

CIRCOLARE N. 19/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 1° giugno 2012

OGGETTO: IRPEF – Risposte a quesiti

INDICE

PREMESSA	3
1. DETRAZIONE D'IMPOSTA DEL 36 PER CENTO PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO ABITATIVO	3
1.1 Soppressione dell'obbligo di preventiva comunicazione - Decorrenza	3
1.2 Soppressione dell'obbligo di preventiva comunicazione - Acquisto box pertinenziali	5
1.3 Soppressione dell'obbligo di indicazione del costo della manodopera in fattura.....	6
1.4 Esibizione della documentazione per lavori su parti comuni	7
1.5 Titolo abilitativo ai lavori e dichiarazione sostitutiva.....	8
1.6 Fruizione della detrazione del 36% e vendita dell'immobile.....	9
1.7 Fruizione della detrazione del 55% e vendita dell'immobile.....	10
1.8 Verifica della proprietà al 31 dicembre	11
1.9 Ristrutturazione della fognatura - Bonifica del terreno.....	12
2. DETRAZIONI PER SPESE SANITARIE.....	14
2.1 Acquisto di dispositivi medici in erboristeria	14
2.2 Prestazioni rese dagli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001	14
2.3 Spese sostenute per la frequenza di palestre	16
2.4 Acquisto macchina a ultrasuoni.....	16
3. AGEVOLAZIONI FISCALI IN FAVORE DEI DISABILI	17
3.1 Acquisto autovettura – Rate residue e decesso.....	17
3.2 Esportazione all'estero di veicoli	18
3.3 Ippoterapia e musicoterapia.....	20
4. DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA	21
4.1 Cessazione degli effetti civili del matrimonio - Figlia maggiorenne.....	21
4.2 Ulteriore detrazione per le famiglie numerose - Ripartizione tra i genitori.....	23
5. ALTRE QUESTIONI.....	24
5.1 Mutuo ipotecario per l'acquisto dell'abitazione principale – Deposito presso il notaio	24
5.2 Oneri di intermediazione per l'acquisto dell'abitazione principale.....	26
5.3 Deduzione contributi previdenziali - Buoni lavoro (voucher)	27
5.4 Immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione Determinazione degli acconti dovuti per l'anno 2012.....	29
5.5 Addizionali regionale e comunale all'IRPEF – Applicazione delle soglie di esenzione in presenza di redditi assoggettati al regime della cedolare secca	33

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti su varie questioni interpretative poste all'attenzione della scrivente riguardanti le agevolazioni per gli interventi di recupero del patrimonio abitativo e per la riqualificazione energetica degli edifici, le detrazioni per spese sanitarie e per carichi di famiglia, le agevolazioni per i disabili, nonché altre questioni in tema di deduzioni e detrazioni. 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 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 pertinenziali

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 pertinenziali, 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 pertinenziale 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 pertinenziale) 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. 1 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.

2. DETRAZIONI PER SPESE SANITARIE

2.1 Acquisto di dispositivi medici in erboristeria

D. Le spese sostenute per i dispositivi medici possono essere portate in detrazione, quali spese sanitarie, anche se l'acquisto è effettuato in erboristeria?

R. La circolare n. 20/E del 13 maggio 2011, nel fornire chiarimenti sulle condizioni per la detrazione delle spese sostenute per i dispositivi medici, non pone vincoli in relazione alla qualifica del soggetto alienante. È quindi possibile beneficiare della detrazione d'imposta di cui all'art. 15, comma 1, lett. c), del TUIR anche in relazione ai dispositivi medici acquistati presso le erboristerie, purché risultino soddisfatte le condizioni indicate nella citata circolare n. 20/E del 2011.

2.2 Prestazioni rese dagli operatori abilitati all'esercizio delle professioni elencate nel D.M. 29 marzo 2001

D. Alcune associazioni di operatori rientranti nelle "professioni sanitarie riabilitative" individuate dall'articolo 3 del decreto ministeriale 29 marzo 2001 chiedono di rivedere l'orientamento espresso con circolare 1° luglio 2010, n. 39/E, al par. 3.2, secondo cui le prestazioni sanitarie rese dai propri iscritti rientrano tra le prestazioni sanitarie detraibili di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR, purché prescritte da un medico; ciò in quanto le disposizioni regolanti le attività professionali dei propri iscritti consentono di operare anche in autonomia rispetto alla prescrizione medica.

R. Con circolare 1° luglio 2010, n. 39/E, par. 3.2, confermando precedenti orientamenti di prassi, è stato precisato che le prestazioni sanitarie rese dalle figure professionali individuate dall'articolo 3 del decreto ministeriale 29 marzo 2001, e, in via generale, da personale abilitato dalle autorità competenti in materia sanitaria, rientrano tra le prestazioni sanitarie detraibili di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR, purché prescritte da un medico.

Il vincolo alla prescrizione medica è richiesto al fine di ammettere alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR solo le spese sostenute per prestazioni legate ad effettive finalità sanitarie, evitando così possibili abusi della detrazione.

