l’art. 2, comma 5 della legge n. 289 del 2002, sussista qualora l’erede assegnatario abbia la immediata disponibilità del bene, potendo disporre di esso liberamente e a proprio piacimento quando lo desidera, a prescindere dalla circostanza che abbia adibito l’immobile ad abitazione principale. Per quanto concerne il coniuge che ha rinunciato all’eredità e mantiene il solo diritto di abitazione si deve ritenere che la rinuncia all’eredità abbia fatto venir meno la condizione di erede e che, pertanto, egli non possa fruire delle quote residue di detrazione, pur disponendo della detenzione materiale e diretta del bene, non nella qualità di erede ma di legatario *ex lege* (vedi Cassazione 10 marzo 1987, n. 2474).

1.2 Costruzione di immobile e box pertinenziale

D. In relazione alla ipotesi in cui venga costruito in proprio un immobile abitativo ed un box ad esso pertinenziale, si chiede se sia possibile detrarre, nella misura del 36%, le spese di costruzione del box qualora questo venga terminato prima della costruzione definitiva dell’appartamento considerato che non si è ancora costituito il vincolo pertinenziale con l’abitazione.

R. Ai sensi dell’art. 1 della legge n. 449 del 1997, la detrazione del 36% spetta anche per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse e posti auto pertinenziali. Il fatto che gli immobili ancora non siano stati ultimati non rileva ai fini dell’agevolazione. A tale conclusione si giunge in considerazione di precedenti chiarimenti forniti dall’amministrazione.

Si ricorda, in particolare, che con circolare n. 95 del 2000 è già stato chiarito che acquistando contemporaneamente casa e box da cooperativa o da immobiliare, con un unico atto notarile indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa e conoscendo l’esatto importo riferibile alla costruzione del box, può essere operata la detrazione relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale. Con circolare n. 55 del 2001 è stato, inoltre, ulteriormente precisato che nel caso in cui sia stato stipulato con una cooperativa edificatrice un contratto preliminare per l’acquisto/assegnazione dell’abitazione e del box pertinenziale in corso di costruzione, non rileva la circostanza che gli immobili non siano ancora stati realizzati in quanto la destinazione funzionale del box al servizio dell’abitazione da realizzare risulta dal contratto preliminare di assegnazione

registrato. Nel caso in esame, non sussistendo un contratto preliminare, poiché trattasi di costruzione realizzata in economia, si deve ritenere che l'esistenza del vincolo pertinenziale debba risultare dalla concessione edilizia. Naturalmente, la detrazione compete limitatamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale che risultino documentate da pagamento avvenuto mediante bonifico, fermo restando l'obbligo di effettuare la comunicazione al Centro Operativo di Pescara prima di usufruire della detrazione.

1.3 Acquisto con un unico atto di due immobili ristrutturati

D. Nel caso in cui con lo stesso atto vengano acquistate più unità immobiliari, ad esempio un appartamento ed una pertinenza oppure due appartamenti, il limite massimo di spesa su cui è consentita la detrazione, stabilito nella misura di 48.000 euro, deve essere riferito a ciascun immobile o deve essere riferito ad entrambi gli immobili acquistati?

R. La detrazione dall'IRPEF del 36% delle spese sostenute per la realizzazione di interventi di ristrutturazione di immobili residenziali, prevista dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, estesa dall'art. 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001 anche alla ipotesi in cui la ristrutturazione sia stata effettuata dalla impresa di costruzione e ristrutturazione o dalla cooperativa edilizia che provvede successivamente alla alienazione o assegnazione dell'immobile, si rende applicabile solo in relazione alle unità immobiliari di tipo residenziale. Non è, invece, possibile fruire del beneficio in relazione all'acquisto in via autonoma di unità immobiliari situate in edifici oggetto degli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, che abbiano una classificazione catastale diversa da "casa di abitazione". La agevolazione si applica a queste ultime unità immobiliari solo nelle ipotesi in cui vengano acquistate contestualmente alla unità abitativa e siano qualificate in atto quali pertinenze dell'abitazione. In tal caso la detrazione del 36%, deve essere calcolata sul 25% del prezzo risultante dall'atto di compravendita, riferito ad entrambe le unità immobiliari (l'abitazione e la pertinenza), nel limite massimo di spesa di euro 48.000.

