

Guida alle agevolazioni fiscali per le ristrutturazioni edilizie

- Maggio 2008 -

APPENDICE

Normativa

- Art.1, commi 17-19, legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008)
- Art.1, commi 387 e 388, legge 27 dicembre 2006, n.296 (Finanziaria 2007)
- Art. 35, commi 19 e 20, 35-ter e 35-quater, decreto legge 4 luglio 2006, n.223, convertito, con modifiche, dalla legge 4 agosto 2006, n.248
- Art.1, comma 121, legge 23 dicembre 2005, n.266 (Finanziaria 2006)
- Art.23-bis, decreto legge 24 dicembre 2003, n.355, convertito, con modifiche, dalla legge 27 febbraio 2004, n.47
- Art.2, commi 5 e 6, legge 27 dicembre 2002, n.289 (Finanziaria 2003)
- Art.9, legge 28 dicembre 2001, n.448 (Finanziaria 2002)
- Artt.2 e 30, legge 23 dicembre 2000, n.388 (Finanziaria 2001)
- Artt. 6 e 7, legge 23 dicembre 1999, n.488 (Finanziaria 2000)
- Art.1, legge 27 dicembre 1997, n.449 (Finanziaria 1998)

Prassi più recente

- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.181/E del 29 aprile 2008
- Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.12/E del 19 febbraio 2008 (estratto)
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.38/E dell'8 febbraio 2008
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.19/E del 25 gennaio 2008
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.18/E del 24 gennaio 2008
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.325/E del 12 novembre 2007
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.206/E del 3 agosto 2007
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.167/E del 12 luglio 2007

- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.127/E del 5 giugno 2007
- Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.124/E del 4 giugno 2007
- 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)

Legge 24 dicembre 2007, n. 244

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge Finanziaria 2008)

(G.U. n. 300 del 28 dicembre 2007, Suppl. ord. n. 285)

Art. 1

(Disposizioni in materia di entrata, nonchè disposizioni concernenti le seguenti Missioni: Organi costituzionali, a rilevanza costituzionale e Presidenza del Consiglio dei ministri; Relazioni finanziarie con le autonomie territoriali)

(omissis)

17. Sono prorogate per gli anni 2008, 2009 e 2010, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010;

b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2010 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2011.

18. E' prorogata per gli anni 2008, 2009 e 2010, 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 1° gennaio 2008.

19. Le agevolazioni fiscali di cui al comma 17 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

(omissis)

Legge 27 dicembre 2006, n. 296

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007).

(G.U. n. 299 del 27 dicembre 2006, Suppl. ord. n. 244)

Art.1

(omissis)

387. Sono prorogate per l'anno 2007, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

- a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007;
- b) alle prestazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2007.

388. Le agevolazioni di cui al comma 387 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

(omissis)

Decreto legge 4 luglio 2006, n. 223

Disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all'evasione fiscale.

(G.U. n.153 del 4 luglio 2006)

Convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n.248

Art. 35 - Misure di contrasto dell'evasione e dell'elusione fiscale

(omissis)

19. Nell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo il comma 121 è inserito il seguente: «121-bis. Le agevolazioni di cui al comma 121 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.».

20. La disposizione del comma 19 si applica in relazione alle spese sostenute a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto.

(omissis)

35-ter. 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 1° ottobre 2006.

35-quater. All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dopo il comma 121-bis è inserito il seguente: «121-ter. Per il periodo dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2006 la quota di cui al comma 121 è pari al 36 per cento nei limiti di 48.000 euro per abitazione».

(omissis)

Legge 23 dicembre 2005, n. 266

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2006).

(G.U. n. 302 del 29 dicembre 2005, Suppl. ord. n. 211/L)

Art.1

(omissis)

121. Sono prorogate per l'anno 2006, per una quota pari al 41 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, fermi restando gli ammontari complessivi e le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:

- a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2006 al 31 dicembre 2006;
- b) agli interventi di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti entro il 31 dicembre 2006 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2007.

121-bis. Le agevolazioni di cui al comma 121 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura **(1)**.

121-ter. Per il periodo dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2006 la quota di cui al comma 121 è pari al 36 per cento nei limiti di 48.000 euro per abitazione**(2)**.

(omissis)

Note:

(1) Comma inserito dall'art. 35, comma 19, del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 248/2006, in vigore dal 4 luglio 2006 (data di entrata in vigore del citato D.L. 223/2006).

(2) Comma inserito dall'art. 35, comma 35 *quater*, del D.L. 223/2006, convertito con modificazioni dalla legge 248/2006.

Decreto legge 24 dicembre 2003, n. 355

Proroga di termini previsti da disposizioni legislative

(G.U. n. 300 del 29 dicembre 2003)

Convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2004, n.47

(omissis)

Art. 23 bis - Proroga di termini in materia di benefici tributari per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio

Testo in vigore dal 28 febbraio 2004, introdotto, in sede di conversione, dalla legge 27 febbraio 2004, n. 47

1. Sono prorogate per gli anni 2004 e 2005, nella misura e alle condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative:
 - a) agli interventi di cui all' articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 , per le spese sostenute dal 1° gennaio 2004 al 31 dicembre 2005;
 - b) agli interventi di cui all' articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, nel testo vigente al 31 dicembre 2003, eseguiti entro il 31 dicembre 2005 dai soggetti ivi indicati che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2006;
 - c) alle prestazioni di cui all' articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, fatturate dal 1° gennaio 2004.
2. Sono abrogati i commi 15 e 16 dell' articolo 2 della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

(omissis)

Legge 27 dicembre 2002, n. 289

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2003)

(G.U. n. 305 del 31 dicembre 2002, Suppl. ord. n. 240)

Art. 2 - (Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche)

(omissis)

5. La detrazione fiscale spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, ivi compresi gli interventi di bonifica dall'amianto, compete, per le spese sostenute fino al *31 dicembre 2003 (1)*, per un ammontare complessivo non superiore a 48.000 euro, per una quota pari al 36 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo. Nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati fino al *31 dicembre 2003 (1)* consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni. Resta fermo, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, che spettano all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare esclusivamente le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore. In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene. Per i soggetti, proprietari o titolari di un diritto reale sull'immobile oggetto dell'intervento edilizio, di età non inferiore a 75 e a 80 anni, la detrazione può essere ripartita, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo.

6. All' articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 , le parole: "31 dicembre 2002" e: "30 giugno 2003" sono sostituite rispettivamente dalle seguenti: "31 dicembre 2003" e: "30 giugno 2004"; all'alinea del comma 1 dell' articolo 7 della legge 23 dicembre 1999, n. 488 , e successive modificazioni, le parole: "31 dicembre 2002" sono sostituite dalle seguenti: "30 settembre 2003" **(2)**.

(omissis)

Note:

- (1)** Termine così prorogato dall'art. 1-bis, comma 1, D.L. 24 giugno 2003, n. 147, convertito, con modificazioni, dalla legge 1 agosto 2003, n.200 (il termine precedente era fissato al 30 settembre 2003).
- (2)** Per la proroga fino al 31 dicembre 2003, cfr. art.24 del D.L. 30 settembre 2003, n.269, convertito, con modificazioni, dalla legge 326/2003

Legge 28-12-2001, n. 448

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002)

(G.U. n. 301 del 29 dicembre 2001, Suppl. ord. n. 285/L)

(omissis)

Art. 9 - Ulteriori effetti di precedenti disposizioni fiscali

1. La detrazione fiscale spettante per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, compete, per le spese sostenute nell'anno 2002, per una quota pari al 36 per cento degli importi rimasti a carico del contribuente, da ripartire in dieci quote annuali di pari importo. Nel caso in cui gli interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati nel 2002 consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati successivamente al 1° gennaio 1998, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione, si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni.

2. A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge, l'incentivo fiscale previsto dall'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, 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 2002 da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2003. 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.

(omissis)

Legge 23 dicembre 2000 n. 388

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001).

(G. U. del 29 dicembre 2000, n. 302)

(omissis)

Art.2 - Disposizioni in materia di imposte sui redditi relative alla riduzione delle aliquote e alla disciplina delle detrazioni e delle deduzioni

(omissis)

2. All'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, concernente detrazioni per interventi di ristrutturazione del patrimonio edilizio privato, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, terzo periodo, dopo le parole: «alla eliminazione delle barriere architettoniche,» sono inserite le seguenti: «aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di *handicap* in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi,» e dopo le parole: «sulle parti strutturali» sono aggiunte le seguenti: «, e all'esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici»;

b) al comma 6, le parole: «nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2000» sono sostituite dalle seguenti: «nei periodi d'imposta in corso alla data del 1° gennaio degli anni 2000 e 2001».

