

DOTT. LORENZO GAMBI

DOTT. ROBERTO MANETTI

DOTT. SUSANNA RICCI

DOTT. NICCOLÒ GORDINI

RAG. MATTEO ROVAI

AVV. FRANCESCO GAMBI

AVV. GIANLUCA BARSOTTI

Firenze, 4 dicembre 2012

Circolare informativa

<u>NOVITÀ INTRODOTTE DAL “DECRETO SVILUPPO” IN RELAZIONE ALLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LE OPERE DI RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA E RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI</u>

Con la presente circolare, si approfondiscono le novità introdotte dal D.L. 22 giugno 2012, n. 86 (c.d. “**Decreto Sviluppo**”), convertito dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, in relazione alle agevolazioni fiscali inerenti gli interventi di recupero e di riqualificazione energetica di edifici.

INDICE:

1.	Le agevolazioni IRPEF per gli interventi di recupero su immobili abitativi	pag.	2
1.1	Caratteristiche dell’agevolazione	pag.	2
1.2	Soggetti interessati	pag.	2
1.3	Interventi ammessi al beneficio	pag.	3
1.4	Adempimenti.....	pag.	3
1.4.1	Obbligo di pagamento a mezzo bonifico	pag.	3
1.5	Limite di spesa	pag.	4
1.6	Ripartizione del beneficio	pag.	5
2.	Le agevolazioni IRPEF ed IRES per la riqualificazione energetica degli edifici	pag.	6
2.1	Caratteristiche dell’agevolazione	pag.	6
2.1.1	Soggetti interessati	pag.	6
2.1.2	Possesso e detenzione dell’immobile	pag.	6
2.1.3	Interventi ammessi al beneficio	pag.	7
2.1.4	Limiti di spesa.....	pag.	7
2.2	Le novità introdotte dal “Decreto Sviluppo”	pag.	8
2.2.1	Proroga per il primo semestre 2013.....	pag.	8
2.2.2.	Assorbimento nella detrazione del 36% dal 01/07/2013.....	pag.	8
2.2.3	Perdita del beneficio per i soggetti IRES.....	pag.	8
2.2.4	Conferma delle altre disposizioni applicabili per il 2012	pag.	8

1. Le agevolazioni IRPEF per gli interventi di recupero su immobili abitativi.

L'art. 11, comma 1, del "Decreto Sviluppo" ha elevato (dal 36% al 50%) l'ammontare della detrazione IRPEF per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013 in relazione agli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16-*bis* comma 1 del TUIR.

Per lo stesso periodo, è stato inoltre incrementato (da euro 48.000 ad euro 96.000) l'ammontare massimo di spesa sulla cui base viene determinato il beneficio fiscale in oggetto.

1.1 Caratteristiche dell'agevolazione.

L'agevolazione in esame, introdotta dall'art. 1 della L. 449/97 (Finanziaria per il 1998) consiste nella possibilità di detrarre dall'IRPEF lorda dovuta dal contribuente una percentuale delle spese sostenute per l'effettuazione di taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio "residenziale". Tale *bonus* fiscale, originariamente previsto per i soli periodi d'imposta 1998 e 1999 in misura pari al 41%, è stato oggetto di ripetute proroghe nel corso degli anni.

L'art. 4 del D.L. n. 201/2011, convertito dalla Legge n. 214/2011 ha determinato, a decorrere dal 1° gennaio 2012, il "passaggio a regime" dell'agevolazione in oggetto.

A seguito delle novità di cui all'art. 11 del "Decreto Sviluppo" il beneficio sarà pari al:

- 36%, per le spese sostenute fino al 25 giugno 2012, con un limite massimo di spesa di euro 48.000;
- 50%, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, con un limite di euro 96.000;
- 36%, per le spese sostenute dal 1° luglio 2013, con un limite di euro 48.000.

Sarà pertanto possibile beneficiare della maggiore aliquota e del maggior limite di spesa per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, a prescindere:

- dal periodo di effettuazione delle opere (che potrà essere, in tutto o parzialmente, anteriore al 26 giugno 2012 e/o successivo al 30 giugno 2013);
- dalla data di emissione delle relative fatture (che potrà essere anche anteriore alla data del 26 giugno 2012);
- dalla circostanza che, in relazione al medesimo intervento, siano stati già versati acconti anteriormente al 26 giugno 2012 (questi ultimi potranno beneficiare della detrazione nella misura del 36%).

