

# Ristrutturazioni e risparmio energetico

*Tutti i chiarimenti  
di prassi da ricordare  
per ottimizzare  
il beneficio fiscale*

DI MAURIZIO TOZZI

**Ristrutturazioni e risparmio energetico a regime. Tutti i chiarimenti di prassi da ricordare per ottimizzare il beneficio fiscale**

Alla fine si è giunti, a decorrere dal 2012, all'introduzione a regime delle due agevolazioni fiscali collegate agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, in vigore dal lontano 1998 e continuamente prorogata fino a tutto il 2011 (comunemente conosciuta come detrazione del 36%) e agli interventi finalizzati al risparmio energetico, il cui primo esordio risale al 2007 (in tal caso la detrazione è identificata con il richiamo alla percentuale del 55%).

Per il futuro la detrazione dovrebbe (ormai il condizionale è d'obbligo) ricondursi alla sola misura del 36% (almeno stando all'attuale formulazione del nuovo articolo 16-bis del Tuir), ma le recenti novità normative apportate dall'artico-

lo 11 del DL n. 83 del 2012 delineano un "quadro" della detrazione abbastanza confusionario, potendosi fruire del beneficio nella misura del 50% per le spese sostenute fino a tutto il 30 giugno 2013.

Peraltro, in tale scenario atipico bisogna anche rammentare che fino al 31 dicembre 2012 gli interventi per il risparmio energetico conservano ancora la detrazione del 55% e con limiti di spesa molto elevati, che invece andranno a ridursi gradualmente transitando prima alla misura percentuale del 50%, pur conservando gli stessi elevati limiti, per poi attestarsi alla percentuale del 36% e al limite di spesa di 48 mila euro.

In termini pratici e riassumendo:

- per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio le spese sostenute saranno agevolate nella misura del 50% e per un importo massimo fino a 96 mila euro se i

bonifici saranno effettuati entro il prossimo 30 giugno 2013. Dal 1° luglio 2013, invece, la detrazione spetterà (salvo nuove modifiche) nella misura del 36% ed in riferimento ad un limite di spesa di 48 mila euro;

- in riferimento al risparmio energetico, fino al 31 dicembre 2012 si conservano le regole storiche, ossia detrazione del 55% con limiti di spesa molto elevati (si rammenta, infatti, che ad oggi i limiti normativi afferiscono direttamente le detrazioni spettanti che possono anche giungere all'importo massimo di 100 mila euro), mentre dal 1° gennaio 2013 e fino al 30 giugno 2013 si passa al 50% conservando i limiti massimi di detrazione precedenti e successivamente, dal 1° luglio 2013, si avrà il riallineamento alla detrazione per gli interventi di recupero edilizio con una percentuale del 36% ed un limite di 48 mila euro di spesa.

Francamente, quanto ci sia di razionale in ciò che è stato appena delineato non è dato sapere e nemmeno è sicuro che tale assetto non subisca ulteriori modifiche, tese magari anche ad armonizzare le disposizioni e permetterne un'applicazione concreta più semplice (sia sufficiente pensare che i riferimenti temporali attengono al momento di pagamento, con l'evidente conseguenza confusionaria delle casistiche in cui si effettuano acconti rispetto a lavori eseguiti successivamente: nel passato l'acconto ha sempre dato la possibilità di detrarre secondo il principio di cassa e dunque se anche nel prossimo futuro un contribuente dovesse decidere, ad esempio, di pagare le sue spese per il risparmio energetico entro il 31 dicembre 2012 con un largo acconto per lavori eseguiti a decorrere dal 2013, comunque avrebbe la possibilità di detrarre con le vecchie regole, certamente più vantaggiose).

Ciò posto e nel semplice consiglio di anticipare i pagamenti per fruire delle maggiori aliquote di detrazione, è bene soffermare l'attenzione sugli adempimenti da dover porre in essere per avere i diversi benefici fiscali e sulle caratteristiche dei due istituti, con particolare riguardo soprattutto ai chiarimenti di prassi che sono sicuramente ancora validi per chi oggi, per la prima volta, intende fruire di dette agevolazioni fiscali.

### **Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. Ambito oggettivo e soggettivo**

Il riferimento normativo è ormai rappresentato dal nuovo articolo 16-bis del Tuir, introdotto dal DL 201 del 2011, che sostanzialmente ricalca l'articolo 1 della legge n. 449 del 1997. Come detto, a regime la norma si caratterizzerà (come dal 2006 in poi, peraltro), per una detrazione del 36% rapportata ai lavori eseguiti, il cui ammontare di spesa non potrà superare l'importo di 48 mila euro, tenendo conto anche delle eventuali spese dello stesso genere sostenute negli anni precedenti e rispetto alle quali si è già fruito della detrazione. In virtù del DL 83/12, comunque, fino al 30 giugno 2013, il bonus è del 50% e le spese possono giungere ad un ammontare pa-

ri a 96 mila euro.

Da ciò il consiglio dato in precedenza di sfruttare per quanto possibile tale periodo normativo, dato che la detrazione ottiene un sensibile aumento pari come minimo a circa il 40% in più di beneficio fruibile, per diventare di circa 3 volte maggiore nel caso di pieno sfruttamento della soglia di 96 mila euro di spesa (la detrazione massima, infatti, passa da 17.280 euro a 48 mila euro). E considerata la ripartizione decennale non dovrebbero esserci grosse difficoltà di capienza nelle imposte da cui detrarre, se non altro per un ragionamento estremamente semplice: le spese rappresentano anche un segnale importante ai fini del redditometro e, soprattutto, dell'accertamento sintetico puro, ossia quello basato sul totale delle spese sostenute e pertanto è bene che il contribuente sappia che se più spende più dimostra al fisco capacità reddituali, dal che deriva che se i redditi non sono elevati, con relativa bassa capienza di imposte per le detrazioni da fruire, il problema non sarà tanto la perdita del beneficio fiscale, quanto il "suicidio" reddituale sul fronte dell'accertamento.

L'individuazione dei destinatari della norma è strettamente connessa alla tipologia di beneficio: infatti, trattandosi di una detrazione dall'Irpef, ammessi alla fruizione sono tutti i soggetti passivi dell'Irpef, residenti o non residenti nel territorio dello Stato, che possiedono o detengono, sulla base di titolo idoneo, l'immobile oggetto delle suddette misure, oppure siano acquirenti di immobili che facciano parte di fabbricati interamente ristrutturati da imprese o da cooperative edilizie.

#### **In pratica hanno diritto a detrarre:**

- il proprietario o il nudo proprietario;
- il titolare di un diritto reale;
- l'inquilino;
- il comodatario;
- i soci di cooperative, sia a proprietà indivisa che divisa.

Il soggetto beneficiario può anche essere imprenditore individuale, a condizione che l'immobile non costituisca bene strumentale o bene merce.

La norma, inoltre, si applica anche nei confronti dei soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir, che producono redditi in forma associata. Si tratta delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice e dei soggetti ad essi equiparati, nonché delle imprese familiari.

Resta ferma comunque la necessità che l'immobile non costituisca bene strumentale o bene merce, con l'ulteriore precisazione che per l'individuazione sia dei soggetti che hanno diritto alla detrazione che dell'importo di detrazione spettante, determinato sulla base delle quote di partecipazione, si osservano le previsioni contenute nello stesso articolo 5 del Tuir.

In merito ai soggetti destinatari della norma l'Agenzia delle Entrate, nel tempo, ha fornito im-

portanti precisazioni:

la detrazione compete anche al familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile sul quale vengono effettuati i lavori, purché ne sostenga le spese (egli deve, pertanto, eseguire i bonifici di pagamento ed avere intestate le fatture). La detrazione in particolare spetta, ferme restando le altre condizioni, anche se le abilitazioni comunali risultano intestate al proprietario dell'immobile e non al familiare convivente che fruisce della detrazione.

Ciò che rileva è che il familiare sia convivente con il possessore intestatario dell'immobile; 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;

- la detrazione compete solo ai soggetti legittimati all'inizio dei lavori (risoluzione n. 136 del 6 maggio 2002); analoga conclusione è stata raggiunta con riferimento alle spese sostenute dal soggetto convivente che deve essere possessore o detentore dell'immobile al momento di inizio dei lavori (circolare n. 50 del 12 giugno 2002 e risoluzione n. 184/2002);
- ammesso a fruire del beneficio è anche il promissario acquirente dell'immobile, immesso nel possesso dell'immobile stesso, qualora detto soggetto esegua, a proprio carico, le spese per gli interventi agevolabili.

il possessore o detentore dell'unità immobiliare residenziale può anche assumere la qualifica di imprenditore individuale, anche agricolo, se l'immobile relativo all'impresa sul quale vengono realizzati gli interventi non costituisce bene strumentale per l'esercizio dell'impresa, nè bene alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa medesima;

nel caso di opere eseguite da un imprenditore edile su una propria abitazione, egli ha diritto alla detrazione. Più in particolare, l'imprenditore in questione ha diritto alla detrazione sia relativamente all'acquisto dei materiali utilizzati per l'esecuzione dei suddetti lavori, sia per le spese sostenute per il personale impiegato, nonché, ovviamente, per le spese di interventi realizzati da altre imprese, idoneamente certificate.

nel caso di lavori in proprio, invece, il contribuente ha comunque diritto alla detrazione, sia pure limitatamente alle spese sostenute per l'acquisto dei materiali utilizzati, mentre non può essere attribuito alcun valore, anche simbolico, all'attività prestata in proprio per l'esecuzione degli interventi.

