

Circolare n. 7 del 28 settembre 2011

La Manovra Economica 2011

Premessa

Con la presente circolare si fornisce una prima analisi sulle principali disposizioni in materia di Entrate previste dall'articolo 23 del Decreto Legge 6 luglio 2011 n. 98 (di seguito il Decreto) convertito dalla Legge n. 111 del 16 luglio 2011, denominata "La Manovra Economica", (di seguito la "Manovra"), anche a valle dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con circolare n.41 del 5 agosto 2011 (di seguito la "Circolare").

Indice

1. *Ritenute su interessi, commi 1-4*
2. *Aumento Irap per banche e assicurazioni, commi 5-6*
3. *Aumento imposta di bollo per deposito titoli, comma 7*
4. *Riporto delle perdite fiscali, comma 9*
5. *Riallineamento valori fiscali e civilistici relativi ad attività immateriali, commi 12-15*
6. *Riduzione ritenute su bonifici per ristrutturazione edilizia e risparmio energetico, comma 8*
7. *Accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale, commi 17-20*
8. *Estinzione partite IVA, commi 23-23*
9. *Studi di settore, comma 28*
10. *Proroga accertamenti esecutivi, comma 30*
11. *Riduzione sanzioni per breve ritardo nei versamenti, comma 31*
12. *Spesometro, comma 41*
13. *Attività di autonoleggio, comma 42*

1. Ritenute su interessi

La Manovra ha modificato l'art. 26-quater del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, introducendo il comma 8-bis, che ha previsto l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 5 per cento sugli interessi, corrisposti da società italiane a società estere appartenenti allo stesso gruppo (consociate), quando queste ultime rispettano tutti i requisiti previsti dalla Direttiva 2003/49/CE (di seguito la Direttiva).

La normativa fiscale previgente prevede che gli interessi pagati da soggetti residenti in Italia a soggetti non residenti siano sottoposti all'applicazione di una ritenuta a titolo di imposta del 12,50 per cento, ovvero del 27,50 per cento, nel caso in cui la società che riceve il pagamento risieda in uno dei paesi cosiddetti "Black List" ossia diversi da quelli individuati, alla data odierna, dal decreto ministeriale 23 gennaio 2002, così come previsto dall'articolo 168-bis del TUIR.

Tuttavia, secondo quanto previsto dalla Direttiva, gli interessi pagati da soggetti residenti in Italia a soggetti non residenti sono esenti da tassazione quando:

- la società che effettua il pagamento o la società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento, detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;
- la società che riceve il pagamento o la società la cui stabile organizzazione riceve il pagamento detiene direttamente o indirettamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto nella società che effettua il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione effettua il medesimo pagamento;
- una terza società detiene direttamente una percentuale non inferiore al 25% dei diritti di voto, sia nella società che effettua il pagamento, o nella società la cui stabile organizzazione effettua il pagamento, sia nella società che riceve il pagamento o nella società la cui stabile organizzazione riceve il medesimo pagamento;
- le partecipazioni individuate ai punti precedenti sono state possedute per un periodo di tempo non inferiore ad un anno antecedente al pagamento degli interessi;
- le società consociate rivestono una delle forme giuridiche incluse nell'allegato della Direttiva¹;

¹ Elenco delle società di cui all'articolo 3, lettera a), della Direttiva

a) Le società di diritto belga denominate «société anonyme/naamloze vennootschap», «société en commandite par actions/commanditaire vennootschap op aandelen», «société privée à responsabilité limitée/besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid», nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato; b) le società di diritto danese denominate «aktieselskab» e «anpartsselskab»; c) le società di diritto tedesco denominate «Aktiengesellschaft», «Kommanditgesellschaft auf Aktien», «Gesellschaft mitbeschränkter Haftung» e «bergrechtliche Gewerkschaft»; d) le società di diritto greco denominate «società spagnola» denominate «sociedad anónima», «sociedad comanditaria por acciones», «sociedad de responsabilidad limitada», nonché gli enti di diritto pubblico che operano in regime di diritto privato; f) le società di diritto francese denominate «société anonyme», «société en commandite par actions», «société à responsabilité limitée», nonché gli stabilimenti ed imprese pubblici a carattere industriale e commerciale; g) le società di diritto irlandese denominate «public companies limited by shares or by guarantee», «private companies limited by shares or by guarantee», gli enti registrati sotto il regime degli «Industrial and Provident Societies Acts» o le «building societies» registrate sotto il regime dei «Building Societies Acts»; h) le società di diritto italiano denominate «società per azioni», «società in accomandita per azioni», «società a responsabilità limitata», nonché gli enti pubblici e privati che esercitano attività