Pervenuta la richiesta di rivedere tale orientamento, la scrivente ha ritenuto opportuno interpellare il Ministero della Salute che, sul punto, ha osservato che i decreti istitutivi delle figure professionali individuate dall'art. 3 del dal DM 29 marzo 2001 non sempre subordinano l'erogazione della prestazione alla prescrizione medica e che per poter stabilire se una determinata attività professionale è soggetta o meno a prescrizione medica occorre far riferimento al relativo profilo professionale. Il Ministero ha fatto presente, altresì, che l'evoluzione delle professioni sanitarie ha portato ad una progressiva autonomia ed assunzione di responsabilità dirette dei professionisti e che la natura sanitaria di una prestazione non può essere definita sulla base del fatto che la stessa sia erogata a seguito di una prescrizione medica. Per questo motivo il decreto del Ministro della salute di concerto con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 17 maggio 2002 non prevede più l'obbligo della prescrizione medica ai fini dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, tenuto conto delle precisazioni fornite dal Ministero della salute, si ritiene che possano essere ammesse alla detrazione d'imposta di cui all'articolo 15, comma 1, lettera c), del TUIR le spese sostenute per le prestazioni sanitarie rese alla persona dalle figure professionali elencate nel decreto ministeriale 29 marzo 2001, anche senza una specifica prescrizione medica. Ai fini della detrazione, dal documento di certificazione del corrispettivo rilasciato dal professionista sanitario dovranno risultare la relativa figura professionale e la

descrizione della prestazione sanitaria resa.

2.3 Spese sostenute per la frequenza di palestre

D. Un contribuente frequenta regolarmente una palestra e sostiene che la spesa per il tipo di ginnastica effettuata é da considerare spesa sanitaria in quanto l'attività motoria è finalizzata alla cura/prevenzione della propria patologia. Si chiede se sia possibile detrarre detta spesa, qualora le relative ricevute fiscali siano accompagnate da un certificato medico che prescriva la specifica attività motoria.

R. La spesa per l'iscrizione ad una palestra non può essere qualificata spesa sanitaria ai fini dell'applicazione dell'art. 15, comma 1, lett. c) del TUIR, anche se accompagnata da un certificato medico che prescriva una specifica attività motoria; detta attività, infatti, anche se svolta a scopo di prevenzione o terapeutico, va inquadrata in un generico ambito salutistico di cura del corpo e non può essere riconducibile a un trattamento sanitario qualificato.

2.4 Acquisto macchina a ultrasuoni

D. Si chiede se sia detraibile, tra le spese sanitarie, l'importo della fattura attestante l'acquisto di macchina per ultrasuoni per la moglie fiscalmente a carico. La documentazione in possesso, oltre alla fattura, è un certificato medico dove si consigliano alla signora per la propria patologia varie tipologie di cure, comprese gli ultrasuoni.

R. L'Agenzia delle entrate con circolare n. 20/E del 13 maggio 2011, al par. 5.16, ha dato chiarimenti in merito alla individuazione dei dispositivi medici che consentono la detrazione e le relative condizioni. Non rientrando la macchina a ultrasuoni nell'elenco dei dispositivi medici di uso più comune allegato alla circolare citata, il contribuente ha diritto alla detrazione qualora:

- dallo scontrino o dalla fattura appositamente richiesta risulti il soggetto che sostiene la spesa e la descrizione del dispositivo medico;

- sia in grado di comprovare che il dispositivo medico sia contrassegnato dalla marcatura CE che ne attesti la conformità alle direttive europee 93/42/CEE, 90/385/CEE e 98/79/CE.

Il soggetto che vende il dispositivo medico può assumere su di sé l'onere di individuare i prodotti che danno diritto alla detrazione integrando le indicazioni da riportare sullo scontrino fiscale/fattura con la dicitura "*prodotto con marcatura CE*", con l'indicazione del numero della direttiva comunitaria di riferimento per i dispositivi medici diversi da quelli di uso comune elencati in allegato alla citata circolare n. 20/E del 2011.

Il contribuente, in possesso del documento di spesa con le suddette indicazioni, non deve conservare anche la documentazione comprovante la conformità alle direttive europee del dispositivo medico acquistato.

3. AGEVOLAZIONI FISCALI IN FAVORE DEI DISABILI

3.1 Acquisto autovettura – Rate residue e decesso

D. Ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. c), del TUIR la spesa per l'acquisto di veicoli da parte dei portatori di handicap è detraibile, nel limite di 18.075,99 euro, e può essere rateizzata in quattro quote annuali costanti e di pari importo.

Si rappresenta il caso di un disabile che ha sostenuto la spesa nel 2009, optando per la ripartizione della detrazione in quattro quote annuali, e che è deceduto nel corso del 2011, beneficiando così solo delle prime due rate della detrazione (mod. 730/2010 e 730/2011).

Si chiede di sapere se l'erede, che compila il mod. Unico 2012 per conto del deceduto, possa indicare in detrazione la somma delle due rate residue, al fine di non perdere il diritto alla detrazione della spesa sostenuta.

R. L'art. 15, comma 1, lett. c), del TUIR prevede la possibilità per i portatori di handicap di detrarre la spesa relativa all'acquisto di veicoli. In particolare, la detrazione spetta una sola volta in un periodo di quattro anni, salvo i casi in cui dal Pubblico registro automobilistico risulti che il suddetto veicolo sia stato

cancellato da detto registro, e con riferimento a un solo veicolo, nei limiti della spesa di 18.075,99 euro. La stessa disposizione prevede, in alternativa, la possibilità, di ripartire la predetta detrazione in quattro quote annuali costanti e di pari importo.

La scelta di ripartire la detrazione in quattro rate di pari importo risulta dalla dichiarazione dei redditi, nella quale devono essere indicati:

- il numero della rata che si utilizza per l'anno d'imposta e l'intero importo della spesa se si presenta il mod. 730 (l'importo della spesa deve essere indicato in modo identico nei modelli di dichiarazione 730 relativi ai quattro anni di imposta interessati);
- il numero della rata che si utilizza per l'anno d'imposta e l'importo della rata spettante se si presenta il mod. Unico/persone fisiche.