Sul fronte oggettivo, invece, gli interventi devono riguardare edifici destinati alla residenza o singole unità immobiliari residenziali situati nel territorio nazionale, di qualunque categoria catastale, anche rurale. Sono esclusi gli edifici a destinazione produttiva, commerciale e dire-

zionale.

Per espressa previsione normativa è necessario, inoltre, che gli edifici sui quali vengono realizzati gli interventi siano "censiti dall'ufficio del catasto", oppure sia stato chiesto l'accatastamento.

Nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate ai fini del calcolo della detrazione soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. È pertanto utilizzato un principio di "prevalenza" della funzione residenziale rispetto all'intero edificio, con la conseguenza che nel caso delle spese sostenute per le parti comuni di un edificio:

- è ammesso alla detrazione anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (purché soggetto passivo dell'Irpef) qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento;
- se tale percentuale è inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio.

L'agenzia delle entrate ha ammesso il beneficio anche nel caso di cambio di destinazione del fabbricato da strumentale agricolo in abitativo ritenendo necessario 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 (risoluzione n. 14 del 2005).

Sono ammessi alla detrazione anche gli interventi di fedele ricostruzione degli edifici demoliti, ferma restando, nel titolo abilitativo, la corrispondenza di detti interventi alla categoria della ristrutturazione edilizia.

Possono, essere ammessi alla detrazione fiscale i costi degli interventi di ampliamento degli edifici esistenti, purché con tale ampliamento non si realizzino unità immobiliari utilizzabili autonomamente.

In ordine alle pertinenze, nel passato era stata ammessa la detrazione mentre, a partire dal 1° ottobre 2006 la stessa era stata negata dall'amministrazione finanziaria. Oggi, in forza della lettera del nuovo articolo 16-bis del Tuir che testualmente sancisce che i lavori devono avere riguardo agli edifici residenziali di qualsiasi categoria catastale, incluse le relative pertinenze, non sussistono dubbi circa la possibilità di riferire la detrazione anche a queste ultime autonomamente accatastate.

### Gli interventi agevolabili

Le categorie di lavori agevolabili individuati dal nuovo articolo 16-bis del Tuir rispecchiano, tranne per qualche precisazione, le tipologie già elencate dalla precedente normativa e pertanto sono sicuramente applicabili i numerosi chiarimenti soprattutto contenuti nella circolare n. 57

## RISTRUTTURAZIONI E RISPARMIO ENERGETICO

del 1998. In particolare sono agevolati gli interventi di:

- manutenzione ordinaria effettuati su parti comuni/condominali di un edificio residenziale;
- manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, così come individuate dall'art. 3, lett. b), c) e d), D.Lgs. n. 380/2001, effettuate sia sulle parti comuni condominiali che sulle singole unità immobiliari residenziali nonché sulle relative pertinenze;
- ripristino o ricostruzione degli immobili danneggiati da eventi calamitosi, a condizione che sia stato dichiarato lo stato di emergenza. In tali casi la nuova disposizione riconosce l'agevolazione anche se:
  - lo stato di emergenza è stato dichiarato prima dell'1.1.2012;
  - gli interventi non rientrano tra quelli previsti dalle lett. a) e b) sopra riportate;
  - realizzazione di box/posto auto pertinenziali all'unità residenziale, anche a proprietà comune. In tema di box pertinenziali, si richiama l'attenzione alla risoluzione n. 38 del 2008, con cui l'amministrazione finanziaria ha negato la detrazione nella particolare fattispecie in cui sono stati effettuati dei pagamenti in acconto in assenza del preliminare di vendita, ancorché l'atto di acquisto sia stato stipulato nel medesimo periodo d'imposta. Tale conclusione è stata adottata sulla base della considerazione che il preliminare di vendita è necessario per poter riscontrare l'effettiva sussistenza, al momento del pagamento, del vincolo pertinenziale richiesto dalla normativa. Con la risoluzione n. 7 del 2011 è spiegato invece che nella peculiare ipotesi in cui il bonifico per l'acquisto di un box pertinenziale sia effettuato in data coincidente con quella della stipula dell'atto, ma in un orario antecedente a quello della stipula stessa, è comunque applicabile la detrazione del 36 per cento, in presenza, naturalmente, di tutti gli altri requisiti prescritti dalla normativa di riferimento;
- eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, e realizzazione di strumenti che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, favoriscono la mobilità interna ed esterna all'abitazione delle persone portatrici di handicap in situazione di gravità ex art. 3, comma 3, Legge n. 104/92.
  - prevenzione di atti illeciti da parte di terzi;
  - cablatura degli edifici e contenimento dell'inquinamento acustico;
  - realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici "con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia". La norma in esame dispone che "le predette opere possono essere realizzate anche in assenza

di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia". Come detto, a decorrere dal 2013 gli interventi di risparmio energetico saranno agevolati solo all'interno di tale nuova disposizione;

- realizzazione di misure antisismiche. Al riguardo, la norma dispone espressamente che gli interventi "devono essere realizzati sulle parti strutturali 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";
- bonifica dell'amianto e realizzazione di opere volte ad evitare infortuni domestici.

Il comma 3 dell'art. 16-bis inoltre conferma la detrazione in caso di acquisto di unità immobiliari facenti parte di edifici completamente ristrutturati/restaurati dall'impresa di costruzione/ristrutturazione ovvero dalla cooperativa edilizia che provvede alla cessione/assegnazione dell'immobile stesso. Affinché l'acquirente possa fruire della detrazione è ora disposto che l'impresa/cooperativa edilizia deve cedere/assegnare l'immobile entro 6 mesi dalla data di fine lavori.

Spese sulle quali calcolare la detrazione, calcolo del beneficio e ripartizione

Le spese ammesse alla detrazione sono tutte quelle effettivamente rimaste a carico del contribuente in relazione agli interventi agevolabili. Ai fini della detrazione, in particolare, rileva il momento in cui la spesa è sostenuta, cioè quando avviene il relativo pagamento. Il momento del pagamento può anche cadere in un periodo di imposta diverso da quello in cui è emessa fattura delle spese o i lavori sono eseguiti, come nel caso del pagamento di acconti sui lavori.

Ciò che rileva è l'adempimento di tutte le formalità richieste dal decreto attuativo n. 41 del 1998, tra cui, come di seguito si dirà, il pagamento mediante bonifico bancario. L'obbligo di comunicazione preventiva di inizio dei lavori al centro operativo di Pescara è invece venuto meno a decorrere dal 14 maggio del 2011. In luogo di tale adempimento, fermo restando l'obbligo di conservare la documentazione relativa alle autorizzazioni ed alle spese sostenute per l'esecuzione dei lavori (Provvedimento Agenzia delle Entrate 2.11.2011), in dichiarazione dei redditi (mod. 730/UNICO) sono richieste le informazioni riferite agli immobili su cui si eseguono gli interventi.

In relazione alle spese sostenute e nel rispetto dei limiti normativi, il contribuente ha diritto ad una detrazione stabilita nella misura del 36%. Al momento, però, in forza del DL 83 del 2012, la detrazione è stabilita nella misura del 50% per le spese sostenute fino al prossimo 30 giugno 2013.

Tra le spese che danno diritto alla detrazione, oltre quelle specifiche riguardanti gli interven-



ti agevolabili di cui alla precedente elencazione, rientrano:

- la progettazione dei lavori;
- l'acquisto di materiali;
- l'esecuzione dei lavori;
- le altre prestazioni professionali richieste dal tipo di intervento;
- la relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti;
- le perizie e sopralluoghi;
- l'imposta sul valore aggiunto, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori;
- gli oneri di urbanizzazione;
- altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento di attuazione delle disposizioni in esame.

I pagamenti in relazione alle spese per oneri di urbanizzazione, ritenute d'acconto operate sui compensi, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori non necessitano del requisito del bonifico.