Si ritiene che, nel caso in cui con il medesimo atto vengano acquistate due unità immobiliari di tipo abitativo, il limite massimo di spesa vada riferito ad ogni singolo immobile (con l'effetto pratico di poter beneficiare di una soglia massima di 96.000 euro). Ciò in analogia con quanto previsto dalla circolare n. 57 del 1998 in relazione alla detrazione del 36 spettante per le spese di ristrutturazione di cui dall'art. 1, della legge n. 449 del 1997.

1.4 Acquisto in comproprietà di immobile ristrutturato

D. Nel caso in cui due o più contribuenti acquistino in comproprietà un immobile ristrutturato il limite massimo di spesa di 48.000 euro su cui è possibile operare la detrazione d'imposta deve essere consentito a ciascuno dei comproprietari o deve essere suddiviso tra tutti i comproprietari acquirenti?

R. L'art. 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001, che ha esteso l'agevolazione del 36%, prevista dall'art.1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, all'acquisto di immobili ristrutturati, stabilisce che la detrazione compete nella misura del 36%, calcolata su un ammontare forfetario pari al 25% del prezzo indicato nell'atto di compravendita, per un ammontare non superiore a 48.000 euro.

In analogia con quanto consentito in relazione alla detrazione del 36% spettante per le spese di ristrutturazione di cui all'art. 1, della legge n. 449 del 1997 (vedi circolare n. 57 del 1998, paragrafo 2), si deve ritenere che il limite massimo di 48.000 euro su cui calcolare la detrazione sia riferito alla spesa sostenuta da ciascun contribuente, per ogni unità immobiliare.

1.5 Acquisto di nuda proprietà ed usufrutto di immobile ristrutturato

D. Nel caso in cui due soggetti acquistino uno la nuda proprietà e l'altro l'usufrutto dell'immobile ristrutturato, la detrazione del 36% calcolata sul 25 per cento del prezzo di acquisto spetta a ciascuno nella misura del 50% della detrazione oppure tale detrazione deve essere proporzionata ai rispettivi valori della nuda proprietà e dell'usufrutto?

R. Hanno diritto ad usufruire della detrazione del 36% prevista per l'acquisto di immobili ristrutturati oltre al proprietario anche il nudo proprietario e il titolare di un diritto reali di godimento sull'immobile (uso, usufrutto, abitazione) La detrazione deve essere ripartita in ragione del costo di acquisto sostenuto, entro il limite di 48.000 euro riferito a ciascun contribuente. Quindi, nella fattispecie prospettata, deve farsi riferimento al costo riferibile all'acquisto della nuda proprietà e all'acquisto dell'usufrutto.

1.6 Costi da computare nel prezzo di acquisto

D. Nel prezzo di acquisto su cui calcolare la detrazione rientra anche l'IVA pagata?

R. Il prezzo su cui calcolare la detrazione (36% sul 25% del prezzo indicato in atto) comprende anche l'imposta sul valore aggiunto, trattandosi di un onere addebitato all'acquirente dall'impresa di costruzione o dalla cooperativa unitamente al corrispettivo di vendita dell'immobile, onere che contribuisce a determinare la spesa complessiva.

1.7 Pagamento di acconti sul prezzo di vendita

D. Un contribuente ha acquistato nel corso del 2003 da una impresa di costruzione una unità immobiliare ristrutturata entro il 31 dicembre 2003. Nell'anno 2003 ha versato acconti che sono stati indicati nel preliminare di vendita registrato all'ufficio delle Entrate competente e nell'anno 2004 è stato effettuato il rogito. Premesso che con circolare n. 15 del 2002 è stato chiarito che è possibile beneficiare della detrazione anche con riferimento agli importi versati in acconto a condizione che venga stipulato un preliminare di vendita degli immobili e che ne sia stata effettuata la registrazione presso l'Ufficio delle Entrate, e che pertanto il contribuente potrebbe beneficiare della detrazione già con la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2003, si chiede se è consentito far valere la detrazione nel periodo d'imposta 2004, e quindi nella dichiarazione 730/2005 anche in relazione alle somme versate a titolo di acconto .