Finalità della ripartizione della detrazione è, ovviamente, quella di consentire al contribuente, con problemi di capienza di imposta, di poter beneficiare interamente dell'agevolazione fiscale riconosciuta a fronte di un onere già sostenuto ed effettivamente rimasto a carico.

Ciò considerato, in relazione all'ipotesi in esame, si ritiene che l'erede, tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi del deceduto, nel compilare il relativo modello UNICO, possa portare in detrazione in un'unica soluzione la terza e la quarta rata, indicando la somma delle due rate residue, senza compilare la casella relativa al numero della rata.

3.2 Esportazione all'estero di veicoli

D. Le agevolazioni fiscali previste in favore dei disabili per l'acquisto di veicoli spettano una sola volta in un periodo di quattro anni, salvo i casi in cui il primo veicolo acquistato con le agevolazioni sia stato cancellato dal PRA. Si chiede di sapere se l'esportazione all'estero del veicolo, che comporta la cancellazione del veicolo dal PRA, integri la condizione richiesta per accedere nuovamente alle agevolazioni fiscali entro il quadriennio.

R. Le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'IRPEF e dell'IVA, in favore dei disabili per l'acquisto di veicoli, disciplinate, rispettivamente, dall'art. 15, comma 1, lett. c), del TUIR e dal punto n. 31) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633, possono applicarsi anche per acquisti successivi, a condizione che siano trascorsi almeno quattro anni dalla data del precedente acquisto effettuato con le agevolazioni. Detta condizione non opera nel caso in cui il veicolo acquistato con le agevolazioni è stato cancellato dal PRA.

La cancellazione dal PRA è disposta a seguito della cessazione della circolazione dei veicoli in una serie di casi tra cui la demolizione e la definitiva esportazione all'estero del veicolo, ad esempio per la vendita dello stesso.

Al riguardo, occorre considerare che il legislatore – successivamente all'entrata in vigore delle norme richiamate – è intervenuto nuovamente per disciplinare le vicende dei veicoli acquistati con agevolazioni fiscali previste in favore dei disabili, stabilendo all'art. 1, comma 37, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 che *“in caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito delle autovetture per le quali l'acquirente ha usufruito dei benefici fiscali prima del decorso del termine di due anni dall'acquisto, è dovuta la differenza fra l'imposta dovuta in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione delle agevolazioni stesse. La disposizione non si applica per i disabili che, in seguito a mutate necessità dovute al proprio handicap, cedano il proprio veicolo per acquistarne un altro su cui realizzare nuovi e diversi adattamenti”*.

Tale disposizione palesa l'intento del legislatore di trattare in modo uniforme le ipotesi di trasferimento a titolo oneroso o gratuito del veicolo indipendentemente dalla circostanza che detto trasferimento avvenga all'estero, e quindi comporti anche la cancellazione dal PRA, o nello Stato, con il permanere dell'iscrizione del veicolo nel PRA.

Analogamente, si ritiene che vadano trattate allo stesso modo le cessioni di veicoli avvenute nello Stato o all'estero, nel senso che per entrambe deve operare la limitazione prevista dall'articolo 1, comma 2, della legge n. 97 del 1986.

L'esportazione all'estero del veicolo, che comporta la cancellazione del veicolo dal PRA, non integra, pertanto, la condizione richiesta per accedere nuovamente alle agevolazioni fiscali entro il quadriennio.

Detta conclusione è coerente con la finalità della disposizione in esame che presuppone, in sostanza, la demolizione per l'inutilizzabilità del veicolo, circostanza questa che non ricorre in caso di esportazione.

3.3 Ippoterapia e musicoterapia

D. Le spese sostenute per familiari portatori di handicap per la frequenza di corsi di ippoterapia e musicoterapia finalizzati alla riabilitazione effettuati in centri specializzati, se corredate da specifica prescrizione medica, possono essere dedotte dal reddito complessivo ai sensi dell'art. 10, comma 1, lett. b) del TUIR?

R. L'articolo 10, comma 1, lettera b), del TUIR prevede la deduzione delle *“spese mediche e di quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidità o menomazione, sostenute dai soggetti indicati nell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104”*. Il medesimo articolo, al comma 2, precisa che *“le spese di cui alla lettera b) del comma 1 sono deducibili anche se sono state sostenute per le persone indicate nell'art. 433 del codice civile”*, anche se non fiscalmente a carico.

La circolare n. 17 del 18 maggio 2006 ha chiarito che per spese di assistenza specifica si intendono i compensi erogati a personale paramedico abilitato (infermieri professionali), ovvero a personale autorizzato ad effettuare prestazioni sanitarie specialistiche (ad esempio: prelievi ai fini di analisi, applicazioni con apparecchiature elettromedicali, esercizio di attività riabilitativa).

Il documento di prassi ha precisato, altresì, che, in via generale, le spese sostenute per prestazioni sanitarie rese da soggetti diversi dai medici possono essere ammesse in deduzione/detraazione a condizione che le prestazioni stesse, oltre ad essere collegate alla cura di una patologia, siano rese da personale abilitato dalle autorità competenti in materia sanitaria.

Per quanto concerne la possibilità di ricondurre nell'ambito della norma agevolativa sopra citata le spese sostenute in favore di portatori di handicap per le attività c.d. di ippoterapia e musicoterapia finalizzate alla riabilitazione, il Ministero della Salute, interpellato sul punto, ha precisato che tali prestazioni non sono strettamente riconducibili ad attività sanitarie riabilitative, anche se consigliate da un medico, e che le stesse possono contribuire a migliorare il benessere psico-fisico del soggetto beneficiario, ma la loro utilità ed efficacia può essere valutata soltanto soggettivamente.