- o le società consociate sono assoggettate, senza esserne esentate, ad una delle imposte sui redditi ovvero a un'imposta identica indicata nella Direttiva²;
- o le società consociate che percepiscono gli interessi devono essere i beneficiari effettivi finali e non intermediarie, quali agente, delegato o fiduciario di un'altra persona.

L'introduzione del comma 8-bis nell'art. 26-quater del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, prevista dal Decreto, ha disciplinato la fattispecie di società italiana che corrisponde interessi ad una consociata estera che utilizza tali interessi per pagare interessi su prestiti obbligazionari dalla stessa emessi e comunque che siano:

- a) negoziati in mercati regolamentati dagli Stati membri dell'Unione Europea o dagli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo di cui al decreto del Ministero delle Finanze 4 settembre 1996;
- b) garantiti dalla società capogruppo controllante ovvero da altra società controllata dalla stessa controllante.

In tale circostanza, poiché la società estera non può essere considerata il beneficiario effettivo degli interessi e perché l'esenzione prevista dalla Direttiva non troverebbe applicazione e il Decreto, onde evitare l'applicazione dell'aliquota del 27 per cento, ha introdotto la ritenuta ridotta pari al 5% a titolo di imposta.

Il Decreto ha precisato che gli atti di garanzia dei prestiti obbligazionari citati sono soggetti ad imposta di registro con aliquota dello 0,25 per cento.

La disposizione si applica:

- o agli interessi corrisposti a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge, anche se relativi a prestiti in corso a tale data;
- o agli interessi già corrisposti, a condizione che il sostituto d'imposta provveda entro il 30 novembre 2011 al versamento della ritenuta e dei relativi interessi legali; in tale caso l'imposta è dovuta nella misura del 6 per cento ed è anche sostitutiva dell'imposta di registro sull'atto di garanzia.

2. Irap per banche e assicurazioni

industriali e commerciali; i) le società di diritto lussemburghese denominate «société anonyme», «société en commandite par actions» e «société à responsabilité limitée»; j) le società di diritto olandese denominate «naamloze vennootschap» e «besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid»; k) le società di diritto austriaco denominate: «Aktiengesellschaft» e «Gesellschaft mit beschränkter Haftung»; l) le società commerciali o società civili di forma commerciale, le cooperative e le imprese pubbliche costituite conformemente al diritto portoghese; m) le società di diritto finlandese denominate: «osakeyhtiö/aktiebolag», «osuuskunta/andelslag», «säästöpankki/sparbank» e «vakuutusyhtiö/försäkringsbolag»; n) le società di diritto svedese denominate: «aktiebolag» e «försäkringsaktiebolag»; o) le società costituite conformemente al diritto del Regno Unito.

² impôt des sociétés/vennootschapsbelasting in Belgio, selskabsskat in Danimarca, Körperschaftsteuer in Germania, •••••

in Irlanda, imposta sul reddito delle persone giuridiche in Italia, impôt sur le revenu des collectivités in Lussemburgo, vennootschapsbelasting nei Paesi Bassi, Körperschaftsteuer in Austria, imposto sobre o rendimento da pessoas colectivas in Portogallo, yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund in Finlandia, statlig inkomstskatt in Svezia, corporation tax nel Regno Unito.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 6 luglio 2011 è aumentata l'aliquota IRAP applicata al settore bancario al 4,65 per cento e al settore assicurativo al 5,90 per cento.

