

Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° giugno 2012**Oggetto: IRPEF - Risposte a quesiti relativi a deduzioni e detrazioni (Estratto)***(omissis)***1. DETRAZIONE D’IMPOSTA DEL 36 PER CENTO PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO ABITATIVO****1.1 Soppressione dell’obbligo di preventiva comunicazione - Decorrenza**

D: Il decreto legge n. 70 del 13 maggio 2011, entrato in vigore il 14 maggio 2011, ha eliminato l’obbligo di inviare tramite raccomandata la comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara. Si chiede di chiarire se la soppressione dell’obbligo di comunicazione al Centro operativo di Pescara decorra dal 14 maggio 2011 o riguardi l’intero anno 2011.

R: L’art. 7, comma 2, lett. q), del DL n. 70 del 2011, al fine di semplificare gli adempimenti previsti per la fruizione delle detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, ha sostituito l’art. 1, comma 1, lett. a) del decreto interministeriale 18 febbraio 1998, n. 41 (regolamento di attuazione) richiedendo 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*”.

Si ricorda che in base all’art. 4 del citato decreto interministeriale n. 41 del 1998 la detrazione non è riconosciuta in caso di violazione degli obblighi di cui all’art. 1, comma 1, la cui lett. a) – come prima evidenziato – prevede ora l’indicazione dei dati catastali identificativi dell’immobile nella dichiarazione dei redditi.

In sostanza, a decorrere dal 14 maggio 2011, la disposizione ha sostituito l’obbligo di inviare la comunicazione preventiva di inizio lavori con l’obbligo di indicare taluni dati nella dichiarazione dei redditi e di conservare la documentazione prevista dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 149646 del 2 novembre 2011.

Considerato che la detrazione si applica per anno d’imposta e che per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati nel 2011 la detrazione è indicata nella dichiarazione dei redditi da presentare nel 2012, è possibile fruire della detrazione per i lavori iniziati nel 2011, anche nell’ipotesi di mancato invio della comunicazione preventiva, a condizione che siano indicati nella dichiarazione dei redditi (730/2012, UNICO 2012) i dati richiesti dalla vigente lett. a) del citato decreto interministeriale n. 41 del 1998 e che sia conservata la relativa documentazione.

Si ricorda che i contribuenti che hanno spedito la raccomandata con la comunicazione al Centro Operativo di Pescara entro il 13 maggio 2011, dovranno barrare la colonna 2 “C.O. Pescara/Condominio” dei righi da E51 a E53 del modello 730/2012 o dei righi da RP51 a RP54 del modello UNICO Persone fisiche 2012, senza compilare le successive colonne relative ai dati catastali dell’immobile.

I contribuenti che hanno spedito la raccomandata con la comunicazione al Centro Operativo di Pescara entro il 13 maggio, ma dopo l’inizio dei lavori, ovvero a partire dal 14 maggio 2011 (data di entrata in vigore del decreto), dovranno, invece, compilare le colonne relative ai dati catastali dell’immobile dei righi da E51 a E53 del modello

730/2012 o dei righi da RP51 a RP54 del modello UNICO Persone fisiche 2012, senza barrare la colonna 2 "C.O. Pescara/Condominio" degli stessi righi.

1.2 Soppressione dell'obbligo di preventiva comunicazione – Acquisto box pertinentziali

D: Alla luce dell'abolizione dell'invio della comunicazione di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara si chiede di conoscere se per gli acquisti di box avvenuti nel corso del 2010 – per i quali non sia stata inviata la comunicazione nel 2011, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi – il contribuente possa ugualmente fruire della detrazione.

R: Con risoluzione n. 166 del 20/12/1999 è stato chiarito che, nell'ipotesi di acquisto di box pertinentziali, la comunicazione all'Ufficio finanziario da parte del contribuente che intende avvalersi della detrazione d'imposta poteva essere successiva alla data di inizio lavori (che sono effettuati dal concessionario o dall'impresa di costruzione). Era necessario, comunque, che la suddetta comunicazione pervenisse all'Amministrazione finanziaria entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale s'intende fruire della detrazione [Cfr. anche circolare del 10/06/2004 n. 24 (punto 1.2)].

Nel caso di acquisto del box pertinentziale nel 2010, il contribuente avrebbe potuto inviare la comunicazione preventiva all'Agenzia delle entrate entro il 30 settembre 2011. Dato che a partire dal 14 maggio 2011 l'obbligo di comunicazione all'Agenzia è stato sostituito dall'indicazione di taluni dati nella dichiarazione dei redditi, in caso di acquisto di box il contribuente che non avesse già inviato prima di detta data la comunicazione relativa all'acquisto di box effettuati nel 2010, potrà fruire della detrazione a condizione che compili le colonne relative ai dati catastali dell'immobile dei righi da E51 a E53 del modello 730/2012 o dei righi da RP51 a RP54 del modello UNICO Persone fisiche 2012.

I dati catastali dell'immobile (box pertinentziale) acquistato nel 2010 saranno associati alle spese sostenute, indicate nelle sezioni III-A del quadro E modello 730/2012 o del quadro RP dal modello UNICO PF 2012, mediante l'apposito numero d'ordine presente nell'ultima colonna della sezione III-A e nella prima colonna della sezione III-B.

Si ricorda che, al di fuori di tale specifica ipotesi, la sezione III-B deve essere compilata solo con riferimento ai lavori iniziati nell'anno 2011.

1.3 Soppressione dell'obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura

D: Il DL n. 70 del 13 maggio 2011, entrato in vigore il 14 maggio 2011, ha eliminato l'obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura. Si chiede di chiarire se la soppressione del suddetto obbligo decorra dal 14 maggio 2011 o possa operare anche per il pregresso.

R: L'art. 7, comma 2, lett. r) del DL 70 del 2011, nel quadro degli interventi di semplificazione, ha abrogato l'art. 1, comma 19, della legge n. 244 del 2007 secondo cui "Le agevolazioni fiscali di cui al comma 17 spettano a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura." Il citato comma 17 ha esteso agli anni dal 2008 al 2012 (estensione poi limitata al 2011 dall'art. 4 del DL n. 201 del 2011) le agevolazioni relative:

a) agli interventi di recupero del patrimonio edilizio (di cui all'articolo 2, comma 5, della legge 27 dicembre 2002, n. 289);

b) agli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia riguardanti interi fabbricati eseguiti dal 1 gennaio 2008 al 31 dicembre 2012 da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile entro il 30 giugno 2013 (di cui all'articolo 9, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448).

In altri termini, il DL n. 70 del 2011 ha soppresso l'obbligo di indicare nella fattura in maniera distinta il costo della manodopera utilizzata per i richiamati interventi di recupero del patrimonio edilizio, prima posto come condizione per la fruizione delle relative detrazioni. Detta soppressione ha effetto anche per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cfr. circolare n. 36/E del 31 maggio 2007).

Si ritiene che la soppressione della condizione della separata indicazione della manodopera nella fattura abbia effetto sia per le spese sostenute nel 2011, ma in data antecedente al 14 maggio 2011, data di entrata in vigore del DL n. 70 del 2011, sia per quelle sostenute negli anni precedenti, considerata la sostanziale riferibilità della soppressione dell'obbligo in esame alla fattispecie di cui all'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 (c.d. principio del *favor rei*).

Si fa presente, per completezza, che la separata indicazione del costo della manodopera in fattura non è richiesta neanche per gli interventi agevolabili in base al nuovo art. 16-bis del TUIR introdotto dall'art. 4 del DL 201 del 2011.

1.4 Esibizione della documentazione per lavori su parti comuni

D: Si chiede conferma che anche a seguito dell'entrata in vigore delle modifiche introdotte dal DL n. 70 del 2011 è sufficiente per il singolo condomino esibire in sede di controllo la sola certificazione o attestazione dell'amministratore di condominio che dichiara di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti per fruire della detrazione del 41 o 36 per cento, con l'indicazione della somma spettante, in quanto la restante documentazione è nel solo possesso dell'amministratore. La suddetta certificazione dovrebbe essere sufficiente per consentire di fruire della detrazione senza necessità di esibire al CAF copia di tutta la documentazione conservata in originale dall'amministratore.

R: Anche a seguito delle modifiche introdotte dal DL n. 70 del 2011, nell'ipotesi di interventi sulle parti comuni di edifici residenziali, vale quanto precisato con circolare del 1° giugno 1999, n. 122/E, al par. 4.6, per cui il condomino potrà fruire della detrazione in esame, se in possesso della certificazione dell'amministratore del condominio che attesti di aver adempiuto a tutti gli obblighi previsti ai fini della detrazione, di essere in possesso della documentazione originale e la somma di cui il contribuente può tenere conto ai fini della detrazione (cfr. anche le istruzioni al modello di dichiarazione UNICO/2012 e 730/2012). È necessario, inoltre, che l'amministratore conservi tutta la documentazione originale, così come individuata dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 2 novembre 2011 al fine di esibirla a richiesta degli uffici. In tali ipotesi, nella dichiarazione dei redditi (mod. 730/2012 – UNICO/2012) i singoli condomini devono limitarsi ad indicare il codice fiscale del condominio, senza riportare i dati catastali identificativi dell'immobile. Tali dati saranno indicati dall'amministratore di condominio nel quadro AC concernente le comunicazioni dell'amministratore del condominio, da allegare alla propria dichiarazione dei redditi ovvero, in caso di esenzione da tale obbligo o di utilizzo del modello 730, da presentare unitamente al frontespizio del modello Unico PF della propria dichiarazione dei redditi.

1.5 Titolo abilitativo ai lavori e dichiarazione sostitutiva

D: A seguito dell'emanazione del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 149646 del 2 novembre 2011, si chiede di conoscere se la prevista dichiarazione sostitutiva di cui al punto 1 del Provvedimento, in cui è richiesta l'indicazione della data di inizio lavori, individui un obbligo generalizzato sostitutivo della precedente "abolita" comunicazione.

R: Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 149646 del 2 novembre 2011 sono stati individuati i documenti che i contribuenti devono conservare e presentare, a richiesta degli Uffici, per la fruizione delle detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449. Al punto 1 sono richieste *"Le abilitazioni amministrative richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare (Concessione, autorizzazione o comunicazione di inizio lavori)"*. Solo nel caso in cui la normativa edilizia applicabile non preveda alcun titolo abilitativo per la realizzazione di interventi di ristrutturazione edilizia agevolati dalla normativa fiscale è richiesta la *"dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa edilizia vigente"*.

1.6 Fruizione della detrazione del 36% e vendita dell'immobile

D: In caso di vendita dell'immobile oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio si chiede se il diritto a fruire della detrazione, in assenza di specifiche clausole contrattuali, si trasferisce all'acquirente o resta in capo al venditore.

R: I commi 12-bis e 12-ter dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011, introdotti in sede di conversione in legge del decreto, intervengono sulla disciplina della detrazione del 36 per cento prevista, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997, modificando le disposizioni che individuano i soggetti cui compete la fruizione della detrazione in caso di vendita e, più in generale, in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare sulla quale sono stati effettuati interventi agevolabili (art. 1, comma 7, della legge n. 449 del 1997, e art. 2, comma 5, terzo periodo, della legge n. 289 del 2002).

In base alla previgente disciplina, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore spettava per i rimanenti periodi d'imposta all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

In base alla disciplina applicabile dal 17 settembre 2011, data di entrata in vigore della legge di conversione n. 148 del 2011, in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi agevolabili, le detrazioni *"possono essere utilizzate dal venditore oppure possono essere trasferite per i rimanenti periodi di imposta ... all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare"*.

In assenza di specifiche indicazioni nell'atto di trasferimento si ritiene che le detrazioni residue competano all'acquirente conformemente alla disciplina previgente. Depone in tal senso anche il comma 8 dell'art. 16-bis del TUIR, inserito ad opera dell'articolo 4 del DL n. 201 del 2011 che, a partire dal 2012, ha reso strutturale la detrazione in esame, secondo cui *"In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi ... la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti"*

periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare".

Si precisa che i commi in esame non incidono su altri profili dell'agevolazione in esame. Si confermano quindi i chiarimenti già forniti con la circolare del 24 febbraio 1998, n. 57 del Ministero delle Finanze con la quale si è precisato che benché il legislatore abbia utilizzato il termine "vendita" (non oggetto di modifica) la detrazione trova applicazione in tutte le ipotesi in cui si ha una cessione dell'immobile, anche nelle cessioni a titolo gratuito.

Nell'ipotesi, invece, di trasferimento *mortis causa* dell'immobile oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio, resta invariato per gli eredi il diritto a godere delle quote residue della detrazione, purché conservino la detenzione materiale e diretta dell'immobile, come previsto dal quarto periodo dell'art. 2, comma 5, della legge n. 289 del 2002, non modificato dal decreto-legge n. 138 del 2011.

1.7 Fruizione della detrazione del 55% e vendita dell'immobile

D: Si chiede se le disposizioni riguardanti il trasferimento della detrazione del 36% per interventi di recupero del patrimonio edilizio in caso vendita dell'immobile si applichino anche alla detrazione del 55% per interventi di riqualificazione energetica?

R: L'art. 1 della legge n. 296 del 2006, introduttivo dell'agevolazione per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, prevede al comma 348 che la detrazione sia "*concessa con le modalità di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, e alle relative norme di attuazione previste dal regolamento di cui al decreto del ministro delle Finanze 18 febbraio 1998, n. 41*", ossia con le modalità previste per l'agevolazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Con circolare n. 36/E del 31 maggio 2007 è stato chiarito che in relazione alla variazione della titolarità dell'immobile durante il periodo di godimento dell'agevolazione, in assenza di precise indicazioni rinvenibili nel decreto attuativo del 19 febbraio 2008, si rinviava alla prassi normativa relativa alle detrazioni per le ristrutturazioni edilizie.

Successivamente, il DM di attuazione del 19 febbraio 2007 (nella formulazione risultante dalle modifiche apportate dal D.M. 7 aprile 2008) ha previsto all'art. 9-bis che "*in caso di trasferimento per atto tra vivi dell'unità immobiliare residenziale sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui all'art. 1, commi da 2 a 5, le relative detrazioni non utilizzate in tutto o in parte dal cedente spettano, per i rimanenti periodi d'imposta, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare*".

Al riguardo, sebbene il richiamato art. 9-bis del DM del 19 febbraio 2007 non sia stato espressamente modificato, tenendo conto della gerarchia delle fonti, si ritiene prevalente il rinvio operato dal comma 348 dell'art. 1 della legge n. 296 del 2006 alle "*modalità di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni*", ossia alle disposizioni riguardanti la detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio. Conseguentemente, i commi 12-bis e 12-ter dell'art. 2 del decreto-legge n. 138 del 2011 sono applicabili anche agli atti di trasferimento tra vivi delle unità immobiliari sulle quali sono stati effettuati interventi di riqualificazione energetica agevolabili.

È così mantenuta, anche dopo la modifica normativa descritta, la simmetria tra le modalità applicative delle due agevolazioni fiscali.

1.8 Verifica della proprietà al 31 dicembre

D: L'art. 16-*bis* del TUIR ha introdotto a regime la detrazione dall'imposta lorda sui redditi delle persone fisiche pari al 36 per cento delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. Si chiede di conoscere se nell'ipotesi di alienazione dell'immobile, siano ancora attuali i chiarimenti contenuti nella circolare 12 maggio 2000, n. 95/E (punto 2.1.14), con i quali si stabiliva il diritto a detrarre la rata relativa all'anno del passaggio di proprietà, in capo al contribuente che risultava proprietario al 31/12 dell'anno del trasferimento.

R: Come chiarito al par. 1.6 dal 17 settembre 2011, in caso di vendita dell'unità immobiliare oggetto degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, le parti possono stabilire a chi di esse compete la fruizione della detrazione residua; in assenza di indicazioni nell'atto di vendita, la detrazione residua non utilizzata si trasferisce per intero al soggetto acquirente. Pertanto, per le cessioni di immobili intervenute a decorrere dal 17 settembre 2011 occorre verificare se nel relativo atto è presente un accordo volto a mantenere la fruizione delle quote residue di detrazione non utilizzate in capo al cedente.

Si precisa che la quota detraibile nell'anno di trasferimento dell'immobile spetta per intero al contribuente titolare del diritto a fruire della detrazione residua in base alle indicazioni in precedenza date. Ad esempio, se in un contratto di compravendita di un immobile del 5 dicembre 2011 è prevista una clausola diretta a mantenere la detrazione residua in capo al cedente, quest'ultimo fruirà dell'intera quota della detrazione riferita al 2011.

1.9 Ristrutturazione della fognatura - Bonifica del terreno

D: Un condominio ha effettuato nel corso del 2011 lavori di ristrutturazione che hanno interessato le reti fognarie. Si chiede se la detrazione d'imposta prevista dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997 possa essere fruita, oltre che per le spese di ristrutturazione relative alla fognatura, anche per le spese impreviste sostenute, nell'ambito del medesimo intervento, per la bonifica del terreno con la rimozione di rifiuti speciali pericolosi, dal momento che la rimozione è indispensabile per la prosecuzione dei lavori.

R: Con risoluzione 11 novembre 2002, n. 350, è stato precisato che nell'ambito dei lavori per la realizzazione e l'integrazione dei servizi igienico-sanitari possono essere compresi anche quelli relativi alla costruzione o il rifacimento dell'impianto idrico-fognario fino alla rete pubblica, realizzati con opere interne o esterne, in quanto si tratta di lavori che presentano le caratteristiche proprie degli interventi di manutenzione straordinaria, da considerare riferiti, come chiarito con circolare n. 57 del 1998, agli "...interventi, anche di carattere innovativo, di natura edilizia ed impiantistica, finalizzati a mantenere in efficienza ed adeguare all'uso corrente l'edificio e le singole unità immobiliari, con il rispetto della superficie, della volumetria e della destinazione d'uso".

I lavori di bonifica del suolo su cui sorge l'edificio, seppur effettuati su parti comuni dell'edificio ai sensi dell'art. 1117 del codice civile, non possono - di per sé - fruire dell'agevolazione prevista dalla citata legge n. 449 del 1997 in quanto non riconducibili ad alcuno degli interventi edilizi previsti dalle lettere a), b), c) e d), dell'art. 31 della legge n. 457 del 1978 (ora art. 3 del DPR n. 380 del 2001) dalla cui realizzazione deriva il particolare regime fiscale. Sul punto si osserva altresì che il legislatore con legge 27 dicembre 2002, n. 289, art. 2, comma 5 ha esteso l'agevolazione in esame ai soli

interventi di bonifica dell'amianto (ora oggetto della lett. l del comma 1 dell'art. 16-bis del TUIR), costituendo solo per tale tipo di bonifica una categoria a parte che risulta agevolabile indipendentemente dalla classificazione tra gli interventi di manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia.

La scrivente, comunque, ha riconosciuto ricomprese negli interventi agevolabili, tra l'altro, la progettazione dei lavori, le perizie e sopralluoghi nonché gli eventuali costi strettamente collegati alla realizzazione degli interventi (cfr. circolari 24 febbraio 1998, n. 57 e 11 maggio 1998 n. 121, nonché risoluzione 18 agosto 2009 n. 229).

Ciò premesso, si ritiene che le spese sostenute per i lavori di bonifica del terreno possono essere riconosciute solo se indispensabili per la realizzazione dell'intervento di "ristrutturazione delle fognature" oggetto dell'agevolazione e nei limiti della parte della spesa strettamente necessaria per la realizzazione dell'intervento agevolato. Alle condizioni descritte, infatti, si ravvisa lo stretto collegamento e l'accessorietà rispetto alla realizzazione degli interventi agevolabili che consente, come precedentemente specificato, il riconoscimento dei relativi costi. Fermo restando il rispetto delle disposizioni in materia ambientale, la sussistenza del carattere di indispensabilità dei lavori di bonifica e l'individuazione della parte di spesa da considerare strettamente necessaria dovranno risultare da rigorose valutazioni tecniche fondate su elementi oggettivi.

(omissis)