L'ammontare massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione spettante è fissato a 48.000 euro ed è da interpretarsi in maniera complessiva per singola unità immobiliare. Come anticipato, fino al 30 giugno 2013 il limite di spesa è innalzato a 96 mila euro, ma nel prosieguo per semplicità si farà sempre riferimento alla soglia classica (peraltro prevista in futuro a regime) di 48 mila euro. Tale limite ha valenza annuale anche in riferimento a diverse tipologie di spese sullo stesso immobile. In termini pratici, se un contribuente deve eseguire due tipologie di interventi sullo stesso immobile, ha pieno interesse ad eseguirli in annualità diverse. Infatti, eseguendo gli interventi nello stesso anno, il limite di 48 mila euro è fisso e non derogabile in riferimento al medesimo immobile; se invece i diversi interventi sono effettuati in anni differenti, per ogni intervento ed in ciascun anno si avrà un singolo limite, in quanto lo stesso risente delle spese di altre annualità solo per le ipotesi di continuazione della stessa tipologia di lavori (pertanto, se per ogni intervento si spendono 40 mila euro e, si ripete, senza considerare il limite di 96 mila euro, nel caso di esecuzione nello stesso anno si incontrerà lo sbarramento di 48 mila euro, con perdita di 32 mila euro di spese su cui detrarre, mentre eseguendo i diversi lavori in due distinti anni non si ha tale inconveniente ed il limite sarà di 48 mila euro all'anno).

Si ricorda, comunque, che nel caso di interventi realizzati su unità immobiliari adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante deve essere ridotta nella misura del 50 per cento (tra le altre, risoluzione n. 18 del 2008).

Altro aspetto da monitorare in riferimento al limite di spesa è la tipologia di intervento effettuato:

per gli interventi di recupero realizzati ex-novo, il limite di spesa su cui calcolare la detrazione è invariato, ossia euro 48.000;

se gli interventi rappresentano una prosecuzione di quelli iniziati negli anni precedenti, nel calcolo del limite di spesa dovranno considerarsi anche gli importi spesi in tali anni. In pratica, per i lavori eseguiti nel 2012 devono essere sommate le spese sostenute e per le quali si è usufruito della detrazione dal 1998 al 2011 e se la somma delle spese è inferiore al predetto limite, la detrazione potrà essere calcolata su un importo massimo pari alla differenza tra il limite di spesa (euro 48.000) e la somma delle spese degli anni precedenti.

Va chiarito che, ai fini dell'individuazione del limite di spesa, è necessario tener conto del numero iniziale di unità immobiliari sul quale si eseguono i lavori. Pertanto, qualora vengono eseguiti interventi su una unità immobiliare la detrazione spetta su un importo massimo di 48.000 euro, anche se al termine dei lavori saranno state realizzate due o più unità immobiliari autonome.

Nel caso di spese sostenute sia per più unità abitative (ad esempio tre diverse abitazioni), che eventualmente per le parti comuni, queste ultime assumono rilievo autonomo, ai fini del limite di massimo di spesa, rispetto agli interventi sulle singole unità immobiliari.

Per l'acquisto di unità immobiliare facente parte di un fabbricato interamente ristrutturato da una impresa o cooperativa edilizia, la detrazione deve essere calcolata sul 25% del prezzo di acquisto e comunque nel limite massimo di euro 48.000. Al riguardo, alcuni importanti chiarimenti sono forniti nella circolare n. 24 del 2004, tra cui si rammentano i seguenti:

- nell'ipotesi di acquisto con un unico atto di due immobili ristrutturati non è possibile fruire del beneficio in relazione all'acquisto in via autonoma di unità immobiliari avente una classificazione catastale diversa da "casa di abitazione";
- se si acquista, invece, la nuda proprietà o l'usufrutto di immobile ristrutturato, poiché la detrazione spetta ad entrambi i soggetti, ognuno avrà autonomamente diritto al beneficio, ma il calcolo del 25% del prezzo di acquisto deve essere effettuato in relazione ai costi riferibili rispettivamente all'acquisto della nuda proprietà e all'acquisto dell'usufrutto;
- la detrazione spetta anche se gli importi sono 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. La possibilità di far valere la detrazione già in relazione al versamento degli acconti costituisce una facoltà e pertanto, se il contribuente non intende 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;

- nel prezzo di acquisto si 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 e che dunque contribuisce a determinare la spesa complessiva.

Per espressa previsione normativa, la detrazione prevista per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio è cumulabile con le agevolazioni già previste per gli immobili oggetto di vincolo ai sensi del D. Lgs. n. 42 del 2004, ridotte nella misura del 50 per cento. Il principio della riduzione al 50 per cento è applicabile soltanto alle agevolazioni previste per gli immobili storici e artistici e non ad altre agevolazioni come, ad esempio alle spese di deambulazione, locomozione e sollevamento di portatori di menomazioni funzionali permanenti con ridotte o impedito capacità motorie, che costituiscono spesa sanitaria che dà diritto ad una detrazione ai sensi dell'art. 15, comma 1, lettera c), del Tuir, anche se talune di esse potrebbero essere comprese contemporaneamente nell'intervento relativo al superamento delle barriere architettoniche.

In materia merita di essere richiamata la risoluzione n. 152 del 2007 che ha affrontato il caso specifico in cui determinati lavori oltre a dar diritto alla detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, hanno anche tutte le caratteristiche richieste dalla norma per potersi avvalere della detrazione del 55% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al risparmio energetico (in sostanza la problematica potrebbe interessare i lavori eseguiti fino a tutto il 2012, in quanto dal 2013 la detrazione diventa identica). L'argomento, peraltro, è stato più volte richiamato in altre precisazioni di prassi, quali la circolare n. 36 del 2007 e la risoluzione n. 283 del 2008. Nello specifico, l'agenzia delle entrate evidenzia che a fronte della stessa spesa non è possibile avvalersi di più detrazioni, restando al contribuente la facoltà di scegliere la detrazione a lui più conveniente, ferma restando la necessità di rispettare gli adempimenti richiesti dalle rispettive normative. Ovviamente è possibile avvalersi delle diverse detrazioni sullo stesso immobile in riferimento a costi diversi.

In caso di erogazione di contributi, sovvenzioni, etc., per l'esecuzione degli interventi, tali contributi devono essere sottratti interamente dalle spese sostenute prima di effettuare il calcolo della detrazione in quanto, come è stato precisato, le spese che rilevano per il calcolo della detrazione sono quelle rimaste effettivamente a carico.

Qualora i contributi in questione siano erogati in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il contribuente fruisce della detrazione, si applica la disposizione di cui all'articolo 17, comma 1, lettera n-bis), del Tuir, che prevede l'assoggettamento a tassazione separata delle somme conseguite a titolo di rimborso di oneri per i qua-

li si è fruito della detrazione in periodi d'imposta precedenti. Lo stesso accade nell'ipotesi di un eventuale rimborso di parte degli oneri sostenuti e per i quali si è fruito della detrazione.

Infine, per quanto concerne la ripartizione della detrazione spettante, il nuovo articolo 16-bis del Tuir non effettua più alcuna distinzione e prevede esclusivamente la possibilità di ripartizione decennale: non sono dunque più previste ripartizioni di favore e "accelerate" per i soggetti anziani (almeno 75 anni).

Nell'ipotesi in cui il contribuente che ha eseguito lavori, pur ottemperando agli obblighi previsti ai fini della fruizione della detrazione d'imposta, non ha presentato la dichiarazione dei redditi essendone esonerato, ovvero non ha indicato nella dichiarazione dei redditi presentata l'importo delle spese sostenute ed il numero delle rate prescelte, può continuare a fruire dell'agevolazione relativamente alla restanti rate presentando la relativa dichiarazione dei redditi, indicando il numero della rata nella corrispondente casella.

Per quanto riguarda il recupero della detrazione d'imposta della rata non fruita, il contribuente può effettuare la dichiarazione integrativa a favore. Alla luce delle precisazioni effettuate dall'agenzia delle entrate nella risoluzione 459 del 2008, per le annualità non integrabili a favore (anche se si rammenta che la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha ormai ammesso ripetutamente l'integrazione a favore anche nel c.d. termine lungo). è invece possibile inoltrare richiesta di rimborso agli Uffici finanziari secondo le modalità ordinarie di cui all'articolo 38 del DPR n. 602 del 1973.

### **Soggetti destinatari della detrazione in casi di vendita e eredità**

Il nuovo articolo 16-bis del Tuir recepisce anche la novità introdotta a decorrere dal 17 settembre 2011 circa la possibilità, nel caso di vendita, di disciplinare contrattualmente chi è il soggetto che continua a fruire del beneficio fiscale. Nel passato, in caso di vendita dell'unità immobiliare le detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal venditore spettano per i rimanenti periodi di imposta all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

Oggi invece la nuova disposizione espressamente prevede che venditore ed acquirente si accordano circa la possibilità di detrazione delle rate ancora non fruito. In mancanza di accordo il beneficio transita all'acquirente.

Resta immutata la fruizione della detrazione nel caso di trasferimento mortis causa dell'unità abitativa oggetto di ristrutturazione: il beneficio fiscale, infatti, 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.