3. Aumento imposta di bollo per titoli

Dal 2011 aumenta l'imposta di bollo sulle comunicazioni inviate dagli intermediari finanziari ai propri clienti relative ai depositi titoli ed è prevista una diversa imposta a seconda della periodicità della comunicazione.

Nello specifico, il bollo su deposito titoli inferiore a 50.000 euro subisce le seguenti variazioni:

- 34,20 euro annuale;
- 17,10 euro semestrale;
- 8,55 euro trimestrale;
- 2,85 mensile.

Per valori superiori ai 50.000 euro, il bollo su deposito titoli sarà corrisposto come di seguito indicato:

- per depositi tra i 50.000 e i 150.000 euro: 70 euro annui, da subito;
- per depositi tra i 150.000 e i 500.000 euro: 240 euro annui, da subito;
- per depositi sopra i 500.000 euro: 680 euro annui, da subito;

Per i valori titolo superiori a 50.000 euro, ci saranno ulteriori aumenti dal 2013, come di seguito indicato:

- per depositi tra i 50.000 e i 150.000 euro: 230 euro annui;
- per depositi tra i 150.000 e i 500.000 euro: 780 euro annui;
- per depositi sopra i 500.000 euro: 1.100 euro annui.

4. Riporto delle perdite

E' stata apportata una modifica all'art.84 TUIR, che disciplina la riportabilità delle perdite fiscali nell'ambito del reddito d'impresa.

La regola previgente prevedeva il diritto al riporto delle perdite per il loro intero ammontare nel limite del quinquennio, mentre per il primo triennio di costituzione di una società il riporto risultava illimitato.

La nuova disciplina prevede l'eliminazione del vincolo temporale per le società non neo costituite. Pertanto, quando si determina una perdita fiscale essa può essere riportata a decurtazione dei redditi futuri, senza incorrere nel rischio che il mancato utilizzo nel quinquennio faccia perdere il diritto all'utilizzo.

Tuttavia la perdita pregressa potrà essere compensata in ciascun periodo di imposta successivo nel limite dell'80 per cento del reddito maturato in tale esercizio con conseguente tassazione del residuo 20 per cento.

Resta ferma la possibilità per le imprese di nuova costituzione, di computare in diminuzione del reddito imponibile l'intero valore delle perdite prodotte nei primi tre esercizi.

Tale disposizione ha l'obiettivo:

- di eliminare i cosiddetti "effetti di refreshing" rappresentati dal tentativo di anticipare quanti più componenti positivi di reddito entro il termine di utilizzo delle perdite conseguite;
- di evitare che l'iscrizione delle imposte anticipate determinate sulla perdita fiscale, calcolate anche nel caso in cui non ci sia una ragionevole certezza di conseguire redditi nel successivo quinquennio, determini risultati di esercizio non perfettamente corrispondenti alla realtà delle società.

La disposizione non chiarisce quale sia la decorrenza della modifica in esame tuttavia la relazione al provvedimento ipotizza un'efficacia a partire dalle perdite prodottesi nel 2011 mentre quelle generate entro il 31 dicembre 2010 rimangono sotto il tetto dei 5 esercizi.

In attesa di interventi da parte dell'Agenzia delle entrate, la soluzione che prospetta l'istituto di Ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, è quella di applicare le nuove regole ai sensi del novellato art. 84 TUIR, anche alle perdite realizzate prima del periodo di imposta 2011.

5. Riallineamento valori fiscali e civilistici

Il comma 16 ha esteso la possibilità di ricorrere al riallineamento dei maggiori valori delle partecipazioni di controllo iscritte in bilancio a seguito operazioni straordinarie, e riferibili ad avviamento, marchi d'impresa od altre attività immateriali.

L'accesso al regime sostitutivo prevede il pagamento di una imposta sostitutiva del 16 per cento (ex art.16 comma 5 del decreto 29 novembre 2008 n. 185) ed è subordinato al fatto che, con riferimento alle partecipazioni di controllo oggetto di riallineamento, sorga l'obbligo di bilancio consolidato, e che, tali maggiori valori risultino iscritti, in modo autonomo, nel bilancio consolidato come "avviamento", "marchi d'impresa" ed "altre attività immateriali".