1.2 Soggetti interessati.

Possono usufruire dell'agevolazione:

- a) i soggetti IRPEF residenti e non residenti in Italia, comprese le società di persone (società semplici, società in nome collettivo, società in accomandita semplice ed enti ad esse equiparati) e le imprese familiari;
- b) i soci di cooperative a proprietà divisa, assegnatari di alloggi, anche se non ancora titolari di mutuo individuale;
- c) i soci di cooperative a proprietà indivisa.

Per poter beneficiare dell'agevolazione in esame, i soggetti sopra indicati devono:

- possedere l'immobile residenziale sito in Italia (proprietari, nudi proprietari o titolari di altri diritti reali quali uso, usufrutto ed abitazione);
- detenere l'immobile in base ad un contratto di locazione o comodato (C.M. 24.02.1998 n. 57/E);
- essere familiari¹ conviventi con il possessore intestatario dell'immobile (C.M. 11.05.1998 n. 121/E e Risoluzione Agenzia delle Entrate 12.06.2002 n. 184) oppure futuri acquirenti dell'immobile².

1.3 **Interventi ammessi al beneficio.**

Rilevano, ai fini del beneficio fiscale in esame, le seguenti tipologie di spesa:

- A. spese sostenute per interventi eseguiti sulle singole unità residenziali³ di qualsiasi categoria catastale (anche rurali) e sulle loro pertinenze per:
- manutenzione straordinaria;
 - restauro e risanamento conservativo;
 - ristrutturazione edilizia;
- B. spese sostenute sulle parti comuni di edifici residenziali per:
- manutenzione ordinaria;
 - manutenzione straordinaria;
 - restauro e risanamento conservativo;
 - ristrutturazione edilizia.

1.4 **Adempimenti.**

Si indicano qui di seguito gli adempimenti necessari ai fini del godimento dell'agevolazione in oggetto:

- invio della comunicazione alla ASL competente per territorio, ove necessaria in relazione al tipo di intervento effettuato;
- effettuazione dei pagamenti mediante bonifico bancario o postale (salvo alcune eccezioni);
- indicazione dei dati catastali dell'immobile oggetto dell'intervento nella dichiarazione dei redditi;
- obbligo di conservazione della relativa documentazione.

1.4.1 **Obbligo di pagamento a mezzo bonifico.**

Fatte salve alcune eccezioni (ad esempio: pagamento degli oneri di urbanizzazione), per poter fruire della detrazione IRPEF in esame è necessario effettuare i conseguenti pagamenti esclusivamente a mezzo bonifico bancario o postale, dal quale risulti:

- a) la causale del versamento;

¹ Sono definiti familiari, ai sensi dell'art. 5 del Testo unico delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

² Se è stato stipulato un contratto preliminare di vendita (compromesso), l'acquirente dell'immobile ha diritto all'agevolazione se: *i*) è stato immesso nel possesso dell'immobile; *ii*) esegue gli interventi a proprio carico; *iii*) è stato registrato il contratto preliminare.

³ Quando gli interventi di ristrutturazione sono realizzati su immobili residenziali adibiti promiscuamente all'esercizio di un'attività commerciale, dell'arte o della professione, la detrazione spetta nella misura ridotta del 50%.

- b) il codice fiscale del beneficiario della detrazione: in presenza di più soggetti, il bonifico deve recare l'indicazione del codice fiscale di tutti i soggetti che intendono fruire della detrazione; per gli interventi realizzati su parti comuni di edifici residenziali e per quelli realizzati dai soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, il bonifico deve invece riportare il codice fiscale dell'amministratore del condominio o di uno qualsiasi dei condomini che provvede al pagamento o della società o di un socio, nonché quello del condominio;
- c) il numero di partita IVA od il codice fiscale del soggetto beneficiario del pagamento.

In seguito all'introduzione, a decorrere dal 1° luglio 2010, della ritenuta fiscale sui pagamenti effettuati a mezzo bonifico in relazione ad oneri deducibili o detraibili (attualmente pari al 4%), l'incompleta compilazione del bonifico bancario/postale pregiudica il rispetto da parte degli istituti bancari e di Poste Italiane S.p.a. dell'obbligo di operare tale ritenuta all'atto del pagamento; l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione 7.6.2012, n. 55, ha pertanto precisato che, laddove il bonifico per gli interventi di recupero edilizio non riporti le indicazioni di cui sopra, si verifica decadenza dall'agevolazione⁴.