R. Come è noto, con la circolare n. 15 del 2002 è stato chiarito che è possibile beneficiare della detrazione anche con riferimento agli importi versati in acconto a condizione che venga stipulato un preliminare di vendita degli immobili e che ne sia stata effettuata la registrazione presso l'ufficio delle entrate competente. In tal caso gli estremi di registrazione del preliminare devono essere indicati nel modulo di comunicazione da inviare al centro di servizio, che deve essere trasmesso dopo la registrazione del preliminare e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Da tale preliminare deve risultare il prezzo di vendita dell'immobile sulla base del quale è possibile determinare l'importo della detrazione spettante. Resta fermo che anche nel caso della stipula del preliminare il rogito deve avvenire entro il termine fissato dalla norma.

La richiamata circolare ha quindi inteso favorire il contribuente consentendogli di beneficiare della detrazione anche prima della stipula del rogito. Resta inteso che la possibilità di far valere la detrazione già in relazione al versamento degli acconti costituisce una facoltà e che se il contribuente non intenda avvalersi di tale possibilità potrà far valere la detrazione per il periodo d'imposta in cui ha stipulato il rogito. In tal caso assumerà quale base di calcolo il 25% dell'intero prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita, comprensivo quindi

degli acconti, entro l'importo massimo di 48.000 euro. Ciò in quanto la detrazione prevista per l'acquisto degli immobili ristrutturati di cui all'art. 9, comma 2 della legge n. 448 del 2001 è ancorata alla stipula dell'atto.

1.8 Cessione di quota di proprietà di immobile sul quale sono stati effettuati interventi di recupero

D. Il comma 7 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997 prevede che in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati interventi di ristrutturazione edilizia le detrazioni 41%-36% non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. In presenza di spese di ristrutturazione sostenute in anni precedenti da due comproprietari (50%), qualora uno dei due venda ad un terzo il suo 50%, la cessione della quota di proprietà comporta il trasferimento del diritto alla detrazione o diversamente il passaggio della detrazione si verifica solo in presenza della cessione dell'intera unità immobiliare? Qualora non ci sia il passaggio della detrazione, il cedente può continuare a beneficiare della detrazione? Si precisa che il contribuente che vende non ha più la disponibilità del bene mentre colui che acquista utilizza insieme all'altro comproprietario l'immobile come abitazione. Si richiama, al riguardo, la risposta fornita nella circolare ministeriale 12 maggio 2000, n. 95/E.

R. E' confermata la risposta fornita nella circolare n. 95/E del 2000, per cui, nel caso di cessione di una quota di proprietà, la detrazione non si trasferisce all'acquirente. Il venditore continuerà quindi a beneficiare della detrazione.

1.9 Ripartizione della detrazione da parte di soggetti di 75 o 80 anni di età

D. Una volta compiuti gli anni 75 o 80, la rideterminazione delle quote può essere effettuata in qualsiasi momento?

R. L'art. 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002 prevede che i soggetti proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto di intervento di recupero edilizio, di età non inferiore a 75 o 80 anni, possano ripartire la detrazione del 36% rispettivamente in cinque o tre quote annuali di pari importo. Il raggiungimento dell'età indicata costituisce un termine iniziale a partire dal quale può essere derogata la disposizione di carattere generale che prevede la ripartizione della detrazione in dieci annualità. Resta quindi nella disponibilità del contribuente la facoltà di operare tale più favorevole ripartizione anche a partire dai periodi d'imposta successivi a quello in cui si verifica il raggiungimento del settantacinquesimo o ottantesimo anno di età, in relazione alle restanti quote di detrazione da far valere negli anni successivi.

