

# IL BONUS RECUPERO EDILIZIO ACQUISTO ABITAZIONI RISTRUTTURATE ACQUISTO E REALIZZAZIONE POSTI AUTO 2022

*Rassegna a cura di Giovanni Rizzi*

## 1. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

L'art. 4, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con L. 22 dicembre 2011, n. 214 ha reso **definitive** (introducendo una nuova norma, l'art. 16bis, nel Testo Unico sulle Imposte dei Redditi di cui al DPR 917/1986) le agevolazioni IRPEF relativamente ad interventi di recupero edilizio già previste dalla legge 449/1997, successivamente più volte prorogate.

### **SOGGETTI CHE POSSONO USUFRUIRE DELLA DETRAZIONE**

Hanno diritto alla detrazione:

- il proprietario dell'immobile (compreso anche il comproprietario)
- il nudo proprietario dell'immobile
- il titolare di un diritto reale di godimento sullo stesso (usufrutto, abitazione)
- il comodatario
- il locatario
- i soci di cooperativa a proprietà divisa e, previo consenso scritto della cooperativa che possiede l'immobile, anche ai soci di cooperativa a proprietà indivisa (in qualità di detentori); questi ultimi possono fruire della detrazione dal momento dell'accettazione della domanda di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione anche se il verbale di assegnazione non è sottoposto a registrazione.
- imprenditori individuali per gli immobili non rientranti tra i beni strumentali o merce
- i soggetti indicati nell'art. 5 del T.U.I.R. (D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917), che producono redditi in forma associata (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti a questi equiparati) alle stesse condizioni previste per gli imprenditori individuali.

Hanno diritto alla detrazione, purché sostengano le spese e le fatture ed i bonifici bancari o postali siano a loro intestati, anche:

- il familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento (il coniuge, l'unito civilmente, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado) (deve

trattarsi di abitazione in cui si esplica la convivenza e quindi a disposizione del familiare che vuole fruire della detrazione; non è necessario si tratti dell'abitazione principale)

- il coniuge separato assegnatario dell'immobile intestato all'altro coniuge
- il convivente more uxorio, non proprietario dell'immobile oggetto degli interventi né titolare di un contratto di comodato (la legge 20 maggio 2016 n. 76 ha riconosciuto rilevanza anche al rapporto di convivenza e la disponibilità dell'immobile risulta insita nella convivenza che si esplica a sensi della suddetta legge 76/2016)
- il promissario acquirente, purché sia stato immesso nel possesso del bene ed esegua gli interventi a proprio carico e purché il preliminare sia stato registrato.

In questi casi, ferme restando le altre condizioni, la detrazione spetta anche se le abilitazioni comunali sono intestate al proprietario dell'immobile.

L'art. 1, c. 3, lett. b), n. 2) legge 27 dicembre 2017 n. 205 ha esteso le detrazioni in oggetto anche alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

### MODALITÀ PER LA DETRAZIONE

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle spese sostenute. L'importo massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo.

Nell'art. 16bis del TUIR non è stata riproposta la disposizione che, sino al 31 dicembre 2011, consentiva, ai soggetti di età non inferiore a 75 e a 80 anni, di ripartire la detrazione, rispettivamente, in cinque e tre quote annuali costanti di pari importo).

La detrazione, sino all'importo massimo di €. 48.000,00 è riconosciuta per singola "**unità immobiliare**" e relative pertinenze (pertanto in caso di più soggetti aventi diritto, come nel caso di più comproprietari, il limite massimo di detrazione fruibile da tutti non può superare per la stessa unità il suddetto importo di €. 48.000,00). In caso di pertinenze, gli interventi edilizi effettuati sulla pertinenza non hanno un autonomo limite di spesa, ma rientrano nel limite di spesa previsto per l'unità abitativa di cui la pertinenza è al servizio.

**ATTENZIONE:** in via transitoria, e più precisamente per le spese documentate, sostenute **fino al 31 dicembre 2024**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo **di €. 96.000,00** (dal 1° gennaio 2025 si torna alla misura del 36% su un importo massimo di €. 48.000,00); fermo restando che la detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo (*così dispone l'art. 16, c. 1, D.L. 4 giugno 2013 n. 63, convertito con legge 3 agosto 2013 n. 90 così come modificato dall'art. 1, c. 37, lett. b), n. 1) legge 30 dicembre 2021 n. 234*).

Trattandosi di una **detrazione** (e non di un rimborso) di imposta, ciascun contribuente ha diritto di detrarre annualmente la quota spettante nei limiti dell'imposta dovuta per l'anno in questione. Ad esempio, se la quota annua detraibile è di €. 1.080,00 in 10 anni e l'IRPEF (trattenuta o comunque da pagare) nell'anno in questione ammonta a €. 1.000,00, la parte residua della quota annua detraibile, pari ad €. 80,00, non può essere recuperata in alcun modo.

Il contribuente che, pur avendone diritto, non ha usufruito dell'agevolazione in uno o più anni (ad esempio, per incapienza o perché esonerato dalla presentazione della dichiarazione dei redditi), nei successivi periodi d'imposta può comunque beneficiare della detrazione, indicando in dichiarazione il numero della rata corrispondente.

Se gli interventi di recupero riguardano unità immobiliari residenziali adibite promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione ovvero all'esercizio dell'attività commerciale, la detrazione spettante è ridotta al 50%.

Se gli interventi realizzati in ciascun anno consistono nella prosecuzione di lavori iniziati in anni precedenti, per determinare il limite massimo delle spese detraibili si deve tenere conto di quelle sostenute nei medesimi anni: si avrà diritto all'agevolazione solo se la spesa per la quale si è già fruito della relativa detrazione non ha superato il limite complessivo previsto.

La detrazione è **cumulabile** con le agevolazioni già previste sugli immobili oggetto di vincolo ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 (ossia sui beni soggetti a vincolo culturale), ridotte nella misura del 50%. **Non è**, invece, **cumulabile** con l'agevolazione prevista per gli stessi interventi sulla riqualificazione energetica degli edifici.

Circa le formalità da rispettare per godere della detrazione l'art. 16bis del TUIR richiama le disposizioni del Decreto del Ministero delle Finanze 18 febbraio 1998 n. 41 (da ultimo modificato dal D.L. 13.5.2011 n. 70, convertito con L. 12.7.2011 n. 106). Tale decreto stabilisce, fra l'altro, che:

**(i)** i pagamenti debbono essere effettuati con **bonifico bancario o postale** dal quale risulti:

- la causale del versamento (da integrare con il riferimento al beneficio della detrazione ex art. 16bis T.U.I.R. DPR. 917/1986)
- il codice fiscale del soggetto che intende beneficiare della detrazione (quando vi sono più soggetti che sostengono la spesa e tutti intendono fruire della detrazione, il bonifico deve riportare il numero di codice fiscale di tutte le persone interessate al beneficio).
- il codice fiscale o la partiva IVA del beneficiario del pagamento

Se l'ordinante del bonifico è una persona diversa da quella indicata nella disposizione di pagamento quale beneficiario della detrazione, in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla norma, la detrazione deve essere fruita da quest'ultimo (circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E del 24 aprile 2015).

**ATTENZIONE:** l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 55/E del 7 giugno 2012, aveva precisato che la non completa compilazione del bonifico bancario/postale, pregiudicando la possibilità per le banche e Poste Italiane SPA di rispettare l'obbligo di operare la ritenuta disposta dall'art. 25 del DL n. 78 del 2010, finiva col privare il contribuente della facoltà di avvalersi della detrazione di cui trattasi (a meno che non si fosse proceduto ad un nuovo versamento conforme alle suddette prescrizioni). Tale posizione, peraltro, dovrebbe ritenersi superata, alla luce di quanto precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la successiva **Circolare n. 43/E del 18 novembre 2016**, dettata in tema di agevolazioni per l'acquisto di box pertinenziale, ma nella quale, sul punto, sembra sia stato dettato un principio di carattere generale, applicabile anche alle altre ipotesi di detrazione. In tale Circolare infatti si afferma che *"può, inoltre, ritenersi che la detrazione spetti anche nella ipotesi in cui il bonifico bancario utilizzato per effettuare il pagamento dei lavori di ristrutturazione e di riqualificazione energetica sia stato compilato in modo tale da non consentire alle banche e a Poste italiane di adempiere correttamente all'obbligo di ritenuta previsto dall'art. 25 sopra richiamato. In tal caso è necessario che il beneficiario dell'accredito attesti nella dichiarazione sostitutiva di atto notorio di aver ricevuto le somme e di averle incluse nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del suo reddito."*

Pertanto, dovrebbe essere sufficiente farsi rilasciare dal beneficiario dell'accredito apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio, nella quale lo stesso dichiara di aver ricevuto le somme e di averle incluse nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del suo reddito, per "sanare" la situazione ed avvalersi, comunque, della detrazione IRPEF.

Il contribuente potrà fruire della detrazione anche nel caso in cui il pagamento delle spese sia materialmente effettuato dalla società che gli ha concesso un finanziamento a condizione che questa paghi il corrispettivo al soggetto fornitore con un bonifico bancario o postale recante tutti i dati previsti (causale del versamento con indicazione degli estremi della norma agevolativa, codice fiscale del soggetto per conto del quale è eseguito il pagamento, numero di partita IVA del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato) in modo da consentire alle banche o a Poste Italiane SPA di operare la ritenuta e il contribuente abbia copia della ricevuta del bonifico.

Ai fini del riconoscimento della detrazione non è richiesta l'effettuazione del pagamento mediante bonifico delle spese relative agli oneri di urbanizzazione, all'imposta di bollo, ai diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori, trattandosi di versamenti da effettuare con modalità obbligate, in favore di pubbliche amministrazioni.

