



Roma, 9 maggio 2013

OGGETTO: *Risposte a quesiti riguardanti detrazioni, cedolare secca, redditi di lavoro dipendente e fondiari, IMU e IVIE*

INDICE

PREMESSA	3
1. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO	3
1.1 Decesso del conduttore - Trasferimento della detrazione.....	3
1.2 Separazione legale e lavori successivi alla separazione - Aveni diritto	4
1.3 Comunicazione di fine lavori per spese superiori a euro 51.645,69.....	4
1.4 Sostentimento nel 2012 di spese per importi che superano euro 96.000.....	6
2. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI	7
2.1 Comunicazione all'ENEA	7
2.2 Comunicazione di fine lavori - Remissione in bonis.....	9
2.3 Comunicazioni annullate	11
2.4 Comunicazioni compilate ma non inviate	12
3. ALTRE DETRAZIONI	12
3.1 Spese per la frequenza dei corsi di laurea in teologia	12
3.2 Interessi passivi per mutuo per costruzione dell'abitazione principale - Fatture di spesa non cointestate	14
3.3 Spese per la frequenza delle "sezioni primavera"	14
4. CEDOLARE SECCA	16
4.1 Regime transitorio - Applicazione della cedolare secca in dichiarazione e revoca dell'opzione	16
4.2 Mancata applicazione della cedolare secca nella dichiarazione relativa al periodo di imposta 2011	17
5. ALTRE QUESTIONI	18
5.1 Immobili inagibili ai fini IMU	18
5.2 IVIE - Decorrenza	20
5.3 Incentivi per il rientro dei lavoratori e contributo di solidarietà	22

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti su varie questioni interpretative riguardanti le agevolazioni per gli interventi di recupero del patrimonio abitativo e per la riqualificazione energetica degli edifici, le altre detrazioni, nonché su altri quesiti riguardanti la cedolare secca, i redditi di lavoro dipendente e fondiari, l'IMU e l'IVIE. Nel seguito per TUIR si intende il Testo Unico delle Imposte sui Redditi, approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Le circolari e le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate citate in questo documento sono consultabili nella banca dati Documentazione Tributaria accessibile dal sito www.agenziaentrate.gov.it o dal sito www.finanze.gov.it.

1. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

1.1 Decesso del conduttore - Trasferimento della detrazione

D. Nel caso di decesso del conduttore che ha eseguito lavori di ristrutturazione nell'immobile ricevuto in locazione, con relativo consenso del proprietario, è corretto far detrarre le restanti rate a chi subentra nell'intestazione del contratto di locazione?

R. L'art. 16-*bis*, comma 1, del TUIR ammette la detrazione dall'IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio in relazione alle spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi. Come specificato già con circolare del Ministero delle finanze n. 57 del 1998, il conduttore detentore dell'immobile in base a un contratto di locazione può avvalersi, ricorrendone i presupposti, della detrazione in esame. Per l'ipotesi di decesso dell'avente diritto, il successivo comma 8, secondo periodo, prevede che *“la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero,*

esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene". Nel rispetto delle disposizioni richiamate, solo l'erede del conduttore che subentri nella titolarità del contratto di locazione e che conservi la detenzione materiale e diretta del bene può portare in detrazione le rate residue.

1.2 Separazione legale e lavori successivi alla separazione - Avanti diritto

D. Una contribuente ha la residenza con i figli nella casa coniugale, che è interamente intestata all'altro coniuge dal quale è separata. Quest'ultimo non risiede nell'immobile. La sentenza concede il diritto di abitazione nella casa alla contribuente che intende realizzare lavori di ristrutturazione sulla casa di cui è assegnataria. Si chiede se la spesa sostenuta sia detraibile.

R. Come già indicato, l'art. 16-bis, comma 1, del TUIR ammette la detrazione dall'IRPEF per interventi di recupero del patrimonio edilizio in relazione alle spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi.

Con circolare del Ministero delle finanze n. 57 del 1998 è stato chiarito che hanno diritto alla detrazione, se hanno sostenuto le spese in questione e queste sono rimaste a loro carico, il proprietario o il nudo proprietario dell'immobile, il titolare di un diritto reale sullo stesso (uso, usufrutto, abitazione), ma anche l'inquilino e il comodatario.

Stante l'ampia previsione della disposizione in esame, si ritiene che la sentenza di separazione con cui è assegnato a un coniuge l'immobile intestato all'altro coniuge costituisca, ricorrendone ogni altro presupposto, titolo idoneo per fruire della detrazione.

1.3 Comunicazione di fine lavori per spese superiori a euro 51.645,69

D. Per le spese di ristrutturazione sostenute dal 26 giugno 2012 il limite di spesa sul quale calcolare la detrazione del 50% passa da euro 48.000 a 96.000. Con la circolare 21/E del 23/04/2010, par. 1.1, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito

che la comunicazione di cui al Decreto Interministeriale n. 41/1998 per i lavori che superavano il limite dei 51.645,69 non costituiva più un adempimento obbligatorio in quanto il limite di spesa detraibile era al di sotto dell'importo stabilito. Si chiede quindi se l'adempimento in questione diventi obbligatorio visto che la soglia di spesa detraibile ha nuovamente superato i 51.645, e se il contribuente possa conservare tale attestazione ai soli fini del controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria dato che la comunicazione al Centro Operativo di Pescara è stata soppressa.