Possono avvalersi di tale disposizione sia i soggetti che applicano i principi contabili IAS/IFRS che quelli che applicano i principi contabili italiani (ITA GAAP). Il concetto di partecipazione di controllo, va inteso per l'una o per l'altra categoria, facendo riferimento ai rispettivi principi contabili adottati.

Tale disposizione, come precisato nella relazione governativa e ribadito nella Circolare, intende consentire l'accesso al regime sostitutivo, "alle operazioni straordinarie che hanno ad oggetto società il cui attivo di bilancio sia rappresentato, in tutto o in parte, da partecipazioni" (leggasi

(holding partecipative), tenuto conto che, in tale ipotesi, “nel bilancio individuale della società i valori relativi all’avviamento ed alle altre attività immateriali sono inclusi nel valore di carico delle partecipazioni, senza possibilità di autonoma iscrizione”.

Nella formulazione della Manovra, il riallineamento è eseguibile non solo quando il maggior valore della partecipazione, sempre riferibile ad avviamento, marchi o altre immaterialità, deriva da operazioni fiscalmente neutrali, quali fusione, scissione o conferimento, ma anche quando scaturisce da operazioni realizzative, quali l’acquisto d’azienda, tra i cui elementi patrimoniali vi sia anche al partecipazione di controllo, o l’acquisto diretto della partecipazione di controllo.

L’allineamento della partecipazione di controllo, non ha come conseguenza il riconoscimento di un maggior valore fiscale in capo alla partecipazione di controllo, quanto, piuttosto, il riconoscimento delle attività immateriali autonomamente iscritte nel bilancio consolidato.

L’affrancamento, si tradurrà, in termini di maggiori ammortamenti da parte della controllante, a far data dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2012.

Se si intendono affrancare i maggiori valori emersi per effetto di operazioni effettuate in periodi di imposta anteriori a quello in corso al primo gennaio 2011, l’imposta sostitutiva, che ammonta al 16 per cento dei maggiori valori riconosciuti, deve essere versata in un’unica soluzione entro il 30 novembre 2011, a cura della società avente causa nell’operazione straordinaria.

6. Riduzione ritenute su bonifici per ristrutturazione edilizia e risparmio energetico

A decorrere dal periodo di imposta in corso al 6 luglio 2011, al fine di non pregiudicare le disponibilità finanziarie delle imprese che eseguono lavori di ristrutturazione edilizia, è stata ridotta dal 10 per cento al 4 per cento la ritenuta d’acconto, che le banche e Poste Italiane S.p.A. devono operare sui bonifici effettuati dai contribuenti che vogliono beneficiare delle detrazioni Irpef del 36 per cento sulle spese sostenute per la ristrutturazione di abitazioni e del 55 per cento sulle spese sostenute per gli interventi finalizzati al risparmio energetico a favore di imprese.

Si rinvia all’allegato 1) per maggiori dettagli sulla natura degli interventi che consentono le detrazioni in specie.

7. Accertamento con adesione, acquiescenza e conciliazione giudiziale

La disposizione, al fine di agevolare il pagamento rateizzato delle somme dovute dai contribuenti a seguito di accertamento con adesione, di acquiescenza all’accertamento e di conciliazione giudiziale, ha soppresso l’obbligo di prestare garanzia mediante polizza fideiussoria per importi superiori ad euro 50.000,00.

Tuttavia, in caso di mancato pagamento anche di una sola rata, che si protrae oltre il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all’iscrizione a ruolo del totale

delle somme dovute unitamente alla sanzione, che viene applicata nella misura doppia sul residuo importo dovuto.

Nel caso in cui il contribuente non regolarizzi l'omesso versamento della rata entro la scadenza per il pagamento della rata successiva, il piano di rateazione viene annullato, fermo restando che la sanzione per omesso versamento viene irrogata in misura doppia.

In riferimento alla decorrenza il Decreto ha specificato che tale disposizione si applica anche agli atti di adesione, alle acquiescenze e alle conciliazioni giudiziarie già perfezionate al 6 luglio 2011.