**(ii)** che nella dichiarazione dei redditi debbono essere indicati i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione

**(iii)** che **prima dell'inizio dei lavori** deve essere inviata, con raccomandata A.R., apposita comunicazione all'Azienda Sanitaria Locale, salvo che l'attuale normativa in tema di sicurezza nei cantieri escluda l'obbligo della notifica preliminare all'ASL.

Si precisa che, con decorrenza dal 14 maggio 2011, non è più necessario né indicare in fattura il costo della mano d'opera (obbligo che era stato imposto dall'art. 1, c.19, L. 244/2007) né inviare, con raccomandata A.R., la comunicazione, al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara). Tali obblighi infatti sono stati eliminati dall'art. 7, c2, lett. q e r, del D.L. 13.5.2011 n. 70, convertito con L. 12.7.2011 n. 106; il DL. 70/2011, peraltro prescrive, in luogo dell'invio al centro operativo di Pescara, l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi: *i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione.* Sarà poi necessario conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

**ATTENZIONE:** con decorrenza 1 gennaio 2018, per effetto di quanto previsto dall'art. 1, c. 3, lett. b), n. 4) L. 27 dicembre 2017 n. 205 (che ha aggiunto un nuovo comma 2bis all'art. 16 del D.L. 4 giugno 2013 n. 63, convertito con legge 3 agosto 2013 n. 90) debbono essere **trasmesse per via telematica all'ENEA**, in analogia a quanto già previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici, anche le informazioni sugli interventi di ristrutturazione edilizia effettuati, e ciò al fine di consentire il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito alla realizzazione di detti interventi. L'invio all'ENEA va effettuato **entro 90 giorni** a partire dalla data di ultimazione dei lavori o del collaudo. Una guida rapida per la trasmissione dei dati, realizzata dall'ENEA, è disponibile in formato elettronico sul sito internet: <http://www.acs.enea.it/ristrutturazioni-edilizie/>. La norma, peraltro, non prevede sanzioni e/o decadenze per il caso di omessa trasmissione all'ENEA.

## **INTERVENTI PER I QUALI È AMMESSA LA DETRAZIONE**

La detrazione IRPEF è ammessa per i seguenti interventi:

**(a)** gli **interventi** di cui alle lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, effettuati sulle **parti comuni** di edificio residenziale di cui all'articolo 1117, n. 1), del codice civile (il singolo condomino usufruisce della detrazione per i lavori effettuati sulle parti comuni in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli artt. 1123 e segg. cod. civ.)

**(b)** gli **interventi** di cui alle lettere b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, effettuati sulle **singole unità immobiliari residenziali** di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze.

Riguardo agli interventi di ristrutturazione edilizia ammessi al beneficio della detrazione fiscale, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, tra l'altro, che: (i) per la demolizione e ricostruzione con ampliamento, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una "nuova costruzione"; (ii) se la ristrutturazione avviene senza demolire l'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione spetta solo per le spese riguardanti la **parte esistente** in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione". Questi stessi criteri si applicano anche agli interventi di ampliamento previsti in attuazione del cosiddetto Piano Casa (**Ris. Agenzia delle Entrate n. 4/E del 2011**).

**(c)** gli interventi necessari alla **ricostruzione o al ripristino dell'immobile** danneggiato a seguito di **eventi calamitosi**, ancorché non rientranti nelle categorie di cui ai precedenti punti (a) e (b), sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza

**(d)** gli interventi relativi alla realizzazione di **autorimesse o posti auto pertinenziali** anche a proprietà comune nonché per l'**acquisto** di autorimesse o posti auto pertinenziali

Per fruire della detrazione per la realizzazione e/o l'acquisto di posti auto e box auto vi è l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi: i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione. Sarà poi necessario conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti relativi all'intervento.

**(e)** gli interventi finalizzati alla **eliminazione delle barriere architettoniche**, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazioni di gravità, ai sensi dell'articolo 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104; La detrazione compete unicamente per le spese sostenute per realizzare interventi sugli immobili, mentre non spetta per le spese sostenute in relazione al semplice acquisto di strumenti, anche se diretti a favorire la comunicazione e la mobilità interna ed esterna. Pertanto, a titolo di esempio, non rientrano nell'agevolazione i telefoni a viva voce, gli schermi a tocco, i computer, le tastiere espansive. Tali beni, tuttavia, sono inquadrabili nella categoria dei sussidi tecnici e informatici per i quali, a determinate condizioni, è prevista la detrazione Irpef del 19%.

Gli interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche possono accedere a tre distinte detrazioni di imposta, alternative tra di loro:

**a) la detrazione "a regime"**(quale sopra illustrata): aliquota del 50% sino al 31/12/2024 e del 36% a partire dal 01/01/2025; massimale di €. 96.000,00 sino al 31/12/2024 e di €. 48.000,00 a partire dal 01/01/2025; ripartizione in 10 quote annuali (art. 16-bis, T.U.I.R.)

**b) la detrazione "rafforzata"** con valenza sino al **31 dicembre 2022**: aliquota del 75%; massimali differenziati a seconda del tipo di edificio (€. 50.000,00 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno; €. 40.000,00 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità; €. 30.000,00 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità); ripartizione in 5 quote annuali (art. 119-ter, D.L. 34/2020 introdotto dall'art. 1, c. 42, legge 234/2021)

**c)** il “**Super-Bonus**” (nelle diverse misure e con le diverse scadenze previste dall’attuale disciplina in relazione al fruitore – art. 119, commi 8bis e 8-quater, D.L. 34/2020) ed applicabile a condizione che gli interventi in oggetto siano effettuati congiuntamente a interventi “trainanti” di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico

**(f)** gli interventi volti all'adozione di misure finalizzate a **prevenire** il rischio del compimento di **atti illeciti** da parte di terzi.

Per “atti illeciti” si intendono quelli penalmente illeciti (per esempio, furto, aggressione, sequestro di persona e ogni altro reato la cui realizzazione comporti la lesione di diritti giuridicamente protetti). In questi casi, la detrazione è applicabile unicamente alle spese sostenute per realizzare interventi sugli immobili. Non rientra nell’agevolazione, per esempio, il contratto stipulato con un istituto di vigilanza. A titolo esemplificativo, rientrano tra queste misure: rafforzamento, sostituzione o installazione di cancellate o recinzioni murarie degli edifici, apposizione di grate sulle finestre o loro sostituzione, porte blindate o rinforzate, apposizione o sostituzione di serrature, lucchetti, catenacci, spioncini; installazione di rilevatori di apertura e di effrazione sui serramenti; apposizione di saracinesche; tapparelle metalliche con bloccaggi; vetri antisfondamento; caserforti a muro; fotocamere o cineprese collegate con centri di vigilanza privati; apparecchi rilevatori di prevenzione antifurto e relative centraline.

**(g)** gli interventi volti alla realizzazione di opere finalizzate alla **cablatura** degli edifici, al contenimento **dell'inquinamento acustico**;

**(h)** gli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di **risparmi energetici** con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia. I predetti interventi possono essere realizzati anche in assenza di opere edilizie propriamente dette, acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia.

Rientra tra i lavori agevolabili, per esempio, l'installazione di un **impianto fotovoltaico** per la produzione di energia elettrica, in quanto basato sull'impiego della fonte solare e, quindi, sull'impiego di fonti rinnovabili di energia (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 22/E del 2 aprile 2013). Per usufruire della detrazione è comunque necessario che l'impianto sia installato per far fronte ai bisogni energetici dell'abitazione (cioè per usi domestici, di illuminazione, alimentazione di apparecchi elettrici, eccetera) e, quindi, che lo stesso sia posto direttamente al servizio dell'abitazione. Si rammenta che se l'installazione dell'impianto fotovoltaico viene abbinato ad uno degli interventi di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico di cui all'art. 119, commi 1 e 4, D.L. 19 maggio 2020 n. 34 convertito con legge 17 luglio 2020 n. 77, la detrazione spettante sulle spese sostenute per tale installazione gode del cd. **Super-Bonus** (nelle diverse misure e con le diverse scadenze previste dall’attuale disciplina in relazione al fruitore – art. 119, commi 8bis e 8-quater, D.L. 34/2020) su un limite massimo di spesa di €. 48.000,00 o comunque non superiore ad €. 2.400,00 per ogni kWh di potenza nominale dell'impianto. La detrazione va ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

**(i)** Gli **interventi per l'adozione di misure antisismiche**, con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica. Tali opere devono essere realizzate sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici. Se riguardano i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari. Sono agevolate, inoltre, le spese necessarie per la redazione della documentazione obbligatoria idonea a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio, nonché per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione (cd. “SISMA-BONUS”).

Con riferimento al **SISMA-BONUS** è prevista una specifica disciplina agevolativa transitoria alternativa alla disciplina a regime dettata dall'art. 16-bis del T.U.I.R.”, disciplina dettata:



- dall'art. 16, commi 1-bis, 1-ter, 1-quater, 1-quinques, 1-sexies e 1-septies del D.L. 4 giugno 2013 n. 63, convertito con legge 3 agosto 2013, n. 90 e s.m.i. (il cd. SismaBonus "rafforzato") per spese sostenute **sino al 31 dicembre 2024** (

- dall'art. 119 del D.L. 19 maggio 2020 n. 34 convertito con legge 17 luglio 2020 n. 77 (cd. "Super-SismaBonus") nelle diverse misure e con le diverse scadenze previste dall'attuale disciplina in relazione al fruitore (art. 119, commi 8bis e 8-quater, D.L. 34/2020).