R. Si premette che con l'inserimento dell'articolo 16-bis nel TUIR, dal 1° gennaio 2012, le spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, già oggetto dell'art. 1 della legge n. 449 del 1997, sono state inserite stabilmente tra gli oneri detraibili dall'IRPEF. Il comma 9 dell'art. 16-bis conferma l'applicazione delle disposizioni di cui al regolamento adottato con decreto interministeriale n. 41 del 1998.

Si ricorda che il suddetto regolamento è stato da ultimo modificato nell'ambito delle misure di semplificazione degli adempimenti introdotte dal decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2011. Tra queste, in particolare, l'art. 7, comma 2, lett. q), del citato d.l. n. 70 del 2011 ha sostituito l'art. 1, comma 1, lett. a) del d.m. n. 41 del 1998, richiedendo, in luogo della comunicazione di inizio lavori all'Agenzia delle entrate, di *“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 ai fini del controllo della detrazione e a conservare ed esibire a richiesta degli uffici i documenti che saranno indicati in apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate”*.

In sostanza, la disposizione di legge, nel modificare direttamente la lett. a) dell'art. 1, comma 1, del regolamento, individua nella dichiarazione dei redditi la sede esclusiva per l'invio di dati all'Agenzia delle entrate da parte dei contribuenti e demanda a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione dei documenti da conservare ed esibire in sede di

controllo. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 149646 del 2 novembre 2011, cui si rinvia per ogni opportuno approfondimento, tra i documenti la cui conservazione è necessaria al fine del controllo, annovera la comunicazione preventiva all'Azienda sanitaria locale, le fatture e le ricevute fiscali, le ricevute dei bonifici di pagamento (di cui alle lettere b e c dell'art. 1, comma 1, del regolamento), mentre non richiede la dichiarazione di esecuzione dei lavori (di cui alla successiva lett. d del regolamento).

La suddetta dichiarazione di esecuzione dei lavori non è quindi necessaria al fine dei controlli, anche se, per effetto dell'art. 11, comma 1, del decreto-legge n. 83 del 2012, l'importo limite delle spese ammissibili è stato elevato a euro 96.000 per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013.

1.4 Sostentimento nel 2012 di spese per importi che superano euro 96.000

D. Nel periodo d'imposta 2012, un contribuente ha sostenuto, su un medesimo immobile, spese per interventi di recupero edilizio, per un importo pari ad euro 48.000, fino al 25 giugno, e per euro 96.000, dal 26 di giugno al 31 dicembre. Il medesimo contribuente può decidere di detrarre solamente le spese sostenute dal 26 di giugno in poi, fruendo così della detrazione del 50% fino all'importo di 96.000 euro?

R. L'articolo 11 del decreto-legge n. 83 del 2012 ha stabilito che per le spese documentate, sostenute dal 26 giugno 2012 e fino al 30 giugno 2013, relative agli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, del TUIR spetta una detrazione dall'imposta lorda pari al 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. Per effetto della disposizione richiamata, per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 30 giugno 2013, la percentuale di detrazione del 36 per cento è elevata al 50 per cento e il limite di spesa di euro 48.000 è innalzato a euro 96.000. Non sono previste disposizioni volte a limitarne l'applicazione nell'ipotesi che un contribuente abbia già sostenuto spese agevolabili fino al 25 giugno 2012.

Nella relazione illustrativa al d.l. n. 83 del 2012 è specificato, tra l'altro, che l'innalzamento è previsto "al fine di favorire il settore delle costruzioni edili, attualmente in forte crisi, attraverso una maggiore richiesta di interventi di ristrutturazione".

Ciò premesso, si evidenzia che nell'ipotesi in esame il contribuente, pur avendo sostenuto spese per euro 48.000 fino al 25 giugno 2012 per interventi agevolabili (esaurendo il plafond esistente prima della modifica normativa), nel successivo periodo che va dal 26 giugno al 31 dicembre 2012 ha comunque sostenuto spese per ulteriori euro 96.000 per altri interventi sul medesimo immobile.

Il contribuente, in sostanza, per aver effettivamente sostenuto a decorrere dall'entrata in vigore del d.l. n. 83 del 2012 e comunque nel 2012 spese per euro 96.000, ha tenuto un comportamento in linea con l'obiettivo perseguito dalla norma agevolativa.

Al riguardo, ferma restando la sussistenza degli altri presupposti per fruire della detrazione in esame, in assenza di norme che dispongano diversamente, si ritiene che il contribuente abbia la facoltà di avvalersi delle detrazione del 50 per cento con riguardo alle spese sostenute nel 2012 a decorrere dal 26 giugno e fino al 31 dicembre 2012, in luogo della detrazione di quelle sostenute fino al 25 giugno 2012.

2. DETRAZIONE PER INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

Si premette che le risposte date in questo paragrafo alle questioni prospettate sono state anticipate all'ENEA che ne ha tenuto conto nelle FAQ pubblicate sul proprio sito di informazione.

