

**IMPOSTE SUL REDDITO**

---

***Detrazione per ristrutturazioni e contratto preliminare***

di Cristoforo Florio

L'art.16 bis del Tuir regolamenta, tra gli altri, la **detrazione IRPEF** spettante in relazione alle spese per interventi di **recupero del patrimonio edilizio**.

Oltre al proprietario o nudo proprietario dell'immobile o al titolare di un diritto reale di godimento su di esso (usufrutto, uso, abitazione o superficie), al comodatario o al locatario, ai soci di cooperative divise e indivise, all'imprenditore individuale (per gli immobili non rientranti tra i beni strumentali o beni-merce) o ai soggetti di cui all'art.5 del Tuir che producono redditi in forma associata (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti a questi equiparati, imprese familiari), rientrano tra i soggetti ammessi a fruire della detrazione del 50% delle spese di recupero edilizio sul *plafond* massimo di € 96.000 anche coloro che hanno sottoscritto, **in qualità di promissari acquirenti**, un contratto preliminare di compravendita immobiliare ed abbiano **eseguito nell'immobile**, successivamente al compromesso ma antecedentemente alla stipula dell'atto definitivo di compravendita, uno o più degli **interventi edili ammessi al beneficio fiscale** in discussione.

Nel prosieguo ci concentreremo sulle peculiarità previste dalla normativa e dalla prassi amministrativa per la fruizione del beneficio fiscale in discussione, nel caso specifico del promissario acquirente di un **contratto preliminare immobiliare**.

In sede di primo commento della disposizione normativa in esame, originariamente contenuta nell'art.1 della L.n.449/97, il Ministero delle Finanze precisò, con la circolare n.57/1998, che potevano fruire della detrazione tutti i soggetti passivi IRPEF, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che “*(...) possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono stati effettuati gli interventi previsti dalle disposizioni in argomento (...)*”. Con la successiva circolare n.121/98 venne chiarito che “*(...) la detrazione compete, nel rispetto di tutte le altre condizioni previste, anche al promissario acquirente dell'immobile, immesso nel possesso dell'immobile stesso, qualora detto soggetto esegua, a proprio carico, le spese per gli interventi agevolabili (...)*”.

In tale ipotesi, per avere diritto alla detrazione, è necessario che sussistano congiuntamente le tre seguenti condizioni: (a) sia stato **regolarmente effettuato un compromesso di vendita** dell'unità immobiliare; (b) il predetto compromesso sia stato **registrato presso l'Agenzia delle Entrate**; (c) il promissario acquirente sia stato **immesso nel possesso dell'immobile** oggetto della promessa di compravendita ed **esegua a proprie spese gli interventi di ristrutturazione**.

Non è invece richiesta l'autorizzazione ad eseguire i lavori da parte del promittente venditore,

in quanto tale permesso può ritenersi implicitamente accordato in conseguenza dell'anticipata immissione nel possesso del futuro acquirente.

Con riferimento al requisito di cui alla precedente lettera (a) è agevole dedursi che non sarà sufficiente aver ottenuto una **semplice opzione d'acquisto da parte del venditore**. Laddove, invece, vi sia **un'offerta di futuro acquisto accettata dal venditore** e scambiata tra le parti per corrispondenza, deve ritenersi soddisfatto - in presenza della registrazione dell'offerta accettata - il requisito relativo all'esistenza di un contratto preliminare, con il conseguente riconoscimento dell'agevolazione al sussistere di tutti gli altri elementi previsti dalla legge.

Tralasciando il requisito della registrazione del contratto preliminare che non pone particolari problematiche, è invece opportuno soffermarsi sull'**immissione del promissario acquirente nel possesso dell'immobile**.

Deve trattarsi, in sostanza, di un **preliminare "ad effetti anticipati"**, in cui il futuro acquirente viene immesso nel godimento del bene (tipicamente mediante la consegna delle chiavi) in una fase antecedente al perfezionarsi dell'effetto traslativo, che avverrà poi al momento della compravendita vera e propria.

La funzione dell'immissione in possesso anticipata rispetto al momento traslativo dell'immobile è chiara: si tratta di una **necessità materiale del promissario acquirente**, il quale può trovarsi – ad esempio – nella momentanea situazione di indisponibilità di altri luoghi in cui dimorare oppure, come nel caso che qui interessa, nella necessità di **eseguire lavori di ripristino e/o di manutenzione dell'immobile**, apportandovi modifiche strutturali e funzionali avvalendosi di imprese edili di propria fiducia.

Sembrerebbe tuttavia che il concetto di "possesso" affermato dall'Amministrazione finanziaria sia da **intendersi in senso ampio e non strettamente civilistico**. A ben vedere, infatti, la **Corte di Cassazione** - pronunciandosi sul tema dell'acquisto della proprietà per usucapione - ha statuito che nella promessa di compravendita in cui viene convenuta la consegna del bene prima della stipula del contratto definitivo, non si verifica un'anticipazione degli effetti traslativi, in quanto **la disponibilità conseguita dal promissario acquirente si fonda sull'esistenza di un contratto di comodato** funzionalmente collegato al contratto preliminare, produttivo di effetti meramente obbligatori. Pertanto, l'immissione nella materiale disponibilità del bene da parte del promissario acquirente ha natura di **detenzione qualificata esercitata nel proprio interesse ma alieno nomine**, e non di possesso (v. sentenza 27 marzo 2008, n. 7930).

Ad ogni modo, nel caso di possesso/detenzione anticipata, gli eventuali **titoli autorizzativi** richiesti dalla normativa vigente per l'esecuzione dei lavori (SCIA, DIA, ecc.) dovranno **recare la doppia indicazione del proprietario e del promissario acquirente**.

Inoltre, le fatture dell'impresa edile incaricata di eseguire i lavori di ristrutturazione dovranno essere direttamente **intestate al promissario acquirente** e da questi **saldate mediante il**

**bonifico bancario “speciale”** previsto per fruire dell’agevolazione IRPEF in esame.

Occorre prestare particolare attenzione all’ipotesi in cui, per effetto della **cessione del preliminare o della nomina del terzo**, il preliminare originariamente stipulato da un soggetto venga “volturato” a nome di altro soggetto che risulterà l’acquirente in via definitiva dell’immobile. Si pensi all’ipotesi del padre che stipuli il contratto preliminare, con immissione nel possesso antecedentemente all’atto di compravendita, ed esegua i lavori a suo carico e spese, con nomina ex art.1401 c.c. del figlio, il quale risulterà acquirente finale dell’unità immobiliare. In questo caso, è **consigliabile provvedere alla stipula del contratto preliminare direttamente tra venditore e figlio**, onde evitare possibili contestazioni future da parte dell’Agenzia delle Entrate in fase di controllo della dichiarazione dei redditi ai sensi dell’art.36 *ter* del d.P.R. n. 600/73.

Da ultimo, si evidenzia che la sussistenza del contratto preliminare registrato consente di fruire anche dell’agevolazione per **l’acquisto da impresa di box auto di nuova costruzione** (art.16 *bis*, c.1, lett. d), del Tuir), qualora siano pagati acconti e/o caparre antecedentemente al rogito notarile. In tale ambito, tuttavia, non è previsto alcunché in merito all’immissione in possesso. Basterà, infatti, la semplice **registrazione del compromesso**, da cui risulti la **destinazione funzionale del box a servizio dell’immobile abitativo**.