8. Estinzione partite IVA

I commi 22 e 23 stabiliscono che i titolari di partita IVA, che non hanno tempestivamente presentato la dichiarazione di cessazione dell'attività di cui all'art.35 del DPR 633/72, possono sanare la violazione versando una sanzione minima di euro 129,00 a condizione che la violazione non sia già stata contestata con atto portato a conoscenza del contribuente e che successivamente al versamento venga effettuata, nel termine di 90 giorni, apposita comunicazione di cessazione dell'attività all'Agenzia delle entrate.

Inoltre, onde evitare il fenomeno delle partite IVA inattive, l'attribuzione del numero di partita IVA è revocata d'ufficio qualora, per tre annualità consecutive, il titolare non abbia esercitato l'attività oppure non abbia presentato la dichiarazione annuale IVA.

9. Studi di settore

La Manovra ha previsto che in caso di omissione da parte del contribuente della presentazione del modello dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, anche a seguito di specifico invito da parte dell'Agenzia delle Entrate, la sanzione applicabile sia fissata al massimo importo consentito (euro 2.066), disponendo la non applicazione della sanzione minima.

A tale sanzione va cumulata quella per infedele dichiarazione, in caso di reddito imponibile inferiore a quello accertato (dal 100 al 200 per cento della maggiore imposta o della differenza di credito), che è elevata del 50 per cento.

Tale ulteriore maggiorazione del 50 per cento non si applica, se il maggior reddito d'impresa ovvero di arte e professione, accertato a seguito della corretta applicazione degli studi di settore, non sia superiore al 10 per cento del reddito.

E' stato stabilito che, quando viene rilevata l'omessa o infedele indicazione dei dati previsti nei modelli, ai fini dell'applicazione degli studi di settore, nonché l'indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, l'ufficio può procedere all'accertamento induttivo, ai sensi dell'art.39 del DPR 600/73.

La disposizione prevede, infine, il differimento, a partire dal 2012, dei termini di pubblicazione degli Studi di Settore in Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre del periodo di imposta nel quale entrano in vigore e la possibilità di modificare gli studi di settore già approvati, entro il successivo 31 marzo, al fine di tenere conto degli andamenti economici e dei mercati, con particolare riguardo a determinati settori o aree territoriali.

10. Proroga accertamenti esecutivi

La disposizione ha prorogato dal 1° luglio 2011 al 1° ottobre 2011 l'avvio del nuovo sistema degli accertamenti esecutivi in tema di concentrazione della riscossione dell'accertamento previsto dal Decreto Legge n.78 del 31 maggio 2010.

Il rinvio si è reso necessario in considerazione delle modifiche legislative apportate dal D.L. 13 maggio 2011 n.70, in corso di conversione, con numerose e significative modifiche allo scopo di assicurare ai contribuenti la possibilità di conoscere e valutare il nuovo istituto e le peculiarità che lo regolano, sin dal momento in cui saranno emessi i primi avvisi di accertamento

11. Riduzione sanzioni per brevi ritardi nei versamenti

Il comma 31 prevede la riduzione delle sanzioni ad 1/5 per brevi ritardi negli adempimenti connessi ai versamenti dei tributi erariali non assistiti da garanzia.

La normativa previgente prevedeva la sanzione del 30 per cento per il ritardato od omesso versamento dei tributi, ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo qualora gli stessi erano relativi ai crediti assistiti integralmente da forme di garanzia reale o personale.

Pertanto grazie all'eliminazione dell'inciso che limitava il suddetto beneficio ad una specifica fattispecie, oggi è prevista una nuova misura della sanzione applicabile alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti entro quindici giorni dalla ordinaria scadenza.

Come precisato dalla Circolare, la riduzione in parola si aggiunge a quella disposta dall'articolo 13 comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 in caso di ravvedimento operoso.

Pertanto se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni e allo stesso si accompagna quello spontaneo (ravvedimento operoso), dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione di cui all'articolo 13, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 471 del 1997 si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal citato articolo 13, comma 1, lettera a) del d.lgs. n. 472 del 1997 (percentuale così ridotta dall'articolo 1, comma 20, lett. a), della legge 13 dicembre 2010, n. 220, applicabile alle violazioni commesse a decorrere dal 1° febbraio 2011).