Possono invece essere pagate con modalità diverse dal bonifico bancario o postale le seguenti spese:

- oneri di urbanizzazione;
- ritenute di acconto operate sui compensi professionali e sulle prestazioni di servizi rese in appalto ai condomini;
- imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni e le denunce di inizio lavori;
- tassa per l'occupazione del suolo pubblico.

1.5 **Limite di spesa.**

Il limite entro il quale le spese sostenute per gli interventi agevolati ed effettivamente rimaste a carico del contribuente rilevano ai fini del computo della detrazione in esame è stabilito in:

- euro 48.000 per unità immobiliare, per le spese sostenute negli anni 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011;
- euro 48.000 per unità immobiliare, per le spese sostenute dal 1° gennaio al 25 giugno 2012;
- euro 96.000 per unità immobiliare, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013.

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che per il 2012, in caso di interventi già iniziati con spese sostenute anteriormente al 26/06/2012 (per le quali si applica la detrazione del 36%), spetta la detrazione:

⁴ Il contribuente potrà in tal caso procedere alla ripetizione del pagamento al soggetto beneficiario mediante una nuova disposizione di bonifico bancario/postale nel quale siano riportati, in maniera corretta, i dati richiesti, sì da consentire ai soggetti interessati di operare la ritenuta di legge.

- del 36%, per le spese sostenute dal 01.01.2012 fino al 25.06.2012, per un ammontare massimo di euro 48.000;
- del 50% per le spese sostenute dal 26.06.2012 al 31.12.2012, per un ammontare massimo di euro 96.000, al netto delle spese già sostenute al 25.06.2012 e comunque nel limite di euro 48.000, per le quali resta ferma la detrazione del 36%.

In relazione al periodo d'imposta 2013, invece:

- spetta la detrazione del 50% per le spese sostenute dal 01.01.2013 fino al 30.06.2013, per un ammontare massimo di euro 96.000; in caso di prosecuzione dei lavori relativi alla stessa unità immobiliare, nel limite di euro 96.000 si dovrà tenere conto delle spese sostenute in precedenti;
- se alla data del 30.06.2013 sono state sostenute spese per un ammontare pari o superiore ad euro 48.000, le eventuali ulteriori spese sostenute nel periodo d'imposta non daranno titolo ad alcuna ulteriore detrazione.

Il limite di spesa deve quindi essere riferito all'intervento, nella sua continuità; ove lo stesso intervento si protragga sulla medesima unità immobiliare e/o sulle relative pertinenze oltre il 31.12.2012, le spese sostenute tra il 1° gennaio 2013 ed il 30.06.2013 rileveranno fino a concorrenza della differenza tra euro 96.000 e l'ammontare delle spese sostenute nel 2012 per il medesimo intervento.

1.6 **Ripartizione del beneficio.**

Per le spese sostenute nei periodi d'imposta 2002-2011, e per quelle sostenute a partire dal 1° gennaio 2012, la detrazione deve essere ripartita obbligatoriamente in 10 quote annuali di pari importo, da scomputare dall'IRPEF lorda come segue:

- la prima, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui la spesa è stata sostenuta;
- le restanti 9, rispettivamente, nelle nove dichiarazioni dei redditi successive.

Tabella 1. Quadro di sintesi

Periodo	Entità del beneficio
Dal 01.01.2012 al 25.06.2012	Detrazione 36% entro euro 48.000
Dal 26.06.2012 al 31.12.2012	Detrazione 50% entro euro 96.000
Dal 01.01.2013 al 30.06.2013	Detrazione 50% entro euro 96.000
Dal 01.07.2013	Detrazione 36% entro euro 48.000

2. Le agevolazioni IRPEF ed IRES per la riqualificazione energetica degli edifici.

L'art. 11, comma 1, del D.L. 22 giugno 2012, n. 83, ha disposto la proroga (sino al 30.06.2013) delle detrazioni di cui all'art. 1, commi 344 – 347, della Legge n. 296/2006, con i limiti già in vigore (cfr. tabella n. 2), nonché l'applicabilità immediata (sin dal 2012) della detrazione IRPEF sui recuperi edilizi relativi agli interventi di cui all'art. 16-*bis*, comma 1, lett. h) del TUIR (opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici effettuate anche in assenza di lavori edilizi).

2.1 Caratteristiche dell'agevolazione.

La detrazione IRPEF/IRES in oggetto si applica con le modalità previste ai fini della detrazione IRPEF per le opere di recupero edilizio di cui all'art. 1 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449.

L'agevolazione per il "risparmio energetico", tuttavia, si distingue da quella inerente i lavori di recupero edilizio per i motivi di seguito indicati:

- riguarda tanto i soggetti IRPEF quanto i soggetti IRES;
- è calcolata in misura pari al 55% delle spese sostenute;
- deve essere ripartita in un numero di quote annuali di pari importo variabili da 3 a 10 (ovvero in 5 quote annuali di pari importo, per le spese sostenute a decorrere dall'1.1.2009, ed in 10 quote annuali di pari importo, per le spese sostenute nel 2011 e 2012);
- il suo importo massimo è definito in via immediata e diretta, e non deve essere desunto – indirettamente – dall'importo-limite entro il quale assumono rilevanza le spese sostenute.

2.1.1 Soggetti interessati.

La detrazione in oggetto spetta alle persone fisiche, agli enti ed ai soggetti di cui all'art. 5 del TUIR, non titolari di reddito d'impresa, che sostengono le spese per l'esecuzione dei previsti interventi su edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti, nonché ai soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono le spese per l'esecuzione dei previsti interventi su edifici esistenti, su parti di edifici esistenti o su unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, posseduti o detenuti.

Essa non spetta, invece, agli enti pubblici che, ai sensi dell'art. 74 del TUIR, non sono soggetti passivi IRES (es.: i Comuni), indipendentemente dalle attività concretamente esercitate (Risoluzione Agenzia delle Entrate 05.02.2008, n. 33).

2.1.2 Possesso e detenzione dell'immobile.

Il diritto al beneficio in esame spetta al soggetto che sostiene le spese di riqualificazione energetica su edifici, parti di edifici o singole unità immobiliari posseduti a titolo di proprietà od altro diritto reale (es.: usufrutto, uso, abitazione, superficie, ecc.), ovvero detenuti in forza di contratti ad effetti obbligatori (es.: locazione, comodato).

In presenza dei relativi presupposti, il diritto alla detrazione è inoltre riconosciuto:

- a favore di soggetti non residenti in Italia;

- ai familiari conviventi con il possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento (coniuge, parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado) che sostengono le spese per la realizzazione dei lavori⁵;
- al nudo proprietario e all'inquilino, qualora ne sostengano in quota parte le spese, indicando nel bonifico bancario l'identificazione del beneficiario della detrazione: in tal caso, entrambi i soggetti dovranno fare riferimento al limite di spesa fissato dalla norma per il tipo di intervento effettuato, mentre la comunicazione all'ENEA potrà essere unica, facendo riferimento all'unico intervento ed ai due beneficiari.

2.1.3 **Interventi ammessi al beneficio.**

Risultano agevolabili gli interventi finalizzati:

- a) alla riduzione del fabbisogno annuo di energia primaria per il riscaldamento;
- b) al miglioramento dell'isolamento termico;
- c) all'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda;
- d) alla sostituzione degli impianti di riscaldamento.

2.1.4 **Limiti di spesa.**

A differenza della detrazione per gli interventi di recupero edilizio, il limite massimo rilevante ai fini dell'agevolazione in esame non è riferito all'importo delle spese sostenute, ma all'importo della detrazione spettante su queste ultime.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 31 maggio 2007, n. 36, ha chiarito che:

- il limite massimo di detrazione, a seconda dell'intervento effettuato, deve essere riferito all'unità immobiliare oggetto dell'intervento e deve pertanto essere suddiviso tra i soggetti detentori o possessori dell'immobile che partecipano alla spesa, in ragione dell'onere rispettivamente sostenuto;
- per gli interventi condominiali, l'ammontare massimo di detrazione deve intendersi riferito a ciascuna delle unità immobiliari che compongono l'edificio, a meno che l'intervento sia agevolato a norma dell'art. 1, comma 344 della L. 296/2006, riferendosi così all'intero edificio (in tale ipotesi, l'ammontare di euro 100.000 deve essere ripartito tra i soggetti che hanno diritto al beneficio).

