

Ristrutturazioni edilizie: ultime novità normative e di prassi

Le recenti manovre hanno apportato modifiche volte alla semplificazione fiscale degli incentivi previsti per le ristrutturazioni edilizie.

di **Lidia Vinciguerra**

DOTTORE COMMERCIALISTA E REVISORE CONTABILE IN BERGAMO

La Finanziaria 2010 ha prorogato fino al 31 dicembre 2012 il termine entro cui è possibile fruire della detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute per lavori di recupero del patrimonio edilizio.

La detrazione del 36% per l'anno 2012 potrebbe, tuttavia, subire una riduzione se entro il 30 settembre 2012 non sarà approvata la riforma fiscale prevista dalla manovra estiva 2011 (D.L. 98/2011, conv. con modif. con L. 111/2011), secondo cui i regimi di esenzione, esclusione e favore fiscale dovranno essere ridotti del 5% nel 2012 e del 20% nel 2013 se non verranno adottati adeguati provvedimenti legislativi in materia fiscale e assistenziale che consentano effetti positivi sull'indebitamento netto dello Stato.

La detrazione, pari al 36% delle spese sostenute per un importo non superiore a € 48.000, per singola unità immobiliare, 1) deve essere suddivisa in dieci anni (il numero di anni si riduce a 5 o 3 per i contribuenti, fruitori della detrazione, proprietari o titolari di diritti reali sugli immobili, rispettivamente ultrasettantacinquenni o ultraottantenni).

Danno diritto alla agevolazione le spese relative a unità immobiliari a prevalente destinazione abitativa privata e gli interventi eseguiti dalle im-

prese di costruzione o ristrutturazione immobiliare nonché da cooperative edilizie su interi fabbricati purché provvedano all'alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2013.

La detrazione compete per le spese sostenute nell'anno, nel rispetto del criterio di cassa: per gli interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici la detrazione compete con riferimento all'anno di effettuazione del bonifico da parte del condominio, ma la detrazione spetta al singolo condomino, nel limite della quota a lui imputabile, sempre che questa sia stata versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa.

**Soppresso
l'obbligo
dell'invio della
comunicazione
preventiva al
Centro operativo
di Pescara**

SOGGETTI BENEFICIARI della DETRAZIONE

Trattandosi di una detrazione dell'Irpef (e non di un rimborso), soggetti beneficiari dell'agevolazione sulle spese di recupero del patrimonio edilizio nazionale sono tutti coloro che sono assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche, residenti o non residenti nel territorio dello Stato.

In particolare, la detrazione spetta ai soggetti che possiedono o detengono sulla base di un titolo idoneo (proprietà, altro diritto reale, concessione

1) L'importo massimo di spesa va riferito alla singola unità immobiliare; nel caso di interventi che consistono in prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini della determinazione del limite massimo di spesa detraibili, occorre tenere conto anche delle spese sostenute negli anni pregressi.

demaniale, locazione o comodato) l'immobile, situato sul territorio dello Stato, sul quale sono effettuati gli **interventi di recupero edilizio**.

In caso di **comproprietà, contitolarità di diritti reali o di coesistenza** di più diritti reali sullo stesso immobile, ovvero di pluralità di locatari o comodatari, se le spese sono sostenute da più soggetti, l'importo massimo della detrazione sarà suddiviso tra i soggetti, sulla base delle spese effettivamente sostenute. In particolare, in caso di spese sostenute in proporzione diversa dalle quote di titolarità dell'immobile, è necessario annotare sul documento comprovante le spese, ossia la fattura, l'esatta percentuale di ripartizione (in tal senso, si veda la C.M. 14 giugno 2001, n. 55/E).

Ha diritto alla detrazione anche il **familiare convivente** (coniuge e parenti entro il terzo grado ed affini entro il secondo grado) del possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento purché abbia sostenuto le spese, le fatture e i bonifici siano a lui intestati e sussista la situazione di convivenza sin dalla data in cui sono iniziati i lavori che danno diritto alla detrazione.

Per gli interventi su parti **comuni di edifici residenziali** la norma stabiliva che la comunicazione di inizio lavori dovesse essere trasmessa dall'amministratore del condominio o da uno dei condomini, così come, nel caso di interventi sostenuti da parte di uno dei soggetti di cui all'art. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 2 5105] (società semplici, società in nome collettivo o società in accomandita semplice), la comunicazione doveva essere presentata da uno dei soggetti cui si imputano i redditi a norma del medesimo articolo: con l'abrogazione di tale adempimento (si veda il paragrafo «Recenti novità» a pag. seg.), in attesa di chiarimenti ministeriali, si presume che tali soggetti obbligati graverà il solo onere di compilare il prospetto attestante le spese sostenute ed il riparto delle spese tra i diversi soggetti beneficiari.

Possono usufruire della detrazione anche gli **acquirenti di box o posti auto pertinenziali** già realizzati: in tal caso la detrazione compete, in proporzione alla quota di possesso, ed esclusivamente sulle spese sostenute per la realizzazione del box e sempreché le stesse siano comprovate da attestazione rilasciata dal venditore.

La detrazione spetta anche:

- all'**imprenditore individuale** per le spese sostenute su beni diversi da quelli strumentali o merce;

- ai soci di **società semplice**, in nome collettivo o in **accomandita semplice**, sempre su beni diversi da quelli strumentali o beni merce.

LAVORI per i QUALI SPETTANO le AGEVOLAZIONI

I lavori per i quali spettano le agevolazioni fiscali sono quelli elencati nell'art. 3, del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

Le **categorie di intervento edilizio** ammesse a fruire della detrazione in questione sono:

- **manutenzione ordinaria** (solo sulle parti comuni di edifici residenziali): trattasi di interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- **manutenzione straordinaria**: opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- **restauro e risanamento conservativo**: interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;
- **ristrutturazione edilizia**: interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli

consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, (per sagoma, volumi, area di sedime e caratteristiche dei materiali), a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica;

- **eliminazione delle barriere architettoniche** (su tali spese non si può fruire contemporaneamente della detrazione per spese sanitarie prevista in alcune ipotesi indicate alla voce spese sanitarie);
- opere finalizzate alla **cablatura degli edifici**;
- opere finalizzate al **contenimento dell'inquinamento acustico**;
- opere finalizzate al **risparmio energetico**;
- opere finalizzate alla **sicurezza statica ed antisismica**;
- interventi di messa a **norma degli edifici**;
- **opere interne**;
- opere finalizzate alla **prevenzione di atti illeciti da parte di terzi**;
- opere finalizzate alla **prevenzione d'infortuni domestici**;
- realizzazione di **parcheggi pertinenziali**;
- le spese sostenute al fine di adottare misure di **manutenzione e salvaguardia dei boschi**;
- interventi di **bonifica dall'amianto**.

Rientrano nel computo delle spese che danno diritto allo sconto fiscale pari al 36% dell'importo sostenuto anche le seguenti spese:

- le spese per la **progettazione e le altre prestazioni professionali connesse**;
- le spese per **prestazioni professionali** comunque richieste dal tipo di intervento;
- le spese per la **messa in regola degli edifici** ai sensi della L. 46/1990 (impianti elettrici) e (per gli impianti a metano);
- le spese per l'**acquisto dei materiali**;
- il **compenso corrisposto per la relazione di conformità dei lavori alle leggi vigenti**;
- le spese per l'effettuazione di **perizie e sopralluoghi**;
- l'**imposta sul valore aggiunto**, l'**imposta di bollo** e i **diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori**;
- le spese per la **redazione della documentazione obbligatoria** atta a comprovare la **sicurezza statica del patrimonio edilizio**;
- **altri eventuali costi strettamente inerenti** la

realizzazione degli **interventi e gli adempimenti** posti dal Regolamento 18 febbraio 1998, n. 41;

- **gli oneri di urbanizzazione**;

RECENTI NOVITÀ

Relativamente alla detrazione fiscale sulle ristrutturazioni edilizie, i recenti provvedimenti dell'estate hanno introdotto **numeroso modifiche e semplificazioni** che verranno di seguito elencate.

Soppressione dell'invio della comunicazione di inizio lavori

Il D.L. 13 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. con L. 12 luglio 2011, n. 106, meglio noto come decreto «sviluppo» 2011, all'art. 7 ha apportato le seguenti modifiche, con validità a partire dal 13 maggio 2011:

- **soppressione dell'invio della comunicazione di inizio lavori** all'Agenzia delle Entrate, Centro operativo di Pescara, in occasione di ristrutturazioni che godono della detrazione del 36% (comma 1, lett. c);
- **indicazione, nella dichiarazione dei redditi, dei dati catastali identificativi dell'immobile**; nel caso di lavori effettuati dal detentore, occorre riportare gli estremi di registrazione dell'atto (affitto, comodato d'uso, ecc.) che ne costituisce titolo nonché gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione (comma 2, lett. q).

Con Provvedimento della Direzione centrale accertamento dell'Agenzia Entrate 2 novembre 2011, sono stati elencati i **documenti** che il contribuente deve conservare ed esibire, a richiesta degli Uffici, per la detrazione del 36%.

Il provvedimento dispone che devono essere **conservati per cinque anni**:

- le **abilitazioni amministrative** richieste in relazione alla tipologia di lavori da realizzare (quindi concessioni edilizie, autorizzazioni o comunicazioni inizio lavori). Nel caso di lavori che non richiedano specifico titolo abilitativo, la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ove sia indicata la data di inizio dei lavori e l'attestazione che gli interventi eseguiti sono tra quelli agevolabili;
- la **domanda di accatastamento degli immobili**, se non ancora censiti;
- le **ricevute di pagamento dell'Ici**, se dovuta;

- la **delibera assembleare** di approvazione dell'esecuzione dei lavori in caso di interventi su **parti comuni** di condomini e la tabella millesimale di ripartizione delle spese;
- la **dichiarazione di consenso** del possessore dell'immobile nel caso di lavori eseguiti dal detentore, se diverso da familiari;
- **comunicazione preventiva** indicante la data di inizio lavori all'**Azienda sanitaria locale** competente per territorio, se obbligatoria (con raccomandata con ricevuta di ritorno);
- copia delle **fatture e ricevute fiscali** relative alle spese sostenute;
- **ricevute dei bonifici**.

Tale documentazione deve essere intestata alle persone che fruiscono della detrazione, tranne il caso relativo agli interventi realizzati sulle parti comuni condominiali, dove il contribuente, in luogo di tutta la documentazione prevista, può utilizzare la certificazione rilasciata dall'amministratore del condominio, in cui lo stesso attesti di avere adempiuto a tutti gli obblighi e indichi la somma di cui i singoli contribuenti possono usufruire ai fini della detrazione.

L'eliminazione della comunicazione non riguarda naturalmente gli acquisti di immobili ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione o da cooperative, ²⁾ in quanto questo adempimento non era previsto per questa specifica fattispecie. Si ricorda che l'agevolazione riguarda gli acquisti di immobili, facenti parte di edifici interamente ristrutturati dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012, ed acquistati entro il 30 giugno 2013 (art. 9, co. 2, L. 28 dicembre 2001, n. 448 [CFF 5947]).

A seguito della soppressione dell'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara, l'Agenzia delle Entrate dovrà chiarire la data in cui deve verificarsi lo stato di convivenza per il familiare convivente del possessore/detentore dell'immobile che ha sostenuto le spese di ristrutturazione.

Riduzione della ritenuta a titolo d'acconto sui bonifici

Per minimizzare gli adempimenti in occasione di pagamenti effettuati tramite bonifici disposti dai

contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta, a partire dal **6 luglio 2011**, data di entrata in vigore del D.L. 6 luglio 2011 n. 98, conv. con modif. con L. 15 luglio 2011 n. 111, è stata ridotta dal «10%» al «4%» la ritenuta che banche o poste devono operare al momento del pagamento del bonifico, a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle imprese che eseguono i lavori.

Si precisa che nei casi di pagamenti effettuati a favore di professionisti o condomini, soggetti per i quali viene ordinariamente effettuata la ritenuta a titolo d'acconto rispettivamente del 20% e del 4%, prevale la normativa speciale della ritenuta sulle spese di ristrutturazione; questo significa che il professionista, ricorrendone le condizioni, riceverà il bonifico decurtato del solo 4% (in luogo della ordinaria ritenuta d'acconto del 20%), mentre il condominio subirà la ritenuta sempre nella stessa misura del 4%.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (C.M. 28 luglio 2010 n. 40/E), la ritenuta subita sui bonifici effettuata dalle banche/poste su tutti i pagamenti relativi alle ristrutturazioni edilizie, potrà essere scomputata anche dalle imposte sostitutive dovute dai soggetti che usufruiscono di regimi fiscali agevolati, quali le nuove iniziative produttive e i contribuenti minimi.

La C.M. 40/E/2010 ha inoltre fornito le istruzioni operative in merito all'applicazione di tale adempimento, stabilendo che le banche/poste devono:

- all'atto dell'accredito del pagamento effettuare una **ritenuta d'acconto con obbligo di rivalsa** calcolata sull'importo complessivo del bonifico decurtato dell'iva con l'aliquota più elevata (a prescindere dall'aliquota realmente applicata in fattura);
- entro il **16 del mese successivo** provvedere al versamento delle ritenute con **codice tributo 1039**;
- rilasciare **certificazione** delle ritenute d'acconto eseguite al beneficiario stesso;
- indicare nella **dichiarazione dei sostituti d'imposta** i dati riguardanti i pagamenti effettuati.

Si ricorda che **non** è soggetto alla ritenuta il pagamento fatto al **Comune**, come soggetto benefi-

²⁾ Si ricorda che in tal caso la detrazione è riconosciuta nella misura del 25% del prezzo di acquisto dell'immobile, iva compresa, nel limite massimo di € 48.000 per singola unità immobiliare e la detrazione spetta agli acquirenti in relazione alla quota di proprietà. Per usufruire di tale agevolazione non è richiesto il pagamento delle spese con bonifico bancario.

ciario, per il pagamento di oneri di urbanizzazione, Tosap, ecc. (R.M. 4 gennaio 2011, n. 3/E).

Abolizione dell'indicazione del costo della manodopera

Il D.L. 70/2011, all'art. 7, co. 2, lett. r), ha abrogato l'art. 1, co. 19, L. 24 dicembre 2007, n. 244 [CFF 6195], secondo il quale le detrazioni sulle ristrutturazioni edilizie spettavano a condizione che il costo della manodopera, impiegata nell'esecuzione dei lavori, fosse **evidenziato in fattura**.

L'obbligo, che era stato introdotto, a pena di decadenza dal beneficio, a decorrere dal 4 luglio 2006, è stato quindi **abolito a decorrere dal 14 maggio 2011**.

Relativamente all'indicazione del costo della manodopera in fattura, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che la **semplificazione** si applica a **tutti i documenti emessi a partire dal 14 maggio 2011**, anche se riferiti a lavori o interventi eseguiti in data anteriore.

Vista tale precisazione, sembrerebbe che gli snellimenti introdotti dal decreto «sviluppo» non dovrebbe valere per il periodo antecedente il 14 maggio 2011.

L'Agenzia delle Entrate potrebbe tuttavia consentire l'applicazione di tali semplificazioni anche **retroattivamente**, con l'applicazione del *favor rei*; ciò significherebbe che l'eliminazione dell'obbligo della comunicazione al Centro operativo di Pescara potrebbe essere esteso anche ai lavori iniziati dal 1° gennaio 2011 al 13 maggio 2011, in quanto i dati catastali relativi agli immobili oggetto di ristrutturazione potranno essere indicati nel modello Unico 2012 relativo all'anno 2011.

L'applicazione retroattiva dell'eliminazione dell'indicazione del costo della manodopera in fattura potrebbe invece essere consentita senza limiti temporali.

Alla data attuale, in mancanza di un comunicato ufficiale dell'Agenzia delle Entrate, tramite una circolare o una risoluzione, la retroattività delle semplificazioni non risulta possibile.

Comproprietà dell'immobile

Il **beneficio della detrazione del 36%** per le spese di recupero del patrimonio edilizio spetta al **possessore o detentore dell'immobile oggetto di ristrutturazione**, a patto però che abbia sostenuto

le spese e che a lui siano intestati i bonifici e le fatture. Per questo motivo, qualora le spese siano sostenute da un **unico soggetto**, quest'ultimo risulterà essere l'unico beneficiario della detrazione, indipendentemente dal fatto che egli non sia l'unico possessore dell'immobile su cui sono stati eseguiti i lavori.

Viceversa se le fatture e i relativi bonifici sono intestati ad un solo soggetto (familiare, comproprietario, ecc.), ma le spese per la ristrutturazione sono state sostenute da tutti i **comproprietari**, la detrazione spetterà anche al soggetto non indicato in tali documenti a patto che siano annotati in fattura, anche a penna, l'entità della spesa effettivamente sostenuta da tutti i soggetti interessati (C.M. 13 maggio 2011, n. 20/E).

Si ricorda che ai sensi dell'art. 5, D.P.R. 917/1986 [CFF 5105], sono definiti **familiari** il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo grado.

Vendita dell'immobile e trasferimento del credito

Dal 17 settembre 2011 sono cambiate le disposizioni applicabili in caso di **vendita e, più in generale, di trasferimento per atto tra vivi**.

La Manovra di Ferragosto (D.L. 13 agosto 2011, n. 138, conv. con modif. con L. 14 settembre 2011 n.148) ha infatti stabilito che è prevista la possibilità per il **venditore** dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di ristrutturazione edilizia di **continuare ad usufruire delle detrazioni non ancora utilizzate, oppure di trasferire il diritto all'acquirente** (persona fisica) per i rimanenti periodi d'imposta.

A partire dal **17 settembre**, quindi, il venditore potrà mantenere le detrazioni fiscali relative alle spese sostenute sugli immobili anche se non più proprietario, invertendo quindi la disposizione precedente che stabiliva il passaggio automatico all'acquirente.

In particolare, l'acquirente potrà beneficiare della detrazione in relazione alle rate maturate a partire dal periodo di imposta in cui ha acquistato l'immobile a condizione che sia in possesso della documentazione attestante la ristrutturazione dell'immobile (copia della concessione edilizia, della dichiarazione di ultimazione dei lavori e dell'atto di compravendita sul quale risulti il corrispettivo su cui deve essere calcolata la detrazione).