1.10 Detrazione da parte del familiare convivente

D. La detrazione compete al familiare convivente soltanto a condizione che la convivenza sussista nell'immobile nel quale vengono eseguiti i lavori di ristrutturazione?

R. Come già chiarito con la risoluzione n.184 del 12 giugno 2002, perché il convivente possa beneficiare della detrazione non è necessario che l'immobile oggetto degli interventi di ristrutturazione costituisca l'abitazione principale dell'intestatario dell'immobile e del familiare convivente, ma è necessario che i lavori siano effettuati su uno degli immobili in cui di fatto si esplica la convivenza.

1.11 Pagamento mediante bonifico postale

D. Tenuto conto dell'attuale diffusione del Banco-Posta, sarebbe opportuno consentire che il pagamento dei lavori di ristrutturazione possa essere effettuato anche con bonifico postale.

R. Il decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dei lavori pubblici, del 18 febbraio 1998, n. 41 (successivamente modificato dal decreto del 9 maggio 2002, n. 153), recante norme di attuazione e procedure di controllo riferite alla disposizione di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia, dispone che il pagamento delle spese, ai fini del riconoscimento della detrazione, debba essere effettuato a pena di decadenza mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale, ai fini dei controlli concernenti la detrazione; dispone inoltre che le banche presso le quali sono stati disposti i bonifici trasmettano all'Agenzia delle entrate in via telematica i dati identificativi del mittente, dei beneficiari della detrazione e dei destinatari dei pagamenti.

L'espresso riferimento operato dal legislatore allo strumento del bonifico bancario sembrerebbe, a prima vista, escludere, ai fini della fruizione dell'agevolazione, qualsiasi altra forma di pagamento non qualificabile come bonifico bancario.

Occorre, però, tener presente che il "Regolamento recante norme sui servizi di bancoposta", emanato con D.P.R. 14 marzo 2001, n. 144, al comma 2 dell'articolo 5, statuisce, nell'ambito delle attività di bancoposta, l'equiparazione delle Poste alle banche italiane anche ai fini dell'applicazione delle norme del testo unico bancario e del testo unico della finanza, richiamate ai commi 3 e 4 del medesimo art.5.

D'altra parte, l'integrazione dei due sistemi di pagamento, bancario e postale, disposta dall'articolo 146 del testo unico bancario, è stata attuata a seguito dell'adesione di Poste Italiane S.p.A. alla Rete Nazionale Interbancaria (infrastruttura telematica di trasmissione di informazioni tra operatori del sistema italiano dei pagamenti gestita dalla società interbancaria per l'automazione – S.I.A.) ed alla partecipazione alla procedura interbancaria, gestita dalla S.I.A. per conto della Banca d'Italia prevista dall'"Accordo per la regolamentazione dei rapporti tra le banche dell'Italia".

Pertanto, in considerazione delle specifiche caratteristiche tecniche del bonifico postale, che appare strumento idoneo all'agevole reperimento di tutte le informazioni richieste dalla norma ai fini del riconoscimento della detrazione (causale del versamento, codice fiscale del beneficiario della detrazione e partita IVA o codice fiscale del destinatario del pagamento) e che quindi non costituisce ostacolo all'attività di controllo da parte degli uffici finanziari, si ritiene che lo stesso possa essere assimilato in via interpretativa, e per i fini che qui interessano, al bonifico bancario.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003, n.15/E (Estratto)

Oggetto: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per il 2003) Disposizioni varie in materia di IRPEF e di IVA

Con la presente circolare si forniscono ulteriori precisazioni sulla nuova disciplina dell'IRPEF introdotta dall'articolo 2 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, ad integrazione delle indicazioni già fornite con la circolare n. 2 del 15 gennaio 2003, concernente i primi chiarimenti sulla materia. Si illustrano, inoltre, le altre disposizioni recate dalla medesima legge n. 289 del 2002 in materia di imposta sul reddito delle persone fisiche e di imposta sul valore aggiunto.