2.1 Comunicazione all'ENEA

D. Con il c.d. decreto sviluppo, convertito con legge 7 agosto 2012 n. 134, le detrazioni fiscali del 55 per cento sono state prorogate con la medesima entità

fino al 30 giugno 2013. Alla luce di quanto disposto, è stato chiesto di conoscere come gli utenti debbano comportarsi relativamente alla documentazione che occorre presentare all'ENEA, nei casi di seguito elencati:

- a)** lavori in parte eseguiti nel 2012, che in parte continueranno nel 2013, con spese sostenute in entrambi gli anni. Come da prassi seguita negli anni scorsi, in questo caso, si ritiene che la trasmissione all'ENEA della documentazione necessaria a usufruire delle detrazioni fiscali in oggetto debba avvenire entro 90 giorni dal termine dei lavori. Di conseguenza, tale trasmissione (senza incorrere in sanzioni) dovrà avvenire entro il termine del 30 settembre 2013;
- b)** lavori conclusi nel 2012, con parte delle spese sostenute nel 2013. Si ritiene che la richiesta di detrazione debba essere trasmessa all'ENEA sempre entro 90 giorni dal termine dei lavori (che devono necessariamente risultare conclusi entro il 31 dicembre del 2012) e quindi che questa richiesta (senza incorrere in sanzioni) debba essere trasmessa entro il termine massimo del 31 marzo 2013, comprendendo tutte le spese fino a quel momento sostenute. Inviata poi una richiesta di detrazione nei termini, qualora si sostengano altre spese, sarà possibile riaprire questa richiesta, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (30 settembre 2013), aggiornandola con le spese ulteriormente sostenute.

R. In relazione alle situazioni prospettate si precisa che:

- a)** per i lavori eseguiti a cavallo di due periodi di imposta (2012 e 2013) e relativi al medesimo intervento, la trasmissione all'ENEA della documentazione necessaria per fruire della detrazione fiscale va effettuata nei 90 giorni dalla data di fine lavori, che non necessariamente deve cadere entro il 30 giugno 2013. L'art. 1, comma 48, della legge n. 220 del 2010, come modificato dall'art. 11, comma 2, del D.L. n. 83 del 2012 (convertito, con modificazioni, nella legge n. 134 del 2012) che ha prorogato l'agevolazione fino al 30 giugno 2013, fa, infatti, espresso riferimento alle "spese sostenute entro il 30 giugno 2013", e non ai lavori conclusi entro la medesima data;

b) per i lavori conclusi nel 2012, con spese sostenute anche nel 2013, la scheda informativa deve essere inviata all'ENEA nei 90 giorni dalla chiusura dei lavori, comunicando tutte le spese sostenute sino al momento dell'invio; in caso di ulteriori spese, relative al medesimo intervento, sostenute successivamente all'invio della scheda informativa all'ENEA, il contribuente potrà integrare la scheda originariamente trasmessa all'ENEA non oltre il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale la spesa può essere portata in detrazione. Ad esempio, se l'ulteriore spesa è sostenuta da una persona fisica nel 2013, la rettifica della scheda informativa dovrà essere inviata entro settembre 2014, in linea con quanto precisato nella circolare n. 21/E del 2010.

2.2 Comunicazione di fine lavori - Remissione in bonis

D. In base al comma 1 dell'art.2 del D.L. 2 marzo 2012, n.16, coordinato con la legge di conversione 26 aprile 2012, n.44, se la violazione non è già oggetto di contestazione, ove siano soddisfatte le condizioni di cui ai punti a), b), c) del disposto su citato, si ritiene che l'utente che non ha inviato la documentazione all'ENEA nel termine dei 90 giorni dalla fine dei lavori, possa ancora farlo, seguendo le modalità consuete, riportate nella FAQ n. 2 del sito d'informazione ENEA (<http://efficienzaenergetica.acs.enea.it>), purché detta trasmissione avvenga entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello nel quale i lavori sono stati eseguiti. Si chiede il parere dell'Agenzia delle entrate in relazione alla soluzione prospettata.

R. L'art. 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012, prevede che *"La fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:*

a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;

b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;

c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista.”.

Con riferimento alla questione prospettata, è opportuno evidenziare che l’invio all’ENEA della documentazione relativa agli interventi ammessi alla detrazione del 55 per cento entro il termine di novanta giorni dalla data di conclusione dei lavori, previsto dall’art. 4, comma 1, lett. b), del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 19 febbraio 2007, e successive modificazioni, assolve una duplice funzione, in quanto per un verso consente all’ENEA – ente preposto alla verifica e al controllo dei presupposti richiesti dalla norma agevolativa in ordine al conseguimento del risparmio energetico – di verificare, appunto, la sussistenza dei requisiti di carattere tecnico ai fini del risparmio energetico e, per altro verso, rende possibile l’attività di monitoraggio e comunicazione dei risultati di cui all’art. 11 del medesimo decreto.

Il ruolo svolto dall’ENEA a supporto dell’Amministrazione finanziaria ai fini della fruizione della detrazione fiscale del 55 per cento, introdotta dall’art. 1, commi da 344 a 347, della legge n. 296 del 2007, e successive modificazioni, induce a ritenere che la disposizione di cui all’art. 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012, si applichi anche alla suddetta comunicazione di fine lavori, nel rispetto delle condizioni previste dalla norma e delle indicazioni fornite con la circolare n. 38/E del 2012.