La successiva Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 12 dicembre 2007, n. 365, ha però chiarito che la detrazione in oggetto spetta in relazione a ciascuno degli edifici sui quali si realizzano gli interventi di riqualificazione energetica e che, a tal fine, l'edificio oggetto degli interventi non deve essere individuato sulla base della connotazione catastale attribuita alla costruzione edilizia, bensì in ragione della sua "concreta autonomia ed individualità costruttiva e volumetrica", secondo la definizione fornita dall'art. 2, comma 1, lett. a) del D.Lgs. 19 agosto 2005, n. 192, anche laddove esso non costituisca una autonoma entità catastale.

⁵ Se i lavori sono effettuati su immobili strumentali all'attività d'impresa, arte o professione, i familiari conviventi non possono usufruire della detrazione.

2.2 **Le novità introdotte dal “Decreto Sviluppo”.**

2.2.1 **Proroga per il primo semestre 2013.**

Con il “Decreto Sviluppo”, l’agevolazione in esame è stata estesa anche alle spese sostenute entro il 30 giugno 2013.

Essa spetterà, quindi, anche in relazione alle spese pagate a mezzo bonifico bancario o postale dal 01.01.2013 al 30.06.2013, per i soggetti non titolari di reddito d’impresa; e per le spese imputabili al periodo 01.01.2013-30.06.2013, per i soggetti titolari di reddito d’impresa, per i quali le opere di riqualificazione energetica risultano inerenti l’esercizio dell’attività commerciale.

2.2.2 **Assorbimento nella detrazione del 36% dal 01.07.2013.**

Alla luce dei recenti provvedimenti normativi, per le spese effettuate a decorrere dal 1° luglio 2013 in relazione ad interventi finalizzati alla riqualificazione e risparmio energetico degli edifici si dovrebbe applicare la detrazione IRPEF del 36%, di cui all’art. 16-*bis*, comma 1, lett. h) del TUIR.

Nella “nuova” detrazione IRPEF contenuta nell’art. 16-*bis* del TUIR rientrano, infatti, anche gli interventi relativi alla realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riferimento all’installazione di impianti basati sull’utilizzo delle fonti rinnovabili di energia.

2.2.3 **Perdita del beneficio per i soggetti IRES.**

Con decorrenza dal 1° luglio 2013, i soggetti IRES non potranno più beneficiare della detrazione del 55% relativa alle spese sostenute per interventi finalizzati alla riqualificazione energetica degli edifici (né potranno beneficiare della “nuova” detrazione del 36%, essendo quest’ultima applicabile solo ai soggetti IRPEF); ne consegue che per beneficiare dell’agevolazione in esame – salvo future modifiche normative – tali soggetti dovranno completare i lavori entro il prossimo mese di giugno.

2.2.4 **Conferma delle altre disposizioni applicabili per il 2012.**

In relazione alla proroga per il primo semestre 2013, rimangono ferme le altre regole di applicazione dell’agevolazione già in vigore nel 2012, ed in particolare:

- a) l’abolizione dell’obbligo di indicazione in fattura del costo della manodopera;
- b) l’invio della documentazione all’ENEA entro 90 giorni dalla fine dei lavori;
- c) la ripartizione del beneficio in 10 quote annuali di pari importo.

Tabella 2. Quadro di sintesi

Detrazione del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici			
Norma istitutiva art. 1 L. 296/2006	Tipologia intervento	Importo massimo detrazione	Limite rilevanza spese
Comma 344	Abbattimento dell’indice di prestazione energetica per la climatizzazione invernale di almeno il 20% rispetto ai valori tabellari	euro 100.000	euro 181.818,18

Detrazione del 55% per la riqualificazione energetica degli edifici			
Comma 345	Riduzione della trasmittanza termica delle pareti opache orizzontali o verticali, compresa la sostituzione di vetri e/o infissi	euro 60.000	euro 109.090,91
Comma 346	Installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda	euro 60.000	euro 109.090,91
Comma 347	Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaia a condensazione o pompa di calore ad alta efficienza energetica	euro 30.000	euro 54.545,45

* * *

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento, integrazione ed approfondimento.
Gradita è l'occasione per porgere i più cordiali saluti.

STUDIO GAMBI
Dottori Commercialisti