In assenza di una specifica disciplina sanitaria che qualifichi tali attività e i soggetti competenti ad esercitarle, si ritiene che le prestazioni di ippoterapia e musicoterapia, possano essere ammesse alla deduzione in esame qualora:

- un medico ne attesti la necessità per la cura della patologia di cui è affetto il portatore di handicap;
- siano eseguite in centri specializzati direttamente da personale medico o sanitario specializzato (psicoterapeuta, fisioterapista, psicologo, terapeuta della riabilitazione, ecc...), ovvero sotto la loro direzione e responsabilità tecnica.

Per poter fruire della deduzione sarà quindi necessario presentare la prescrizione del medico e la fattura del centro specializzato presso cui è eseguita l'ippoterapia o la musicoterapia dalla quale risulti che le prestazioni sono direttamente effettuate da personale medico o sanitario specializzato ovvero sotto la loro direzione e responsabilità tecnica. Tale ultima condizione, per le fatture eventualmente già emesse nell'anno 2011, potrà essere certificata anche mediante una specifica attestazione del centro specializzato apposta su dette fatture.

4. DETRAZIONI PER CARICHI DI FAMIGLIA

4.1 Cessazione degli effetti civili del matrimonio - Figlia maggiorenne

D. Con la sentenza del tribunale che ha pronunciato la cessazione degli effetti civili del matrimonio, la figlia minorenni è stata affidata alla madre, mentre a carico del padre è stato previsto il versamento di un assegno mensile per il

mantenimento della figlia. Con un successivo decreto il Tribunale, preso atto che la figlia divenuta maggiorenne si è trasferita presso l'abitazione del padre, ha modificato le condizioni stabilite nella sentenza, disponendo a carico della madre la corresponsione di una somma al padre (oltre al 50 per cento delle spese straordinarie) per il mantenimento della figlia. Il padre chiede di poter fruire della detrazione per la figlia nella misura del 100%, atteso che la stessa, non ancora economicamente indipendente, risiede presso di lui e che, negli anni in cui la figlia minore era affidata alla madre, quest'ultima fruiva della detrazione nella misura del 100 per cento.

R. In merito alle detrazioni per carichi di famiglia di cui all'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR, con circolare n. 15/E del 16 marzo 2007, par. 1.4.5, è stato chiarito in linea di principio che, al fine di evitare ingiustificate discriminazioni tra genitori separati e non separati, le disposizioni in materia di attribuzione della detrazione debbono essere interpretate secondo criteri unitari. Con la medesima circolare è stato altresì precisato, con riferimento ai genitori non coniugati, che, qualora non vi siano provvedimenti di affidamento dei figli, la detrazione spetta con le stesse modalità previste per i genitori non separati (ripartizione al 50 per cento ovvero, previo accordo, attribuzione al genitore con reddito più elevato).

Con riferimento alla situazione dei figli maggiorenni, con la citata circolare, dopo aver ricordato che la detrazione per figli a carico spetta a prescindere dall'età del figlio e dalla convivenza con i genitori e dalla eventuale circostanza che il figlio sia portatore di handicap, è stato specificato che nelle ipotesi in cui la norma richiede la condizione dell'affidamento disgiunto o congiunto per l'assegnazione della detrazione, rispettivamente, nella misura intera ovvero nella misura del 50 per cento, i genitori possano continuare, salvo diverso accordo, a fruire per il figlio maggiorenne e non portatore di handicap, della detrazione ripartita nella medesima misura in cui era ripartita nel periodo della minore età del figlio.

Con circolare n. 34/E del 4 aprile 2008, al par. 1.3, è stato ulteriormente chiarito che, se la sentenza di separazione non si è pronunciata sull'affido, la detrazione va ripartita in egual misura tra i due genitori, salva anche in questo caso la possibilità di giungere ad un diverso accordo.

Nel caso in esame, considerato che la figlia (non economicamente autonoma) non può, in quanto maggiorenne, essere considerata affidata ad uno dei due genitori, e che con decreto il Tribunale ha disposto un assegno di mantenimento a carico della madre (oltre al 50 per cento delle spese straordinarie), modificando le condizioni stabilite con la sentenza di scioglimento del matrimonio, si ritiene che non possa continuare ad applicarsi la detrazione in capo al genitore affidatario nel periodo della minore età della figlia.

Si rileva, inoltre, che la condizione della residenza presso un genitore non è presa in considerazione dall'articolo 12 del TUIR in esame per definire la ripartizione della detrazione tra i genitori.

Non sussistendo altre ipotesi di deroga, per la determinazione della detrazione spettante nel caso in esame è quindi applicabile il principio generale enunciato nell'art. 12, comma 1, lett. c) del TUIR in base al quale la detrazione deve essere ripartita nella misura del 50 per cento tra i due genitori, salvo diverso accordo diretto ad attribuire la detrazione al genitore che ha il reddito complessivo più elevato.

4.2 Ulteriore detrazione per le famiglie numerose - Ripartizione tra i genitori

D. Si chiedono chiarimenti per quanto concerne la ripartizione della ulteriore detrazione per famiglie numerose di euro 1.200, nel caso in cui un genitore abbia avuto due figli con un coniuge e due con un altro. Si ritiene che l'unico genitore che ha quattro figli abbia diritto alla detrazione nella misura del 100 per cento, pur non avendo il coniuge a carico.