Per quanto concerne, in particolare, il termine entro il quale l'adempimento in sanatoria deve essere effettuato, la citata circolare n. 38/E del 2012 ha precisato che il contribuente deve effettuare la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento richiesto “entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile”, da intendersi come la prima dichiarazione dei redditi il cui termine di presentazione scade successivamente al termine previsto per effettuare

la comunicazione ovvero eseguire l'adempimento stesso". Se, per esempio, il termine per l'invio della scheda informativa all'ENEA scade il 30 giugno 2013, l'adempimento deve essere effettuato entro il 30 settembre 2013, termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2012.

La medesima circolare (al paragrafo 1.4) ha, in particolare, precisato che, in considerazione dell'incertezza interpretativa in merito all'individuazione del termine entro il quale sanare l'adempimento omesso, nonché in attuazione dei principi di tutela dell'affidamento e della buona fede, in sede di prima applicazione della norma, per le irregolarità sanabili nel 2012, il termine entro cui regolarizzare gli adempimenti omessi era quello del 31 dicembre 2012. Il citato documento di prassi ha anche precisato che entro il medesimo termine del 31 dicembre 2012 erano, inoltre, sanabili anche gli adempimenti omessi nel 2011 dai contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. Si tratta, in particolare, delle irregolarità per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 16 del 2012 (ossia il 2 marzo 2012), fosse scaduto il termine di presentazione della prima dichiarazione utile – nel senso sopra precisato – ma non fosse ancora scaduto quello di presentazione della dichiarazione riguardante il periodo d'imposta nel quale l'adempimento era stato omesso.

2.3 Comunicazioni annullate

D. Relativamente alle richieste di detrazione erroneamente annullate o dai tecnici o dai beneficiari, trasmesse ad ENEA attraverso i siti telematici nei vari anni messi a disposizione degli utenti, si chiede il parere dell'Agenzia delle entrate in relazione alla possibilità di accogliere la richiesta degli utenti di ripristinare tali richieste.

R. Nei casi in cui il contribuente o il tecnico incaricato abbiano annullato l'invio della scheda informativa all'ENEA, le richieste di detrazione annullate non possono ritenersi valide. Si ritiene, comunque, che l'invio della scheda all'ENEA possa essere ripetuto fino alla scadenza del termine dei 90 giorni dalla data di conclusione dei lavori e che l'eventuale nuovo invio oltre i novanta giorni sia

comunque possibile alle condizioni di cui al richiamato art. 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012 (*cf.* risposta al quesito 2).

2.4 Comunicazioni compilate ma non inviate

D. Nei data base telematici dell'ENEA, oltre alle richieste inviate, sono presenti richieste di detrazione compilate correttamente, ma non inviate all'ENEA. I beneficiari di queste dichiarano di aver seguito le procedure indicate, ossia di aver eseguito interventi di riqualificazione energetica che posseggono i requisiti tecnici previsti per accedere alle detrazioni fiscali ai sensi dei diversi commi, di aver seguito la corretta procedura di pagamento (nel caso di richiedente persona fisica con bonifico bancario), di aver inserito la pratica di detrazione nei termini corretti (entro 90 giorni dalla fine dei lavori), ma di non aver compreso che la pratica stessa non era stata inviata all'ENEA.

R. Nell'ipotesi in cui la scheda informativa sia stata correttamente compilata, ma il contribuente o il tecnico incaricato non abbiano proceduto all'invio della stessa, la richiesta di detrazione si considera valida solo se il mancato invio sia riconducibile a problemi tecnici del sistema informatico o, comunque, a cause imputabili all'ENEA. L'invio della scheda all'ENEA è sempre possibile fino alla scadenza del termine dei 90 giorni dalla data di conclusione dei lavori ovvero, oltre i 90 giorni, alle condizioni di cui al richiamato art. 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012.

3. ALTRE DETRAZIONI

3.1 Spese per la frequenza dei corsi di laurea in teologia

D. Si chiede se le spese sostenute per l'iscrizione e la frequenza ai corsi di laurea in teologia possano essere portate in detrazione in quanto non esiste un corso analogo tenuto da istituti pubblici

R. L'articolo 15, comma 1, lett. e), del TUIR riconosce la detraibilità, ai fini IRPEF, delle spese sostenute per la frequenza di corsi universitari, in misura non superiore a quella stabilita per le tasse e i contributi degli istituti statali. In relazione ai corsi di laurea in teologia, il MIUR, interpellato al riguardo, ha affermato che i corsi in esame sono tenuti "...esclusivamente presso le Università Pontificie che rilasciano titoli accademici in Teologia". Il medesimo dicastero ha inoltre precisato che "A seguito della normativa derivante dagli accordi relativi ai Patti Lateranensi ed ai successivi accordi stipulati tra la Santa Sede e lo Stato italiano (art. 1 del d.P.R. 2 febbraio 1994, n. 175) i titoli pontifici di Licenza in Teologia sono riconosciuti dallo Stato italiano come Diploma Universitario e come Diploma di Laurea dell'Ordinamento Universitario italiano (ai sensi della legge n. 341 del 1990). Oltre al riconoscimento suddetto, lo Stato italiano riconosce i titoli accademici rilasciati dalle Università Pontificie, quali università straniere, ai sensi dell'art. 2 della legge 148/2002 e ai sensi del d.P.R. n. 189 del 30 luglio 2009."