Ai sensi dell'art. 16, commi da 1-bis a 1-septies del D.L. 63/2013, il SismaBonus "rafforzato" compete a chi esegue interventi di adozione di misure antisismiche tra il 1 gennaio 2017 ed il **31 dicembre 2024**. L'intervento deve riguardare immobili di tipo abitativo o utilizzati per attività produttive ricompresi in zone sismiche 1, 2 o 3. La detrazione di imposta è riconosciuta:

(i) nella **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo di €. 96.000,00 per unità immobiliare per ciascun anno, con ripartizione della detrazione in cinque quote annuali di pari importo;

(ii) qualora dall'intervento eseguito deriva una riduzione del rischio tale da determinare il passaggio ad una classe di rischio inferiore la detrazione si applica nella **misura del 70%** della spesa sostenuta; in caso di passaggio a due classi di rischio inferiori la detrazione si applica nella **misura dell'80%**, sempre fino ad un ammontare massimo di €. 96.000,00 per unità immobiliare per ciascun anno e con ripartizione della detrazione in cinque quote annuali di pari importo;

(iii) qualora gli interventi comportanti riduzione del rischio sismico, siano realizzati sulle **parti comuni** di edifici condominiali, la detrazione si applica nella misura del **75%** (in caso passaggio ad una classe di rischio inferiore) ovvero nella misura dell'**85%** (in caso di passaggio a due classi di rischio inferiori). Le predette detrazioni si applicano su un ammontare delle spese non superiore a €. 96.000,00 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio e con ripartizione della detrazione in cinque quote annuali di pari importo.

Possono fruire del Super-SismaBonus per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico solo i soggetti espressamente indicati nell'art. 119, c. 9, del D.L. 19/5/2020 n. 34 e diversa è la disciplina, in ordine alla misura ed alle scadenze della detrazione riconosciuta, a seconda del soggetto fruitore (secondo quanto disposto dall'art. 119, comma 8-bis del D.L. 34/2020 così come introdotto dall'art. 1, c. 28, legge 30/12/2021 n. 234). In particolare:

**A)** Per gli interventi effettuati:

-- dai condomini

-- da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riguardo ad edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche (cd. mini-condomini)

-- dalle ONLUS, dalle organizzazioni di volontariato, dalle associazioni di promozione sociale

la detrazione spetta:

- nella misura del **110%** per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2023**

- nella misura del **70%** per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2024**

- nella misura del **65%** per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2025**.

**B)** Per gli interventi effettuati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa arte o professione ed al di fuori del caso dei "mini-condomini", la detrazione nella misura del **110%** spetta:

-- per le spese sostenute sino al **30 giugno 2022**

-- ovvero qualora alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il **30%** dell'intervento complessivo anche per le spese sostenute sino al **31 dicembre 2022**.

**C)** Per gli interventi effettuati:

-- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali

-- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa (per interventi su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci)

la detrazione spetta nella misura del **110%**:

-- per le spese sostenute sino al **30 giugno 2023**

-- ovvero qualora alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per almeno il **60%** dell'intervento complessivo, anche per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2023**.

**D)** Per gli interventi effettuati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'art. 5 D.Lgs 242/1999, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi, la detrazione nella misura del **110%** spetta per le spese sostenute sino al **30 giugno 2022**.

Il Super-SismaBonus si applica solo alle unità ad uso abitativo. Peraltro non si applica alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (art. 119, c. 15-bis)

### **(I)** gli interventi di **bonifica dell'amianto** e di esecuzione di opere volte ad **evitare gli infortuni domestici**

Con riferimento alla sicurezza domestica, non dà diritto alla detrazione il semplice acquisto, anche a fini sostitutivi, di apparecchiature o elettrodomestici dotati di meccanismi di sicurezza, in quanto tale fattispecie non integra un intervento sugli immobili (per esempio, non spetta alcuna detrazione per l'acquisto di una cucina a spegnimento automatico che sostituisca una tradizionale cucina a gas). L'agevolazione compete, invece, anche per la semplice riparazione di impianti insicuri realizzati su immobili (per esempio, la sostituzione del tubo del gas o la riparazione di una presa malfunzionante). Tra le opere agevolabili rientrano: L'art. 1, comma 60, legge 30 dicembre 2020 n. 178 ha modificato l'art. 16-bis del DPR 22 dicembre 1986 n. 917, T.U.I.R. introducendo dopo il comma 3 un nuovo comma 3bis che estende la detrazione prevista dal primo comma anche l'installazione del corrimano.

**(m)** gli interventi di **sostituzione del gruppo elettrogeno** di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione (fattispecie introdotta nell'art. 16-bis T.U.I.R. dall'art. 1, c. 60, legge 30/12/2020 n. 178)

In ogni caso gli interventi devono essere eseguiti su **edifici esistenti** e non devono realizzare una nuova costruzione. Una eccezione è rappresentata dalla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali. Si può fruire dei bonus anche nel caso in cui prima degli interventi, l'immobile esistente sia frazionato in più unità immobiliari provvisoriamente accatastate in **categoria F/4** destinate ad abitazioni (Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 241 del 13 aprile 2021)

Oltre alle spese necessarie per l'esecuzione dei lavori, è possibile portare in detrazione anche:

- 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 del Dm 37/2008 - ex legge 46/90 (impianti elettrici) e delle norme Unicig per gli impianti a metano (legge 1083/71)
- 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 comunicazioni di inizio lavori
- gli oneri di urbanizzazione
- gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione dei lavori e agli adempimenti stabiliti dal regolamento di attuazione degli interventi agevolati (decreto n. 41 del 18 febbraio 1998).

Non si possono invece detrarre le spese di trasloco e di custodia dei mobili per il periodo necessario all'effettuazione degli interventi di recupero edilizio.

### **I DOCUMENTI DA CONSERVARE**



I contribuenti che usufruiscono dell'agevolazione devono conservare ed esibire, a richiesta degli uffici, i documenti indicati nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011.

In particolare, oltre alla ricevuta del bonifico, sono tenuti a conservare le fatture o le ricevute fiscali relative alle spese effettuate per la realizzazione dei lavori di ristrutturazione.

Questi documenti, che devono essere intestati alle persone che fruiscono della detrazione, potrebbero essere richiesti, infatti, dagli uffici finanziari che controllano le loro dichiarazioni dei redditi.

Per gli interventi realizzati sulle **parti comuni condominiali** il contribuente, in luogo di tutta la documentazione necessaria, può utilizzare una **certificazione rilasciata dall'amministratore** del condominio, in cui lo stesso attesti di avere adempiuto a tutti gli obblighi previsti e indichi la somma di cui il contribuente può tenere conto ai fini della detrazione.

Inoltre, il contribuente deve essere in possesso di:

- domanda di accatastamento, se l'immobile non è ancora censito
- ricevute di pagamento dell'imposta comunale (IMU), se dovuta
- delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori e tabella millesimale di ripartizione delle spese, per gli interventi sulle parti condominiali
- dichiarazione di consenso all'esecuzione dei lavori del possessore dell'immobile, per gli interventi effettuati dal detentore dell'immobile, se diverso dai familiari conviventi
- abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare (concessioni, autorizzazioni, eccetera) o, se la normativa non prevede alcun titolo abilitativo, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in cui indicare la data di inizio dei lavori e attestare che gli interventi realizzati rientrano tra quelli agevolabili.

### **Detrazione per acquisto mobili e grandi elettrodomestici**

L'art. 1, comma 37, lett. b), n. 2, legge 234/2021 ha disposto la proroga sino al **31 dicembre 2024** della detrazione fiscale prevista per le spese sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici (*art. 16, comma 2, DL. 4 giugno 2013 n. 63 convertito con legge 3 agosto 2013 n. 90*).

Ai contribuenti che fruiscono della detrazione per interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16-bis T.U.I.R. (DPR 22.12.1986, n. 917) è riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, sino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute negli anni **2022, 2023 e 2024** per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del **50%** delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore:

-- a €. **10.000,00** per l'anno 2022

-- a €. **5.000,00** per gli anni 2023 e 2024.

La detrazione spetta a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto. Qualora gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano effettuati nell'anno precedente a quello di acquisto, ovvero siano iniziati nell'anno precedente a quello di acquisto e proseguiti in detto anno, il limite di spesa di cui sopra è considerato al netto delle spese sostenute nell'anno precedente per le quali si è fruito della detrazione. Ai fini dell'utilizzo della detrazione di imposta le spese in oggetto sono computate indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di ristrutturazione che fruiscono della detrazione ex art. 16-bis T.U.I.R. (DPR 22.12.1986, n. 917).

Con la Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che costituiscono presupposto per la detrazione di cui si tratta anche gli interventi di restauro e di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione im-

mobiliare e da cooperative edilizie, che provvedono entro diciotto mesi dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile (vedi successivo § 2)

## I CONDOMINI

Per gli interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali le detrazioni spettano a ogni singolo condomino in base alla quota millesimale di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e seguenti del codice civile.

Il beneficio compete con riferimento all'anno di effettuazione del bonifico da parte dell'amministrazione del condominio.

In tale ipotesi, la detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile, a condizione che quest'ultima sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

L'amministratore rilascia una certificazione dalla quale risultano, tra le altre cose, l'ammontare delle spese sostenute nell'anno di riferimento e la quota parte millesimale imputabile al condomino.

Nel caso in cui la certificazione dell'amministratore del condominio indichi i dati relativi a un solo proprietario, mentre le spese per quel determinato alloggio sono state sostenute anche da altri, questi ultimi, se possiedono i requisiti per avere la detrazione, possono fruirne a condizione che attestino sul documento rilasciato dall'amministratore (comprovante il pagamento della quota relativa alle spese) il loro effettivo sostenimento e la percentuale di ripartizione.