(omissis)

Art.30 - Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto

(omissis)

3. All'alinea del comma 1 dell'articolo 7 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, concernente le prestazioni assoggettate ad aliquota del 10 per cento, le parole: «fino alla data del 31 dicembre 2000» sono sostituite dalle seguenti: «fino alla data del 31 dicembre 2001».

(omissis)

Legge 23 dicembre 1999, n. 488

Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2000)

(G.U. n. 302 del 27 dicembre 1999, suppl. ord. n. 227/L)

(omissis)

Art. 6 - Disposizioni in materia di imposte sui redditi

(omissis)

15. All'articolo 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) nel comma 1, le parole: " un importo pari al 41 per cento " sono sostituite dalle seguenti: " una quota ";

b) dopo il comma 1, e' inserito il seguente:

" 1-bis. La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione ";

c) al comma 3, le parole: " e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per l'anno 1997 " sono sostituite dalle seguenti: " e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli anni a decorrere dal 1997 ";

d) il comma 6 e' sostituito dal seguente:

"6. La detrazione compete, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 1998 e in quello successivo, per una quota pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2000, per una quota pari al 36 per cento ".

(omissis)

Art. 7 - Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile

1. Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all' articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2000 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:

a) *omissis*;

b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all' articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457 , realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.

2. L'aliquota di cui al comma 1 si applica alle operazioni fatturate a decorrere dal 1° gennaio 2000.

(omissis)

Legge 27 dicembre 1997, n. 449

Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica.

(G.U. n. 302 del 30 dicembre 1997, suppl. ord. n. 255/L)

Art. 1 - Disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio

Testo in vigore dal 1° gennaio 2001, risultante dopo le modifiche apportate dagli artt. 2, comma 2, e 66, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388

1. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, *una quota (1)* 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. Tra le spese sostenute sono comprese quelle di progettazione e per prestazioni professionali connesse all'esecuzione delle opere edilizie e alla messa a norma degli edifici ai sensi della legge 5 marzo 1990, n. 46, per quanto riguarda gli impianti elettrici, e delle norme UNI-CIG, di cui alla legge 6 dicembre 1971, n. 1083, per gli impianti a metano. La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune, alla eliminazione delle barriere architettoniche, *aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi, (2)* alla realizzazione di opere finalizzate alla cablatura degli edifici, al contenimento dell'inquinamento acustico, al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia, nonché all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali. Gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali, *e all'esecuzione di opere volte ad evitare gli infortuni domestici (2)* degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari. Gli effetti derivanti dalle disposizioni di cui al presente comma sono cumulabili con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni, ridotte nella misura del 50 per cento.

1 bis. La detrazione compete, altresì, per le spese sostenute per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione **(3)**.

2. La detrazione stabilita al comma 1 è ripartita in quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei quattro periodi d'imposta successivi. E' consentito, alternativamente, di ripartire la predetta detrazione in dieci quote annuali costanti e di pari importo.

3. Con decreto del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro dei lavori pubblici **(4)**, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge ai sensi dell' articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400 , sono stabilite le modalità di attuazione delle

disposizioni di cui ai commi 1 e 2 nonché le procedure di controllo, da effettuare anche mediante l'intervento di banche o della società Poste Italiane Spa (5), in funzione del contenimento del fenomeno dell'evasione fiscale e contributiva, ovvero mediante l'intervento delle aziende unità sanitarie locali, in funzione dell'osservanza delle norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, previste dai decreti legislativi 19 settembre 1994, n. 626, e 14 agosto 1996, n. 494, e successive modificazioni ed integrazioni, prevedendosi in tali ipotesi specifiche cause di decadenza dal diritto alla detrazione. Le detrazioni di cui al presente articolo sono ammesse per edifici censiti all'ufficio del catasto o di cui sia stato richiesto l'accatastamento e di cui risulti pagata l'imposta comunale sugli immobili (ICI) per gli anni a decorrere dal 1997 (6), se dovuta.

4. In relazione agli interventi di cui ai commi 1, 2 e 3 i comuni possono deliberare l'esonero dal pagamento della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche.

5. I comuni possono fissare aliquote agevolate dell'ICI anche inferiori al 4 per mille, a favore di proprietari che eseguano interventi volti al recupero di unità immobiliari inagibili o inabitabili o interventi finalizzati al recupero di immobili di interesse artistico o architettonico localizzati nei centri storici, ovvero volti alla realizzazione di autorimesse o posti auto anche pertinenziali oppure all'utilizzo di sottotetti. L'aliquota agevolata è applicata limitatamente alle unità immobiliari oggetto di detti interventi e per la durata di tre anni dall'inizio dei lavori.

6. La detrazione compete, per le spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 1998 e in quello successivo, per una quota pari al 41 per cento delle stesse e, per quelle sostenute nei periodi d'imposta in corso alla data del 1° gennaio degli anni 2000 e 2001, per una quota pari al 36 per cento (7).

7. In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 le detrazioni previste dai precedenti commi non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta di cui al comma 2 all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

(omissis).

Note:

(1) Le parole riportate in corsivo sono state così sostituite dall'art. 6, comma 15, lettera a), legge 23 dicembre 1999, n. 488.

(2) Le parole riportate in corsivo sono state così sostituite dall'art. 2, comma 2, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

(3) Comma aggiunto dall'art. 6, comma 15, lettera b), legge 23 dicembre 1999, n. 488.

(4) Cfr. D.M. 18 febbraio 1998, n. 41 così come modificato dal D.M. 9 maggio 2002, n. 153.

(5) Le parole riportate in corsivo sono state aggiunte dall'art. 66, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

(6) Le parole riportate in corsivo sono state così sostituite, con effetto 1° gennaio 2000, dall'art. 6, comma 15, lettera c), legge 23 dicembre 1999, n. 488.

(7) Comma così sostituito, con effetto 1° gennaio 2000 dall'art. 6, comma 15, lettera d), legge 23 dicembre 1999, n. 488

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 181/E del 29 aprile 2008

OGGETTO: *Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interventi di ristrutturazione edilizia su abitazioni e pertinenze distintamente accatastate. Limite di spesa su cui calcolare la detrazione d'imposta del 36%. Art. 35 del d.l. n. 223 del 2006.*

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 35, comma 35-quater, del d.l. n. 223 del 2006 è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante rappresenta di essere proprietario di un immobile costituito da due unità abitative e da due pertinenze, distintamente accatastate, e di aver realizzato su ciascuna delle predette unità immobiliari interventi di recupero del patrimonio edilizio.

In particolare, l'istante fa presente di aver inviato, in data 14 dicembre 2006, una comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara per ciascuna unità immobiliare e di aver sostenuto già nello stesso periodo d'imposta parte delle spese per la realizzazione degli interventi di ristrutturazione edilizia.

Data la complessità degli interventi, i lavori, come preventivato, sono proseguiti poi nel 2007 e nel 2008.

Considerato che, per effetto delle modifiche normative introdotte dal d.l. n. 223 del 2006, a decorrere dal 1° ottobre 2006, il limite massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione è pari a 48.000 euro per abitazione, l'istante chiede di sapere se sia comunque corretto beneficiare del predetto limite di spesa per ciascuna delle quattro unità immobiliari oggetto dei lavori.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante fa presente di aver iniziato i lavori di recupero del patrimonio edilizio nell'anno d'imposta 2006, quando ancora era riconosciuto espressamente un limite di spesa di 48.000 euro per ogni unità immobiliare, abitazione o pertinenza, oggetto di interventi di ristrutturazione.

Per tale motivo, l'istante ritiene di poter beneficiare del limite di spesa di 48.000 euro per ciascuna unità immobiliare, comprese le pertinenze che risultano distintamente accatastate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 35, comma 35-quater, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha modificato la disciplina delle agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie, prevedendo che, per il periodo intercorrente tra il 1° ottobre 2006 e il 31 dicembre 2006, il limite massimo di spesa di 48.000 euro su cui calcolare la detrazione d'imposta del trentasei per cento, prevista ai fini dell'Irpef, spetta con riferimento alla singola abitazione.