R. L'articolo 12, comma 1-bis, del TUIR prevede che *“In presenza di almeno quattro figli a carico, ai genitori è riconosciuta un'ulteriore detrazione di importo pari a 1.200 euro. La detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori non legalmente ed effettivamente separati. In caso di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, la detrazione spetta ai genitori in proporzione*

agli affidamenti stabiliti dal giudice. Nel caso di coniuge fiscalmente a carico dell'altro, la detrazione compete a quest'ultimo per l'intero importo".

Con circolare n. 34/E del 4 aprile 2008 è stato precisato che l'ulteriore detrazione di euro 1.200, prevista dal comma 1-bis dell'articolo 12 del TUIR, è riconosciuta a condizione che spetti anche la detrazione ordinaria di cui al precedente comma 1 del medesimo articolo.

Nell'ipotesi in cui il quarto figlio di un genitore non sia tale anche per l'altro genitore, e quindi l'ulteriore detrazione non possa essere in alcun modo attribuita a quest'ultimo, si ritiene che l'ulteriore detrazione in esame spetti per intero al primo genitore.

5. ALTRE QUESTIONI

5.1 Mutuo ipotecario per l'acquisto dell'abitazione principale – Deposito presso il notaio

D. Un contribuente nel mese di dicembre acquista l'abitazione principale e contestualmente stipula il mutuo ipotecario per l'acquisto dell'abitazione stessa; nello stesso mese, corrisponde al notaio una somma in deposito per l'onorario e per le spese da sostenere in nome e per conto. Il notaio emette fattura l'anno successivo, facendo menzione alla riscossione delle somme anticipate, in linea con quanto previsto dall'art. 3 del D.M. 31 ottobre 1974 che consente di emettere fattura entro sessanta giorni dalla data di costituzione del deposito.

Si chiede di sapere se il contribuente possa beneficiare della detrazione d'imposta del 19 per cento per le spese relative all'onorario del notaio nell'anno in cui ha effettuato il pagamento o debba rinviare il beneficio all'anno successivo, in linea con la fattura rilasciata dal notaio.

R. L'art. 15, comma 1, lett. b), del TUIR prevede la detrazione dall'IRPEF lorda di un importo pari al 19 per cento per gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, pagati in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un

anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a 4.000 euro.

L'Amministrazione Finanziaria, con circolare n. 95/E del 12 maggio 2000, richiamata anche nella circolare n. 15/E del 20 aprile 2005, ha chiarito che tra gli oneri accessori connessi con l'operazione di finanziamento che danno diritto alla detrazione sono compresi l'onorario del notaio per la stipula del contratto di mutuo e le spese che il notaio sostiene per conto del cliente quali, ad esempio, l'iscrizione e la cancellazione dell'ipoteca. Non sono, invece, detraibili le spese notarili sostenute con riferimento al contratto di compravendita dell'immobile.

La scrivente, con risoluzione n. 128/E del 23 settembre 2005, ha precisato che gli oneri accessori agli interessi passivi sono detraibili nel limite del 19 per cento secondo il principio di cassa e che, pertanto, la detrazione riferita a tali oneri deve essere fruita nell'anno in cui gli stessi sono sostenuti.

Per quanto concerne il pagamento dell'onorario del notaio, con circolare n. 24/E del 10 giugno 2004 è stato chiarito che "per avere piena prova del pagamento della parcella del notaio si deve far riferimento, in linea generale, alla data del documento di certificazione del compenso", rimanendo inteso che, ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633 del 1972, per le prestazioni di servizi deve essere emesso all'atto del pagamento del corrispettivo.

Nell'ipotesi in cui il notaio abbia ricevuto somme in deposito, si applica l'art. 3 del D.M. 31 ottobre 1974, emanato in attuazione dell'art. 73, primo comma, lett. c), del DPR n. 633 del 1972, secondo cui *"per le somme ricevute in deposito, globalmente ed indistintamente, sia a titolo di corrispettivo che a titolo di spese da sostenere in nome e per conto dei clienti, gli esercenti la professione notarile, quella forense, nonché quella di commercialista, devono emettere la fattura, relativa al pagamento dei corrispettivi, entro sessanta giorni dalla data di costituzione del deposito"*.

La richiamata disposizione ha finalità di semplificazione e consente ai professionisti che non possano determinare, al momento in cui è costituito il deposito, l'importo riferibile alle spese da sostenere in nome e per conto del committente e quello riferibile all'onorario, di emettere la fattura non oltre il termine di sessanta giorni dalla data di costituzione del predetto deposito per la

parte riferibile al pagamento dei corrispettivi.

Ciò premesso, qualora il contribuente abbia costituito il deposito presso il notaio in un dato anno e il notaio depositario abbia emesso fattura per la somma imputata ad onorario nell'anno successivo in base all'art. 3 del DM 31 ottobre 1974, si ritiene che il relativo onere sia detraibile dall'imposta dovuta per l'anno di costituzione del deposito in applicazione del principio di cassa di cui all'art. 15, comma 1, del TUIR. Del resto, il termine di sessanta giorni previsto dall'articolo 3 del D.M. 31 ottobre 1974 consente comunque al contribuente di conoscere, nei tempi utili per la liquidazione della dichiarazione dei redditi, la parte della somma versata a titolo di deposito che costituisce onere detraibile ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. b), del TUIR.

Il contribuente è tenuto a conservare ed esibire, su richiesta degli Uffici, la documentazione attestante data e importo del deposito e la fattura emessa dal notaio, con annotazione degli estremi del deposito cui si riferisce.

5.2 Oneri di intermediazione per l'acquisto dell'abitazione principale

D. Nel caso in cui il dichiarante, già proprietario di immobile acquistato con i benefici prima casa (dove ha la residenza), acquisti un ulteriore immobile dove andrà ad abitare e dove trasferirà la residenza, può detrarre la fattura per l'intermediazione dell'ultimo acquisto? In pratica, occorre chiarire quale sia il concetto di abitazione principale rilevante per la relativa applicazione: quello valido ai fini dell'imposta di registro agevolata o quello IRPEF.

R. La detrazione di cui all'art. 15, comma 1, lett. *b-bis*), del TUIR è concessa per i compensi comunque denominati pagati a soggetti di intermediazione immobiliare in dipendenza dell'acquisto dell'unità immobiliare “*da adibire ad abitazione principale ...*”. La nozione è quella rilevante ai fini IRPEF secondo cui per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente. L'unità immobiliare deve essere adibita ad abitazione principale entro i termini previsti dalla precedente lett. b), riguardante la detrazione prevista per gli interessi passivi pagati per i mutui contratti per

l'acquisto dell'abitazione principale, e quindi ordinariamente entro un anno dall'acquisto, salvi i diversi termini per le eccezioni ivi previste. Si ricorda, come peraltro già indicato in altri documenti di prassi (cfr. circolare n. 15/E del 20 aprile 2005, par . 4.3), che la dimora abituale può non coincidere con la residenza anagrafica. Quest'ultima costituisce, invece, presupposto per l'applicazione dell'agevolazione, c.d. prima casa, di cui all'articolo 1, nota II-*bis*, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico dell'imposta di registro). Ai fini della detrazione in esame la circostanza che la dimora abituale non coincide con la residenza anagrafica può essere oggetto di apposita dichiarazione resa ai sensi del DPR 445 del 2000; in caso di dichiarazione mendace si applicano le sanzioni penali di cui all'art. 76 del medesimo DPR.

5.3 Deduzione contributi previdenziali - Buoni lavoro (voucher)

D. Un contribuente ha chiesto chiarimenti in relazione alla deducibilità, ai fini dell'IRPEF, dei contributi previdenziali versati attraverso i c.d. "buoni lavoro" o voucher, per prestazioni di lavoro domestico; inoltre, chiede come poter documentare il versamento contributivo in sede di presentazione del modello dichiarativo 730.

R. Il decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 (c.d. Legge Biagi) ha introdotto la disciplina delle prestazioni occasionali di tipo accessorio, definite all'art. 70, comma 1, quali "*attività lavorative di natura occasionale*", prevedendone alla lett. a) l'applicabilità anche a quelle rese nell'ambito dei "lavori domestici". Il successivo articolo 72 prevede, per tali prestazioni di lavoro, la possibilità di corrispondere il relativo compenso anche attraverso i c.d. "buoni lavoro" (c.d. voucher), acquistabili telematicamente ovvero presso le rivendite autorizzate.

Per quanto concerne l'ambito dei lavori domestici, con circolare n. 44 del 24 marzo 2009 l'INPS, richiamando la nota del Ministero del lavoro n. 16/SEGR/1044 del 16 febbraio 2009, fa comunque presente che il ricorso ai buoni lavoro può essere effettuato solamente per quelle attività, che per la loro

natura occasionale e accessoria, fino ad oggi non sono assistite da alcuna tutela previdenziale e assicurativa, quindi attività non riconducibili né a un rapporto di lavoro già disciplinato dalla legge (il rapporto di lavoro domestico, di cui alla legge 2 aprile 1958, n. 339 ha uno specifico obbligo assicurativo previsto dal DPR 31 dicembre 1971, n. 1403), né a regolamentazioni contrattuali afferenti a tale ambito lavorativo (CCNL del 16 febbraio 2007).

Ciò premesso in termini generali, si ritiene che le prestazioni occasionali rese nell'ambito di lavori domestici in base all'art. 70 del d.lgs. n. 276 del 2003, pur non riferibili alla legge sul rapporto di lavoro domestico, siano comunque da ricomprendere tra quelle rese dagli addetti ai servizi domestici di cui all'art. 10, comma 2, del TUIR, attesa peraltro anche la comune finalità delle disposizioni in esame di far emergere prestazioni rese in forma irregolare (cfr. circolari n. 207/E del 2000 dell'Agenzia delle entrate e n. 44 del 2009 dell'INPS).

Ne consegue che, contributi previdenziali versati attraverso i “buoni lavoro” per gli addetti ai servizi domestici potranno essere dedotti dal reddito complessivo ai sensi di quanto statuito dall'articolo 10, comma 1 lett. e), e comma 2 del TUIR, per la quota rimasta a carico e comunque per un importo non superiore ad euro 1.549,37 (cfr. circolare 207/E del 16 novembre 2000, par. 1.5.1).

In relazione alla quota di onere contributivo imputabile al committente ovvero al prestatore, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, interpellato al riguardo, ha evidenziato che la disciplina del lavoro occasionale di tipo accessorio deve considerarsi di carattere del tutto speciale e che quindi al lavoro occasionale di tipo accessorio non è applicabile il criterio generale di ripartizione del carico previdenziale tra committente e prestatore di lavoro, previsto dall'articolo 2, comma 30, della legge n. 335 del 1995, pertanto i contributi previdenziali, pari al 13 per cento del valore nominale del voucher, sono a totale carico del committente.