In relazione alle spese sostenute per la frequenza di corsi di laurea tenuti presso università straniere, la scrivente, con circolare del 12 maggio del 2000, n. 95 (par. 1.5.1), ne ha riconosciuta la detraibilità in misura non superiore a quella stabilita per tasse e contributi versati per le analoghe prestazioni rese da istituti statali italiani.

Ciò premesso, con riguardo al quesito in esame, si ritiene che le spese sostenute per la frequenza di corsi di laurea in teologia siano detraibili nella misura stabilita per corsi di laurea a indirizzo umanistico tenuti presso l'Università statale italiana più vicina al domicilio fiscale del contribuente che, per materie trattate e contenuto del piano formativo, presentino le maggiori analogie con il corso di laurea in teologia.

3.2 Interessi passivi per mutuo per costruzione dell'abitazione principale - Fatture di spesa non cointestate

D. È stato stipulato un mutuo per la costruzione dell'abitazione principale intestato al 50% fra i due coniugi, per un immobile di proprietà al 50%. Dalla documentazione fornita emerge che le fatture di spesa sono tutte intestate al marito. Si chiede se sia possibile detrarre, ai sensi dell'art. 15, comma 1-ter del TUIR, la quota di interessi passivi spettante alla moglie, indicando sulla fattura che la spesa è stata sostenuta al 50%.

R. L'art. 15, comma 1-ter, del TUIR consente la detrazione di un importo pari al 19 per cento dell'ammontare complessivo non superiore a euro 2582,28 degli interessi passivi e relativi oneri accessori in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca contratti per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale. La detrazione in esame compete al futuro possessore dell'immobile nei limiti della quota di intestazione del mutuo e comunque in relazione agli interessi e oneri accessori relativi alla parte di mutuo effettivamente utilizzato per il sostenimento delle spese relative alla costruzione dell'immobile. (cfr. circolare n. 17/E del 2005, par. 1, e circolare n. 17/E del 2006, par. 6). Nel caso prospettato, ove ricorrano gli altri presupposti, è possibile attestare sulle fatture giustificative che le spese di costruzione sono state sostenute al 50 per cento da ciascun coniuge, al fine di consentire al coniuge non intestatario delle fatture di portare in detrazione la quota del 50 per cento di interessi passivi corrispondente alla propria quota di intestazione del mutuo.

3.3 Spese per la frequenza delle “sezioni primavera”

D. Si chiede un chiarimento in merito alla possibilità di portare in detrazione le spese sostenute per la frequenza da parte dei propri figli delle cosiddette “sezioni primavera”.

R. L'articolo 1, comma 335, della legge n. 266 del 2005 ha previsto la detrazione del 19 per cento delle spese documentate sostenute dai genitori per il pagamento di rette relative alla frequenza di asili nido per un importo complessivamente non

superiore a 632 euro annui per ogni figlio ospitato negli stessi. La detrazione in esame, inizialmente prevista per il solo periodo di imposta 2005, è stata più volte prorogata e, infine, resa permanente ad opera dell'articolo 2, comma 6, della legge n. 203 del 2008. Con circolare n. 6/E del 2006, par. 2.1, cui si rinvia per ogni approfondimento, è stato specificato, tra l'altro, che ai fini della detrazione in esame costituiscono asili nido "le strutture dirette a garantire la formazione e la socializzazione delle bambine e dei bambini di età compresa tra i tre mesi ed i tre anni e a sostenere le famiglie e i genitori", richiamando l'art. 70 della legge n. 488 del 2001, e che è possibile fruire della detrazione in relazione alle somme versate a qualsiasi asilo nido, sia pubblico che privato.

In detto contesto, l'art. 1, comma 630, della legge n. 296 del 2006 prevede, tra l'altro, che "per fare fronte alla crescente domanda di servizi educativi per i bambini al di sotto dei tre anni di età, sono attivati, previo accordo in sede di conferenza unificata di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, progetti tesi all'ampliamento qualificato dell'offerta formativa rivolta a bambini dai 24 ai 36 mesi di età, anche mediante la realizzazione di iniziative sperimentali improntate a criteri di qualità pedagogica, flessibilità, rispondenza alle caratteristiche della specifica fascia di età".

Le caratteristiche dei servizi educativi in esame sono state oggetto di un primo accordo in sede di conferenza unificata del 14 giugno 2007 per l'avvio in via sperimentale, a partire dal settembre 2007, di un'offerta educativa rivolta ai bambini dai due ai tre anni, denominata "Sezioni sperimentali aggregate alle scuole dell'infanzia". Il punto n 5) di detto accordo, in particolare, definisce i criteri di qualità cui deve rispondere l'offerta formativa. Successivamente nell'accordo del 7 ottobre 2010 è stato stabilito che, "ai sensi dell'articolo 1, comma 630, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, è realizzata sull'intero territorio nazionale l'offerta di un servizio educativo per bambini di età compresa tra i 24 e i 36 mesi, da intendersi come servizio socio-educativo integrativo e aggregato alle attuali strutture delle scuole dell'infanzia e degli asili nido. ... I progetti educativi delle sezioni primavera, al fine di assicurare qualità e

funzionalità del servizio, devono rispondere ai criteri generali definiti nel punto 5 dell'Accordo del 14 giugno 2007.”.