(omissis)

2) Art. 2, comma 5: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per gli interventi di recupero edilizio su unità abitative

L'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 proroga al 30 settembre 2003 il termine di vigenza dell'agevolazione consistente nella detrazione dall'imposta sul reddito delle persone fisiche del 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, introdotta dall'articolo 1 della legge n. 449 del 27 dicembre 1997.

La disposizione in commento, inoltre, riduce l'importo massimo della spesa sul quale calcolare la percentuale di detrazione spettante da euro 77.468,53 a euro 48.000.

Analogamente a quanto già previsto dall'articolo 9, comma 1, della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, la disposizione in commento stabilisce che per i lavori realizzati nel corso del 2003, nel caso in cui gli stessi concretizzino la prosecuzione di interventi iniziati in data anteriore al 1° gennaio 2003, ai fini della determinazione dell'importo massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, occorre tener conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi. Pertanto, per le spese sostenute nel corso del 2003, per lavori iniziati in anni precedenti, si avrà diritto all'agevolazione solo se la spesa sulla quale è stata calcolata la detrazione fruita in anni precedenti, non abbia superato il limite complessivo di 48.000 euro. Si ricorda che il limite di spesa su cui applicare la percentuale del 36 per cento, al fine di determinare la detrazione in esame, va riferito alla persona fisica per singola unità immobiliare sulla quale sono effettuati gli interventi di recupero.

Resta fermo che per i lavori realizzati nell'anno 2003 e non costituenti prosecuzione di interventi iniziati negli anni precedenti, la detrazione potrà essere calcolata sull'importo di euro 48.000.

Si fa presente che, qualora per la stessa unità abitativa vengano proseguiti nel corso del 2003 interventi di manutenzione iniziati in anni precedenti e al contempo vengano sostenute spese per interventi iniziati nel 2003 l'importo massimo di spesa sostenuta nel 2003 sul quale calcolare la detrazione spettante non potrà comunque superare la misura complessiva di euro 48.000.

Esempi:

1) Lavori iniziati nel 2002 e proseguiti nel 2003

Spese sostenute nel 2002	Euro 20.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 30.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 28.000

2) Lavori iniziati nel 2001, proseguiti nel 2002 e poi ancora nel 2003

Spese sostenute nel 2001	Euro 15.000
Spese sostenute nel 2002	Euro 18.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 20.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 15.000

3) Lavori iniziati nel 2001, proseguiti nel 2002, e poi ancora nel 2003

Spese sostenute nel 2001	Euro 18.000
Spese sostenute nel 2002	Euro 30.000
Spesa sostenuta nel 2003	Euro 10.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003	Euro 0

4) Lavori iniziati nel 2002 e proseguiti nel 2003 e nuovi interventi iniziati nel 2003 relativi alla stessa unità abitativa

Spese sostenute nel 2002	Euro 35.000
Spese sostenute in prosecuzione nel 2003	Euro 20.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003 per interventi in prosecuzione	Euro 13.000
Spesa sostenuta nel 2003 per un nuovo intervento di ristrutturazione	Euro 40.000
Spesa massima ammessa a fruire della detrazione nel 2003 per il nuovo intervento di ristrutturazione	Euro 35.000
Spesa totale ammessa a fruire della detrazione per il 2003	Euro 48.000 (13.000 + 35.000)

Tra le tipologie di interventi di ristrutturazione edilizia ammessi a godere del beneficio della detrazione del 36% sono stati inseriti quelli di bonifica dall'amianto. La previsione inserita dal legislatore in merito alla bonifica dall'amianto s'inquadra nel sistema agevolativo di cui all'art.1 della legge n. 449 del 1997 e successive modificazioni, quindi si rende applicabile sulla base dei presupposti oggettivi e soggettivi previsti dalla norma. L'ambito di applicazione, pertanto, è circoscritto alle unità immobiliari a carattere residenziale.