Inoltre, considerate le particolari procedure delineate dal d.lgs. n. 276 del 2003 e le disposizioni attuative adottate dall'INPS, si ritiene che detto importo possa essere dedotto nel periodo di imposta in cui è effettuato il versamento per l'acquisto del buono lavoro (cartaceo o telematico), a condizione che la relativa

prestazione di lavoro domestico, nonché la consegna del buono lavoro cartaceo o la comunicazione all'INPS per il buono lavoro telematico, siano comunque intervenute prima della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Infine, per quanto concerne la documentazione attestante il sostenimento dell'onere, si precisa che il committente dovrà conservare le ricevute di versamento relative all'acquisto dei buoni lavoro, copia dei buoni lavoro consegnati al prestatore (procedura con voucher cartaceo), documentazione attestante la comunicazione all'INPS dell'avvenuto utilizzo dei buoni lavoro (procedura con voucher telematico); inoltre, dovrà attestare con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa ai sensi dell'art. 47 del DPR n. 445 del 2000 che la documentazione è relativa esclusivamente a prestazioni di lavoro rese da addetti ai servizi domestici.

5.4 Immobili di interesse storico o artistico concessi in locazione – Determinazione degli acconti dovuti per l'anno 2012

D. Il decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44 ha modificato il trattamento fiscale degli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42. Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta 2012. Tuttavia, nella determinazione degli acconti dovuti per l'anno 2012 si deve assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando la disciplina introdotta dal citato decreto-legge n.16 del 2012. Si chiede di chiarire le modalità di determinazione degli acconti relativi all'IRPEF e all'addizionale comunale all'IRPEF da parte di un contribuente che nell'anno 2011 abbia percepito un reddito di fabbricati derivante dalla locazione di un immobile riconosciuto di interesse storico.

R. L'art. 11, comma 2, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, abrogato dall'articolo 4, comma 5-*quater*, del citato decreto-legge n. 16 del 2012, stabiliva che *“in ogni caso, il reddito degli immobili riconosciuti di interesse storico o*

artistico, ai sensi dell'articolo 3 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, è determinato mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato”.

L'art. 4 del decreto-legge n. 16 del 2012, oltre ad abrogare la richiamata disposizione, aggiunge all'art. 37, comma 4-bis, del TUIR il seguente periodo: *“Per gli immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 10 del codice di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, la riduzione è elevata al 35 per cento”.*

Pertanto, con effetto a partire dal periodo d'imposta 2012, il reddito dei fabbricati di interesse storico o artistico concessi in locazione è costituito dal maggiore importo risultante a seguito del confronto tra la rendita catastale effettiva dell'immobile rivalutata del 5 per cento, rapportata al periodo e alla percentuale di possesso, e il canone di locazione ridotto del 35 per cento, rapportato alla percentuale di possesso.

Secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 5-septies, del decreto-legge n. 16 del 2012, per calcolare correttamente l'ammontare degli acconti dovuti per l'anno 2012 ai fini dell'IRPEF e dell'addizionale comunale, è necessario determinare l'imposta per l'anno 2011 applicando la nuova disciplina introdotta dallo stesso decreto legge.

Pertanto, il contribuente deve:

- ridurre il proprio reddito complessivo relativo all'anno 2011 - indicato nel rigo 11 del prospetto di liquidazione 730/3 del modello 730/2012 o nel rigo RN1, colonna 5, del modello UNICO PF 2012 – di un importo pari al reddito del fabbricato di interesse storico o artistico locato, corrispondente alla rendita determinata in base alla minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato, rapportata al periodo e alla percentuale di possesso;
- determinare il reddito del fabbricato in base alle disposizioni introdotte dal decreto-legge n. 16 del 2012 (confronto tra rendita catastale effettiva dell'immobile rivalutata del 5 per cento, rapportata al periodo e alla

percentuale di possesso, e canone di locazione ridotto del 35 per cento, rapportato alla percentuale di possesso);

- sommare il risultato di tale operazione al reddito complessivo relativo all'anno 2011 come sopra ridotto.

Viene così individuato un reddito complessivo “virtuale”, utile al solo fine di determinare correttamente l'ammontare degli acconti dovuti per l'anno 2012. Sulla base di tale reddito complessivo “virtuale”, vanno quindi riliquidate le imposte dovute per l'anno 2011 al fine di ricalcolare gli acconti per l'anno 2012 secondo le regole ordinarie.

Si evidenzia che il contribuente in possesso di un immobile di interesse storico o artistico che presenta il modello 730/2012 deve effettuare il ricalcolo degli acconti dovuti sulla base delle nuove disposizioni sopra illustrate e confrontarli con quelli evidenziati nel prospetto di liquidazione 730/3 rilasciato dal soggetto che ha prestato l'assistenza fiscale. Ove gli acconti ricalcolati in base alle nuove disposizioni siano di importo superiore rispetto a quello evidenziato nel prospetto 730/3, il contribuente deve provvedere a un versamento integrativo nei termini ordinari tramite il modello di pagamento F24, utilizzando gli appositi codici tributo.

Tenuto conto che la legge di conversione n. 44 del 2012 è entrata in vigore il 29 aprile 2012, dunque a “campagna dichiarativa” già iniziata, al fine di consentire ai contribuenti un termine congruo per determinare correttamente gli acconti relativi all'IRPEF e all'addizionale comunale all'IRPEF, la differenza tra i seguenti importi:

1. acconti calcolati senza tener conto delle nuove disposizioni;
2. acconti determinati in base alle nuove norme in materia di immobili di interesse storico o artistico;

potrà essere versata entro il 30 novembre 2012, termine per effettuare il pagamento della seconda rata di acconto IRPEF, senza applicazione di sanzioni.

Sulla quota della differenza come sopra calcolata che, in assenza di tale differimento, dovrebbe essere versata con la prima rata di acconto, sono dovuti

gli interessi nella misura del 4 per cento annuo (D.M. 21 maggio 2009) prevista per i pagamenti rateali, di cui all'art. 20 del decreto legislativo n. 241 del 1997.

Esempio

1. Acconto IRPEF 2012 calcolato con il cd. metodo storico

- Differenza (rigo 57 del 730/3 2012 o rigo RN33 di UNICO PF 2012) = 500 euro
- Acconto IRPEF 2012 (vedi pag. 7 istruzioni UNICO PF 2012) = 480 euro
- Prima rata acconto (trattenuto dalla retribuzione di competenza del mese di luglio o da versare entro il 18 giugno con possibilità di rateazione) 39,6% di 500 euro = 198 euro
- Seconda rata acconto (trattenuto o da versare entro il 30 novembre, non rateizzabile) 56,4% di 500 euro = 282 euro

2. Acconto IRPEF 2012 ricalcolato tenendo conto delle nuove regole per gli immobili di interesse storico-artistico

- Differenza = 1500 euro
- Acconto IRPEF 2012 = 1440 euro
- Prima rata di acconto (39,6% di 1500 euro) = 594 euro
- Seconda rata di acconto (56,4% di 1500 euro) = 846 euro

Quota di acconto IRPEF che può essere versata entro il 30 novembre 2012

594 euro (primo acconto correttamente ricalcolato) – 198 euro (primo acconto calcolato con il metodo storico) = 396 euro

Tale importo di 396 euro potrà essere versato, tramite il modello di pagamento F24, entro il 30 novembre 2012 senza applicazione di sanzioni.

Anche i soggetti IRES possono versare la differenza tra l'acconto calcolato senza tener conto delle nuove disposizioni e l'acconto determinato in base alle nuove disposizioni, entro il termine per il pagamento della seconda rata di acconto, senza applicazione di sanzioni. Come sopra chiarito, sono comunque dovuti gli interessi nella misura del 4 per cento annuo.

5.5 Addizionali regionale e comunale all'IRPEF – Applicazione delle soglie di esenzione in presenza di redditi assoggettati al regime della cedolare secca

D. Il reddito fondiario assoggettato alla cedolare secca deve essere computato nel reddito complessivo del locatore per determinare la condizione di familiare fiscalmente a carico, per calcolare le detrazioni per carichi di famiglia e le altre detrazioni d'imposta previste dall'articolo 13 del TUIR. Si chiede se si debba tener conto della base imponibile della cedolare secca anche per applicare le esenzioni dal pagamento delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF commisurate al reddito, eventualmente disposte dalle Regioni o deliberate dai Comuni.

R. L'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23 ha introdotto, a partire dal 2011, un nuovo regime facoltativo di tassazione dei redditi derivanti dalla locazione per finalità abitative degli immobili ad uso abitativo e delle relative pertinenze.

L'opzione per l'applicazione della cedolare secca comporta che i canoni tassati con il regime dell'imposta sostitutiva siano esclusi dal reddito complessivo e, conseguentemente, non rilevino ai fini della progressività delle aliquote IRPEF. Tuttavia, secondo quanto previsto dal comma 7 dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 23 del 2011, il nuovo regime di tassazione non rileva ai fini dei benefici fiscali collegati alla situazione reddituale del contribuente.

Come precisato nel paragrafo 5 della circolare n. 26/E del 1° giugno 2011, infatti, il reddito fondiario assoggettato a cedolare secca deve essere computato nel reddito complessivo del locatore per determinare la condizione di familiare fiscalmente a carico, per calcolare le detrazioni per carichi di famiglia, le altre detrazioni d'imposta previste dall'articolo 13 del TUIR, le detrazioni per canoni di locazioni di cui all'articolo 16 del TUIR e, in generale, per stabilire la spettanza o la misura di benefici fiscali e non, collegati al possesso di requisiti reddituali.

Si ritiene che la soglia di esenzione commisurata al reddito prevista dalla Regione o dal Comune in relazione all'applicazione dell'addizionale regionale o

dell'addizionale comunale all'IRPEF rientri tra i "benefici fiscali" considerati dalla disposizione recata dall'articolo 3, comma 7, del citato decreto legislativo n. 23 del 2011.

Pertanto, ai fini della verifica della soglia di esenzione, l'ammontare dell'imponibile relativo all'addizionale regionale o comunale (ovvero l'ammontare del reddito complessivo nel caso in cui la delibera colleghi a quest'ultimo l'esenzione) deve essere aumentato della base imponibile della cedolare secca.

Esempio

- Imponibile addizionale comunale (rigo RV1 del modello UNICO PF 2012): 8.000 euro
- Base imponibile cedolare secca (righe RB10, col. 13 + RB10, col. 14): 3.000 euro
- Esenzione deliberata dal Comune per redditi fino a 10.000 euro
- Aliquota deliberata dal Comune: 0,6 per cento

L'esenzione non trova applicazione in quanto l'imponibile dell'addizionale aumentato dell'imponibile per cedolare secca ($8.000 + 3.000 = 11.000$) è superiore alla soglia di esenzione prevista dal Comune.

L'aliquota dello 0,6 per cento si applica sull'imponibile pari a 8.000 euro.

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