Ciò premesso, si è dell'avviso che nel quadro normativo descritto le spese sostenute per la frequenza da parte dei figli delle cosiddette “sezioni primavera” rientrino tra le spese detraibili dall'IRPEF in base all'articolo 1, comma 335, della legge n. 266 del 2005, in precedenza richiamato, atteso che le suddette strutture assolvono al medesima funzione degli asili nido.

4. CEDOLARE SECCA

4.1 Regime transitorio - Applicazione della cedolare secca in dichiarazione e revoca dell'opzione

D. Per i contribuenti che hanno contratti di locazione che rientrano nel regime transitorio, si chiede se l'applicazione della cedolare secca nella dichiarazione dei redditi 2012 abbia valenza di opzione per il residuo periodo di durata del contratto. Inoltre, nell'ipotesi in cui si consideri vincolante l'opzione esercitata nella dichiarazione, si chiede quali siano le modalità di revoca dell'opzione e, in particolare, se la mancata revoca espressa vincoli comunque all'applicazione della cedolare secca effettuata in dichiarazione per il residuo periodo del contratto di locazione.

R. Si fa presente che per i contratti rientranti nel regime transitorio, a fronte delle incertezze manifestate da più parti, sono state fornite indicazioni agli Uffici territoriali dell'Agenzia delle entrate in merito alla valenza di opzione da attribuire all'applicazione della cedolare secca nella dichiarazione dei redditi 2012. In particolare, con la finalità di semplificare gli adempimenti in materia, è stato precisato che l'opzione per la cedolare secca espressa nel modello 730/2012 o UNICO 2012 (redditi 2011), e non confermata per le annualità successive con il modello 69, esplica effetti, in mancanza di revoca, anche per il residuo periodo

di durata del contratto. Devono, pertanto, ritenersi superate le indicazioni fornite al par. 8.1.1 della circolare n. 26/E del 2011.

Si fa presente, altresì, che il contribuente che abbia applicato la cedolare secca nella dichiarazione dei redditi 2012 (redditi 2011) non è vincolato per le annualità successive, ove l'intenzione di non applicare detto regime per il residuo periodo di durata del contratto si desuma dal comportamento concludente del contribuente diretto ad applicare l'IRPEF e l'imposta di registro.

4.2 Mancata applicazione della cedolare secca nella dichiarazione relativa al periodo di imposta 2011

D. Un contribuente ha stipulato un contratto di locazione con decorrenza 26/01/2011 (registrato in data 01/02/2011), ha inviato al conduttore la raccomandata manifestando l'intento di applicare la cedolare secca e rinunciando agli aggiornamenti del canone di locazione (ricevuta il 18/07/2011) e, dalla data della raccomandata, non ha comunque aggiornato il canone. Il medesimo contribuente, tuttavia, non ha applicato la cedolare secca nella dichiarazione dei redditi UNICO 2012. Chiede in che modo possa sanare la situazione descritta e applicare la cedolare secca ai redditi derivanti dal contratto di locazione fin dalla data di decorrenza del contratto stesso.

R. Si evidenzia che il contratto di cui al quesito rientra nel regime transitorio e che il locatore ha inviato per tempo al conduttore la raccomandata con la rinuncia agli aggiornamenti del canone, senza comunque applicarli successivamente. In detta particolare situazione il contribuente dovrà presentare la dichiarazione integrativa modello UNICO 2012 (redditi 2011) entro il 30 settembre 2013, con applicazione della cedolare secca. Detta applicazione, infatti, ha valenza di opzione per la residua durata del contratto. Il contribuente dovrà altresì regolarizzare i versamenti non effettuati dell'acconto e del saldo della cedolare secca dovuti per il periodo di imposta 2011, e dell'acconto della cedolare secca dovuto per il periodo di imposta 2012, oltreché versarne il saldo nei termini ordinari. Al fine della regolarizzazione del versamento, il contribuente che abbia

tenuto conto del reddito derivante dalla locazione dell'immobile abitativo ai fini del versamento dell'acconto e del saldo IRPEF dovuti per il 2011, e dell'acconto IRPEF dovuto per il 2012, potrà presentare istanza per la correzione del codice tributo, indicando l'importo versato a titolo di acconto e saldo IRPEF 2011 da considerare versato a titolo di acconto e saldo della cedolare secca per il 2011, nonché l'importo versato a titolo di acconto IRPEF 2012 da considerare versato a titolo di acconto della cedolare secca per il 2012. In caso di carente versamento degli acconti e del saldo della cedolare secca, rimane ferma l'applicazione delle sanzioni e degli interessi (cfr. circolare n. 20/E del 2012, par. 2). A tal riguardo, si fa presente che il contribuente non potrà avvalersi del ravvedimento c.d. operoso per il versamento dell'acconto della cedolare secca dovuto per il periodo di imposta 2011, essendo ormai decorso il termine previsto dall'art. 13, comma 1, lett. b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 per i tributi per i quali è prevista la presentazione di una dichiarazione periodica. Si ricorda che l'imposta di registro versata non può essere restituita, stante il disposto dell'art. 3, comma 4, del d.lgs. n. 23 del 2011.