Questo vale anche quando la spesa è sostenuta dal familiare convivente, dal componente dell'unione civile o dal convivente more uxorio del proprietario dell'immobile, che possono portare in detrazione le spese sostenute per i lavori condominiali. Sul documento rilasciato dall'amministratore indicheranno gli estremi anagrafici e l'attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese

### Piccoli Condomini

Per piccolo condominio si intende un edificio composto da un numero non superiore a otto condòmini. I condòmini che, non avendone l'obbligo, non hanno nominato un amministratore e non possiedono un codice fiscale possono ugualmente beneficiare della detrazione per i lavori di ristrutturazione delle parti comuni, rispettando le seguenti condizioni:

- il pagamento deve essere sempre effettuato mediante l'apposito bonifico bancario/postale (sul quale è operata la ritenuta d'acconto da parte di banche o Posta)
- in assenza del codice fiscale del condominio, i contribuenti riporteranno nei modelli di dichiarazione le spese sostenute indicando il codice fiscale del condomino che ha effettuato il bonifico.

In sede di controllo si dovrà dimostrare che gli interventi sono stati effettuati sulle parti comuni dell'edificio.

## 2. DETRAZIONE PER ACQUISTI O ASSEGNAZIONI DI EDIFICI RISTRUTTURATI

L'art. 4, D.L. 6/12/2011, n. 201, convertito con L. 22/12/2011, n. 214, ha reso **definitivo** (introducendo una nuova norma, l'art. 16bis, comma terzo, nel Testo Unico sulle Imposte dei Redditi di cui al DPR 917/1986) anche il beneficio della detrazione d'imposta (ai fini IRPEF) già previsto dall'articolo 1, L. 449/997, e successivamente più volte prorogato, in favore degli acquirenti e degli assegnatari di unità abitative collocate in immobili ristrutturati da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare o da cooperative edilizie. Detto beneficio, ora a regime, trova applicazione ricorrendo le seguenti condizioni:

1. l'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire **entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori** (il termine suddetto è stato portato dagli originari sei mesi a diciotto mesi per effetto del disposto dell'art. 1, co. 48, legge 23.12.2014 n. 190, legge stabilità per il 2015)
2. l'unità immobiliare ceduta o assegnata deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia eseguiti dall'impresa o dalla cooperativa edilizia (detti lavori debbono riguardare **l'intero fabbricato** e non la singola unità che viene trasferita)
3. **la detrazione del 36%** si calcola su di un ammontare forfetario pari **al 25% del prezzo** di vendita o del valore di assegnazione dell'immobile, risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione. L'importo su cui calcolare la detrazione non può comunque eccedere i **48.000,00 Euro**; la detrazione va ripartita in **dieci** rate annuali di pari importo.

**ATTENZIONE:** in via transitoria, e più precisamente per le spese documentate, sostenute **fino al 31 dicembre 2024**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo di **€ 96.000,00** (dal 1° gennaio 2025 si torna alla misura del 36% su un importo massimo di € 48.000,00); fermo restando che la detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo (*così dispone l'art. 16, c. 1, D.L. 4 giugno 2013 n. 63, convertito con legge 3 agosto 2013 n. 90 così come modificato dall'art. 1, c. 37, lett. b), n. 1) legge 30 dicembre 2021 n. 234*). L'estensione anche agli acquisti di fabbricati ad uso abitativo ristrutturati, della particolare agevolazione "transitoria" disposta dal D.L. 63/2013, ulteriormente prorogata, sino al **31 dicembre 2024**, dall'art. 1, c. 37, lett. b), n. 1) legge 30 dicembre 2021 n. 234, non è prevista da espressa disposizione normativa; tuttavia l'applicabilità della disciplina transitoria anche a questa particolare fattispecie è stata espressamente ammessa dall'Agenzia delle Entrate (*Circolare Agenzia delle Entrate n. 29/E del 18 settembre 2013 e Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017*)

L'ammontare massimo di spesa ammessa alla detrazione va riferito all'unità abitativa e alle sue **pertinenze** unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente. Gli interventi edilizi effettuati sulla pertinenza non hanno, infatti, un autonomo limite di spesa ma rientrano nel limite previsto per l'unità abitativa di cui la pertinenza è al servizio (Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017).

In caso di unità immobiliare residenziale adibita **promiscuamente** anche all'esercizio dell'arte o della professione ovvero di attività commerciale (occasionale o abituale), la detrazione è calcolata sul 50% delle spese sostenute.

Il prezzo su cui calcolare la detrazione **comprende anche l'IVA** trattandosi di un onere addebitato all'acquirente unitamente al corrispettivo (Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017).

Nel caso in cui con il medesimo atto vengano acquistate **due unità immobiliari** di tipo residenziale, il limite massimo di spesa va riferito ad ogni singolo immobile (Circolare A.E. n. 24 del 10 giugno 2004 risposta 1.3).

E' possibile fruire della detrazione anche se il rogito è stato stipulato **prima della fine dei lavori riguardanti l'intero fabbricato**. In tal caso, tuttavia, essendo necessario che si realizzi anche il

presupposto costituito dell'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato, la detrazione può essere fruita solo dall'anno di imposta in cui detti lavori siano stati ultimati (Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017).

Hanno diritto a fruire della detrazione, oltre al proprietario, anche il **nudo proprietario** e il titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile (**uso, usufrutto, abitazione**). Nel caso di acquisto contestuale di nuda proprietà e usufrutto, la detrazione può essere ripartita in proporzione al valore dei due diritti reali (Circolare A.E. n. 24 del 10 giugno 2004 risposta 1.5)

**ATTENZIONE:** con riguardo specifico agli interventi di ristrutturazione edilizia (anche con demolizione e ricostruzione) nella Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017 si è precisato quanto segue: *“Attraverso gli interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente. Nell'ipotesi di ristrutturazione con demolizione e ricostruzione, la detrazione compete solo in caso di **fedele ricostruzione**, nel rispetto della volumetria dell'edificio preesistente; conseguentemente, nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione con ampliamento della volumetria preesistente, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una “nuova costruzione”. Qualora, invece, la ristrutturazione avvenga **senza demolizione** dell'edificio esistente e **con ampliamento** dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una “nuova costruzione”. Tali criteri sono applicabili anche agli interventi di ampliamento previsti in attuazione del Piano Casa (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 4 del 4 gennaio 2011 appresso citata) Il contribuente ha l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le due tipologie di intervento o, in alternativa, essere in possesso di una apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi. L'art. 3, comma 1, lett. d) del DPR n. 380 del 2001 così come riformulato dall'art. 30, comma 1, lett. a) del DL n. 69 del 2013 ridefinisce la fattispecie degli interventi di ristrutturazione edilizia, eliminando il riferimento al rispetto della “sagoma” per gli interventi di demolizione e successiva ricostruzione, ed imponendo il solo rispetto della volumetria preesistente fatte salve le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica. Poiché la nozione di sagoma edilizia è intimamente legata anche all'area di sedime del fabbricato e considerato che il legislatore ha eliminato il riferimento al rispetto della sagoma, per gli immobili non vincolati, negli interventi di ristrutturazione edilizia consistenti nella demolizione e ricostruzione è consentito anche lo spostamento di lieve entità rispetto al sedime originario (risposta ad interrogazione parlamentare n. 5-01866 del 14 gennaio 2014)”*.

Per quanto concerne le procedure da utilizzare per poter fruire della detrazione di cui trattasi (già prevista dall'art. 9, c. 2, L. 448/2001 ed ora recepita nell'art. 16bis, c. 3, TUIR) si fa presente che il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 9 maggio 2002 n. 153 stabilisce che *“ai fini della detrazione di cui all'art. 9 comma 2 legge 448/2001 **non devono essere effettuati gli adempimenti di cui all'art. 1 del regolamento approvato con D.M. 41/1998”** per cui nel caso di specie non vi è l'obbligo del pagamento mediante bonifico bancario, previsto in via generale, ma che per tale specifica detrazione non è invece necessario.*

Per l'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008) anche nel caso di acquisto di immobili ristrutturati, per fruire della detrazione IRPEF per importi versati in acconto, è necessario che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi siano stati registrati il preliminare di acquisto o il rogito (Agenzia delle Entrate, Guida alle agevolazioni fiscali pubblicata sul proprio sito web).

La detrazione IRPEF di cui all'art. 16-bis, comma 3, T.U.I.R. spetta all'acquirente di un immobile ristrutturato anche qualora sul medesimo immobile la società cedente (che ha ristrutturato l'intero edificio di cui fa parte l'unità abitativa oggetto di cessione) abbia beneficiato della detrazione, ai fini IRES, in materia di efficientamento energetico (Eco-Bonus) e di misure antisismiche (Sisma-Bonus) di cui agli articoli 14 e 16 del D.L. 63/2013. In questo senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la **risposta ad interpello n. 437 del 24**

**giugno 2021.** Per l'Agenzia sussistono in questo caso i presupposti affinché l'acquirente possa comunque fruire della detrazione per l'acquisto di unità in edificio ristrutturato in quanto:

- a prescindere dal valore degli interventi eseguiti l'acquirente calcola la detrazione sulla base di un importo forfettario rappresentato dal 25% del prezzo di vendita o di assegnazione dell'immobile, come risultante dall'atto di acquisto o di assegnazione. Tale detrazione, quindi, è calcolata sul prezzo di vendita dell'immobile. Tale prezzo oltre che dal costo di costruzione è influenzato anche e soprattutto da altri valori (luogo di ubicazione, andamento del mercato, misura e tipologia dell'immobile ecc.).

- la detrazione ex artt. 14 e 16 del d.l. n. 63 del 2013, fruita dall'impresa cedente, invece, viene, calcolata su componenti diversi dal prezzo globale. Essa è parametrata al costo sostenuto (per interventi di risparmio energetico e antisismici) determinato analiticamente sulla base dei materiali e delle prestazioni di servizi utilizzati.

Nello stesso senso anche A.E. **risposta ad interpello n. 433 del 23 giugno 2021.**

L'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 30/E del 22 dicembre 2020) ha ritenuto che la facoltà riconosciuta al contribuente dall'art. 121 del D.L. 19.5.2020 n. 34, conv. con legge 17.7.2020 n. 77, **di optare**, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante:

- o per un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto alla ditta venditrice, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi istituti di credito ed altri intermediari finanziari

- ovvero per la cessione di un credito di imposta di pari importo con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, compresi istituti di credito ed altri intermediari finanziari

va riconosciuta anche agli acquirenti degli immobili facenti parte di interi fabbricati oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) dell'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (T.U. in materia edilizia) eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile e che hanno diritto alla detrazione di cui al comma 3 dell'art. 16-bis TUIR., ciò in quanto gli interventi realizzati dalle predette imprese sono i medesimi interventi richiamati nel comma 1, lettere a) e b) dell'art. 16-bis del TUIR.

Si rammenta che:

-- ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta è necessario ottenere il **visto di conformità** che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta e che viene rilasciato dagli intermediari abilitati alla presentazione delle dichiarazioni fiscali (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai CAF. Il soggetto che rilascia il visto verifica la conformità dei dati relativi alla documentazione richiesta dalla vigente normativa per la fruizione dei Bonus fiscali. Originariamente il visto di conformità era prescritto dall'art. 119, c. 11, D.L. 34/2020 solo ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta relativi al Super-Bonus (esclusi gli altri bonus ammessi allo sconto e/o cessione del credito). Successivamente l'art. 1, c. 29, lett. b), legge 234/2021, confermando la modifica già apportata all'art. 121, D.L. 34/2020, con decorrenza 12 novembre 2021 dal D.L. 11.11.2021 n. 157 (decreto, nel frattempo, non convertito in legge ed espressamente abrogato dalla medesima legge 234/2021), ha reso necessario il visto di conformità anche per tutti gli altri casi in cui comunque ci si può avvalere dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura quali previsti dall'art. 121, c. 2, D.L. 34/2020.

-- ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta necessiterebbe, secondo la regola generale, anche **l'asseverazione sulla congruità delle spese**; tuttavia si ritiene non necessaria detta asseverazione con riguardo al bonus in oggetto in analogia a quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con riguardo al Sisma-Bonus Acquisti. L'Agenzia delle Entrate, infatti, con propria risposta ad interpello n. 190 del 17 marzo 2021 ha avuto di modo di precisare che poiché l'agevolazione del Sisma-Bonus acquisti è commisurata al prezzo della singola unità immobiliare risultante dall'atto pubblico di compravendita e non

alle spese sostenute dall'impresa in relazione agli interventi agevolati, deve ritenersi che, nel caso di specie, non vada attestata ai fini dell'opzione di cui all'art. 121 la corrispondente congruità delle spese sostenute in relazione agli interventi agevolati (nello stesso senso anche Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello n. 556 del 25 agosto 2021 e risposta ad interpello n. 697 dell'11 ottobre 2021). Poiché anche nel caso del bonus in oggetto la detrazione è commisurata al prezzo indicato nell'atto di compravendita e non alle spese sostenute dall'impresa deve concludersi per la non necessità della asseverazione di congruità delle spese.

### 3. DETRAZIONE PER ACQUISTO POSTI AUTO O AUTORIMESSE PERTINENZIALI A IMMOBILI RESIDENZIALI

La detrazione in oggetto trova applicazione anche nel caso di **acquisto** di box e posti auto pertinenti di **nuova costruzione** (non si tratta, in questo caso, di detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente, riguardando invece box e posti auto di nuova costruzione; in questo senso Agenzia delle Entrate, Circolare n. 13/E del 31 maggio 2019).

Sono ammessi a beneficiare della detrazione **gli acquirenti di box e posti auto pertinenti**, per quanto riguarda le spese imputabili alla loro realizzazione (art. 16bis, comma 1, lett. d) D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, Testo Unico Imposte sui Redditi).

Non è chiaro cosa si intenda per *"spese imputabili alla realizzazione"*. Vista dalla parte del venditore si tratterebbe dei soli costi di costruzione. Vista dalla parte del contribuente si tratterebbe, invece, del prezzo pagato all'impresa per l'acquisto del box/posto auto (in quanto è il prezzo pagato per l'acquisto che rappresenta, per il contribuente, la spesa sostenuta per la *"realizzazione"* del box/posto auto). Nella *"Guida fiscale. Ristrutturazioni Edilizie: le agevolazioni fiscali"*, l'Agenzia delle Entrate precisa che *"è necessario che l'impresa costruttrice documenti i costi imputabili alla sola realizzazione dei parcheggi, che devono essere tenuti distinti dai costi accessori (questi ultimi non sono agevolabili)"* anche se poi non si chiarisce cosa si intende per *"costi accessori"*. Considerato che l'agevolazione in oggetto è concessa su *"spese sostenute"* dal contribuente e che non vi è dubbio che per le altre opere di recupero edilizio la detrazione è concessa sull'intera spesa sostenuta (e quindi sull'intero corrispettivo pagato all'impresa appaltatrice che ha eseguito le opere e non sui soli costi di costruzione sostenuti dall'impresa stessa), sembrerebbe logico ritenere che l'importo ammesso in detrazione, anche in questo caso, sia costituito dall'intero corrispettivo pagato, ossia dal prezzo di vendita del box/posto auto. A titolo prudenziale potrebbe essere opportuno escludere dalla detrazione solo quella parte di prezzo riferita all'area sui cui insiste il suddetto box/posto auto, in quanto spesa non direttamente imputabile alla realizzazione del box/posto auto.

La detrazione spetta nella misura del **36%** delle *"spese imputabili alla realizzazione"*, nell'importo che dovrà risultare da apposita attestazione da rilasciarsi a cura della ditta venditrice, come infra precisato. La detrazione è ammessa anche con riguardo all'I.V.A. pagata con riguardo al box/posto auto acquistato (ovviamente calcolata con riguardo all'importo ammesso in detrazione). Peraltro, l'importo massimo sul quale calcolare la detrazione di imposta è fissato, anche in questo caso, in **€. 48.000,00**; la detrazione va ripartita in **dieci rate annuali** di pari importo.

**ATTENZIONE:** in via transitoria, e più precisamente per le spese documentate, sostenute **fino al 31 dicembre 2024**, la detrazione spetta nella maggior **misura del 50%**, fino ad un ammontare massimo di **€. 96.000,00** (dal 1° gennaio 2025 si torna alla misura del 36% su un importo massimo di €. 48.000,00); fermo restando che la detrazione va ripartita in dieci rate annuali di pari importo (*così dispone l'art. 16, c. 1, D.L. 4*



giugno 2013 n. 63, convertito con legge 3 agosto 2013 n. 90 così come modificato dall'art. 1, c. 37, lett. b), n. 1) legge 30 dicembre 2021 n. 234).

Per realizzazione di box o posti auto si intendono, ai fini della detrazione, solo gli interventi di **nuova costruzione**. La detrazione, pertanto, non spetta se il box auto è venduto dall'impresa proprietaria di un edificio che ha effettuato l'intervento di ristrutturazione dell'immobile ad uso abitativo con cambio di destinazione d'uso (Agenzia delle Entrate, Circolare n. 13/E del 31 maggio 2019)

La detrazione, nel caso di acquisto di box auto o posti auto è subordinata alle seguenti condizioni:

**(a)** che le spese imputabili alla realizzazione dei box o posti auto acquistati siano comprovate da apposita **attestazione** rilasciata dal venditore. Quindi il contribuente per avvalersi della detrazione dovrà farsi rilasciare dalla ditta venditrice un'attestazione scritta.

Si ritiene che da tale attestazione, stante la specifica funzione che deve adempiere, debbano risultare

- le generalità (compreso codice fiscale) dell'acquirente
- l'identificazione del box/posto auto venduto (preferibilmente con gli estremi catastali)
- l'identificazione dell'unità abitativa della quale il box/posto auto venduto costituisce pertinenza
- l'importo delle spese imputabili alla realizzazione
- il riferimento che la attestazione viene rilasciata ai fini della detrazione IRPEF ex art. 16bis TUIR DPR. 917/1986

**(b)** che i **pagamenti** vengano effettuati con bonifico bancario o postale dal quale risulti:

- la causale del versamento (da integrare con il riferimento al beneficio della detrazione ex art. 16bis TUIR DPR. 917/1986)
- il codice fiscale del soggetto che intende beneficiare della detrazione
- il codice fiscale o la partiva IVA del beneficiario del pagamento

**ATTENZIONE:** l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 55/E del 7 giugno 2012, aveva precisato che l'avvenuto pagamento con mezzi diversi dal bonifico bancario o postale o anche la non completa compilazione del bonifico bancario/postale, pregiudicando la possibilità per le banche e Poste Italiane SPA di rispettare l'obbligo di operare la ritenuta disposta dall'art. 25 del DL n. 78 del 2010, privavano il contribuente della facoltà di avvalersi della detrazione di cui trattasi (a meno che, in caso di non completa compilazione del bonifico, non si fosse proceduto ad un nuovo versamento conforme alle suddette prescrizioni). Tale posizione, peraltro, è stata superata, alla luce di quanto precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la successiva **Circolare n. 43/E del 18 novembre 2016**. In tale Circolare, infatti, si afferma che *"tale preclusione alla fruizione del beneficio fiscale, può però ritenersi superata anche nei casi in cui non sia possibile ripetere il pagamento mediante bonifico qualora risulti comunque soddisfatta la finalità della norma agevolativa, tesa alla corretta tassazione del reddito derivante dalla esecuzione delle opere di ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica. In particolare si può ritenere che nei casi in cui il ricevimento delle somme da parte dell'impresa che ha ceduto il box pertinenziale risulti attestato dall'atto notarile, come nel caso in esame, il contribuente possa fruire della detrazione di cui all'art. 16-bis, anche in assenza di pagamento mediante bonifico bancario/postale, ma a condizione che ottenga dal venditore, oltre alla apposita certificazione circa il costo di realizzo del box, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio che attesti che i corrispettivi accreditati a suo favore sono stati inclusi nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del reddito del percipiente. Può, inoltre, ritenersi che la detrazione spetti anche nella ipotesi in cui il bonifico bancario utilizzato per effettuare il pagamento dei lavori di ristrutturazione e di riqualificazione energetica sia stato compilato in modo tale da non consentire alle banche e a Poste italiane di adempiere correttamente all'obbligo di ritenuta previsto dall'art. 25 sopra richiamato. In tal caso è necessario che il beneficiario dell'accredito attesti nella dichiarazione sostitutiva di*

*atto notorio di aver ricevuto le somme e di averle incluse nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del suo reddito."*

Pertanto, è sufficiente ottenere dal venditore apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio (da riprodurre nell'atto di cessione del box auto), nella quale lo stesso dichiara di aver ricevuto le somme e di averle incluse nella contabilità dell'impresa ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del suo reddito, per "sanare" la situazione ed avvalersi, comunque, della detrazione IRPEF.

**(c)** che l'esistenza del rapporto **pertinenziale**, tra il box/posto auto per il quale ci si intende avvalere della detrazione e l'unità abitativa al cui servizio è posto, venga formalizzata e quindi risulti espressamente da un atto avente data certa, **anteriore, peraltro, alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi** nella quale il contribuente si avvale della detrazione.

Per quanto riguarda la sussistenza del vincolo pertinenziale, non importa se gli immobili non sono stati ancora realizzati, purché la destinazione funzionale del box, al servizio dell'abitazione da realizzare, risulti dal contratto preliminare di assegnazione.

In caso di assegnazione di alloggi e di box auto pertinentziali da parte di **cooperative edilizie** di abitazione, la detrazione spetta anche per gli acconti pagati con bonifico dal momento di accettazione della domanda di assegnazione da parte del Consiglio di amministrazione. Non rileva la circostanza che il rogito sia stipulato in un periodo d'imposta successivo, né il fatto che il verbale della delibera di assegnazione che ha formalizzato il vincolo pertinenziale non sia stato ancora registrato (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 282 del 7 luglio 2008).

Non è, invece, più necessario, per fruire della detrazione che i pagamenti non siano precedenti ad atto avente data certa (preliminare o rogito definitivo) dal quale risulti l'effettiva sussistenza del vincolo pertinenziale.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 43/E del 18 novembre 2016 ha precisato, al riguardo, che deve ritenersi *"che il beneficio fiscale possa essere riconosciuto **anche per i pagamenti effettuati prima ancora dell'atto notarile** o in assenza di un preliminare d'acquisto registrato che indichino il vincolo pertinenziale, ma a condizione che tale vincolo risulti costituito e riportato nel contratto prima della presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente si avvale della detrazione. Più in generale, può ritenersi possibile che il promissario acquirente di un box pertinenziale [...] possa beneficiare della detrazione per gli importi versati in acconto sull'acquisto dell'immobile [...] a condizione che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi siano stati registrati il preliminare di acquisto o il rogito".* Quindi non è più necessario che i pagamenti vengano effettuati dopo o quantomeno contestualmente all'atto avente data certa; ciò che conta è che il rogito o il preliminare, dai quali risulti attestato il vincolo pertinenziale, venga registrato prima della data di presentazione della dichiarazione dei redditi. Sul punto, pertanto, l'Agenzia ha completamente mutato la sua precedente posizione, decisamente più restrittiva. Si rammentano a tal proposito: (i) la Circolare 20 giugno 2002, n. 55, punto n. 1, *(per la quale qualora l'atto definitivo di acquisto del box pertinenziale fosse stato stipulato successivamente al versamento di eventuali acconti, la detrazione d'imposta competeva per tali acconti solo se vi fosse stato un preliminare regolarmente registrato dal quale risultasse il vincolo pertinenziale)*; (ii) la Risoluzione n. 38/E dell'8 febbraio 2008 *(in base alla quale i contribuenti che avessero provveduto a pagare con bonifici bancari le spese relative alla realizzazione dei box auto prima ancora dell'atto notarile e in assenza di un preliminare d'acquisto registrato da cui risultasse la destinazione del box a servizio dell'immobile, non potevano essere ammessi a beneficiare della detrazione)*; (iii) la Risoluzione n. 7/E del 13 gennaio 2011 *(in base alla quale qualora il bonifico fosse stato effettuato in data coincidente con quella della stipula dell'atto, ma in un orario antecedente a quello della stipula stessa, si doveva ritenere applicabile la detrazione)*. Le indicazioni indicate in tali documenti di prassi debbono ora ritenersi tutte superate, a fronte della posizione di maggior apertura sul punto manifestata con la Circolare 43/E/2016 sopra citata.

Si precisa che, con decorrenza dal 14 maggio 2011, non è più necessario né indicare in fattura il costo della mano d'opera (obbligo che era stato imposto dall'art. 1, c.19, L. 244/2007) né inviare, con raccomandata A.R., la comunicazione, *al Centro Operativo di Pescara (Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara)*. Tali obblighi infatti sono stati eliminati dall'art. 7, comma 2, lett. q e r, del D.L. 13.5.2011 n. 70, convertito con L. 12.7.2011 n. 106; il DL. 70/2011, peraltro prescrive, in luogo dell'invio al Centro operativo di Pescara, l'obbligo di indicare nella dichiarazione dei redditi: i dati catastali identificativi dell'immobile, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo, gli altri dati richiesti ai fini del controllo della detrazione. Sarà poi necessario conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti relativi all'intervento.

L'art. 1, c. 29, legge 30/12/2021 n. 234 ha esteso anche al bonus in oggetto la facoltà riconosciuta al contribuente dall'art. 121 del D.L. 19.5.2020 n. 34, conv. con legge 17.7.2020 n. 77, **di optare** in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante:

-- o per un **contributo, sotto forma di sconto** sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art. 106 Testo Unico Bancario (D.Lgs 01/09/1993, n. 385), società appartenenti ad un gruppo bancario ovvero a imprese di assicurazione.

-- ovvero per la **cessione di un credito d'imposta**, di pari ammontare, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art. 106 Testo Unico Bancario (D.Lgs 01/09/1993, n. 385), società appartenenti ad un gruppo bancario ovvero a imprese di assicurazione. Pertanto, a partire dal 1° gennaio 2022 in caso di acquisto di una autorimessa o di un posto auto pertinenti di nuova costruzione l'acquirente potrà optare per lo sconto in fattura (in compensazione con parte del prezzo dovuto alla parte venditrice) o per la cessione del credito di imposta (anche a banche o imprese di assicurazione).

Si rammenta che:

-- ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta è necessario ottenere il **visto di conformità** che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta e che viene rilasciato dagli intermediari abilitati alla presentazione delle dichiarazioni fiscali (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai CAF. Il soggetto che rilascia il visto verifica la conformità dei dati relativi alla documentazione richiesta dalla vigente normativa per la fruizione dei Bonus fiscali. Originariamente il visto di conformità era prescritto dall'art. 119, c. 11, D.L. 34/2020 solo ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta relativi al Super-Bonus (esclusi gli altri bonus ammessi allo sconto e/o cessione del credito). Successivamente l'art. 1, c. 29, lett. b), legge 234/2021, confermando la modifica già apportata all'art. 121, D.L. 34/2020, con decorrenza 12 novembre 2021 dal D.L. 11.11.2021 n. 157 (decreto, nel frattempo, non convertito in legge ed espressamente abrogato dalla medesima legge 234/2021), ha reso necessario il visto di conformità anche per tutti gli altri casi in cui comunque ci si può avvalere dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura quali previsti dall'art. 121, c. 2, D.L. 34/2020.

-- ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta necessita anche **l'asseverazione sulla congruità delle spese**; a tal fine i tecnici abilitati asseverano la congruità delle spese sostenute secondo le modalità di cui all'art. 119, comma 13-bis, D.L. 34/2020 ossia con le stesse modalità previste per il Super-Bonus. La valutazione di congruità dovrà essere fatta con riguardo alle *"spese imputabili*

*alla realizzazione*" del box e/o posto auto venduto risultanti dall'apposita attestazione rilasciata all'acquirente dalla ditta venditrice. Rientrano tra le spese detraibili ai sensi del comma 2 dell'art. 121 del D.L. 34/2020 anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni a tal fine richieste.

Sono **esclusi** dall'obbligo di ottenere il visto di conformità e la asseverazione di congruità delle spese in base al disposto dell'art. 121, c. 1-ter, D.L. 34/2020, i seguenti interventi:

a) le opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell'art. 6 D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (T.U. in materia edilizia) e del Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 2 marzo 2018 o dalla normativa regionale

b) gli interventi di importo complessivo non superiore a €. 10.000,00 eseguiti sulle singole unità immobiliari o su parti comuni condominiali.

Nel caso di specie, pertanto, non vi sarà l'obbligo di ottenere il visto di conformità e la asseverazione di congruità delle spese:

- nel caso di posti auto scoperti che siano stati realizzati nell'ambito dell'attività edilizia libera ai sensi e nel rispetto delle prescrizioni di cui all'art. 6, comma 1, lett. e-ter, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (T.U. in materia edilizia) che ricomprende tra le opere di edilizia libera le *"opere di pavimentazione e di finitura di spazi esterni anche per aree di sosta, che siano contenute entro l'indice di permeabilità ove stabilito dalla strumento urbanistico comunale, ivi compresa la realizzazione di intercapedini interamente interrati, vasche di raccolta delle acque, locali tombati"*

- nel caso di autorimesse o posti auto venduti per i quali i costi attestati di realizzazione non siano superiori ad €. 10.000,00

#### 4. IL SUBENTRO NELLA DETRAZIONE

In caso di **trasferimento per atto tra vivi** dell'unità immobiliare, per la quale ci si è avvalsi della detrazione ai fini IRPEF, nelle quote annue di detrazione, non ancora utilizzate al momento del trasferimento, subentra la parte acquirente, la quale, pertanto potrà usufruire della detrazione non ancora "consumata". Tuttavia, le parti possono accordarsi, con apposita pattuizione da riportare nell'atto di trasferimento, nel senso di evitare tale subentro, con conseguente riserva a favore dell'alienante della detrazione non ancora "consumata". In mancanza di tale specifico accordo nell'atto di trasferimento dell'immobile, la conservazione in capo al venditore delle detrazioni non utilizzate può desumersi anche da una scrittura privata, autenticata da notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, sottoscritta da entrambe le parti contraenti, nella quale si dia atto che l'accordo in tal senso esisteva sin dalla data del rogito. Il comportamento dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi dovrà essere coerente con quanto indicato nell'accordo successivamente formalizzato (in questo senso la *Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017*); in mancanza di diverso accordo tra le parti, la detrazione residua passa all'acquirente; così dispone l'art. 16bis, c. 8, TUIR.

Detta disciplina trova applicazione in occasione della stipula di qualsiasi atto traslativo, sia a titolo oneroso (ad es. una permuta) che a titolo gratuito (ad esempio una donazione). Tutto ciò è stato confermato anche dall'Agenzia delle Entrate, la quale con propria *Circolare 25/E del 19 giugno 2012*, a fronte di apposito quesito (*"Per effetto dell'utilizzo della locuzione "... in caso di vendita ...", al comma 8, del nuovo articolo 16-bis, del D.P.R. n. 917 del 1986, la detrazione del 36%, non utilizzata, può essere trasferita o meno, a scelta delle parti, anche in presenza di atti a titolo non oneroso (donazioni) o di altre tipologie (permute)?*) ha avuto modo di precisare che *"con riferimento agli atti di trasferimento a titolo non oneroso, si confermano i chiarimenti già forniti con la circolare n. 57 del 24 febbraio 1998, del Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III, nella quale, in relazione alla detrazione del 36 per cento, si è precisato che l'espressione "vendita" debba intendersi riferita a tutte le ipo-*

*tesi in cui si realizza una cessione dell'immobile, anche a titolo gratuito. Pertanto, in caso di cessione a titolo gratuito (ad esempio, la donazione), le parti potranno stabilire che la detrazione permanga in capo al donante. Le medesime considerazioni valgono anche in caso di permuta poiché, in base all'articolo 1555 del codice civile, "le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto siano con questa compatibili".*

In caso di costituzione del **diritto di usufrutto**, sia a titolo oneroso o gratuito, le quote di detrazione non usufruite non si trasferiscono all'usufruttuario ma rimangono al nudo proprietario (in questo senso la *Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017*).

Da segnalare, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate, con la suddetta *Circolare 25/E del 19 giugno 2012*, a fronte di altro specifico quesito ("se l'unico proprietario trasferisce ad altro soggetto **una quota di proprietà dell'immobile**, può mantenere in capo a se stesso o può trasferire al cessionario l'intera detrazione residuale?) ha chiarito che "la residua detrazione Irpef spettante in materia di ristrutturazioni del patrimonio edilizio, si trasmette alla parte acquirente non solo in ipotesi di cessione dell'intero immobile, ma altresì qualora, per effetto della cessione pro-quota, la parte acquirente diventa proprietaria esclusiva dell'immobile, parimenti verificandosi, in tale ultima ipotesi, i presupposti richiesti dalla riportata disposizione normativa; pertanto, le nuove disposizioni sul trasferimento della detrazione troveranno applicazione solo qualora per effetto della cessione pro-quota, il diritto di proprietà si consolida in capo all'acquirente che diventa proprietario esclusivo dell'immobile (ad es. comproprietario per metà che acquista l'altra metà). Diversamente, la detrazione delle quote residue permane in capo al cedente."

In caso di **decesso dell'avente diritto**, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene. Se la detenzione materiale e diretta dell'immobile è esercitata congiuntamente da più eredi, la detrazione è ripartita tra gli stessi in parti uguali. La condizione della "detenzione materiale e diretta del bene" deve sussistere non solo per l'anno dell'accettazione dell'eredità, ma anche per ciascun anno per il quale il contribuente intenda fruire delle residue rate di detrazione. L'erede che deteneva direttamente l'immobile e successivamente lo ha concesso in comodato o in locazione non può fruire delle rate di detrazione di competenza degli anni in cui non detiene l'immobile direttamente. Tuttavia, al termine del contratto di locazione o di comodato, potrà beneficiare delle eventuali rate residue di competenza (*Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E del 24 aprile 2015*). In caso di vendita o di donazione da parte dell'erede che ha la detenzione materiale e diretta del bene, le quote residue della detrazione non fruite da questi non si trasferiscono all'acquirente/donatario neanche nell'ipotesi in cui la vendita o la donazione siano effettuate nel medesimo anno di accettazione dell'eredità (*Circolare Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017*).

## 5. LA PERDITE DEI BENEFICI FISCALI

Le detrazioni non sono riconosciute e l'importo eventualmente fruito viene recuperato dagli uffici quando:

- non è stata effettuata la comunicazione preventiva all'ASL competente, se obbligatoria
- il pagamento non è stato eseguito tramite **bonifico bancario o postale** o è stato effettuato un bonifico che non riporti le indicazioni richieste; in merito a questo adempimento, con La Agenzia delle Entrate (*Circolare n. 43/E del 18 novembre 2016*) ha precisato che il contribuente **non perde il diritto all'agevolazione** se, per errore, ha utilizzato un bonifico diverso da quello "dedicato" o se lo ha compilato in modo errato, cioè in maniera tale da non consentire a banche, Poste italiane o altri istituti di pagamento di effettuare la ritenuta d'acconto dell'8%. Per usufruire dell'agevolazione, tuttavia, in queste ipotesi è necessario farsi rilasciare una dichiarazione sostitu-



tiva di atto notorio in cui il beneficiario dell'accredito attesti di aver ricevuto le somme e di averle incluse nella propria contabilità d'impresa

- non sono esibite le **fatture o le ricevute** che dimostrano le spese effettuate
- non è esibita la **ricevuta del bonifico** o questa è intestata a persona diversa da quella che richiede la detrazione
- le opere edilizie eseguite non rispettano le norme urbanistiche ed edilizie comunali
- sono state violate le norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e quelle relative agli obblighi contributivi. Per queste violazioni il contribuente non perde l'agevolazione se è in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà della ditta esecutrice dei lavori (che attesta l'osservanza delle suddette norme

## 6. DETRAZIONI IRPEF ED INTERVENTI "PIANO CASA"

E' stato richiesto all'Amministrazione finanziaria se, per gli interventi di ampliamento previsti dal c.d. Piano Casa - introdotto dall'art. 11 del decreto legge 112 del 2008 - sia possibile usufruire delle detrazioni fiscali previste, rispettivamente, per gli interventi di ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica, realizzati sul patrimonio edilizio esistente.

Al quesito l'Amministrazione finanziaria ha risposto con la *Risoluzione n. 4/E del 4 gennaio 2011* con la quale dopo aver ricordato che:

*"questa Amministrazione, con riguardo agli interventi di ristrutturazione edilizia ammessi al beneficio delle detrazioni fiscali del 36 e 55 per cento, ha chiarito che, nell'ipotesi di ristrutturazione con demolizione e ricostruzione, la detrazione compete solo in caso di fedele ricostruzione, nel rispetto di volumetria e sagoma dell'edificio preesistente; conseguentemente, nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione con ampliamento, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una "nuova costruzione". Qualora, invece, la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione" (cfr Circ. n. 57/E del 1998, Circ. n. 36/E del 2007 e, da ultimo, Circ. n. 39/E del 2010).*

ha concluso nel senso che

*"i criteri indicati si rendono applicabili anche agli interventi di ampliamento previsti in attuazione del Piano Casa, posto che le disposizioni che derogano agli strumenti urbanistici locali, essendo introdotte da leggi regionali, non possono influire sulla applicazione di prescrizioni di carattere fiscale contenute nelle norme nazionali."*

## 7. L'OPZIONE PER LO SCONTO IN FATTURA O LA CESSIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA

In base a quanto disposto dall'art. 121 D.L. 19 maggio 2020 n. 34 convertito con Legge 17 luglio 2020 n. 77, così come modificato dall'art. 1, c. 29, legge 30/12/2021 n. 234, i soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, **2022, 2023** e **2024** spese per i seguenti interventi che fruiscono dei Bonus fiscali riconducibili all'art. 16-bis T.U.I.R. (D.P.R. 22/12/1986, n. 917):

- a)** manutenzione ordinaria su parti comuni di edificio residenziale



**(b)** manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia effettuati su parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, possedute o detenute e sulle loro pertinenze

**(c)** interventi di eliminazione delle barriere architettoniche anche ove effettuati in favore di persone di età superiore a 65 anni (qualora ricorrano le condizioni per fruire del Super-Bonus ossia qualora siano eseguiti congiuntamente ad un intervento trainante di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico)

**(d)** interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche in edifici già esistenti ammessi alla detrazione "rafforzata" (75%) prevista dall'art. 119-ter, D.L. 34/2020 (con valenza sino al 31 dicembre 2022)

**(d)** interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprietà comune

possono **optare**, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante:

**a)** o per un **contributo, sotto forma di sconto** sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art. 106 Testo Unico Bancario (D.Lgs 01/09/1993, n. 385), società appartenenti ad un gruppo bancario ovvero a imprese di assicurazione.

**b)** ovvero per la **cessione di un credito d'imposta**, di pari ammontare, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art. 106 Testo Unico Bancario (D.Lgs 01/09/1993, n. 385), società appartenenti ad un gruppo bancario ovvero a imprese di assicurazione. La cessione può essere disposta in favore: (i) dei fornitori dei beni e dei servizi necessari alla realizzazione degli interventi; (ii) di altri soggetti (persone fisiche, anche esercenti attività di lavoro autonomo o d'impresa, società ed enti); (iii) di istituti di credito e intermediari finanziari

Il condomino può cedere l'intera detrazione calcolata o sulla base della spesa approvata dalla delibera assembleare per l'esecuzione dei lavori, per la quota a lui imputabile, o sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta dal condominio, anche sotto forma di cessione del credito d'imposta ai fornitori, per la quota a lui imputabile.

A tal riguardo la Agenzia delle Entrate con la n. 24/E dell'8 agosto 2020 ha precisato che nel caso in cui più soggetti sostengano spese per interventi realizzati sul medesimo immobile di cui sono possessori, ciascuno potrà decidere se fruire direttamente della detrazione o esercitare le opzioni previste, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri. In particolare, per interventi sulle parti comuni degli edifici, non è necessario che il condominio nel suo insieme opti per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante. Infatti, alcuni condomini potranno scegliere di sostenere le spese relative agli interventi e beneficiare così della detrazione, mentre altri potranno optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito

Si rammenta che:

-- ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta è necessario ottenere il **visto di conformità** che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta e che viene rilasciato dagli intermediari abilitati alla presentazione delle dichiarazioni fiscali (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali e consulenti del lavoro) e dai CAF. Il soggetto che rilascia il visto verifica la conformità dei dati relativi alla documentazione

richiesta dalla vigente normativa per la fruizione dei Bonus fiscali. Originariamente il visto di conformità era prescritto dall'art. 119, c. 11, D.L. 34/2020 solo ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta relativi al Super-Bonus (esclusi gli altri bonus ammessi allo sconto e/o cessione del credito). Successivamente l'art. 1, c. 29, lett. b), legge 234/2021, confermando la modifica già apportata all'art. 121, D.L. 34/2020, con decorrenza 12 novembre 2021 dal D.L. 11.11.2021 n. 157 (decreto, nel frattempo, non convertito in legge ed espressamente abrogato dalla medesima legge 234/2021), ha reso necessario il visto di conformità anche per tutti gli altri casi in cui comunque ci si può avvalere dell'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura quali previsti dall'art. 121, c. 2, D.L. 34/2020.

-- ai fini dell'opzione per lo sconto in fattura e/o la cessione del credito di imposta necessita anche **l'asseverazione sulla congruità delle spese**; a tal fine i tecnici abilitati asseverano la congruità delle spese sostenute secondo le modalità di cui all'art. 119, comma 13-bis, D.L. 34/2020 ossia con le stesse modalità previste per il Super-Bonus. Rientrano tra le spese detraibili ai sensi del comma 2 dell'art. 121 del D.L. 34/2020 anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni a tal fine richieste (deve ritenersi esclusa la necessità di detta asseverazione nel caso del Bonus Acquisti per edifici ristrutturati - vedi sopra al paragrafo 2)

Sono **esclusi** dall'obbligo di ottenere il visto di conformità e la asseverazione di congruità delle spese i seguenti interventi per i quali si intende optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito:

- le opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell'art. 6 D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (T.U. in materia edilizia) e del Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 2 marzo 2018 o dalla normativa regionale
- gli interventi di importo complessivo non superiore a €. 10.000,00 eseguiti sulle singole unità immobiliari o su parti comuni condominiali

L'opzione per la cessione o lo sconto in fattura deve essere effettuata **in via telematica**, anche avvalendosi degli intermediari abilitati (dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali, consulenti del lavoro, CAF). L'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 19 dell'8 gennaio 2021 (dettata in materia di "Sisma-Bonus acquisti" ma le cui conclusioni possono estendersi anche alla cessione del credito corrispondente alle altre detrazioni di imposta) ha precisato che:

- il beneficiario del bonus fiscale può cedere il credito corrispondente alla detrazione ad un **corrispettivo inferiore** al suo valore nominale, fermo il diritto del cessionario a compensarlo per l'importo del suo valore nominale (in questo caso, pertanto, il cessionario realizzerà un provento pari alla differenza tra credito compensato e prezzo di acquisto)
- l'atto di cessione del credito relativo al bonus fiscale **non è soggetto all'obbligo di registrazione** ai sensi dell'art. 5 della tabella allegata al DPR. 131/1986.

## 8. I.V.A. RIDOTTA AL 10%

Per le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a) (manutenzione ordinaria) b) (manutenzione straordinaria) c) (restauro e risanamento conservativo) d) (ristrutturazione edilizia) dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, la riduzione dell'I.V.A. al 10% (a suo tempo disposta dall'art. 7. co. 1, lett. b, legge 23 dicembre 1999 n. 488),

era stata prorogata, per il triennio 2008, 2009 e 2010 dall'art. 1 comma 18 legge 244/2007 (finanziaria 2008). L'art. 2 comma 15 della legge 203/2008 (finanziaria 2009) aveva già prorogato tale agevolazione per l'anno 2011; l'art. 2 comma 11 della legge 191/2009 (legge finanziaria 2010) ha prorogato ulteriormente il termine per poter usufruire dell'aliquota IVA agevolata per gli interventi di recupero edilizio anche per tutto il 2012 nonché per gli anni successivi. Avendo previsto la proroga dell'agevolazione I.V.A. oltre che per l'anno 2012 anche per gli anni "successivi" di fatto la finanziaria 2010 ha trasformato tale agevolazione da trattamento temporaneo a trattamento "a regime". Si precisa che la riduzione ai fini I.V.A. prevista dalla finanziaria 2008 (art. 1 comma 18) ed ora prevista "a regime" dalla finanziaria 2010 (art. 2 comma 11) non risulta più subordinata alla circostanza che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura (contrariamente a quanto invece previsto dall'art. 1 comma 388 della legge 296/2006 - legge finanziaria 2007). Infatti, l'art. 1 comma 19 legge 244/2007 che impone l'obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera richiama il solo comma 17, ma non anche il comma 18, relativo alla riduzione I.V.A.

Da segnalare, sempre con riguardo all'I.V.A. in presenza di interventi di recupero edilizio:

- che l'art. 127-quaterdecies Tabella A parte Terza DPR. 26 ottobre 1972 n. 633 prevede l'applicabilità dell'aliquota del **10%** per prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, *lettere c) (restauro e risanamento conservativo) e d) (ristrutturazione edilizia)* dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia);
- che l'art. 127-quinquiesdecies Tabella A parte Terza DPR. 26 ottobre 1972 n. 633 prevede l'applicabilità dell'aliquota del **10%** per i trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricati (a prescindere dalla loro destinazione urbanistica) sui quali siano stati eseguiti di interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, *lettere c) (restauro e risanamento conservativo) e d) (ristrutturazione edilizia)* dell'art. 31 legge 457/1978 (ora art. 3 D.P.R. 6 giugno 2001 n. 380 Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia), posti in essere da imprese che hanno effettuato tali interventi.

Sul regime IVA in caso di ristrutturazione si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la **risposta ad interpello n. 19 dell'8 gennaio 2021** ove si è precisato che:

- il n. 127-quaterdecies) della tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, fra l'altro, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (ora articolo 3, comma 1, del TUE), esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo.
- le opere di recupero del patrimonio edilizio esistente ai quali si applica l'aliquota IVA agevolata sono, fra l'altro, gli «interventi di ristrutturazione edilizia», ossia *"gli 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 (...)"* [v. articolo 3, comma 1, lettera d), del TUE].
- con diversi documenti di prassi (cfr. risoluzione n. 10/E del 22 gennaio 2003 e n. 157/E del 12 ottobre 2001) è stato precisato che l'aliquota IVA ridotta prevista per le prestazioni relative a contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 [v. ora articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del TUE] si applica *"a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi"*.

- a questo proposito, si segnala che il recente intervento normativo in materia di edilizia, contenuto nell'articolo 10 del d.l. n. 76 del 2020, ha modificato, fra l'altro, la lettera d) dell'articolo 3, comma 1, del TUE stabilendo che *«Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'installazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico. L'intervento può prevedere altresì, nei soli casi espressamente previsti dalla legislazione vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria anche per promuovere interventi di rigenerazione urbana. Costituiscono inoltre ristrutturazione edilizia gli interventi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza»*. In sostanza, sono ora ricompresi nella nozione di ristrutturazione edilizia anche gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti aventi diverse caratteristiche e che prevedono anche, nei soli casi espressamente previsti dalla normativa vigente o dagli strumenti urbanistici comunali, incrementi di volumetria al fine di promuovere interventi di rigenerazione urbana.

- in ossequio a tale modifica normativa, si ritiene che la ristrutturazione, consistente nella demolizione e ricostruzione, con aumento della volumetria, possa essere ricondotta alla fattispecie di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del TUE con la conseguenza che i relativi contratti di appalto saranno soggetti all'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del n. 127-quaterdecies), della tabella A, parte III, allegata al Decreto IVA.

- tuttavia, nel caso in cui l'organo deputato alla corretta qualifica dell'intervento *de quo* (ossia il Comune) dovesse classificarlo, sotto l'aspetto edilizio ed urbanistico, come "nuova costruzione", questo l'intervento rientrerebbe nella fattispecie di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e) del TUE ("interventi di nuova costruzione") e pertanto le prestazioni di servizio dipendenti dai relativi contratti di appalto sarebbero soggette all'aliquota IVA del 4 per cento prevista dal n. 39) della Tabella A, Parte II, allegata al Decreto IVA, sempre che [... *si tratti di edificio totalmente residenziale o che*] ricorrano le condizioni per qualificare l'immobile tra fabbricati cosiddetti "Tupini".