A titolo esemplificativo, se un versamento di euro 1.000 viene eseguito con due giorni di ritardo ed il ravvedimento della sanzione è effettuato entro trenta giorni dalla scadenza, la sanzione sarà pari allo 0,4 per cento ($30 \times 2/15 \times 1/10$) pari ad euro 4.

12. Spesometro

Il comma 41 della Manovra modifica la normativa introdotta dal D.L. 31 maggio 2010 n.78 in materia di obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA di importo non inferiori ad euro 3.000,00

Si prevede l'esclusione di quelle effettuate nei confronti di contribuenti non soggetti passivi ai fini della medesima imposta, in tutti i casi in cui il pagamento dei corrispettivi avviene mediante carte di credito, di debito o prepagate emesse da operatori finanziari, obbligati alla comunicazione dei rapporti e delle operazioni con la clientela all'anagrafica tributaria.

13. Attività di autonoleggio

Il comma 42 della Manovra stabilisce che l'attività di locazione di veicoli senza conducente deve essere certificata con fattura e con l'obbligo di indicare nella fattura gli estremi identificativi del contratto di noleggio.

La fattura deve essere consegnata direttamente al cliente e non inviata al domicilio, nel caso in cui l'autovettura sia restituita ad un punto noleggio in grado di emettere il documento.

La norma precedentemente in vigore prevedeva l'obbligo per il noleggiatore di rilasciare uno scontrino fiscale o ricevuta al momento della consegna del veicolo.

Inoltre, nel caso in cui il corrispettivo non fosse pagato o determinato all'atto della consegna del veicolo, il noleggiatore aveva l'obbligo di emettere uno scontrino o ricevuta anche all'atto del pagamento, recante il riferimento dello scontrino o ricevuta fiscale rilasciata all'atto della consegna del veicolo.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

Allegato 1

Per quanto concerne i lavori di ristrutturazione edilizia, si ricorda che la legge 27 dicembre 2007 n. 449 e successive modifiche ha concesso la possibilità alle persone fisiche, di detrarre dall'imposta Irpef il 36% delle spese sostenute per la ristrutturazione di case di abitazione e parti comuni di edifici residenziali situati nel territorio dello Stato.

Il beneficio sul quale calcolare la detrazione spetta fino al limite massimo di spesa di 48.000 euro da suddividere in dieci anni.

Nel caso in cui gli interventi consistano nella prosecuzione di lavori iniziati negli anni precedenti, ai fini della determinazione del limite massimo delle spese detraibili occorre tenere conto delle spese sostenute negli anni pregressi, sulla singola unità immobiliare.

I contribuenti di età non inferiore a 75 e 80 anni possono ripartire la detrazione rispettivamente in cinque o tre rate annuali di pari importo.

Possono beneficiare dell'agevolazione i proprietari degli immobili e tutti coloro che sono titolari di diritti reali sugli immobili oggetto degli interventi e che ne sostengono le relative spese e pertanto:

- il proprietario o il nudo proprietario;
- il titolare di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie)
- chi occupa l'immobile a titolo di locazione o comodato;
- i soci di cooperative divise e indivise;
- i soci delle società semplici;
- gli imprenditori individuali, limitatamente agli immobili che non rientrano fra quelli strumentali o merce.
- i familiari conviventi del possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento.

Inoltre ha diritto alla detrazione anche chi esegue in proprio i lavori sull'immobile, per le sole spese di acquisto dei materiali utilizzati.

La detrazione Irpef riguarda le spese sostenute per eseguire gli interventi di manutenzione straordinaria, le opere di restauro e risanamento conservativo e i lavori di ristrutturazione edilizia per i singoli appartamenti e per gli immobili condominiali.

Gli interventi di manutenzione ordinaria sono ammessi all'agevolazione Irpef solo se riguardano determinate parti comuni di edifici residenziali.