In sostanza la detrazione spetta a chi degli eredi può disporre dell'immobile a proprio piacimento quando lo desidera, a prescindere dalla

circostanza che abbia adibito l'immobile a propria abitazione principale. A tale riguardo si precisa che:

- se l'immobile è locato, non spetta la detrazione, in quanto l'erede proprietario non ne può disporre a proprio piacimento;
- al contrario si ritiene che l'erede possa disporre dell'immobile ancorché il medesimo sia stato concesso in comodato gratuito in quanto il codice civile stabilisce che il comodatario mantiene la disponibilità del bene;
- nel caso di più eredi e l'immobile sia libero (a disposizione), ogni erede avrà diritto pro quota alla detrazione;
- nel caso di più eredi, qualora uno solo abiti l'immobile, la detrazione spetta per intero a quest'ultimo, non avendone più, gli altri eredi, la disponibilità;
- nel caso in cui il coniuge superstite rinunci all'eredità e mantiene il solo diritto di abitazione, venendo meno la condizione di erede, non può fruire delle residue quote di detrazione. In tale caso, inoltre, in presenza di altri eredi (figli) neppure questi potranno beneficiare delle quote residue in quanto non avranno la detenzione materiale del bene. (circ. 24 del 2004 e art. 1810 del c.c.).

In tema di immobili agli eredi deve poi registrarsi la precisazione della circolare n. 20 del 2011, che ha affrontato il caso di comodato di un bene mobile o immobile concesso dall'erede. In una simile evenienza, ai sensi dell'articolo 1803 e ss. del codice civile, la disponibilità del bene è attribuita al comodatario che lo detiene affinché se ne serva per un tempo e un uso determinato con l'obbligo di restituirlo. L'erede, concedendo in comodato l'immobile, non può più disporre in modo diretto e immediato e, pertanto, non potrà continuare a beneficiare della detrazione per le spese di ristrutturazione sostenute dal de cuius.

Infine, la cessazione dello stato di locazione o comodato non fa venire meno il diritto alla detrazione in capo all'inquilino o al comodatario che hanno eseguito gli interventi oggetto della detrazione, i quali continueranno a fruirne fino alla conclusione del periodo di godimento.

### **Gli adempimenti: il pagamento mediante bonifico**

Sul fronte degli adempimenti tutto è rimasto sostanzialmente invariato, tranne per quanto concerne la semplificazione di non dover più procedere alla comunicazione preventiva al centro operativo di Pescara. Lo stesso DM 70 del 2011, peraltro e sempre a decorrere dal 14 maggio 2011, ha abrogato l'obbligo di dover annotare separatamente in fattura il costo della manodopera impiegata.

Sul tema delle semplificazioni è comunque utile richiamare i chiarimenti della circolare n. 19 del 2012, secondo cui:

- per quanto concerne l'abrogazione dell'obbligo di comunicazione preventiva ed il relativo adempimento di dover indicare in

dichiarazione i dati completi dell'immobile oggetto dei lavori, tale soluzione può essere utilizzata per tutti i lavori eseguiti nel 2011 e dunque possono fruirne anche coloro che hanno avviato i lavori dal 1° gennaio 2011 al 13 maggio 2011, pur non rispettando il precedente onere procedurale;

- data la predetta soppressione della comunicazione preventiva, anche nel caso di acquisto di box pertinenziale non deve più procedersi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui intende fruirsi del beneficio. In particolare, atteso che già la dichiarazione per il 2010 ha avuto una scadenza successiva all'entrata in vigore della novella normativa (come detto, 14 maggio 2011), ne consegue che già per il 2010 non è ritenuto obbligatoria, nel caso dei box pertinenziali, la presenza della comunicazione preventiva;
- la soppressione dell'obbligo di separata indicazione in fattura del costo della manodopera, in applicazione del principio del favor rei, trova applicazione anche in relazione ad eventuali inadempimenti commessi nel passato.

Nel resto, il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011 sostanzialmente ha riprodotto le regole già conosciute circa la documentazione necessaria, così come è confermato anche dal nuovo articolo 16-bis del Tuir l'assetto delineato dal DM n. 41 del 1998, che appunto disciplinava l'attuazione della detrazione in commento.

Il principale adempimento da seguire è comunque rimasto immutato e si sostanzia nell'obbligo di dover procedere ai pagamenti delle spese mediante bonifico bancario.

Sul punto è anzitutto da sottolineare che il riferimento normativo è tassativo e dunque non sono ammesse altre tipologie di pagamento, come ad esempio assegni, bancomat e ricorso a finanziarie o crediti di vario genere. Il bonifico comunque non è obbligatorio per i pagamenti per oneri di urbanizzazione, ritenute d'acconto, imposte e diritti per le necessarie autorizzazioni all'esecuzione dei lavori.

È possibile utilizzare il bonifico postale. Infatti, 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. Pertanto, in considerazione delle specifiche caratteristiche tecniche del bonifico postale, che è 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 co-

stituisce ostacolo all'attività di controllo da parte degli uffici finanziari, lo stesso può essere assimilato in via interpretativa al bonifico bancario (circolare n. 24 del 2004, punto 1.11).

Inoltre, con la risoluzione n. 353 del 2008 è stato ammesso anche l'utilizzo del bonifico on line.

Dal bonifico deve risultare obbligatoriamente:

- la causale del versamento;
- il codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- il numero di partita Iva o il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Per quanto riguarda il codice fiscale del beneficiario della detrazione, si precisa che in caso di comproprietà, contitolarità del diritto reale o di coesistenza di più diritti reali, in presenza di più soggetti che intendono fruire della detrazione relativamente agli stessi interventi, il bonifico deve recare l'indicazione del codice fiscale di tutti i soggetti che intendono fruire della detrazione. Per gli interventi realizzati da soggetti di cui all'articolo 5 del Tuir va indicato il codice fiscale del soggetto stesso e di quello che provvede al pagamento. Per gli interventi realizzati su parti comuni di edifici residenziali il bonifico deve recare il codice fiscale dell'amministratore del condominio o di uno qualunque dei condomini che provvede al pagamento, nonché quello del condominio.

Uno dei problemi più sentiti in tema di bonifico bancario, o anche di adempimenti in senso più ampio, è quello dell'eventuale commissione di errori nell'indicazione di uno dei dati e in special modo del codice fiscale del soggetto pagatore o degli estremi dell'esecutore dei lavori. Spesso accade che il bonifico sia effettuato da un familiare di colui che intende detrarre o che manchino delle indicazioni complete circa l'azienda incaricata degli interventi.

Nel passato la posizione dell'amministrazione finanziaria è stata di ampia comprensione di detti inconvenienti. Si sosteneva, ad esempio, che nel caso in cui il contribuente non avesse riportato nel bonifico bancario i riferimenti normativi della legge n. 449 del 1997, potesse ugualmente usufruire della detrazione, sempre che fosse in grado di dimostrare che le spese erano state sostenute nel rispetto delle condizioni e nei limiti ivi previsti. 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 (posizione ribadita con la circolare n. 15 del 2005).

Ancora, con la risoluzione n. 300 del 2008 l'amministrazione ha puntualizzato che il contribuente, anche in caso di bonifico incompleto in ordine agli elementi informativi richiesti dalla normativa, può con ogni ulteriore documentazione provare la corrispondenza tra il bonifico effettua-

to e i lavori agevolabili. Infatti, se dall'analisi dei documenti prodotti si rileva la coincidenza tra il soggetto ordinante il bonifico bancario ed il soggetto destinatario della fattura, nonché tra la ditta a favore della quale è stato emesso il bonifico bancario e quella che ha emesso la fattura, può ritenersi che l'incompletezza dei dati esposti nel bonifico sia colmata dalla coincidenza degli elementi posti a base dello stesso e che, quindi, non vengano meno le necessarie garanzie circa l'effettuazione del pagamento stesso, né sia pregiudicata l'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate.

Infine, con la circolare n. 20 del 2011, rifacendosi alla risoluzione n. 353/E del 7 agosto 2008 (laddove è sostenuto che in caso di più soggetti che intendono fruire della detrazione, l'eventuale indicazione sul bonifico del solo codice fiscale di colui che ha trasmesso la comunicazione preventiva di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara non pregiudica il diritto degli altri aventi diritto purché indichino nella propria dichiarazione dei redditi, nello spazio riservato agli oneri agevolabili, il codice fiscale, riportato sul bonifico, del soggetto che ha effettuato la comunicazione stessa), è stato affermato che, nel caso in cui la fattura e il bonifico siano intestati ad un solo comproprietario mentre la spesa di ristrutturazione è sostenuta da entrambi, la detrazione spetta anche al soggetto che non risulti indicato nei predetti documenti, a condizione che nella fattura venga annotata la percentuale di spesa da quest'ultimo sostenuta.

Quanto sopra è però stato ritenuto superato e non più applicabile con la risoluzione n. 55 del 2012. In termini pratici, in tale documento di prassi si sottolinea che con l'introduzione dell'obbligo, a carico degli istituti di credito, di operare una ritenuta (prima del 10%, ora del 4%), nei confronti delle aziende esecutrici dei lavori, la necessaria indicazione dei dati completi nel bonifico bancario diventa imprescindibile.