5. ALTRE QUESTIONI

5.1 Immobili inagibili ai fini IMU

D. Nella Circolare n. 5/E del 2013, al par. 2.6, è stato chiarito come per gli immobili inagibili per i quali siano rispettate tutte le prescrizioni di cui all'art. 13, comma 3, lett. b), del DL n. 201 del 2011, sia dovuta solamente l'IMU. Si chiedono chiarimenti circa le modalità di compilazione della dichiarazione modello 730 2013 e UNICO Persone fisiche 2013 per l'ipotesi in cui un immobile sia inagibile per l'intero periodo di imposta.

R. Si premette che con circolare n. 5/E del 2013, cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti, sono stati dati chiarimenti in merito agli effetti sull'IRPEF derivanti dall'applicazione dell'IMU.

Al par. 2.6 della citata circolare è stato chiarito che per gli immobili inagibili, per i quali siano rispettate tutte le prescrizioni di cui all'art. 13, comma 3, lett. b), del DL n. 201 del 2011, è dovuta solamente l'IMU. Infatti, anche se nel caso in esame l'IMU è dovuta in misura ridotta (la base imponibile è pari al 50%), l'immobile non può comunque essere considerato "esente" da IMU e, quindi, opera l'effetto di sostituzione.

Nella medesima circolare, al par. 1.1 è stato anche specificato che il contribuente è tenuto a indicare nei modello 730 2013 o nel modello UNICO persone fisiche 2013 i dati relativi ai terreni e fabbricati posseduti, compresi quelli i cui redditi sono sostituiti dall'IMU. La circostanza che non sia dovuta l'IRPEF, infatti, non implica anche che il reddito non possa eventualmente assumere rilievo per l'accesso a prestazioni previdenziali e assistenziali.

Per quanto riguarda le modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi, modello 730 2013 o UNICO Persone fisiche 2013, il contribuente è tenuto ad indicare nel quadro dei redditi dei fabbricati (quadro B o RB) i dati relativi all'immobile non locato (rendita catastale, percentuale di possesso, periodo di possesso e utilizzo), anche se sul reddito fondiario non è dovuta l'IRPEF, né le relative addizionali.

Nel caso in esame, di immobili inagibili per i quali siano rispettate tutte le prescrizioni di cui all'art. 13, comma 3, lett. b), del DL n. 201 del 2011, dovrà essere indicato nel quadro B o RB - nel rigo in cui sono riportati i dati dell'immobile inagibile oggetto del quesito - nella colonna 2 'Utilizzo' il codice residuale '9'. Il reddito fondiario dell'immobile sarà indicato in un apposito rigo del prospetto di liquidazione del modello 730-3 (sezione 'altri dati', rigo 147 'redditi fondiari non imponibili'), compilato a cura del soggetto che presta assistenza fiscale, o del quadro RN del modello UNICO PF 2013 (rigo RN50 'altri dati', colonna 2 'redditi fondiari non imponibili').

Rimane fermo che se il contribuente possiede esclusivamente redditi fondiari relativi a beni non locati è esonerato dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, come specificato al par. 3 della citata circolare n. 5/E del 2013 (si vedano

anche i casi di esonero elencati nelle istruzioni per la compilazione dei modelli 730 2013 e UNICO PF 2013).

Si ricorda, inoltre, che si può anche modificare, con valenza ai fini IRPEF, la rendita catastale nei casi di inagibilità per accertato degrado fisico (immobili diroccati, pericolanti o fatiscenti) e per obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica (non superabile con interventi di manutenzione) è possibile attivare una procedura catastale volta a far risultare la mancanza dei requisiti che determinano l'ordinaria destinazione del cespite immobiliare e, quindi, ad ottenere la variazione dell'accertamento catastale. Tale procedura consiste nell'inoltro all'ufficio del Territorio (ex ufficio tecnico erariale), e dal 1° dicembre 2012, ai competenti uffici dell'Agenzia delle Entrate, di una denuncia di variazione, corredata dall'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti, entro il 31 gennaio, con effetto per l'anno in cui la denuncia è stata prodotta e per gli anni successivi; ciò, naturalmente, sempreché l'unità immobiliare non sia di fatto utilizzata. Si rinvia per ulteriori indicazioni sul punto all'Appendice ai modelli 730 2013 e UNICO PF 2013, alla voce "Immobili inagibili".

5.2 IVIE - Decorrenza

D. Posto che le istruzioni alla dichiarazione dei redditi nulla dicono con riguardo alla novella introdotta dall'articolo 1, comma 518, della legge n. 228 del 2012, si chiede se l'esclusione da IRPEF degli immobili non locati posti all'estero decorra già dall'anno di imposta 2012.

R. L'articolo, 1 comma 518, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 prevede la disapplicazione dell'articolo 70, comma 2, del TUIR per gli immobili all'estero soggetti all'Imposta sul valore degli immobili (IVIE) adibiti ad abitazione principale e per quelli non locati.