Tra le spese per le quali compete la detrazione, oltre a quelle per l'esecuzione dei lavori, sono comprese:

- le spese per la progettazione e le altre prestazioni professionali connesse;
- le spese per prestazioni professionali comunque richieste dal tipo di intervento;
- le spese per la messa in regola degli edifici ai sensi della 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 denunce di inizio lavori;
- gli oneri di urbanizzazione;
- gli altri eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi

Gli interventi di manutenzione ordinaria sono ammessi all'agevolazione solo quando riguardano le parti comuni.

Gli stessi interventi, eseguiti sulle proprietà private o sulle loro pertinenze non danno diritto ad alcuna agevolazione.

Poiché gli interventi di manutenzione ordinaria danno diritto alla detrazione d'imposta soltanto se effettuati sulle parti comuni degli edifici condominiali, la detrazione spetterà ad ogni condomino in base alla quota millesimale.

I lavori di manutenzione straordinaria sono rappresentati dalle opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici e per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non vadano a modificare i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino mutamenti delle destinazioni d'uso.

I lavori di restauro e risanamento conservativo sono quelli rivolti a conservare l'immobile e ad assicurarne la funzionalità per mezzo di un insieme di opere che, rispettandone gli elementi tipologici, formali e strutturali, ne consentono destinazioni d'uso con esso compatibili.

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono compresi quelli rivolti a trasformare un fabbricato mediante un insieme di opere che possono portare ad un fabbricato del tutto o in parte diverso dal precedente.

Per fruire della detrazione è necessario che le spese detraibili siano pagate tramite bonifico bancario o postale, da cui risultino la causale del versamento, il codice fiscale del soggetto che paga e il codice fiscale o numero di partita Iva del beneficiario del pagamento.

Se vi sono più soggetti che sostengono la spesa e intendono fruire della detrazione, il bonifico deve riportare il numero di codice fiscale di tutti coloro che sono interessati al beneficio fiscale.

Per gli interventi realizzati sulle parti comuni condominiali, oltre al codice fiscale del condominio è necessario indicare quello dell'amministratore o di altro condomino che provvede al pagamento.

I contribuenti interessati debbono conservare le fatture o le ricevute fiscali relative alle spese per la realizzazione dei lavori di ristrutturazione e la ricevuta del bonifico.

E' importante evidenziare che il decreto legge n. 70 del 13 maggio 2011, convertito dalla legge n. 106 del 12 luglio 2011 ha abolito due importanti adempimenti:

- invio della comunicazione di inizio lavori al Centro operativo di Pescara;
- indicazione del costo.

Per usufruire della detrazione è sufficiente indicare nella dichiarazione dei redditi i dati catastali identificativi dell'immobile e, se i lavori sono effettuati dal detentore, gli estremi di registrazione dell'atto che ne costituisce titolo e gli altri dati richiesti per il controllo della detrazione.

Inoltre deve essere inviata all'Azienda sanitaria locale competente per territorio una comunicazione con raccomandata A.R. con le seguenti informazioni:

- generalità del committente dei lavori e ubicazione degli stessi;
- natura dell'intervento da realizzare;

- dati identificativi dell'impresa esecutrice dei lavori con esplicita assunzione di responsabilità,
- da parte della medesima, in ordine al rispetto degli obblighi posti dalla vigente normativa
- in materia di sicurezza sul lavoro e contribuzione;
- data di inizio dell'intervento di recupero.

Relativamente alla seconda fattispecie, si rammenta che la legge 13 dicembre 2010, n. 220 ha prorogato al 31 dicembre 2011, la detrazione Irpef o Ires nella misura del 55% delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al risparmio energetico, effettuati su edifici esistenti e ha altresì, stabilito che per il 2011 tale detrazione deve essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo, entro un limite massimo diverso in relazione a ciascuno degli interventi previsti.

La detrazione Irpef del 55 per cento non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali concesse per i medesimi interventi, mentre è compatibile con gli incentivi previsti in materia di risparmio energetico.

Rientrano nell'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione tutti i soggetti, residenti e non residenti, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari. In particolare i soggetti che possono usufruire della detrazione sono:

- persone fisiche;
- esercenti arti e professioni e associazioni tra professionisti;
- imprese, società di persone e società di capitali;
- enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale.

Tali soggetti possono godere della detrazione a condizione che sostengano le spese e che queste siano rimaste a loro carico, devono inoltre possedere o detenere l'immobile sul quale saranno eseguiti gli interventi per il risparmio energetico in base ad un titolo idoneo, che può consistere nel diritto di proprietà o nella nuda proprietà, in un diritto reale o in un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato.

Nel caso in cui i lavori siano eseguiti attraverso contratti di leasing, la detrazione spetta all'utilizzatore ed è determinata in base al costo sostenuto dalla società di leasing.

L'agevolazione fiscale riguarda esclusivamente interventi attuati su edifici o parti di edifici o unità immobiliari esistenti, appartenenti a qualsiasi categoria catastale (anche rurale), compresi quelli strumentali³.

Sono esclusi dall'agevolazione gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile, gli interventi relativi ai lavori di ampliamento e le spese relative all'esecuzione degli interventi su immobili merce.

³ la C.M. 36/E/2007 stabilisce le caratteristiche specifiche che gli edifici devono presentare in relazione ad alcune tipologie di interventi.

Gli interventi che danno diritto al bonus fiscale ed i relativi limiti di spesa e di detrazione sono i seguenti:

- riqualificazione energetica di edifici esistenti: per tali interventi l'ammontare massimo della detrazione non può superare €100.000 pari ad una spesa di €181.818,18;
- involucro edifici (pareti, finestre, compresi gli infissi, su edifici esistenti): per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale è di €60.000, corrispondenti ad una spesa di €109.090,91;
- installazione di pannelli solari: il limite massimo della detrazione per tali interventi è di €60.000, corrispondenti ad una spesa di €109.090,91;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale: per tali interventi il valore massimo della detrazione fiscale è di € 30.000, corrispondenti ad una spesa di € 54.545,45.

Sono detraibili le spese per le prestazioni professionali, comprese quelle necessarie per la realizzazione degli interventi agevolati e quelle sostenute per acquisire la certificazione energetica richiesta per fruire del beneficio. In particolare, sono detraibili le spese per:

- la fornitura e la messa in opera di materiale coibente per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- la fornitura e la messa in opera di materiali ordinari, anche necessari per la realizzazione di ulteriori strutture murarie a ridosso di quelle preesistenti, per il miglioramento delle caratteristiche termiche delle strutture esistenti;
- la demolizione e la ricostruzione dell'elemento costruttivo;
- la fornitura e la posa in opera di una nuova finestra comprensiva di infisso;
- le integrazioni e le sostituzioni dei componenti vetrati esistenti;
- la fornitura e la messa in opera di tutte le apparecchiature termiche, meccaniche, elettriche ed elettroniche, nonché delle opere idrauliche e murarie per la realizzazione di impianti solari termici organicamente collegati alle utenze, anche in integrazione con impianti di riscaldamento;
- la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie condensazione.

Per fruire dell'agevolazione fiscale occorre acquisire i seguenti documenti:

- la fattura, in cui sia indicato il costo della manodopera utilizzata per la realizzazione dell'intervento;

- l'asseverazione di un tecnico abilitato, che attesti la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici richiesti dalle specifiche norme;
- la certificazione/qualificazione energetica, che ha lo scopo di determinare il fabbisogno annuo di energia di un immobile;
- la scheda informativa relativa agli interventi realizzati.

Entro 90 giorni dalla fine dei lavori i dati contenuti nell'attestato di certificazione energetica, ovvero nell'attestato di qualificazione energetica e la scheda informativa relativa agli interventi realizzati devono essere trasmessi all'Enea in via telematica.

Infine le modalità per effettuare i pagamenti variano a seconda che il soggetto sia titolare o meno di reddito d'impresa. In particolare, è stabilito che:

- i contribuenti non esercenti attività d'impresa devono effettuare il pagamento delle spese sostenute mediante bonifico bancario o postale dal quale risultino la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva o il codice fiscale del beneficiario del bonifico;
- i contribuenti titolari di reddito d'impresa sono esonerati dall'obbligo di pagamento mediante bonifico bancario o postale.