Dunque a parere dell'amministrazione finanziaria non più possibile procedere alla "ricongiunzione" dei dati o alla comunicazione all'istituto di credito dei dati esatti, essendo possibile solo tale farraginoso soluzione: effettuare un nuovo bonifico bancario completo in tutti i suoi dati. Va da se che il contribuente dovrà farsi restituire dall'impresa esecutrice i lavori gli importi già pagati, così come la medesima azienda dovrà necessariamente provvedere sul piano documentale a "gestire" l'uscita economica ed la nuova entrata (di fatto con la soluzione pratica di emettere una nota di credito e poi riammettere una nuova fattura). Sinceramente non si comprende perché non sia stata ammessa quanto meno la soluzione di poter rettificare direttamente alla banca i dati del bonifico, mettendo l'istituto di credito nella condizione di poter adempiere all'esecuzione della ritenuta.

Soluzione, peraltro, che alla luce dell'evoluzione normativa elimina anche qualche "situazione equivoca", in quanto diventa palesemente conveniente rieseguire un bonifico oggi o comunque



fino al prossimo 30 giugno 2013, in vigore del DL 83/12, per ottenere una detrazione di molto più ampia.

Totalmente diversa è invece la situazione di colui che acquista o è assegnatario di un immobile facente parte di un fabbricato interamente risanato, restaurato o ristrutturato da un'impresa edile o da una cooperativa edilizia.

L'art. 1 bis del decreto n. 41 del 1998 ha negato l'applicazione dell'art. 1, comma 1, dello stesso decreto, eliminando in toto gli adempimenti sopra descritti, tra cui rilevante è l'obbligo di utilizzo del bonifico come modalità di pagamento.

### **Interventi sulle parti comuni (condominio) e soci di cooperative**

Tutte le disposizioni viste in precedenza trovano piena applicazione anche nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici residenziali, nonché nei confronti dei soggetti soci di cooperative, seppur con alcune doverose precisazioni.

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, anche se l'amministrazione finanziaria sottolinea che tale concetto presuppone la presenza di più unità immobiliari funzionalmente autonome, tant'è che nel caso di un edificio costituito esclusivamente da un'unità abitativa e dalle relative pertinenze non sono ravvisabili elementi dell'edificio qualificabili come "parti comuni" (risoluzione n. 167 del 2007).

Una prima differenziazione si rinviene negli obblighi di conservazione della documentazione. Il contribuente che intende fruire della detrazione, deve conservare tra l'altro le ricevute dei bonifici bancari, le fatture e ricevute idonee a dimostrare il sostenimento delle spese ed ogni altra documentazione prevista. Nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni, invece, è possibile utilizzare una certificazione rilasciata dall'amministratore del condominio che attesti di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti e la somma di cui tener conto per il calcolo della detrazione.

Altro aspetto particolare è connesso all'applicazione del principio di cassa per il riconoscimento del beneficio. Nel caso di interventi condominiali rileva il momento in cui l'amministratore o altro soggetto incaricato procede al pagamento delle spese.

Così, ad esempio, se il pagamento delle spese da parte dell'amministratore è avvenuto nel 2012, ciascun condomino può calcolare la detrazione su tutte le quote di spese che, in base alla ripartizione millesimale e alla delibera assembleare ha versato a tale titolo.

In tal modo rilevano i versamenti eventualmente anticipati nel 2011 o in anni precedenti per consentire all'amministratore di procedere nel 2012 al pagamento degli interventi. Il pagamento da parte del condomino, dunque, può avvenire sia anticipatamente che in data posteriore a quella del bonifico eseguito dall'amministratore,

mentre restano escluse le quote non saldate dal condomino entro la data di presentazione della dichiarazione riferita al periodo di imposta 2012.

In relazione alle modalità con cui bisogna imputare le spese, la risoluzione n. 124 del 2007, effettua una importante precisazione chiarendo che il limite di spesa di 48.000 euro (e dunque di 96 mila euro fino al prossimo 30 giugno 2013) opera in riferimento ad ogni unità immobiliare e non al condominio unitariamente considerato (posizione ribadita dalla risoluzione n. 19 del 2008).

Sul punto, è importante richiamare anche la risoluzione n. 206 del 2007 secondo cui le spese condominiali non incidono sul limite di spesa della singola unità immobiliare.

Sull'argomento, è interessante richiamare la risoluzione n. 336 del 2008, che ha affrontato il caso dell'installazione di un montascale all'interno del condominio al fine di superare le barriere architettoniche. In particolare, per quanto riguarda la misura della detrazione spettante, l'agenzia si è espressa sul dilemma se fosse possibile detrarre per l'intero la spesa sostenuta, entro il limite massimo di 48.000 euro, oppure se potesse essere riconosciuta solo la spesa calcolata in base alla quota millesimale, facendo riferimento alla risoluzione n. 264/E del 25 giugno 2008 (inerente l'installazione nel cavedio condominiale di un ascensore il cui costo era stato sostenuto per l'intero ammontare da un unico condomino).

In tale risoluzione era stato riconosciuto il beneficio fiscale solo con riferimento alla parte di spesa corrispondente alla ripartizione millesimale della tabella condominiale).

La differenza sostanziale tra il caso oggetto della risoluzione n. 336 e quello della risoluzione n. 264 sta nel fatto che, mentre l'ascensore diviene "oggetto di proprietà comune" e quindi è utile e utilizzabile per tutti i condomini, il montascale è prettamente necessario solo al soggetto istante in quanto mezzo d'ausilio per il raggiungimento del piano garage. Gli altri condomini non hanno né la necessità e né l'interesse ad utilizzare detto mezzo d'ausilio che è necessario all'uso specifico del solo condomino disabile che ha sostenuto integralmente la spesa. Pertanto, il diritto di godere del beneficio fiscale della detrazione del 36%, per un tetto massimo di euro 48.000, spetta in relazione alle spese integrali sostenute per l'installazione del montascale.

In riferimento alle cooperative, l'agenzia delle Entrate ha precisato che i soci di cooperative a proprietà divisa, assegnatari di alloggi anche se non ancora titolari di mutuo individuale, rientrano tra i possessori dell'immobile, mentre i soci di cooperative a proprietà indivisa, assegnatari di alloggi, sono ricompresi, invece, tra i detentori dell'immobile.

Ne deriva che, a seconda della situazione della cooperativa, i soci devono attenersi alle istruzioni impartite per i possessori, ovvero per i detentori degli immobili.

Sia nel caso di proprietà divisa che indivisa, per le spese effettuate sulle parti comuni dell'edificio, devono essere osservate le istruzioni e i chiari-

menti forniti per la realizzazione di opere sulle parti condominiali, essendo irrilevante la circostanza che non sia formalmente costituito un condominio e non sia stato nominato un amministratore.

Se i lavori sono eseguiti direttamente dalla cooperativa, i pagamenti da parte dei soci alla cooperativa devono avvenire tramite bonifico. Per i lavori relativi alle parti comuni degli edifici, i pagamenti possono essere effettuati tramite bonifico oltre che dai singoli soci, direttamente dalla cooperativa se commissionati a terzi e in questo caso i relativi bonifici possono essere emessi a nome della cooperativa.

Il possesso o la detenzione dell'unità immobiliare da parte del singolo socio deve almeno risultare da uno specifico verbale di assegnazione dell'unità immobiliare da parte della cooperativa. Per avere diritto alla detrazione, è necessario richiedere la registrazione del suddetto verbale della cooperativa ed indicare i relativi estremi nell'apposito spazio del modulo di comunicazione all'amministrazione finanziaria dell'inizio dei lavori.

*La detrazione Irpef del 55% delle spese finalizzate al risparmio energetico: ambito soggettivo e oggettivo*

Le detrazioni per gli interventi finalizzati al risparmio energetico, al momento e per tutto il 2012 ancora fissate nella misura del 55%, per poi essere riallineate a quelle stabilite per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e dunque transitare alla percentuale del 50% ma con il limite di 96 euro di spesa fino al 30 giugno 2013 ed infine, a regime, avere una percentuale di detrazione del 36% ed un limite di 48 mila euro, sono originariamente disciplinate dall'art. 1, commi 344, 345, 346 e 347 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (finanziaria per il 2007), nonché sul piano attuativo dal Decreto del 19 febbraio 2007 e successive modificazioni. Il nuovo articolo 16-bis del Tuir, invero, che disciplinerà la detrazione a partire dal 2013 effettua un generico rinvio alle opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici *"con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia"*.

Numerosi sono i punti di domanda per quanto concerne la disciplina futura applicabile dal 2013, sia in ordine alla "misurazione" del risparmio energetico da raggiungere per accedere al beneficio, laddove è necessario comprendere se bisogna comunque rispettare i parametri attuali o sarà sufficiente una qualsiasi certificazione di conseguimento di un maggior risparmio rispetto al consumo precedente, sia relativamente alla tipologia di interventi ammessi, dato il richiamo ampio "all'installazione di impianti basati sull'impiego di fonti rinnovabili di energia".

In attesa dei necessari chiarimenti, per quanto riguarda il 2012 la situazione è assolutamente immutata e pertanto è opportuno analizzare gli aspetti principali della previsione normativa, ovviamente alla luce dei chiarimenti forniti

dall'Agenzia delle Entrate.

La platea dei soggetti beneficiari della detrazione d'imposta del 55% è molto estesa, interessando tutti i soggetti passivi Irpef ed Ires (ancorché dal 1° luglio 2013 l'agevolazione sarà rivolta solo ai soggetti Irpef).

Sul piano Irpef, comunque, sono sostanzialmente interessati i medesimi contribuenti che possono accedere alla detrazione del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

In altri termini, i potenziali fruitori dell'agevolazione sono le persone fisiche, gli enti e i soggetti di cui all'art. 5 del Tuir non titolari di reddito d'impresa e i titolari di reddito di impresa. I soggetti che intendono fruire della detrazione devono possedere o detenere l'immobile in base ad un titolo idoneo che può consistere nella proprietà o nella nuda proprietà, in un diritto reale o in un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato. Possono usufruire, quindi, dell'agevolazione proprietari, usufruttuari, comodatari, inquilini, condomini (per le parti comuni).

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 36/E del 31 maggio 2007, ha precisato che analogamente a quanto previsto relativamente alla detrazione per le spese di ristrutturazione edilizia (circolare Agenzia Entrate n. 121/E dell'11 maggio 1998 e successive) sono ammessi a fruire della detrazione anche i familiari, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del Tuir, conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento, che sostengano le spese per la realizzazione dei lavori. Vi sono comunque alcune puntualizzazioni:

- l'agevolazione trova applicazione limitatamente ai lavori eseguiti su immobili appartenenti all'ambito "privatistico", a quelli, cioè, nei quali può esplicitarsi la convivenza, ma non in relazione ai lavori eseguiti su immobili strumentali all'attività d'impresa, arte o professione;
- la circolare n. 34 del 2008 ha altresì precisato che la convivenza deve essere duratura ed esistere già al momento di inizio lavori. Nel caso in cui vi sia discrepanza tra il soggetto che ha inviato la documentazione all'Enea e colui che ha effettuato i pagamenti (i cui dati sono indicati in fattura) si applicano le stesse conclusioni cui si è giunti, soprattutto con la circolare n. 15 del 2005, per il 36% (tra l'altro, è sufficiente annotare in fattura la misura della spesa sostenuta dal soggetto che ha inviato la documentazione).

Le spese per gli interventi di riqualificazione energetica devono riguardare edifici esistenti, parti di edifici esistenti, o unità immobiliari esistenti, posseduti o detenuti. La prova della esistenza dell'edificio è fornita dall'iscrizione dello stesso in catasto, oppure dalla richiesta di accatastamento,

La circolare n. 36 del 2007 precisa che l'agevolazione in esame interessa i fabbricati appartenenti a qualsiasi categoria catastale, anche rurale, compresi, quindi, quelli strumentali.

## RISTRUTTURAZIONI E RISPARMIO ENERGETICO

La risoluzione n. 303 del 2008 (concetto ribadito nella risoluzione n. 340 del 2008 in riferimento a immobili locati laddove l'attività di impresa sia proprio quella di locare gli immobili) ha stabilito che la detrazione in commento non trovi applicazione, all'interno del reddito d'impresa, nei confronti dei c.d. immobili merce.

### L'agevolazione riguarda gli interventi:

- di riqualificazione energetica di edifici esistenti (art. 1, comma 344, legge n. 296 del 2007);

- effettuati su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali e orizzontali, finestre comprensive di infissi, che rispettino i requisiti di trasmittanza termica (mantenimento del calore) riportati nella tabella 3 allegata alla stessa legge 296 del 2006 (art. 1, comma 345, legge n. 196 del 2006);

- di installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici, industriali e per piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università (art. 1, comma 346, legge n. 196 del 2006);

- di sostituzione di impianti di climatizzazione con impianti dotati di caldaie a condensazione e alla contestuale messa a punto del sistema di distribuzione (art. 1, comma 347, legge n. 196 del 2006).

Per i dettagli riguardanti le specifiche tecniche dei lavori eseguiti si rinvia al Decreto Attuativo del 19 febbraio 2007 e successive modificazioni nonché ai chiarimenti contenuti nella richiamata circolare n. 36 del 2007.

Rientrano nell'ambito delle spese che possono fruire della detrazione del 55% anche quelle relative alle prestazioni professionali, comprendendo sia quelle necessarie per la realizzazione degli interventi agevolati sia quelle sostenute per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio, nonché quelle sostenute per le opere edilizie, funzionali alla realizzazione dell'intervento di risparmio energetico.

### Gli adempimenti necessari

Per beneficiare della detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica, deve anzitutto sottolinearsi che non è necessario effettuare alcuna comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria. Di contro è indispensabile:

- acquisire l'asseverazione di un tecnico abilitato. Il contenuto dell'asseverazione è stabilito, per ciascuna tipologia di intervento, dal decreto attuativo. L'asseverazione può essere compresa nell'ambito di quella resa dal direttore lavori sulla conformità al progetto delle opere realizzate, obbligatoria ai sensi del decreto legislativo 192/2005, articolo 8, comma 2. Qualora sullo stesso edificio siano effettuati più in-

terventi agevolabili, è possibile acquisire un'unica asseverazione, recante i dati e le informazioni richieste in modo complessivo. Sussistono comunque delle deroghe normative in forza delle quali l'asseverazione può essere sostituita da una certificazione dei produttori;

- acquisire un attestato di certificazione energetica o di qualificazione energetica; l'attestato di "certificazione energetica" è prodotto, successivamente all'esecuzione dei lavori, utilizzando le procedure e metodologie approvate dalle Regioni/Province autonome ovvero dai Comuni. In assenza di tali procedure, l'attestato di "qualificazione energetica", predisposto e asseverato da un tecnico abilitato (che può essere il medesimo tecnico che produce l'asseverazione), con il contenuto previsto nell'allegato A al decreto attuativo;
- inviare la documentazione all'Enea, di cui a breve si approfondiranno alcuni aspetti;
- pagare mediante bonifico bancario (sul punto, si rinvia a quanto illustrato in precedenza circa gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, anche con riguardo alla casistica di eventuali errori nella compilazione del bonifico). In merito, è comunque utile richiamare la risoluzione n. 283 del 2008, secondo cui il pagamento rateale delle spese non è di impedimento al riconoscimento dell'agevolazione, a condizione che i pagamenti rateali siano effettuati mediante bonifico bancario o postale, negli anni di vigenza della disposizione agevolativa. Ovviamente, se i pagamenti rateali dovessero riguardare anni diversi, in ogni singola dichiarazione potrà fruirsi della detrazione solo in riferimento ai pagamenti sostenuti nell'anno.

Dal 14 maggio 2011, al pari degli interventi per il recupero del patrimonio edilizio, non è più necessario farsi indicare in fattura il costo della manodopera impiegata nei lavori. Peraltro, come chiarito nella circolare n. 19 del 2012, tale adempimento, in applicazione del principio del favor rei, non è più ritenuto una causa di decadenza dall'agevolazione nemmeno per il passato.

### L'invio della documentazione all'Enea

Il soggetto che intende fruire dell'agevolazione deve trasmettere la seguente documentazione all'Enea:

copia dell'attestato di certificazione/qualificazione energetica prodotto dal tecnico abilitato;

la scheda informativa relativa agli interventi realizzati contenente i dati indicati nell'allegato E al decreto attuativo (cioè: dati identificativi del soggetto che ha sostenuto le spese, della struttura oggetto dell'intervento, la tipologia di intervento, il risparmio di energia previsto, il costo dell'intervento al netto delle spese professionali, l'importo utilizzato per il calcolo della detrazione ed il costo delle spese professionali).

Per quanto riguarda l'invio della documenta-

zione si rendono necessarie alcune precisazioni di carattere "temporale". La documentazione relativa alle spese del 2007 poteva alternativamente essere inviata:

in via telematica, attraverso il sito internet [www.acs.enea.it](http://www.acs.enea.it), disponibile dal 30 aprile 2007, dal quale si otteneva una ricevuta informatica;

tramite lettera raccomandata, specificando: "Finanziaria 2007 riqualificazione energetica", all'indirizzo: ENEA, dipartimento ambiente, cambiamenti globali e sviluppo sostenibile, via Anguillarese, n. 301, 00123, Santa Maria di Galeria (Roma).

In particolare, la documentazione (sia telematica che cartacea) doveva essere inviata, per le persone fisiche, entro 60 giorni dalla fine dei lavori e, comunque, non oltre il 29 febbraio 2008.

Per quanto riguarda l'individuazione del giorno a partire dal quale decorrono i 60 giorni di tempo necessari per l'invio della documentazione all'ENEA, l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 244/E del 2007 aveva individuato il *dies a quo* nel giorno del c.d. "collaudo" dei lavori, a nulla rilevando il momento (o i momenti) di effettuazione dei pagamenti.

La stessa risoluzione ha precisato, inoltre, che il termine dei 60 giorni è da considerarsi come ordinatorio e che, conseguentemente, è possibile fruire dell'agevolazione anche in presenza di certificazioni inviate dopo il decorso dei 60 giorni, purché entro il termine ultimo del 29 febbraio 2008.

Tutto cambia invece per le spese sostenute a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, comprese quelle concernenti la prosecuzione di interventi iniziati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007, rispetto alle quali i soggetti che intendono avvalersi della detrazione sono tenuti a trasmettere all'ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori, in via telematica e ottenendo ricevuta informatica, i dati contenuti nell'attestato di certificazione energetica, ovvero nell'attestato di qualificazione energetica, prodotto da un tecnico abilitato, che può essere il medesimo tecnico che produce l'asseverazione (risoluzione n. 335 del 2008).

Sul punto l'agenzia delle Entrate, nella circolare n. 21 del 2010, sottolinea la possibilità, per il contribuente, di correggere il contenuto della scheda informativa anche oltre il previsto termine per l'invio. In particolare, la correzione può avvenire mediante l'invio telematico di una nuova comunicazione, che annulli e sostituisca quella precedentemente trasmessa.

Più precisamente, il nuovo invio deve riguardare non solo la scheda informativa ma anche l'attestato di qualificazione energetica, ove richiesto, in relazione alla tipologia di intervento e deve avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale la spesa può essere portata in detrazione, in modo da poter calcolare la detrazione sulle spese effettivamente sostenute nell'anno al quale la dichiarazione si riferisce.

Ovviamente, in caso di sconti o abbuoni inter-

venuti successivamente all'invio della scheda informativa, la detrazione compete solamente in relazione alle spese effettivamente sostenute e pertanto, qualora vengano restituite somme per le quali in anni precedenti si è già fruito della detrazione, tali somme devono essere assoggettate a tassazione separata, fatta salva l'ipotesi in cui il contribuente abbia deciso di far ricorso alla dichiarazione integrativa pro fisco.

Quanto sopra, inoltre, dovrebbe essere coordinato con il contenuto dell'articolo 2 del DL 16 del 2012, secondo cui tutte le comunicazioni necessarie per la fruizione dei benefici fiscali possono essere effettuate entro la prima dichiarazione dei redditi utile. Al riguardo, infatti, serve anzitutto comprendere se la comunicazione all'Enea rientri, come appare, tra gli adempimenti formali che possono essere sanati ai sensi del predetto articolo 2 e successivamente bisogna chiarire cosa si intende per prima dichiarazione dei redditi utile, ossia se si tratti della prima dichiarazione successiva al termine fissato per l'adempimento o della dichiarazione in cui si intende fruire dell'agevolazione (nel caso specifico delle comunicazioni all'Enea, infatti, potrebbe accadere ad esempio che i lavori siano terminati a marzo 2012, con obbligo di comunicazione a giugno 2012: pertanto è da comprendere se il termine di correzione è quello del settembre 2012, appunto "scadenza" della prima dichiarazione utile dopo il termine di adempimento, ovvero sia quello del settembre dell'anno successivo, anno in cui si presenta la dichiarazione per fruire della detrazione riferita alle spese sostenute fino a marzo 2012).

Ciò posto, nella circolare n. 21 del 2010 è comunque chiarito che non è necessario procedere alla rettifica della scheda informativa nell'ipotesi in cui sia stato indicato un nominativo diverso da quello dell'intestatario del bonifico o della fattura o non sia stato indicato che possono aver diritto alla detrazione più contribuenti. In questi casi, infatti, secondo quanto chiarito con la circolare n. 34 del 2008, è sufficiente che il contribuente che intende avvalersi della detrazione dimostri di essere in possesso dei documenti che attestano il sostenimento dell'onere e la misura in cui tale onere è stato effettivamente sostenuto.

Peraltro, per superare le difficoltà operative sorte a seguito dalla mancata attivazione della nuova procedura informatica da parte dell'Enea, con la risoluzione n. 44 del 2010 l'agenzia ha precisato che i contribuenti possono beneficiare della detrazione anche per le spese che non risultano dalla scheda originaria:

- presentando ai soggetti che prestano l'assistenza fiscale una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, ai sensi dell'art. 47 del Dpr 445/2000, nella quale sono evidenziati i dati della scheda informativa precedentemente trasmessa all'ENEA opportunamente modificati;
- provvedendo all'invio telematico della scheda rettificativa entro 90 giorni dalla data di attivazione della procedura informatica da parte dell'Enea, pena la perdita del benefi-



cio (ed in tale evenienza, peraltro, nessun addebito può essere mosso al soggetto che presta assistenza fiscale che ha consentito inizialmente la detrazione).

In tema di correzioni, infine, deve sottolinearsi che la circolare n. 20 del 2011 ha chiarito che poiché per il 2007 e il 2008 non sono state possibili le implementazioni informatiche con procedure telematiche per l'invio delle schede informative all'Enea, la detrazione è ammessa a condizione che il contribuente in sede di controllo dimostri di aver rispettato la normativa anche per le spese non risultanti dalla scheda inviata. Per l'anno 2009 e per gli anni successivi la sola procedura di correzione ammessa è invece quella di produrre telematicamente una nuova scheda all'Enea entro il termine della dichiarazione riferita all'anno in cui si fruisce della detrazione, come descritto nella riportata circolare n. 21 del 2010.

Tale documento di prassi, peraltro, è intervenuto anche in tema di corretta individuazione della "data di fine lavori", da cui decorre il termine per inviare la documentazione all'Enea. In precedenza, con risoluzione 11 settembre 2007, n. 244, era stato precisato che tale data coincide con il giorno del cosiddetto "collaudo", a nulla rilevando il momento di effettuazione dei pagamenti. Con la circolare n. 21 del 2010 l'amministrazione aggiunge che nell'ipotesi in cui, in considerazione del tipo di intervento, non sia richiesto il collaudo, il contribuente possa provare la data di fine lavori anche con altra documentazione emessa dal soggetto che ha eseguito i lavori (o tecnico che compila la scheda informativa), mentre non può ritenersi valida a tal fine una dichiarazione del contribuente resa in sede di autocertificazione.

Il contribuente, invece, che non è in possesso della documentazione richiesta dalla norma, in quanto l'intervento è ancora in corso di realizzazione, può usufruire della detrazione spettante per le spese sostenute in ciascun periodo d'imposta, a condizione che attesti che i lavori non sono ultimati.

### **La comunicazione all'Agenzia delle Entrate nel caso di prosecuzione dei lavori**

L'art. 29, comma 6, DL n. 185/2008 ha introdotto l'obbligo di dover effettuare una specifica comunicazione all'Agenzia delle Entrate nel caso di lavori che continuano nell'anno successivo. Al riguardo con apposito Provvedimento l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello con il quale effettuare detta comunicazione, da inviarsi esclusivamente in via telematica direttamente o tramite un intermediario abilitato.

La nuova comunicazione da inviare all'Agenzia delle Entrate, comunque, non interferisce in alcun modo con gli ulteriori adempimenti, in primis l'obbligo di inviare all'ENEA, entro 90 giorni dalla fine dei lavori, i dati relativi agli interventi realizzati, utilizzando la modulistica appositamente predisposta.

Oltre a verificarsi lo svolgimento dei lavori in più periodi d'imposta è altresì necessario che le relative spese siano sostenute in più annualità.

Le istruzioni per la compilazione della comunicazione specificano infatti che il modello ha lo scopo di: "comunicare le spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti a quello in cui i lavori sono terminati".

Conseguentemente il modello non deve essere presentato se:

- i lavori sono iniziati e conclusi nel medesimo periodo d'imposta;
- nel periodo d'imposta in cui sono iniziati i lavori (proseguiti nel periodo d'imposta successivo) non sono state sostenute spese.

Sul piano dei dati richiesti nel modello in esame, si deve indicare:

anno/periodo d'imposta di sostenimento delle spese cui la comunicazione si riferisce;

- dati identificativi del soggetto dichiarante e dell'eventuale soggetto che presenta la comunicazione per conto di altri. Per quanto riguarda il dichiarante, oltre ai consueti dati anagrafici, è richiesta l'indicazione del diritto goduto sull'immobile oggetto dell'intervento. Nel caso in cui vi siano più soggetti proprietari/detentori che hanno diritto alla detrazione va barrata anche la casella "Contitolare". Per fruire della detrazione, in presenza di più proprietari/detentori dell'immobile che sostengono le spese in esame, la comunicazione può essere trasmessa soltanto da uno di essi. Nei casi in cui gli interventi riguardano parti comuni di un condominio, vanno indicati i dati della persona che presenta la dichiarazione barrando la casella "Amministratore" ovvero "Condomino", indicando in ogni caso il "Codice fiscale del condominio";
- dati identificativi dell'immobile oggetto degli interventi. In merito le istruzioni per la compilazione del modello specificano che, in mancanza dei dati catastali, devono essere riportati i riferimenti della domanda di accatastamento;
- tipologia di intervento effettuato e non terminato e ammontare delle relative spese sostenute nell'anno cui si riferisce la comunicazione;
- data di inizio lavori.

Atteso che la norma introduttiva dell'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle Entrate nell'evenienza della continuazione dei lavori non disciplina le ipotesi di mancato o irregolare assolvimento dell'adempimento, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la mancata osservanza del termine e l'omesso invio del modello non possano comportare la decadenza dal beneficio fiscale, ritenendosi, invece, applicabile la sanzione in misura fissa (da euro 258 a euro 2.065) prevista dall'art. 11, comma 1, del d. lgs. n. 471 del 1997, per l'omesso o irregolare invio di ogni comunicazione prescritta dalle norme tributarie. (circ. 21 del 2010).

### **Il calcolo della detrazione**

L'agevolazione, come detto, spetta nella misura

del 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, entro dei limiti massimi differenziati per ciascuna tipologia di prestazione. Per il periodo dal 1° gennaio 2013 al 30 giugno 2013, fermi restando i limiti massimi, la detrazione deve essere calcolata nella misura del 50% delle spese sostenute. A decorrere dal 1° luglio 2013, invece, si avrà una detrazione speculare a quella per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, con un limite di spesa di 48 mila euro e una percentuale del 36%.

In particolare, la detrazione è riconosciuta entro i seguenti limiti:

- interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti (art. 1, comma 344): il valore massimo della detrazione è di 100.000 euro;
- interventi sull'involucro di edifici esistenti (art. 1, comma 345): il valore massimo della detrazione è di 60.000 euro;
- interventi di installazione di pannelli solari (art. 1, comma 346): il valore massimo della detrazione è di 60.000 euro;
- interventi di sostituzione, integrazione o parziale, di impianti di climatizzazione invernale (art. 1, comma 347): il valore massimo della detrazione è di 30.000 euro.

Come nell'ipotesi degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, l'agevolazione è da riconoscere secondo un rigido criterio di cassa e in riferimento alla quota effettivamente rimasta a carico. In linea generale, dunque, si ribadisce quanto già esplicitato in ordine al 36% nel caso della presenza di contributi al sostenimento della spesa. Sul tema inoltre l'agenzia delle entrate, nella circolare n. 21 del 2010 puntualizza che il contribuente può avvalersi della detrazione del 55 per cento pur avendo richiesto per il medesimo intervento l'assegnazione di eventuali contributi erogati da enti locali o dalla Comunità Europea, fermo restando che qualora questi gli vengano effettivamente riconosciuti, ed intenda beneficiarne, dovrà restituire la detrazione già utilizzata in dichiarazione anche per la parte non coperta da contributo.

Per quanto riguarda le caratteristiche della detrazione, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 36 del 2007, ha fornito i primi importanti chiarimenti:

- nel caso in cui siano stati attuati più interventi agevolabili, sempreché cumulabili, il limite massimo di detrazione applicabile sarà costituito dalla somma degli importi previsti per ciascuno degli interventi realizzati. Così ad esempio, se sono stati installati i pannelli solari, per i quali è previsto un importo massimo di detrazione di 60.000 euro, e sono state sostituite le finestre comprensive degli infissi, intervento per il quale l'ammontare massimo di detrazione è di 60.000 euro, sarà possibile usufruire della detrazione massima di 120mila euro;
- qualora si effettui un intervento caratterizzato da requisiti tecnici che consentano

di ricondurlo astrattamente a due diverse fattispecie agevolabili – per esempio un intervento di coibentazione delle pareti esterne, inquadrabile nell'ambito della riqualificazione energetica dell'edificio (comma 344) o nell'ambito degli interventi sulle strutture opache verticali (comma 345)- il contribuente potrà applicare una sola agevolazione e dovrà indicare nella scheda informativa prevista dall'allegato E a quale comma della legge finanziaria intende fare riferimento;

- il limite massimo di detrazione deve intendersi riferito all'unità immobiliare oggetto dell'intervento e, pertanto, andrà suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa, in ragione dell'onere da ciascuno effettivamente sostenuto;
- per gli interventi condominiali l'ammontare massimo di detrazione, in analogia con quanto previsto in relazione alla detrazione per le ristrutturazioni edilizie, dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997, deve intendersi riferito a ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio tranne nella ipotesi di cui al comma 344 della legge finanziaria, in cui l'intervento di riqualificazione energetica si riferisce all'intero edificio e non a "parti" di edificio. In tale ipotesi l'ammontare di 100mila euro deve ritenersi che costituisca il limite complessivo della detrazione, da ripartire tra i soggetti che hanno diritto al beneficio.
- per quanto riguarda la variazione della titolarità dell'immobile durante il periodo di godimento dell'agevolazione, né la norma primaria, né il decreto attuativo, forniscono indicazioni. In ogni caso in via di interpretazione l'amministrazione finanziaria ha precisato che si applicano le stesse regole previste per la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e pertanto dal 17 settembre 2011 è possibile stabilire anche che la detrazione residua sia comunque fruita dal venditore. Se ciò non è disciplinato, la detrazione spetta all'acquirente;
- in caso di decesso dell'avente diritto, si applicano gli stessi chiarimenti illustrati in precedenza in riferimento alla detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, cui ovviamente si rinvia per eventuali approfondimenti.

Si è già detto che in riferimento alla medesima spesa vige un rigido criterio di cumulo di più detrazioni. Ciò è sancito anche dall'articolo 10 del decreto attuativo che prevede che la detrazione in esame non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste da leggi nazionali per i medesimi interventi (ad esempio, detrazione 36%).

Il divieto di cumulo, comunque, non significa che diverse detrazioni possano coesistere quando riguardano ammontari di spese diverse. Già è stato evidenziato, ad esempio, che se con determi-

nate spese (infissi e altri interventi) si raggiunge il necessario risparmio energetico per l'intero edificio, l'eventuale installazione dei pannelli solari, ancorché all'interno dei complessivi lavori eseguiti sull'edificio, origina una differente e autonoma detrazione.

Infine, si rammenta che la detrazione è ripartibile in 10 rate costanti.

### La gestione del piano casa

La risoluzione n. 4 del 2011 effettua il punto della situazione in rapporto al c.d. Piano Casa di cui all'art. 11 del decreto legge 112 del 2008, rispondendo ad uno specifico quesito posto da una direzione regionale e riferito alle ipotesi in cui i lavori di recupero del patrimonio edilizio o quelli destinati al risparmio energetico, entrambi agevolati con le detrazioni rispettivamente del 36 e del 55 per cento, facciano riferimento tra l'altro ad ampliamenti degli immobili interessati.

Al riguardo deve anzitutto rammentarsi che nelle predette detrazioni non sono mai agevolati gli interventi di nuova costruzione (salvi i parcheggi pertinenziali all'interno del beneficio per il recupero edilizio) e sono ammessi solo quelli che aumentino la superficie utile ma non il volume preesistente, con l'unica eccezione rappresentata dai servizi igienici, così come sono ammessi alla detrazione fiscale i costi degli interventi di fedele ricostruzione degli edifici demoliti, ferma restando, nel titolo abilitativo, la

corrispondenza di detti interventi alla categoria delle ristrutturazioni edilizie.

Ad essere fondamentale per l'agevolazione fiscale è il disposto dell'art. 3 del decreto del presidente della repubblica n. 380 del 2001 (Testo Unico dell'edilizia), secondo cui tra gli interventi di ristrutturazione edilizia rientrano anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quelli preesistenti, fatte salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, mentre negli interventi di "nuova costruzione", esclusi dai benefici fiscali, sono assorbiti quelli riguardanti la realizzazione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente.

L'ampliamento, pertanto, è una tipologia di intervento assolutamente esclusa dai benefici fiscali. Da ciò deriva la scelta adottata dall'agenzia delle entrate nella risoluzione n. 4 del 2011, con cui si ribadisce quanto sostenuto anche nella circolare n. 39 del 2010, ossia che nelle ipotesi di interventi che comportino l'evento "ampliamento":

- in caso di demolizione e ricostruzione con ampliamento non spetta la detrazione in quanto l'intervento si considera "nuova costruzione";
- in caso di ristrutturazione senza demolizione dell'esistente e ampliamento la detrazione spetta solo per le spese riferibili alla parte esistente.