Per effetto di tale disposizione, l'ammontare massimo di spesa riconosciuto su cui applicare la percentuale di detrazione non è più riferito anche alla persona fisica che sostiene la spesa, ma alla sola abitazione, con la conseguenza che qualora più soggetti realizzino interventi di ristrutturazione sulla stessa unità abitativa, sarà riconosciuto un unico limite massimo di spesa pari a 48.000 euro da ripartire tra i vari aventi diritto alla detrazione.

Con particolare riferimento alle spese sostenute in relazione alle pertinenze dell'abitazione, la scrivente, con risoluzione 4 giugno 2007, n. 124, ha chiarito che dalla formulazione del sopra citato comma 35-quater dell'articolo 35 del d.l. n. 223 del 2006 si può evincere che il legislatore tributario ha inteso collegare il limite di spesa all'abitazione, escludendo che per le pertinenze si possa computare un ulteriore autonomo limite di spesa.

In sostanza, con l'introduzione della modifica normativa in discorso, il legislatore ha inteso riferire il limite di 48.000 euro all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate.

Nel caso in esame, l'istante afferma di aver inviato le comunicazioni al Centro Operativo di Pescara in data 14 dicembre 2006, quando la modifica normativa sopra citata, concernente il limite massimo di spesa riconosciuto, era già entrata in vigore.

L'istante, quindi, avendo realizzato, contemporaneamente, interventi di ristrutturazione edilizia sulle unità abitative e sulle relative pertinenze, ai fini del calcolo del limite massimo di spesa su cui applicare la percentuale di detrazione, potrà considerare solo l'ammontare di spesa riferito alle due unità abitative (48.000 + 48.000).

In relazione alle spese collegate agli interventi di recupero del patrimonio edilizio posti in essere successivamente al 2006, si fa presente che la detrazione d'imposta del trentasei per cento è stata prorogata, per il periodo d'imposta 2007, dall'art. 1, comma 387, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria per il 2007), e per gli anni 2008, 2009 e 2010, dall'art. 1, comma 17, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria per il 2008).

Entrambe le predette disposizioni riconoscono, ai fini dell'Irpef, la detrazione d'imposta in discorso, nei limiti di 48.000 euro per unità immobiliare.

Al riguardo, si precisa che, anche se le norme sopra citate definiscono il limite massimo di spesa riconosciuto facendo riferimento genericamente all'unità immobiliare e non all'unità abitativa, eventuali lavori di ristrutturazione concernenti un'unità abitativa e le relative pertinenze sarebbero ammessi a fruire di una detrazione d'imposta calcolata su un limite di spesa riferito comunque alla sola abitazione, senza poter computare un ulteriore autonomo limite per le pertinenze.

Il riferimento delle norme di proroga "all'unità immobiliare" non è indicativo, infatti, di una mutata volontà del legislatore, atteso che anche per i periodi d'imposta successivi al 2006 è stato confermato il "nuovo" principio, affermato dal d.l. n. 223 del 2006, per cui il limite massimo di spesa va considerato in maniera più rigorosa, tenendo conto solo del numero delle unità immobiliari, e non più del numero dei comproprietari di ogni immobile.

E' coerente con la nuova disciplina ritenere che, nell'ipotesi in cui i lavori riguardino sia l'abitazione che la relativa pertinenza, può essere computato un solo limite di 48.000 euro.

Atteso quanto sopra, la scrivente ritiene che l'istante, anche con riferimento alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2007, dovrà considerare un limite di spesa riferito alle sole unità abitative, e non anche alle pertinenze, pur se distintamente accatastate.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate 19 febbraio 2008, n. 12/E (Estratto)

Oggetto: Profili interpretativi emersi nel corso della manifestazione "Telefisco 2008" del 29 Gennaio 2008 e risposte ad ulteriori quesiti

(omissis)

1 INCENTIVI PER LE RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE E PER GLI INTERVENTI FINALIZZATI AL RISPARMIO ENERGETICO

1.1 Aliquota Iva 10 per cento sulle manutenzioni ordinarie e straordinarie

D. L'applicazione dell'aliquota ridotta è subordinata al fatto che il costo della manodopera sia esposto in fattura o tale requisito è da rispettare solo per il caso si intenda beneficiare della detrazione del 36% o del 55%?

R. L'articolo 1, comma 18, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha prorogato, per le annualità 2008, 2009 e 2010, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione in esame non è più richiesto, diversamente da quanto stabilito per le operazioni effettuate nel periodo di imposta 2007, che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

L'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento, relativamente alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, prescinde quindi dall'indicazione in fattura del costo della manodopera che, invece, si rende necessaria, anche in relazione agli interventi effettuati nel periodo 2008/2010, per il riconoscimento della detrazione d'imposta del 36% delle spese riguardanti le seguenti opere edili:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio, disciplinati all'articolo 2, comma 5, della legge n. 289 del 27 dicembre 2002 e successive modificazioni;
- interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia operati da imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedono alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile, di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 488 nel testo vigente al 31 dicembre 2010.

Per questi interventi, infatti, l'obbligatorietà dell'indicazione in fattura del costo della manodopera è disposta espressamente dall'articolo 1, comma 19, della citata legge n. 244 del 2007.

(omissis)

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 8 febbraio 2008 n. 38/E

Oggetto: Istanza di interpello. Realizzazione di box pertinenziali - Detrazione d'imposta del 36 % di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 della legge n. 449 del 1997 è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA s.r.l. rappresenta il caso di alcuni contribuenti che, avendo acquistato con unico atto notarile l'abitazione principale e il box pertinenziale, chiedono di poter essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta prevista dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997 per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box auto.

In particolare, ALFA chiede di sapere se il diritto a beneficiare della detrazione d'imposta sopra citata spetti anche nel caso in cui i contribuenti abbiano sostenuto la spesa relativa ai box con bonifico bancario prima del rogito notarile e in assenza di un preliminare di vendita registrato.

ALFA fa presente, per completezza, che le spese sostenute per la realizzazione dei box auto risultano comprovate da apposita certificazione rilasciata dalle ditte costruttrici.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che i contribuenti, pur in assenza di un preliminare di vendita registrato, possano usufruire del diritto alla detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997 per l'acquisto dei box pertinenziali.

Ad avviso ALFA rileva, infatti, la circostanza che i pagamenti di spesa con bonifico e l'atto d'acquisto da cui risulta il vincolo pertinenziale tra l'edificio abitativo e il box siano stati effettuati nello stesso periodo d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, riconosce, in favore di coloro che realizzano autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune, una detrazione d'imposta, ai fini dell'Irpef, in misura pari al 36 per cento della spesa sostenuta.

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta sopra citata anche gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali già realizzati, per le sole spese imputabili alla realizzazione e a condizione che le stesse siano comprovate da apposita attestazione rilasciata dal venditore.

In tal caso è consentito, tra l'altro, inviare la comunicazione al Centro Operativo di Pescara anche successivamente alla data di inizio lavori, purché entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui s'intende fruire della detrazione.

Al riguardo, la scrivente, con circolare 10 giugno 2004, n. 24, punto n. 1.2, ha chiarito che acquistando contemporaneamente casa e box, con unico atto notarile indicante il vincolo di pertinenza del box con la casa, può essere operata la detrazione relativamente alle spese di realizzazione del box pertinenziale, il cui ammontare deve essere specificamente documentato.

Con circolare 20 giugno 2002, n. 55, punto n. 1, è stato precisato che, qualora l'atto definitivo di acquisto del box pertinenziale sia stipulato successivamente al versamento di eventuali acconti, la detrazione d'imposta compete in relazione ai pagamenti in acconto effettuati con bonifico, fino a concorrenza del costo di costruzione del box dichiarato dalla ditta costruttrice, a condizione che vi sia un compromesso di vendita regolarmente registrato dal quale risulti la sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'edificio abitativo e il box.

Per completezza, la scrivente fa presente, altresì, che, in linea generale, in relazione alla detrazione d'imposta in discorso, anche con riferimento ad altre fattispecie (es: acquisto di immobili

ristrutturati), è stata sempre ribadita la necessità di un preliminare di vendita regolarmente registrato al fine di poter beneficiare della detrazione per importi versati in acconto.

La necessità dell'esistenza di un contratto preliminare regolarmente registrato si riconduce logicamente all'esigenza che sia formalizzata la destinazione funzionale del box al servizio dell'abitazione.

Nella fattispecie in esame, i contribuenti hanno provveduto a pagare con bonifici bancari le spese relative alla realizzazione dei box auto pertinenziali prima ancora dell'atto notarile e in assenza di un preliminare d'acquisto registrato.

Al momento in cui sono stati effettuati i pagamenti con bonifico, i contribuenti non risultavano, dunque, proprietari o promissari acquirenti del box né dell'immobile abitativo.

Ad avviso della scrivente, la circostanza che l'atto d'acquisto sia stato stipulato nello stesso periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese con bonifico, non è sufficiente a giustificare la mancata stipula (e registrazione) di un preliminare d'acquisto, necessario per poter riscontrare l'effettiva sussistenza, al momento del pagamento, del vincolo pertinenziale richiesto dalla norma agevolativa in discussione.

Atteso quanto sopra, la scrivente ritiene che i contribuenti, in assenza di un preliminare di vendita regolarmente registrato da cui risulti la destinazione funzionale del box a servizio dell'immobile, non possano essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997, per la parte di spesa relativa alla realizzazione dei box.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 25 gennaio 2008, n. 19/E

Oggetto: Istanza d'interpello - ART. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212; interpretazione dell'art. 35 comma 35-quater del DL n. 223 del 2006; tetto massimo di spesa per ristrutturazione edilizia riferito all'abitazione.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 35 comma 35-quater del DL n. 223 del 2006, è stato esposto il seguente

QUESITO

La sig.ra ALFA espone che sono stati eseguiti lavori di manutenzione sulle parti comuni condominiali dell'edificio che hanno interessato la facciata ed il cortile mq. 68 nonché la loggia - terrazza di mq. 306.

Precisa che detto edificio si compone di 10 appartamenti dei quali è comproprietaria in quote diverse.

Chiede di sapere se il limite massimo di euro 48.000 su cui operare la detrazione è riferibile ad ogni singola unità immobiliare, da dividere tra i comproprietari sulla base delle quote millesimali, come da delibera assembleare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene di poter detrarre il 36% delle spese sostenute in relazione alla quota di proprietà come da ripartizione deliberata in assemblea condominiale con il limite di euro 48.000 per ognuno dei 10 appartamenti da suddividere pro quota con gli altri comproprietari.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 1, della L. n. 449/1997 e sue successive proroghe e modifiche consente di poter godere del beneficio fiscale della detrazione, dall'imposta lorda, del 36% delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di lavori di manutenzione, anche ordinaria, sulle parti comuni di edifici residenziali nonché per la realizzazione di interventi di ristrutturazione di cui alle lettere b), c), d) dell'art. 31 della L. n. 457/78 sulle singole unità immobiliari.

L'art. 35, comma 35-quater, del D.L. n. 223/2006 ha, tra l'altro, stabilito che, a decorrere dal 1/10/2006, il limite di 48.000 euro, che costituisce il tetto massimo di spesa su cui è consentito calcolare la detrazione del 36%, deve essere riferito alla abitazione.

La circolare del 4/08/2006, n. 28 ha chiarito, al riguardo, che in virtù della modifica introdotta dal richiamato comma 35-quater, il predetto limite che, in forza delle previgenti disposizioni, era riferito alla persona fisica e alla singola unità immobiliare (cfr. cir n. 57/98 par. 3), deve ora intendersi riferito esclusivamente all'immobile e va suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

L'articolo 1, comma 387, della legge finanziaria del 27 dicembre 2006, n.296, stabilisce, tra l'altro, che "sono prorogate per l'anno 2007, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative: a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007".

In relazione al quesito proposto, concernente i lavori di ristrutturazioni sulle parti comuni, si fa presente che la risoluzione del 03/08/2007, n. 206, ha ritenuto che, anche in relazione al computo del limite massimo di spesa, " le spese relative ai lavori sulle parti comuni dell'edificio, essendo oggetto di un'autonoma previsione agevolativa, debbano essere considerate in modo autonomo".

Pertanto, si ritiene che, l'interpellante, in relazione ai lavori sulle parti comuni dell'edificio, possa godere di un tetto massimo di spesa di 48.000 euro, su cui calcolare la detrazione del 36%, riferito ad ogni singola abitazione.

Naturalmente, fermo restando detto limite massimo per ogni appartamento, il beneficio dovrà essere suddiviso con gli altri soggetti eventualmente contitolari di ogni unità immobiliare.

Si rammenta, inoltre, che il beneficio fiscale in discorso potrà essere fruito a condizione che siano state attivate dal soggetto interessato le procedure previste dal D.M. n. 41 del 1998.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata dalla Direzione Regionale , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 24 gennaio 2008, n.18/E

Oggetto: Istanza di interpello. Interventi di ristrutturazione edilizia su un immobile adibito a B&B. Diritto alla detrazione d'imposta del 36 %. Art. 1 della legge n. 449 del 1997.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 della legge n. 449 del 1997 è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante è comproprietaria insieme al fratello di un immobile ad uso abitativo adibito a servizio di bed & breakfast.

Nel ristrutturare l'immobile sopra citato, l'istante ha beneficiato di un finanziamento pubblico per il quaranta per cento della spesa sostenuta.

Le fatture e i bonifici attestanti la spesa risultano intestati al "B&B Alfa", così come richiesto dall'ente che ha erogato il finanziamento pubblico.

In merito al restante sessanta per cento della spesa rimasta a carico dell'istante, viene chiesto di sapere se sia possibile fruire della detrazione d'imposta di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter beneficiare della detrazione d'imposta del trentasei per cento prevista ai fini dell'Irpef anche in considerazione del fatto che solo una parte dell'immobile è destinata all'accoglienza degli ospiti.

Al riguardo, l'istante fa presente, tra l'altro, che il fratello, in qualità di comproprietario dell'immobile, ha presentato al Centro Operativo di Pescara la domanda per poter beneficiare della detrazione d'imposta in discussione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di poter fornire una corretta soluzione al quesito in esame, la scrivente ritiene opportuno richiamare brevemente la normativa vigente in materia di attività turistica extralberghiera che, a decorrere dal 1997, è regolamentata a livello regionale.

All'interno della Regione la disciplina e la classifica degli esercizi di affittacamere, degli ostelli per la gioventù e delle case per ferie è recata dalla legge regionale 29 maggio 1997, n. 18.

La predetta legge disciplina, in particolare, all'art. 8, l'esercizio saltuario del servizio di alloggio e prima colazione, prevedendo che "coloro i quali nella casa in cui abitano offrono un servizio di alloggio e prima colazione, per non più di tre camere con un massimo di sei posti letto, con carattere saltuario o per periodi ricorrenti stagionali, non sono tenuti a richiedere al Comune l'autorizzazione amministrativa" rilasciata per altre strutture ricettive disciplinate dalla stessa legge (comma 1).

La norma prevede, altresì, che il "servizio deve essere assicurato avvalendosi della normale organizzazione familiare e fornendo, esclusivamente a chi è alloggiato, cibi e bevande confezionati per la prima colazione, senza alcun tipo di manipolazione" (comma 2).

Dal tenore letterale della disposizione di legge in commento sono desumibili gli aspetti essenziali che caratterizzano l'esercizio di un B&B non soggetto ad autorizzazione amministrativa, ai sensi della predetta legge regionale.

Nello specifico, per poter qualificare, ai fini amministrativi, un'attività ricettiva come attività di B&B occorre – tra l'altro – che la stessa sia offerta nella casa di abitazione e in modo saltuario o per periodi ricorrenti stagionali.

Tanto premesso, ai fini fiscali si ritiene – come precisato con risoluzione 14 dicembre 1998, n. 180 – che la compresenza del titolare e degli ospiti nelle unità immobiliari messe a disposizione possa far

ritenere che l'attività di B&B, qualora esercitata in modo non sistematico o abituale, ossia in assenza dei presupposti che integrano l'esercizio di attività rilevante ai fini del reddito d'impresa, non rientra tra quelle di sfruttamento dell'immobile per l'esercizio di attività di impresa, essendo questo destinato principalmente a soddisfare le esigenze abitative di coloro che offrono ospitalità.

Ad integrazione di quanto sopra chiarito, la scrivente, con risoluzione 13 ottobre 2000, n. 155, ha precisato inoltre che l'attività di B&B, ove rappresenti un'attività commerciale occasionale in quanto carente del requisito dell'abitudine, concorre a tassazione come reddito diverso ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. i), del Tuir.

Nel caso in esame, l'istante fa presente di esercitare l'attività di B&B in una casa a disposizione su cui ha realizzato interventi di ristrutturazione edilizia usufruendo in parte di un finanziamento pubblico.

Circa le modalità di svolgimento dell'attività commerciale in discorso, l'istante fa presente di convivere con gli ospiti durante la loro permanenza, mentre nulla afferma sul requisito dell'abitudine.

Con riferimento all'agevolazione fiscale di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 449 del 1997 (che riconosce una detrazione d'imposta, ai fini dell'Irpef, in misura pari al trentasei per cento della spesa rimasta a carico dei contribuenti in favore di coloro che realizzano interventi di recupero del patrimonio edilizio sulla parti comuni di edifici residenziali e sulle singole unità abitative) si osserva che la detrazione in argomento - il cui riconoscimento è subordinato al rispetto degli adempimenti previsti dall'art. 1 del decreto n. 41, del 18 febbraio 1998, emanato dal Ministro delle Finanze, di concerto con il Ministro dei Lavori Pubblici - va ridotta al cinquanta per cento qualora gli interventi di ristrutturazione interessino unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente anche all'esercizio di attività commerciale (occasionale o abituale). Ciò in ossequio ai principi generali applicabili agli immobili promiscui (circ. 24 febbraio 1998, n. 57, punto n. 2).

Tanto premesso, la scrivente ritiene che l'istante possa usufruire del diritto alla detrazione d'imposta di cui all'art. 1, comma 1, della legge n. 449 del 1997, ridotta al cinquanta per cento, per le spese rimaste a suo carico.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 novembre 2007, n.325/E

Oggetto: Quesito – Agevolazione detrazione 36%.

Con la nota del 28 settembre 2007 Codesta Direzione regionale ha esposto un quesito concernente gli adempimenti da porre in essere al fine di fruire della detrazione del 36% delle spese sostenute per l'esecuzione di interventi di ristrutturazione edilizia, di cui all'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449.

In particolare, la Direzione istante ha chiesto di conoscere se, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale in esame, sia possibile sostituire la DIA con una autocertificazione del contribuente, in tutti quei casi in cui la normativa edilizia locale consideri determinati interventi non rientranti tra le opere sottoposte a DIA, (ossia alla dichiarazione di inizio attività).

Nel caso concreto prospettato dalla Direzione istante, infatti, la normativa edilizia della Regione Umbria, ed, in particolare, la legge regionale n. 1 del 28 febbraio 2004, non prevede l'obbligo della DIA per gli interventi di manutenzione straordinaria, consistenti essenzialmente nella realizzazione e integrazione di servizi igienico-sanitari e tecnologici.

Al riguardo, si fa presente che, in linea generale, per poter fruire della detrazione del 36%, è necessario inviare prima dell'avvio dei lavori, con raccomandata, la apposita comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara.

Alla comunicazione deve essere, tra l'altro, allegata, ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera a), del Decreto Interministeriale n. 41 del 18 febbraio 1998, la copia della concessione, autorizzazione ovvero della dichiarazione di inizio lavori, se previste dalla legislazione edilizia.

Dal tenore della richiamata disposizione emerge che il predetto obbligo di allegazione non opera nelle ipotesi in cui la normativa locale non preveda alcun titolo abilitativo per la realizzazione di determinati interventi di ristrutturazione edilizia.

Pertanto, è opportuno precisare che l'Amministrazione può effettuare controlli finalizzati a verificare la spettanza dell'agevolazione in esame.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria può verificare la consistenza degli interventi realizzati per accertare che i medesimi rientrino tra quelli agevolabili (per quanto concerne i lavori eseguiti su singole unità immobiliari, deve trattarsi di interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia).

In relazione all'eventualità di dover fornire, in sede di controllo, prove sulla natura degli interventi realizzati, nella fattispecie in esame, e nelle altre analoghe, il contribuente può redigere una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del DPR n. 445 del 2000, la cui sottoscrizione può non essere autenticata se accompagnata da copia fotostatica del documento di identità del sottoscrittore.

Nella dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà il contribuente potrà evidenziare la data di inizio dei lavori ed attestare la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolati dalla normativa fiscale, pur se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia vigente (coincidente, nel caso di specie, con la legge regionale n. 1 del 28 febbraio 2004).

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 3 agosto 2007, n. 206/E

Oggetto: Interpello Art.11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Interpretazione dell'art. 1 della Legge n. 449 del 1997: coesistenza lavori di ristrutturazione su appartamento e su parti comuni.

Interpretazione dell'art. 1 della Legge n. 449 del 1997.

QUESITO

Il Sig. Alfa riferisce che nell'anno 2004 sono stati eseguiti lavori di ristrutturazione sulle parti comuni dell'edificio in cui abita e, successivamente, negli anni 2005 e 2006, ha eseguito i lavori di ristrutturazione dell'appartamento di sua proprietà ubicato nello stesso edificio.

Ciò premesso, l'istante chiede di sapere se la spesa sostenuta per i lavori di ristrutturazione delle parti comuni condominiali debba essere inclusa o meno nel limite massimo di spesa di 48.000 euro riferibile ad ogni singola unità immobiliare sulla quale sono stati eseguiti i lavori di ristrutturazione edilizia.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la spesa Relativa ai lavori sulle parti comuni condominiali non debba essere inclusa nel limite massimo di 48.000 euro stabilito per ogni singola unità immobiliare sulla quale sono stati eseguiti gli interventi di ristrutturazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 1, della L. n. 449/1997, e successive proroghe e modifiche consente di poter godere del beneficio fiscale della detrazione, dall'imposta lorda, del 36% delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico per la realizzazione di lavori di manutenzione, anche ordinaria, sulle parti comuni di edifici residenziali nonché per la realizzazione di interventi di ristrutturazione di cui alle lettere b), c), d) dell'art. 31 della L. n. 457/78 sulle singole unità immobiliari.

L'art. 35, comma 35-quater, del D.L. n. 223/2006 ha, tra l'altro, stabilito che, a decorrere dal 1/10/2006, il limite di 48.000 euro che costituisce il tetto massimo di spesa su cui è consentito calcolare la detrazione del 36% deve essere riferito alla abitazione.

La circolare del 4/08/2006, n. 28 ha chiarito, al riguardo, che in virtù della modifica introdotta dal richiamato comma 35-quater, il predetto limite che, in forza delle previgenti disposizioni, era riferito alla persona fisica e alla singola unità immobiliare (cfr. cir n. 57/98 par. 3), deve ora intendersi riferito esclusivamente all'immobile e va suddiviso tra i soggetti che hanno diritto alla detrazione.

L'articolo 1, comma 387, della legge finanziaria del 27 dicembre 2006, n.296, stabilisce, tra l'altro, che "sono prorogate per l'anno 2007, per una quota pari al 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, ferme restando le altre condizioni ivi previste, le agevolazioni tributarie in materia di recupero del patrimonio edilizio relative: a) agli interventi di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2007".

Ciò premesso, con riferimento al quesito proposto, la scrivente ritiene che il limite massimo di spesa su cui calcolare la detrazione spettante in relazione ai lavori sulle parti comuni dell'edificio non sia influenzato dagli interventi di manutenzione straordinaria successivamente realizzati dall'istante nel proprio appartamento.

Ciò per un duplice ordine di considerazioni:

1. i lavori sulle parti comuni sono stati effettuati nel 2004, ed è indubbio che in tale epoca le norme di legge e le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate consideravano la detrazione collegata ai

lavori condominiali del tutto autonoma (anche con riferimento ai limiti di spesa) da quella spettante per gli interventi sulle singole unità immobiliari;

2. in ogni caso, anche alla luce delle nuove regole introdotte dall'art. 35, comma 35-quater del D.L. n. 223/2006, convertito dalla legge 248 del 4 agosto 2006, la scrivente ritiene che le spese relative ai lavori sulle parti comuni dell'edificio, essendo oggetto di un'autonoma previsione agevolativa, debbano essere considerate in modo autonomo. Ne consegue che in relazione a tali ultimi interventi l'istante potrà godere di un ulteriore tetto massimo di spesa di 48.000 euro, su cui calcolare la detrazione, a condizione che in relazione agli specifici lavori in discorso abbia attivato la procedura prevista dal regolamento approvato con D.M. n. 41/1998, e sue successive modificazioni.

Inoltre, in base alle richiamate disposizioni, l'interpellante, in relazione agli interventi di manutenzione straordinaria realizzati sul proprio appartamento, potrà beneficiare della detrazione IRPEF del 36% limitatamente alle spese sostenute, entro il limite di spesa di 48.000 euro, qualora abbia adempiuto agli obblighi dettati dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del richiamato D.M. n. 41 del 1998.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001 n. 209.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 luglio 2007, n. 167/E

Oggetto: *Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212. Interpretazione dell'articolo 1 della Legge n. 449 del 1997.*

QUESITO

L'istante, insieme alla moglie, intende procedere alla ristrutturazione edilizia di un edificio di esclusiva proprietà di quest'ultima. L'immobile di cui si tratta è composto di tre singole unità immobiliari distintamente accatastate una come A4 e le altre due, ad essa pertinentziali, come C2.

Premesso che le spese saranno sostenute in parte dalla proprietaria e in parte dal coniuge convivente, si pongono i seguenti quesiti:

1. quale sia il limite di spesa complessivo sul quale applicare la detrazione del 36%;
2. quale sia il corretto criterio per l'imputazione dei costi alle singole unità immobiliari nel caso di sostenimento di spese che riguardino congiuntamente le tre unità immobiliari (costi di perizie, sopralluoghi e oneri sostenuti per il rilascio del permesso di costruire);
3. quale sia il limite di spesa per gli interventi realizzati sulle parti comuni dell'edificio;
4. come debba essere emessa la fattura di acconto per i lavori non ancora eseguiti, con particolare riferimento alla necessità di evidenziare, anche in tal caso, il costo della manodopera;
5. come possa fruire della detrazione del 36% il coniuge convivente che partecipa alle spese.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante espone le seguenti soluzioni interpretative:

1. quanto al limite di spesa sul quale calcolare la detrazione ritiene che, trattandosi di un intervento rivolto a tre unità immobiliari distintamente accatastate, ciascuna di queste sia ammessa a godere della detrazione del 36% nel limite massimo di 48.000 euro per unità immobiliare;
2. nel caso di costi per i quali non sia possibile individuare univocamente l'unità immobiliare alla quale si riferiscono, ritiene che si possa procedere ad un' imputazione proporzionale delle stesse sulla base di un riparto millesimale commisurato alla superficie delle singole unità immobiliari;
3. nell'ipotesi, inoltre, di interventi realizzati sulle parti comuni, trattandosi di un unico proprietario, ritiene di dover procedere, come nel caso precedente, ad un'imputazione proporzionale delle spese;
4. quanto alle fatture di acconto, ritiene di non dover indicare alcun costo di manodopera, che, a suo parere, dovrà essere evidenziata solo nella fattura emessa a titolo di saldo una volta conclusi i lavori;
5. con riferimento all'ultimo punto, ritiene che, in qualità di coniuge convivente, possa indifferentemente fare riferimento o ad una comunicazione di inizio lavori inviata in nome proprio o ad una comunicazione inviata dal coniuge proprietario.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In relazione alle questioni oggetto dell'interpello si premette che la legge Finanziaria 2007 ha prorogato l'agevolazione fiscale prevista ai fini Irpef in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio, consistente in una detrazione d'imposta 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 recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, comma 1, della L. n. 457/1978, lettere a), b), c), d) se trattasi di lavori eseguiti sulle parti comuni, lettere b), c), d) se trattasi di lavori eseguiti sulle singole unità.

Il predetto limite di 48.000 euro, dal 1 ottobre 2006, si riferisce alla singola unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati gli interventi di recupero, e pertanto, prescinde dal numero degli aventi diritto alla detrazione.

La suddetta legge, inoltre, al comma 388, ha confermato quanto disposto dall'art. 35, comma 19, del D.L. 223/2006, riguardo l'obbligo, pena il diniego dell'agevolazione, di indicare in fattura l'importo del costo della manodopera.

Tanto premesso, in riferimento ai quesiti posti si fa presente quanto segue:

Limite di spesa complessivo per le diverse unità

La scrivente ritiene che l'istante, coniuge convivente del proprietario dell'immobile, sempre che sostenga effettivamente la spesa, e il proprietario stesso, abbiano diritto alla detrazione del 36% nel limite complessivo di 48.000 euro. Al riguardo occorre richiamare la Risoluzione n. 124/E del 4 giugno 2007 in cui, alla luce delle recenti modifiche normative, viene chiarito che "il limite di 48.000 euro va riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate".

E' opportuno precisare che il limite in discorso va suddiviso in proporzione alle spese sostenute dagli aventi diritto, qualora l'onere delle stesse non sia stato sopportato in uguale misura.

Pertanto il secondo quesito, concernente la ripartizione dei costi di ristrutturazione tra le singole unità è assorbito dalla risposta precedente, la quale porta ad escludere la necessità di procedere all'imputazione dei costi dell'intervento alle singole unità immobiliari (l'unità abitativa le due pertinenze).

Limite di spesa per le parti comuni

Per quanto concerne il quesito riguardante il limite di spesa su cui computare la detrazione, relativamente ai lavori sulle parti comuni, la scrivente esprime l'avviso che, nel caso di specie, non possa essere considerato un autonomo limite di spesa per gli interventi sulle parti comuni.

Anche se dalla lettura combinata della Circolare n. 121 del 1998 e della Circolare n. 95 del 2000 si desume che il concetto di "parti comuni" non richiede l'esistenza di una pluralità di proprietari, si deve ritenere tuttavia che tale concetto presupponga la presenza di più unità immobiliari funzionalmente autonome.

Poiché nel caso in esame l'edificio è costituito esclusivamente da un'unità abitativa e dalle relative pertinenze non sono ravvisabili elementi dell'edificio qualificabili come "parti comuni" e pertanto non è praticabile un autonomo limite di spesa ad esse riferibile.

Fattura d'acconto con indicazione del costo della manodopera

La Circolare 11/E del 16 febbraio 2007, par. 3.2, la scrivente ha chiarito "che il costo della manodopera può essere indicato quale dato complessivo senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati". La stessa circolare ha precisato che nella fattura deve essere indicato non solo il costo della manodopera impiegata direttamente, ma anche il costo della manodopera impiegata da appaltatori o subappaltatori.

Per quanto riguarda il quesito concernente la sussistenza o meno dell'obbligo di evidenziare il costo della manodopera anche nella fattura d'acconto la scrivente esprime l'avviso che non sia causa di decadenza l'assenza di tale indicazione nella fattura d'acconto, fermo restando l'obbligo di evidenziare il costo della manodopera nella fattura emessa a titolo di saldo, nella quale dovrà farsi riferimento al costo relativo alla manodopera impiegata per l'intera esecuzione dei lavori, tenendo conto anche della manodopera impiegata da eventuali subappaltatori.

Adempimenti per fruire della detrazione

Per quanto concerne gli adempimenti che il coniuge convivente col titolare dell'immobile deve porre in essere per fruire delle detrazioni, si fa presente che la Risoluzione n. 184/E del 2002 ha

chiarito che "se i soggetti che si avvalgono del beneficio sono più di uno, è sufficiente che uno solo provveda alla trasmissione del modulo e che il contribuente che non ha trasmesso il modulo deve indicare il codice fiscale di chi ha provveduto alla trasmissione in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi".

La presente risposta, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 5 giugno 2007, n. 127/E

Oggetto: Istanza di interpello. ALFA S.p.A. Acquisto di box pertinenziali. Indicazione del costo della manodopera in fattura. - Art. 35, comma 19, del d.l. n. 223 del 2006.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 35, comma 19, del d.l. n. 223 del 2006, è stato esposto il seguente

QUESITO

All'inizio del 2005, la società istante ha affidato a terzi, con contratto d'appalto, la ristrutturazione di un vecchio fabbricato da adibire a parcheggio multipiano.

I lavori sono stati poi subappaltati ad altra impresa che ha terminato la costruzione dell'opera nel primo semestre del 2005. Sempre nel 2005, entrambe le ditte, appaltatrice e subappaltatrice, sono state dichiarate fallite dal tribunale di

Molti dei box e dei posti auto realizzati risultavano ancora invenduti al 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

Tale decreto legge, all'art. 35, comma 19, ha previsto che la fruizione della detrazione d'imposta del trentasei per cento, riconosciuta ai fini dell'Irpef, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, spetta a condizione che il costo della relativa manodopera sia indicato in fattura.

Poiché, come precisato sopra, la ditta appaltatrice e la ditta subappaltatrice sono state dichiarate fallite nel 2005, e non è quindi possibile conoscere il costo della manodopera relativo agli interventi di costruzione del parcheggio multipiano, la società istante chiede di sapere se per le cessioni dei box e dei posti auto pertinenziali avvenute successivamente alla data del 4 luglio 2006 gli acquirenti possano beneficiare comunque della detrazione d'imposta del trentasei per cento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante fa presente che i contratti di appalto relativi alla costruzione del parcheggio multipiano hanno avuto esecuzione, ultimazione, fatturazione e pagamento entro il primo semestre del 2005, quando alcun obbligo di indicazione in fattura del costo relativo alla manodopera era previsto ai fini dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 1 della legge n. 449 del 1997.

Stante l'oggettiva impossibilità di risalire ai costi della manodopera sostenuti dall'impresa appaltatrice e dall'impresa subappaltatrice, nel frattempo fallite, e considerato che l'art. 35, comma 19 del d.l. n. 223 del 2006 non può avere efficacia retroattiva, la società istante ritiene di non dover provvedere ad alcuna indicazione del costo della manodopera in fattura per la vendita dei restanti box e posti auto pertinenziali.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 1, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, prevede, in favore di coloro che realizzano interventi di recupero del patrimonio edilizio sulle singole unità abitative e sulle parti comuni di edifici residenziali, una detrazione d'imposta ai fini dell'Irpef, nei limiti del 36 per cento della spesa, per gli importi rimasti a carico dei contribuenti.

La stessa detrazione, con le medesime condizioni e i medesimi limiti, spetta per gli interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune.

Sono ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta in discorso anche gli acquirenti di box e posti auto pertinenziali già realizzati. In tal caso, però, la detrazione spetta per le sole spese imputabili alla realizzazione e sempreché le stesse risultino comprovate da apposita attestazione rilasciata dal venditore (in proposito, vedasi quanto chiarito con circ. 24 febbraio 1998, n. 57, punto n. 3.4).

A seguito delle modifiche normative introdotte dall'art. 35, comma 19, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, la detrazione d'imposta del trentasei per cento spetta a condizione che il costo della manodopera sostenuto per gli interventi sia distintamente evidenziato in fattura.

Tale obbligo, che si aggiunge a quelli tassativamente previsti dall'art. 4 del decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41, per effetto delle più recenti disposizioni contenute nell'art. 1, commi 387 e 388, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), è stato imposto anche ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento prevista dall'art. 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488 del 1999.

Circa le tipologie di contratto interessate dall'obbligo di indicazione distinta in fattura del costo della manodopera, la scrivente, con circolare 16 febbraio 2007, n. 11, punto n. 3.2, ha precisato che qualora la ditta incaricata dei lavori si avvalga, in tutto o in parte, delle prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente che operi in forza di un contratto di opera o di un subappaltato, 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.

Anche il subappalto rientra dunque tra le tipologie contrattuali interessate dall'obbligo di evidenziazione in fattura del costo della manodopera.

Tale obbligo, ai sensi dell'art. 35, comma 20 del d.l. n. 223 del 2006, sorge, però, in relazione alle spese sostenute successivamente alla data di entrata in vigore dello stesso decreto (4 luglio 2006) e, per tale motivo, viene richiesto solo per le fatture emesse a decorrere da tale data.

Nella fattispecie in esame i contratti di appalto relativi alla costruzione dell'opera hanno avuto invece esecuzione, ultimazione, fatturazione e pagamento entro il primo semestre del 2005, e quindi prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 223 del 2006.

Ne consegue che per la fruizione della detrazione d'imposta del trentasei per cento prevista in favore degli acquirenti dei box e dei posti auto già realizzati nel 2005 e destinati a pertinenza di unità abitative, non occorre soddisfare il requisito richiesto dall'art. 35, comma 19, del d.l. n. 223 del 2006.

La società istante dovrà provvedere, infatti, alla sola attestazione delle spese di realizzazione dei box e dei posti auto e non far alcun riferimento specifico ai costi di manodopera, tra l'altro non più determinabili.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale delle Entrate, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.

Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 4 giugno 2007, n. 124/E

Oggetto: Articolo 35, commi 20 e 35quater, del decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006 - Spese di ristrutturazione su immobili

Con l'istanza in oggetto, codesto CAAF, Centro di Assistenza Fiscale, ha chiesto chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni relative alla detrazione delle spese sostenute per lavori di ristrutturazione edilizia contenute nell'art. 35, commi 19, 20, 35-ter e 35-quater, del decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito con modificazioni dalla legge n. 248 del 4 agosto 2006. I quesiti riguardano:

- il nuovo limite di spesa di euro 48.000 fissato per abitazione;
- la certificazione che deve essere rilasciata dall'amministratore del condominio;
- il limite di spesa in relazione alle pertinenze dell'abitazione;
- l'indicazione della mano d'opera nella fattura.

Il nuovo limite di spesa di euro 48.000 fissato per abitazione

Il quesito riguarda l'applicazione del richiamato comma 35-quater il quale fissa il limite massimo di spesa, su cui calcolare la detrazione, in 48.000 euro per abitazione. La stessa disposizione prevede che la nuova disciplina ha efficacia dal 1° ottobre 2006.

Il Caf chiede chiarimenti in relazione al calcolo del limite di spesa nel caso in cui sullo stesso immobile abbiano titolo alla detrazione due o più soggetti, con particolare riferimento all'ipotesi in cui le spese siano state sostenute da uno o da entrambi i soggetti, in parte nel periodo precedente al 1° ottobre 2006 e in parte nel periodo successivo.

Al riguardo occorre innanzitutto chiarire se le spese sostenute ante 30 settembre 2006 per un ammontare pari o superiore a 48.000 euro da uno dei contitolari, precludono in ogni caso le detrazioni all'altro soggetto, anche nell'ipotesi in cui quest'ultimo non abbia sostenuto alcuna spesa prima della suddetta data.

Considerata la ratio della norma in discorso, diretta a restringere il campo di applicazione del beneficio, si esprime l'avviso che, se nel periodo precedente al 1° ottobre 2006 alcuni dei soggetti contitolari hanno raggiunto o superato il limite di 48.000 euro di spesa, tali soggetti non avranno diritto ad usufruire di ulteriori detrazioni, con riferimento alle spese sostenute per la medesima unità immobiliare nel periodo successivo a tale data.

Per i soggetti che, invece, alla data del 30 settembre 2006, non abbiano raggiunto detto limite di spesa e, nel periodo successivo, proseguano i lavori di ristrutturazione per la medesima unità immobiliare, permane il diritto a fruire in una certa misura della detrazione in discorso.

In particolare, per le spese sostenute dopo il 1° ottobre 2006, il limite massimo complessivo di spesa sul quale calcolare la detrazione è pari 48.000 euro da suddividersi tra i contitolari dell'immobile che non hanno individualmente raggiunto il suddetto limite nel periodo precedente.

Al fine di permettere ai Caf di verificare l'ammontare delle spese sostenute dal contribuente e dagli altri contitolari dell'immobile prima e dopo il 30 settembre 2006 è necessario che l'interessato produca una dichiarazione, debitamente datata e sottoscritta, diretta ad attestare l'importo delle spese di ristrutturazione sostenute da ciascuno dei contitolari distintamente nei due periodi.

Si riportano, di seguito, alcuni esempi numerici utili alla comprensione dei principi da applicare per l'individuazione della detrazione spettante ai comproprietari.

Si consideri l'ipotesi di tre soggetti, comproprietari del medesimo immobile, di cui il primo (A) ha effettuato pagamenti per euro 48.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il secondo (B), ha effettuato pagamenti per euro 48.000 fino al 30

settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il terzo (C), ha effettuato pagamenti per euro 20.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006.

In tale situazione i soggetti A e B non potranno usufruire di un'ulteriore detrazione delle spese effettuate nel periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006, in quanto nel periodo precedente è stato già superato, da ciascuno di loro, il limite di spesa sul quale la detrazione può essere calcolata, in base alle nuove disposizioni.

Il soggetto C, non avendo superato il limite di spesa di 48.000 euro nel periodo fino al 30 settembre ha a disposizione, dal 1° ottobre 2006, un'ulteriore detrazione per un importo risultante dalla differenza tra il limite massimo di 48.000 euro (che a partire da questa data deve essere riferito all'abitazione e non al singolo comproprietario) e l'ammontare della spesa complessiva sostenuta fino al 30 settembre 2006 (28.000 euro).

	A	B	C	Totale
Spese sostenute entro il 30 settembre 2006	48.000	48.000	20.000	116.000
Spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006	30.000	30.000	30.000	90.000
Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute entro il 30 settembre 2006	48.000 +	48.000 +	20.000+	116.000+
Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006	0	0	28.000	28.000

Si consideri l'ulteriore ipotesi di tre soggetti, comproprietari del medesimo immobile, di cui il primo (A) ha effettuato pagamenti per euro 9.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 30.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il secondo (B), ha effettuato pagamenti per euro 10.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 15.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006; il terzo (C), ha effettuato pagamenti per euro 20.000 fino al 30 settembre e pagamenti per 15.000 euro nel periodo successivo al 1° ottobre 2006.

In tale situazione i tre soggetti, non avendo raggiunto il limite massimo di spesa di 48.000 euro per abitazione sul quale è possibile calcolare la detrazione, potranno usufruire di un'ulteriore detrazione in relazione alle spese sostenute nel periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006.

Poiché il limite di spesa sul quale calcolare la detrazione a partire dal 1° ottobre 2006 è di 48.000 euro per abitazione, tale limite deve essere suddiviso tra i comproprietari.

Nel seguente esempio si suppone che la suddivisione tra i comproprietari venga eseguita in proporzione alla spesa sostenuta nel periodo a partire dal 1° ottobre 2006, ma è ipotizzabile qualsiasi altra ripartizione tra gli stessi, nel rispetto dei limiti massimi previsti dalle norme.

In base al criterio di ripartizione ipotizzato, poiché nel secondo periodo A ha sostenuto spese per 30.000 euro, potrà usufruire di un ulteriore limite di spesa, sul quale calcolare la detrazione spettante, pari a:

$$30.000 : 60.000 \times 48.000 = 24.000$$

Per quanto riguarda B e C, che nel secondo periodo hanno sostenuto spese per 15.000, l'ulteriore detrazione risulterà dal seguente calcolo:

$$15.000 : 60.000 \times 48.000 = 12.000$$

	A	B	C	Totale
Spese sostenute entro il 30 settembre 2006	9.000	10.000	20.000	39.000
Spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006	30.000	15.000	15.000	60.000
Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute entro il 30 settembre 2006	9.000 +	10.000 +	20.000 +	39.000 +
Importo su cui calcolare la detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute dal 1° ottobre al 31 dicembre 2006	24.000	12.000	12.000	48.000

La certificazione dell'amministratore del condominio

Il secondo quesito concerne la certificazione che l'amministratore del condominio deve rilasciare al condomino nel caso in cui i lavori di ristrutturazione riguardino le parti comuni dell'edificio e si ricollega alla circostanza che il documento finora rilasciato non sembra più idoneo, atteso che il limite massimo di spesa è stato collegato all'abitazione, che ogni condomino può disporre di più abitazioni nello stesso condominio, e inoltre, che la detrazione spettante, per l'anno 2006, può essere del 41 per cento o del 36 per cento a seconda del momento di sostenimento della spesa.

Al riguardo si ritiene che, in considerazione delle modifiche normative intervenute, la quietanza che, ai sensi della circolare n. 122 del 1° giugno 1999, l'amministratore del condominio deve rilasciare per attestare il pagamento delle spese sostenute da ciascun condomino, debba indicare specificamente la quota della spesa relativa alle parti comuni imputabile a ciascuna delle unità immobiliari (eventualmente) possedute dal condomino.

Si rammenta che, nel caso di titolarità, da parte di un condomino, di più appartamenti, il limite massimo di spesa (48.000 euro) relativo ai lavori sulle parti comuni va considerato per ciascuna abitazione.

Inoltre, nella medesima quietanza, dovrà essere specificato l'ammontare delle spese per il quale è teoricamente possibile fruire della detrazione del 36 per cento e la parte delle spese per la quale, invece, è possibile fruire della detrazione del 41 per cento.

Al riguardo, si precisa che, nella circolare n. 28 del 4 agosto 2006, la scrivente ha chiarito che, al fine di individuare la percentuale di detraibilità (41 o 36), deve farsi riferimento alla data di fatturazione dei lavori di ristrutturazione.

Pertanto, la detrazione dall'IRPEF del 41 per cento può essere fruita solo ed esclusivamente in corrispondenza di lavori fatturati con applicazione dell'aliquota IVA del 20 per cento. Coerentemente, per i lavori fatturati con l'aliquota IVA del 10 per cento dovrà essere applicata la detrazione dall'IRPEF nella misura del 36 per cento.

Si ricorda, altresì, che con la circolare n. 122 del 1999 è stato precisato che la detrazione compete con riferimento al bonifico bancario da parte dell'amministratore, nel limite delle rispettive quote imputate da questo ai singoli condomini e da questi ultimi effettivamente versate al condominio al momento della presentazione della dichiarazione, anche anticipatamente o posticipatamente alla data di effettuazione del bonifico.

Il limite di spesa in relazione alle pertinenze dell'abitazione

In ordine alle pertinenze, viene chiesto se, ai fini del calcolo del limite di spesa complessivo, il concetto di abitazione si possa estendere anche alle pertinenze.

Al riguardo si ritiene che dalla formulazione del citato comma 35-quater dell'articolo 35 del decreto-legge n. 223 del 2006 riferita esclusivamente alle "abitazioni" si può evincere che il legislatore tributario ha inteso collegare il limite massimo di spesa all'abitazione escludendo che per le pertinenze si possa computare un ulteriore autonomo limite di spesa.

In sostanza, il limite di 48.000 euro va riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate.

Indicazione della mano d'opera nella fattura

Per quanto riguarda l'individuazione delle spese in relazione alle quali vige l'obbligo dell'indicazione in fattura del costo della manodopera, si fa presente quanto segue.

Le agevolazioni fiscali IRPEF per le ristrutturazioni edilizie di cui all'art. 1, comma 121, della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria 2006) sono state prorogate per tutto l'anno 2006 e sono state ulteriormente prorogate a tutto il 2007, ai sensi dell'articolo 1, comma 387 della legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

L'art. 35, comma 19, del decreto-legge n. 223 del 2006 ha introdotto, dopo il comma 121 della richiamata legge n. 266 del 2005, un nuovo comma (121-bis), per effetto del quale le agevolazioni in questione spettano a condizione che il costo della manodopera utilizzata per i lavori di costruzione e ristrutturazione sia evidenziata in fattura in maniera distinta.

Ai sensi del comma 20 dell'articolo 35, quest'obbligo sorge in relazione alle spese sostenute a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del 2006.

In proposito, viene osservato che sebbene le spese sostenute dal committente dal 4 luglio 2006 in genere trovano documentazione in fatture emesse a partire dalla medesima data, può accadere anche che le medesime spese possano riguardare fatture emesse precedentemente al 4 luglio 2006 e, quindi, in un momento in cui, ai fini della detraibilità delle spese, non era obbligatoria la distinta indicazione in fattura del costo della manodopera.

Ciò posto, codesto Caf chiede se in tale ultima ipotesi competa il beneficio della detrazione.

Al riguardo, ad avviso della scrivente, in presenza di fatture prive dell'indicazione del costo della manodopera, in quanto emesse precedentemente all'entrata in vigore del decreto-legge n. 223 del

2006, il contribuente non decade dall'agevolazione fiscale e può continuare a detrarre le spese sostenute per la ristrutturazione, senza che sia necessario, a tal fine, richiedere all'emittente un'integrazione delle fatture medesime.

Pertanto, l'indicazione in fattura del costo della manodopera è un requisito che va verificato solo con riferimento alle fatture emesse successivamente al 4 luglio 2006.

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 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 comproprietà o contitolarità del diritto reale o di coesistenza di più diritti reali, ciascun comproprietario 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 INTESAZIONE 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 fluire 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”*.

Peraltro, 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
Spese 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 situate 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.