L' articolo in commento conferma inoltre che in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di ristrutturazione, le quote di detrazione non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi d'imposta

all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare. Si ricorda che, come già si è avuto modo di chiarire, in particolare con la circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998, il diritto alla detrazione per le spese di ristrutturazione si trasferisce al soggetto che acquista la titolarità dell'immobile anche nell'ipotesi di successione o donazione. Con la nuova disposizione contenuta nel comma 5 dell'articolo 2 della legge n. 289 del 2002 viene però stabilito che nell'ipotesi di trasferimento mortis causa dell'unità abitativa oggetto di ristrutturazione il beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene. Resta fermo che qualora la detenzione dell'immobile venga esercitata congiuntamente da più eredi la detrazione potrà essere ripartita tra gli stessi in parti uguali.

La nuova disposizione stabilisce che la detrazione spettante in relazione agli oneri sostenuti nell'anno 2003 venga ripartita obbligatoriamente in dieci quote annuali di pari importo.

In deroga a tale previsione, l'ultimo periodo del comma 5 del citato articolo 2, stabilisce che per i contribuenti di età superiore a 75 anni ed a 80 anni la detrazione possa essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali di pari importo. Si precisa che il requisito dell'età previsto dalla citata disposizione deve essere posseduto al 31 dicembre 2003.

La disposizione si rende applicabile alle quote di detrazione da far valere per il periodo d'imposta 2003, anche se riferite a spese sostenute in anni precedenti. Pertanto, ad esempio, il contribuente che abbia compiuto alla data del 31 dicembre 2003 80 anni di età ed abbia effettuato lavori di ristrutturazione nel 2002, ripartendo la quota di spesa detraibile in dieci anni, potrà ripartire la residua parte di detrazione spettante in tre quote di pari importo da far valere nei successivi periodi d'imposta e, pertanto, potrà usufruirne con riferimento ai periodi d'imposta 2003, 2004 e 2005

L'agevolazione si applica, per espressa previsione legislativa, solo ai soggetti che siano proprietari o titolari di altro diritto reale sull'unità abitativa oggetto di intervento. Non possono pertanto beneficiare di tale disposizione i soggetti che abbiano la mera detenzione dell'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi, come ad esempio l'inquilino o il comodatario.

3) Art. 2, comma 6: proroga e modificazioni della detrazione dall'IRPEF del 36% per l'acquisto di immobili ristrutturati

L'articolo 2, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, prevede una proroga dei termini per fruire della detrazione d'imposta, introdotta dall'articolo 9, comma 2, della legge n. 448 del 28 dicembre 2001, in favore degli acquirenti e degli assegnatari di unità abitative collocate in fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie.

In particolare, l'acquirente o l'assegnatario possono fruire di una detrazione dall'IRPEF del 36 per cento calcolata, indipendentemente dal valore effettivo degli interventi eseguiti, su un ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione.

Considerato che l'articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002 in commento ha fissato un nuovo limite massimo di spesa sul quale calcolare la percentuale di detrazione per gli interventi di recupero edilizio su unità abitative spettante nel periodo d'imposta, che non potrà comunque superare la misura complessiva di euro 48.000, si fa presente che a partire dal 1° gennaio 2003 la detrazione del 36% dell'ammontare forfetario pari al 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione, non può superare il predetto importo.

Il vecchio limite, fissato a 77.468,53 euro, potrà essere applicato solo in relazione agli atti di acquisto stipulati entro il 30 giugno 2003, aventi ad oggetto unità immobiliari site in edifici ristrutturati dai costruttori o dalle cooperative edilizie entro il 31 dicembre 2002. In tale particolare

ipotesi, infatti, continua a trovare naturale applicazione la disposizione contenuta nel richiamato art. 2, comma 9, della legge n.448 del 2002.

Ciò premesso si precisano i termini e le condizioni entro i quali si può fruire della detrazione:

- l'acquisto o l'assegnazione dell'immobile ristrutturato deve avvenire entro il 30 giugno 2004. Si fa presente che con il termine immobile s'intende la singola unità abitativa. L'agevolazione, infatti, non è condizionata alla cessione o assegnazione delle altre unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, così che ciascun acquirente può beneficiare della detrazione in relazione al proprio acquisto o assegnazione;
- l'unità immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'art. 31, comma 1, lettere c) e d), della legge n. 457 del 5 agosto 1978, riguardanti l'intero fabbricato;
- i predetti lavori devono essere realizzati dall'impresa di costruzione o ristrutturazione o dalla cooperativa edilizia entro il 31 dicembre 2003.

Viene confermato dalla norma in commento l'obbligo di ripartire la detrazione in dieci rate annuali costanti.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi dell'articolo 1, comma 4, lettera b), del decreto interministeriale del 9 maggio 2002, n. 153, per fruire dell'agevolazione in discorso non occorre inviare la comunicazione, preventiva all'inizio dei lavori, al centro operativo di Pescara.

4) Art. 2, comma 6: proroga dell'aliquota IVA del 10% per le prestazioni di assistenza domiciliare e gli interventi di recupero del patrimonio edilizio

L'art. 2, comma 6, ha prorogato al 30 settembre 2003 il termine di scadenza dell'agevolazione prevista in materia d'IVA dall'art.7, comma 1, lettere a) e b), della legge 27 dicembre 1999, n. 488, che prevede la possibilità di applicare l'aliquota IVA del 10% a determinate prestazioni relative a servizi considerati "ad alta intensità di lavoro" quali le prestazioni di assistenza domiciliare e determinate prestazioni nel settore edilizio.

Detta proroga è stata disposta a seguito dell'approvazione della direttiva comunitaria del 3 dicembre 2002 (direttiva 2002/92/CE) che ha autorizzato gli Stati membri a prolungare la durata di applicazione dell'agevolazione.

Il beneficio in discorso riguarda:

- a) le prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani ed inabili adulti, di soggetti affetti da disturbi psichici o mentali, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, di handicappati psicofisici, di minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;
- b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (si tratta degli interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia).

L'art. 7 in questione prevede inoltre che l'aliquota IVA del 10 % si applica in quei casi in cui non sia previsto un trattamento fiscale più favorevole nell'art. 10 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e nelle tabelle allegate al medesimo D.P.R.. Non si rende applicabile, pertanto, nelle ipotesi in cui le prestazioni usufruiscono già dell'aliquota IVA ridotta del 4% o del regime di esenzione.

L'art. 2, comma 6, della legge finanziaria 2003 si è limitato a prorogare al 30 settembre 2003 il termine stabilito (31 dicembre 2002) dall'art.7 della legge n. 488 del 1999, senza apportare alcuna modifica alla disposizione originaria.

Pertanto, per quanto riguarda l'ambito e le modalità di applicazione della agevolazione, si rinvia ai chiarimenti già forniti sull'argomento.

In particolare, per quanto riguarda le prestazioni di assistenza domiciliare, la circolare n. 247 del 29 dicembre 1999 ha fornito chiarimenti in merito ai soggetti che possono usufruire dell'aliquota IVA del 10%, che si rende applicabile "alle prestazioni di assistenza domiciliare rese da società, da imprese individuali e da enti privati non aventi finalità di assistenza sociale", che andrebbero assoggettate, in base alla normativa generale, all'aliquota IVA del 20%. La stessa circolare ha altresì individuato i soggetti esclusi dalla norma in questione in quanto già beneficiari di un regime più agevolato.

Sulla medesima materia, con le circolari n. 98 del 17 maggio 2000 e n. 54 del 19 giugno 2002 è stato precisato che le prestazioni di assistenza domiciliare hanno la finalità di evitare il ricovero in case di riposo o altre strutture assistenziali e che devono conseguentemente essere rese nel luogo dove il soggetto svolge la sua vita familiare. Non possono pertanto considerarsi tali, ed essere ricondotte alla disposizione agevolativa in questione, le prestazioni di assistenza rese ad ammalati ricoverati temporaneamente presso ospedali o case di cura oppure in comunità.

Per quanto riguarda le prestazioni nel settore edilizio si rinvia alle circolari n.71/E del 7 aprile 2000 e n. 247/E del 29 dicembre 1999 che hanno ampiamente illustrato detta materia.