Come noto, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), l'articolo 70 del TUIR prevede che i redditi dei terreni e dei fabbricati situati all'estero concorrono alla formazione del reddito complessivo nell'ammontare

risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, mentre quelli relativi ai fabbricati non soggetti ad imposte sui redditi nello Stato estero concorrono a formare il reddito complessivo per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

In particolare, se nello Stato estero l'immobile tenuto a disposizione non è assoggettabile ad imposizione, lo stesso non è assoggettato a tassazione neanche in Italia; pertanto va indicato esclusivamente nel modulo RW ai fini degli obblighi di monitoraggio fiscale e non anche nel quadro D o nel quadro RL.

Se nello Stato estero l'immobile tenuto a disposizione è invece tassabile mediante applicazione di tariffe d'estimo o in base a criteri simili, oltre che compilare il modulo RW, bisogna indicare nel quadro D, rigo D4, del modello 730 2013 o nel quadro RL, rigo RL12, del modello UNICO PF 2013, l'ammontare risultante dalla valutazione effettuata nello Stato estero, ridotto delle spese eventualmente ivi riconosciute. Naturalmente deve trattarsi di spese strettamente inerenti l'immobile e non di deduzioni di carattere generale. Non è invece ammessa, in questo caso, la deduzione forfetaria del 15 per cento.

Spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero secondo i criteri ordinari stabiliti dall'articolo 165 del TUIR.

Per quanto riguarda, invece, gli immobili locati, se il reddito derivante dalla locazione dell'immobile sito all'estero non è soggetto ad imposta sui redditi nel Paese estero, bisogna dichiarare nel quadro D o nel quadro RL, l'ammontare del canone di locazione percepito ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese.

Se il reddito derivante dalla locazione è invece soggetto ad imposta nello Stato estero, bisogna indicare l'ammontare netto dichiarato in detto Stato (al netto, cioè delle spese strettamente inerenti eventualmente ivi riconosciute). In tal caso, spetta il credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

In entrambi i casi l'immobile va indicato nel modulo RW.

Ciò posto, l'articolo 1 della legge n. 228 del 2012, oltre a stabilire dal 2012 la decorrenza dell'IVIE (originariamente prevista dal periodo di imposta 2011), ha

ampliato l'ambito di non applicazione dell'articolo 70, comma 2, del TUIR, includendo, in aggiunta agli immobili adibiti ad abitazione principale, anche gli immobili non locati. Ciò alla luce della sostanziale equiparazione dell'IVIE con l'imposta municipale propria (IMU) in Italia e in virtù del principio di sostituzione di tale ultima imposta rispetto all'IRPEF e delle relative addizionali dovute sui redditi fondiari per i beni non locati (articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23).

Pertanto, per ragioni di coerenza, anche l'esclusione dall'IRPEF dei predetti immobili soggetti all'IVIE decorre dall'anno 2012.

Per tali immobili non deve essere pertanto compilato il corrispondente quadro della dichiarazione dei redditi relativo alla indicazione dei redditi degli immobili situati all'estero. Più precisamente, si tratta del quadro D del modello 730 2013 e del quadro RL del modello UNICO PF 2013. Naturalmente rimane fermo l'obbligo di compilazione del modulo RW.

È opportuno, tuttavia, precisare che nel caso in cui l'immobile sia locato solo per una parte dell'anno le disposizioni del citato articolo 70 del TUIR trovano applicazione con riferimento alla parte del periodo di imposta in cui verifica tale circostanza (cfr. anche la circolare n. 5/E dell'11 marzo 2013).

5.3 Incentivi per il rientro dei lavoratori e contributo di solidarietà

D. L'articolo 2, del decreto legge n. 138 del 2011 prevede, a carico dei contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 300.000 euro lordi annui, un contributo di solidarietà del 3%, da applicarsi sulla parte eccedente il predetto importo. Si chiede se, al fine di applicare il contributo di solidarietà, il reddito complessivo debba essere assunto al lordo o al netto della riduzione prevista per i lavoratori dipendenti dall'art. 3 della legge n. 238 del 2010 recante norme in materia di "Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia".

R. In base alla legge n. 238 del 2010, le persone fisiche in possesso dei requisiti previsti dall'art. 2 che avviano in Italia un'attività di lavoro dipendente possono fruire dell'incentivo fiscale stabilito dall'art. 3, secondo cui il reddito di lavoro

dipendente, concorre alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF in misura ridotta, con le seguenti percentuali: 20 per cento, per le lavoratrici; 30 per cento, per i lavoratori" (cfr. circolare n. 14/E del 4 maggio 2012).

Per quanto concerne l'applicazione del contributo di solidarietà introdotto dall'articolo 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, con circolare n. 4/E del 28 febbraio 2012 è stato specificato, tra l'altro, che il decreto-legge non contiene disposizioni che differenziano la formazione del reddito complessivo rilevante per il contributo di solidarietà rispetto a quello rilevante a fini IRPEF. Conseguentemente, il reddito complessivo rilevante al fine di determinare il contributo di solidarietà è formato secondo le regole ordinarie di cui all'articolo 8 del TUIR, sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo (fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, di impresa e redditi diversi), determinati secondo le regole previste per ciascuna categoria, e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Nell'ipotesi prospettata, quindi, il reddito da considerare ai fini dell'applicazione del contributo di solidarietà deve essere calcolato al netto dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 3 della legge n. 238 del 2010.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA