

Spett.le Agenzia delle Entrate

Direzione Centrale Normativa
alla c.a. **Dott. Annibale Dodero**
email: annibale.dodero@agenziaentrate.it

e p.c. Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti
alla c.a. **Dott. Paolo Savini**
email: paolo.savini@agenziaentrate.it

LORO SEDI

Roma, 26 maggio 2016
Prot. 100/2016

Oggetto: Quesiti CAF

Di seguito siamo a sottoporre alla Vs. attenzione alcuni quesiti, emersi dal gruppo di lavoro della Consulta Nazionale dei CAF, che rivestono particolare importanza anche al fine della corretta apposizione del visto di conformità.

Si tratta in alcuni casi di quesiti già posti in precedenza che non hanno ancora trovato soluzione ed in altri casi di quesiti emersi nel corso di questa campagna fiscale.

A fronte dei tempi stretti entro i quali le risposte si rendono necessarie, con la presente siamo a richiedere un incontro preventivo al fine di conoscere e confrontarci in via preliminare sulle soluzioni che l'Agente delle entrate vorrà fornire con la pubblicazione di una circolare di risposta ai quesiti stessi.

QUESITI CONSULTA CAF

1. Spese sanitarie in Slovenia

Si chiede con quali modalità possano essere detratte in Italia le spese mediche sostenute in Slovenia dal contribuente italiano (non di minoranza slovena) residente in Italia alla luce delle indicazioni che vengono riportate nei modelli dichiarativi alla voce "Spese mediche all'estero":

"Le spese mediche sostenute all'estero sono soggette allo stesso regime di quelle analoghe sostenute in Italia; anche per queste deve essere conservata a cura del dichiarante la documentazione debitamente quietanzata. Si ricorda che le spese relative al trasferimento e al soggiorno all'estero sia pure per motivi di salute non possono essere computate tra quelle che danno diritto alla detrazione in quanto non sono spese sanitarie. Se la documentazione sanitaria è in lingua originale, va corredata da una traduzione in italiano; in particolare, se la documentazione è redatta in inglese, francese, tedesco o spagnolo, la traduzione può essere eseguita a cura del contribuente e da lui sottoscritta; se è redatta in una lingua diversa da quelle indicate va corredata da una traduzione giurata. Per i contribuenti aventi domicilio fiscale in Valle d'Aosta e nella provincia di Bolzano non è necessaria la traduzione se la documentazione è scritta, rispettivamente, in francese o in tedesco. La documentazione sanitaria straniera eventualmente redatta in sloveno può essere corredata da una traduzione italiana non giurata, se il contribuente, residente nella Regione Friuli Venezia Giulia, appartiene alla minoranza slovena".

Soluzione/Risposta

Si ritiene che i contribuenti residenti in Friuli Venezia Giulia, in qualità di soggetti appartenenti a Regione a statuto speciale, in analogia a quanto previsto per i contribuenti aventi domicilio fiscale in Valle d'Aosta e nella provincia di Bolzano, possano portare in detrazione la spesa senza la necessaria traduzione. In subordine possa essere applicata la regola prevista per la minoranza slovena e quindi provvedere, se il documento è in lingua slovena, alla traduzione italiana non giurata.

2. Spese di Istruzione - Istituti tecnici superiori

La Circolare 17/E/2015 risposta 2.1 rispondendo al quesito sulla possibile detraibilità delle spese di istruzione riguardanti la frequenza di I.T.S., ha risposto:

".. si ritiene che le spese sostenute per la frequenza degli Istituti Tecnici Superiori (V livello formativo), così come definiti dal MIUR, che si collocano in un livello intermedio tra l'istruzione secondaria e universitaria, possano essere anch'esse ricondotte nell'ambito delle spese di istruzione previste dalla lett. e) del comma 1 dell'art. 15 del TUIR, beneficiando della relativa detrazione. Per la determinazione dell'importo ammissibile alla detrazione, si richiama quanto previsto nell'allegato A, punto 5, del decreto interministeriale 7 febbraio 2013, in cui è previsto che "Le Regioni stabiliscono i criteri per la determinazione dell'importo delle rette di frequenza per gli studenti da parte delle Fondazioni I.T.S. Gli studenti degli I.T.S. versano la tassa regionale per il diritto allo studio sulla base del medesimo importo previsto per gli studenti universitari ed accedono ai medesimi benefici."

Con la Legge n. 107/2015, art. 1 comma 151, sono state apportate modifiche alla detraibilità delle spese di istruzione distinguendo quelle sostenute per istruzione universitaria da quelle sostenute per la frequenza di scuole dell'infanzia, del primo ciclo di istruzione e della scuola secondaria di secondo grado del sistema nazionale di istruzione (Art. 1 Legge n. 62/2000), per queste ultime è stato previsto un limite di spesa di € 400 per ogni alunno o studente.

D. Considerato che gli studenti degli I.T.S. versano la tassa regionale per il diritto allo studio sulla base del medesimo importo previsto per gli studenti universitari ed accedono ai medesimi benefici, è corretto collocare tali spese tra quelle di istruzione universitaria e quindi, se sono statali, senza alcun limite di detraibilità?

3. Cumulabilità spese istruzione contributi ed erogazione liberali per l'ampliamento dell'offerta formativa

La nuova lettera e-bis del comma 1 dell'art. 15 del Tuir prevede la detraibilità delle spese per la frequenza di scuole (dell'infanzia, del primo ciclo d'istruzione e della scuola secondaria di secondo grado) per un importo annuo non superiore a 400 euro per ciascun alunno o studente con divieto di cumulabilità con le erogazioni liberali di cui alla lettera i-octies dello stesso comma 1.

D. Si chiede se nel caso in cui un contribuente abbia due figli studenti possa detrarre per uno dei due figli le spese per la frequenza (nel limite massimo di 400 euro) e per l'altro le erogazioni liberali (senza limiti di spesa) per l'ampliamento dell'offerta formativa (o l'innovazione tecnologica o l'edilizia scolastica).

4. Deducibilità delle rate di mutuo accollato dall'ex coniuge a seguito di separazione

Con sentenza n. 6794 la Corte di Cassazione ha riconosciuto la deducibilità delle rate del mutuo di importo comunque non superiore all'assegno di mantenimento stabilito nella sentenza di separazione.

A ciò si aggiunga che con la circolare 17/E del 24.04.2015 risposta 4.1 l'Agenzia ha ritenuto deducibili le spese dell'affitto pagate al coniuge separato senza alcuna precisazione rispetto al soggetto che percepisce tali somme sia esso il proprietario dell'immobile piuttosto che l'ex coniuge.

D. Tanto premesso si chiede se sia da intendersi superato quanto affermato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 50/E del 12.06.2002 risposta 3.2 con la quale era stata affermata l'indeducibilità delle rate di mutuo pagate dall'ex coniuge a favore dell'altro coniuge che rinunciava in tal modo all'assegno mensile.

5. Spese funebri

La nuova lettera d) comma 1 dell'art. 15 del TUIR riconosce la detrazione delle spese funebri per importo non superiore a 1.550 euro per ciascuna persona deceduta.

D. Nel caso in cui il documento di spesa sia stato rilasciato ad un soggetto diverso da quello che ha sostenuto effettivamente la spesa, si chiede se quest'ultimo possa fruire della detrazione fornendo apposita annotazione sull'originale del documento di spesa.

6. Massofisioterapista con diploma conseguito dopo il 17 marzo 1999

A seguito del chiarimento fornito da questa Amministrazione con la circolare n. 17/2015, siamo a porre un ulteriore quesito in merito alla detraibilità delle prestazioni rese da massofisioterapisti diplomati **dopo il 1999**.

In premessa riteniamo opportuno precisare quali sono i profili giuridici di questa figura professionale:

1. Il massofisioterapista con diploma triennale conseguito in base alla legge 403/71, diplomatosi entro il 17 marzo 1999 da corsi statali o autorizzati dal Ministero iniziati entro il 31 dicembre 1995, gode dell'equipollenza automatica con il diploma del fisioterapista in base all'articolo 4, comma 1, della legge 42/99. Pertanto, è giuridicamente un fisioterapista.
2. Il massofisioterapista con diploma biennale conseguito in base alla legge 403/71 e diplomatosi entro il 17 marzo 1999 da corsi statali o autorizzati dal Ministero iniziati entro il 31 dicembre 1995, può godere della equivalenza al fisioterapista (non equipollenza), già anche attraverso l'acquisizione di crediti formativi universitari integrativi. In tal caso, è giuridicamente un fisioterapista.
3. Il massaggiatore-massofisioterapista formatosi dopo l'anno 1999, da corsi di formazione erogati da istituti privati autorizzati dalla Regione e iniziati dopo il 31 dicembre 1995, è un «operatore di interesse sanitario» non riconducibile alle professioni sanitarie già esistenti, figurante nell'elenco degli operatori del comparto sanitario stilato dal ministero della salute. L'attestato di qualifica conseguito da tale operatore non è riconducibile per legge ai titoli di studio e di abilitazione del personale delle professioni sanitarie (tra i quali il fisioterapista) né consente l'accesso a percorsi accademici di riconversione.

D. Si chiede se l'interpretazione di seguito rappresentata sia corretta.

Nei primi due casi essendoci equipollenza con i fisioterapisti, le relative spese risultano detraibili anche in assenza di prescrizione medica.

Nel terzo caso, il massaggiatore - massofisioterapista formatosi dopo il 1999 da corsi di formazione erogati da istituti privati autorizzati dalle regioni e iniziati dopo il 31 dicembre 1995, si configura in un operatore di interesse sanitario non riconducibile per legge ai titoli di studio e di abilitazione del personale delle professioni sanitarie. Ciò non toglie che possa svolgere in autonomia massaggi sportivi e del cosiddetto "benessere" e può essere impiegato nell'area riabilitativa, non in autonomia, ma sotto il diretto controllo del fisioterapista presso una struttura all'uopo autorizzata.

Pertanto, si ritiene che se le fatture relative alle spese sostenute siano rilasciate direttamente da tale soggetto, anche in presenza di prescrizione medica non possano essere considerate spese sanitarie. Al contrario, se la fattura risultasse emessa da un centro all'uopo autorizzati e sotto la responsabilità tecnica di uno specialista, sarebbe possibile portare in detrazione la spesa.

7. Spese per la frequenza scolastica - Trasporto scolastico e altri contributi

Con la circolare 3/2016 l’Agenzia delle Entrate a mero titolo esemplificativo ha elencato tra le spese detraibili per la frequenza del primo ciclo di istruzione (righe E8-E12 codice 12) le mense scolastiche.

D. Si chiede se anche le spese per il trasporto scolastico, le gite, assicurazione della scuola e altri contributi scolastici, possano rientrare tra quelle detraibili.

Riteniamo che in presenza di una dichiarazione dalla scuola nella quale si attesti che il contributo versato rientra tra quelli obbligatori/volontari deliberato dall’istituto scolastico o dai suoi organi e sostenuto per la frequenza scolastica, si possa riconoscere la detrazione.

8. Spese per addetti all’assistenza personale

Si richiede se ai fini del riconoscimento della detrazione per assistenza personale di cui all’art. 15 comma 1 lett. i-septies) del TUIR, possano rientrare anche quei casi in cui un contribuente, riconosciuto incapace di compiere gli atti di vita quotidiana (correttamente certificato), venga assistito da un soggetto assunto con la qualifica di addetto ai servizi domestici.

9. Deducibilità contributi badanti assunte tramite società interinale

I costi sostenuti per una badante assunta tramite un’Agenzia Interinale possono in parte essere riconosciuti come onere deducibile e detraibile?

L’Agenzia delle Entrate – Direzione regionale del Veneto con risposta ad un interpello ha ritenuto che con riferimento ad un contratto di somministrazione, il somministratore che ha pagato il lavoratore ha diritto ad ottenere il rimborso dall’utilizzatore degli oneri effettivamente sostenuti per retribuzioni e contributi (art.21 comma 1 lett. i) D.Lgs. 276/2003) e che per effetto di tali previsioni normative ritiene che il soggetto che ha stipulato il contratto (utilizzatore) possa dedurre, fino all’importo di euro 1.549, 37, i contributi previdenziali ed assistenziali sostenuti e rimborsati alla società interinale per l’addetta all’assistenza personale.

Ai fini della deduzione, precisa la Direzione regionale, i contributi dovranno essere validamente certificati da apposita documentazione nella quale sono indicati: gli importi pagati, gli estremi anagrafi e il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento (utilizzatore) e del lavoratore.

Trattandosi, poi, di “badante” se la persona a cui presta assistenza risulta essere non autosufficiente (in possesso di certificazione) è possibile, nel rispetto delle altre condizioni, considerare anche detraibile il costo sostenuto per retribuzione nel limite dei 2.100 euro. (Righe E8-E12 codice 15)

Riteniamo che le motivazioni espresse nella risposta all’interpello siano condivisibili e possano trovare spazio in un documento di prassi.

10. Spese mediche e di assistenza specifica per portatori di handicap

Si richiede se l’acquisto di dispositivi medici da parte di soggetti portatori di handicap possa rientrare tra le spese mediche deducibili di cui all’art. 10 comma 1 lett. b), alla stregua delle spese mediche generiche e di assistenza specifica.

11. Detraibilità spese sanitarie documentate da strutture in convenzione determinate forfetariamente

Le spese sostenute dal contribuente per “erogazione di prestazioni sociosanitarie” comprovate da una distinta attestazione rilasciata dalla struttura (casa di cura, casa di riposo, Rsa, Asp) in convenzione con la AUSL regionale sono rilevanti ai fini del riconoscimento del beneficio fiscale sotto forma di detrazione o deduzione? Si precisa che gli importi sotto forma di “rette” giornaliere sono stabilite con deliberazione regionale ed al contribuente viene rilasciata, oltre alla fattura, l’attestazione di come è composta la retta suddivisa tra importi “sanitari” e “non sanitari”. In alcuni casi gli importi di carattere sanitario sono

determinati in misura percentuale (ad esempio 35% dell'intero costo) e viene attestato che tali importi sono di carattere "sanitario".

Soluzione/Risposta

Occorre primariamente valutare nei confronti a quale "tipologia" di contribuente siano erogate le prestazioni in oggetto, ai fini dell'eventuale loro inquadramento come spese mediche ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. c) TUIR o, eventualmente spese di assistenza specifica nei confronti dei portatori di handicap (cfr. 10, comma 1, lett. b) TUIR). In tutti i casi si ritiene che, laddove nel documento di spesa (fattura) non siano distintamente indicati gli importi destinati alle varie tipologie di prestazioni erogate: assistenza "di base" a persone non autosufficienti, assistenza sanitaria, assistenza specifica ecc., sia possibile riconoscere il beneficio fiscale anche sulla base di un documento/attestazione separata dalla fattura che attesti un importo detraibile o deducibile come spesa sanitaria, anche determinato forfetariamente in percentuale. La generica attestazione "prestazioni assistenziali e sociali" invece non consente di qualificare le predette spese come esclusivamente di carattere "sanitario" e quindi agevolabili sulla base della normativa vigente.

12. Spese di ristrutturazione sostenute da familiare convivente

In considerazione del diverso profilo interpretativo da parte di alcuni uffici periferici dell'Agenzia e delle condizioni di incertezza in sede di apposizione del visto di conformità si chiede di conoscere il parere in merito alla seguente problematica di carattere generale:

nella abitazione di proprietà al 100% di uno dei coniugi (ad esempio, la moglie), dove si esplica la convivenza, vengono eseguiti lavori di ristrutturazione che hanno i requisiti per usufruire della detrazione in oggetto.

La spesa viene sostenuta al 100% dal coniuge non proprietario (ad esempio, il marito) in qualità di familiare convivente.

La fattura viene intestata unicamente al coniuge proprietario dell'immobile ma che non ha sostenuto la spesa (moglie). Anche il bonifico riporta, per errore, il codice fiscale del proprietario (moglie) quale soggetto beneficiario della detrazione.

In proposito si evidenzia la seguente soluzione ritenuta corretta.

Tenuto conto che:

- la spesa è stata effettivamente sostenuta dall'altro coniuge in qualità di familiare convivente (marito);
- il bonifico (che riporta per errore i dati della moglie quale soggetto beneficiario della detrazione) è stato disposto da un conto corrente cointestato ma alimentato unicamente dai redditi del familiare che ha sostenuto la spesa (marito);
- l'altro coniuge proprietario dell'immobile (moglie) è privo di redditi ed è anche fiscalmente a carico (del marito).

Si ritiene, sulla base delle indicazioni fornite da codesta Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 2014, che il coniuge (familiare convivente) che ha effettivamente sostenuto le spese (marito), possa portarla interamente in detrazione annotando sulla fattura ed anche sul bonifico che ha sostenuto le spese al 100%.

13. Interventi di recupero del patrimonio edilizio e risparmio energetico - Convivente more uxorio e sentenza corte di cassazione

Con la sentenza della Cassazione, Sezione Tributaria (Sentenza 5 novembre 2008 n. 26543) è stata equiparata la posizione del convivente "more uxorio" a quella del coniuge convivente. Riteniamo che la pronuncia in questione assuma una grande rilevanza in quanto la Corte di cassazione perviene all'espressa assimilazione del rapporto di convivenza "more uxorio" a quella di coniugio.

D. Si chiede, sulla base di tale orientamento, se il convivente "more uxorio" ha diritto alla detrazione anche in assenza di contratto di comodato, in quanto equiparato al coniuge convivente.

14. Interventi di recupero del patrimonio edilizio e risparmio energetico - Concetto di fedele ricostruzione

L'art. 30, comma 1, lett. a) del D.L. 69/2013 (cd. "Decreto del Fare"), convertito, con modificazioni, nella legge n. 98/2013 ha apportato una sostanziale modifica all'art. 3, comma 1, lett. d) del citato D.P.R. 380/01:

Art. 3 - Definizioni degli interventi edilizi

lett. d) Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quella preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente.

In sostanza, la modifica, operante dal 21 agosto 2013, consiste:

- nell'eliminare la condizione del rispetto della sagoma,
- nel ricomprendere la ricostruzione di edifici già crollati o demoliti.

E' il caso di evidenziare, poi, che il 22 gennaio 2014 in risposta ad una interrogazione parlamentare, con la quale è stato richiesto:

"se possa rientrare nel regime delle detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia, ai sensi del nuovo articolo 3, comma 1, lettera d) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001, anche la ricostruzione di un edificio, con la stessa volumetria di quello precedente, ma con uno spostamento di lieve entità dell'immobile rispetto al sedime originario",

il Ministero ha risposto che:

"considerato che la nozione di sagoma edilizia è intimamente legata all'aera di sedime del fabbricato, avendo il legislatore eliminato il riferimento al rispetto della sagoma il Ministero ritiene che per gli immobili non vincolati negli interventi di ristrutturazione edilizia consistenti nella demolizione e ricostruzione, possa consentirsi lo spostamento di lieve entità rispetto al sedime originario".

Tale intervento legislativo ha modificato il concetto di ristrutturazione edilizia ritenendo che un "intervento di demolizione e ricostruzione" possa essere inquadrato come ristrutturazione e beneficiare, quindi, della detrazione del 50 per cento qualora rispetti la volumetria iniziale, anche in presenza di un **lieve spostamento rispetto all'area di sedime originaria e senza il vincolo del mantenimento della sagoma originaria dell'edificio.**

Si chiede un intervento di prassi da parte dell'Agenzia che al momento non è mai intervenuta su tale modifica relativamente alla detrazione di imposta rimandando alle ultime indicazioni contenute nella risoluzione 4/E/2011 che ammette la detrazione solo in caso di fedele ricostruzione, nel rispetto di volumetria e sagoma dell'edificio preesistente.

15. Interventi di recupero del patrimonio edilizio e risparmio energetico - Schermature solari

Si richiede un parere in merito alla riconducibilità delle spese sostenute per l'installazione delle zanzariere alle schermature solari.

Riteniamo che possano rientrare nella dizione di "schermature solari" e quindi detraibili solo se provviste di marcatura CE secondo la normativa EN13561 e se la loro prestazione energetica sia testimoniata dal relativo valore di g_{tot} (Il g_{tot}: la misurazione fisica della capacità dell'intero sistema serramento + intercapedine + schermo in grado di permettere un guadagno termico rispetto all'irraggiamento diretto dei nostri edifici).

16. Trasferimento mortis causa e successiva donazione – Detraibilità rate residue

L'art. 16-bis del TUIR dispone che in caso di trasferimento *mortis causa* della titolarità dell'immobile sul quale sono stati realizzati interventi di recupero edilizio negli anni precedenti, la detrazione non fruita in tutto o in parte è trasferita, per i rimanenti periodi d'imposta, esclusivamente all'erede o agli eredi che conservano la detenzione materiale e diretta dell'immobile. Con circolare n. 24/E del 2004 è stato chiarito che la "*detenzione materiale e diretta del bene*", alla quale è subordinata la possibilità di continuare a fruire della detrazione da parte dell'erede, sussiste qualora l'erede assegnatario abbia la immediata disponibilità del bene, potendo disporre di esso liberamente e a proprio piacimento quando lo desidera, a prescindere dalla circostanza che abbia adibito l'immobile ad abitazione principale. Con la circolare 17/E del 2015, al par. 3.3, è stato ulteriormente specificato che la "*detenzione materiale e diretta del bene*" debba sussistere non solo per l'anno dell'accettazione dell'eredità, ma anche per ciascun anno per il quale il contribuente intenda fruire delle residue rate di detrazione. Pertanto, nel caso in cui l'erede, che deteneva direttamente l'immobile, abbia successivamente concesso in comodato o in locazione l'immobile stesso, non potrà fruire delle rate di detrazione di competenza degli anni in cui l'immobile non è detenuto direttamente.

D. Tutto ciò premesso, nel caso in cui il contribuente che eredita l'immobile provveda nello stesso anno a donarlo al figlio, il diritto alla detrazione delle rate residue viene trasferito in capo al donatario? Si precisa che nel caso specifico, nell'atto di donazione è stato fatto esplicito riferimento al trasferimento del beneficio.

17. Spese per interventi risparmio energetico – Comunicazione all'ENEA

La sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Milano del 10 marzo 2015 n. 853/19/15, accogliendo il ricorso di un contribuente, ha sancito che la decadenza del beneficio della detrazione in materia di riqualificazione energetica debba essere espressamente prevista dalla legge; sempre secondo il Collegio di merito, l'invio della documentazione all'Enea è nient'altro che una mera comunicazione formale e, pertanto, il mancato invio può al più essere assoggettato a una sanzione.

D. Ai fini della spettanza della detrazione in esame e conseguentemente della corretta apposizione del visto di conformità, si chiede se i CAF, possano non tenere più conto dell'avvenuto invio della scheda da parte del contribuente all'Enea.

18. Spese per recupero del patrimonio edilizio – controllo detraibilità rate successive alla prima

La sentenza n. 2597 dell'11 giugno 2015 della Commissione tributaria regionale di Milano e la sentenza n. 36/3/2013 della Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia hanno, a vario titolo, sancito importanti novità in materia di decadenza della detrazione relativa a spese per il recupero del patrimonio edilizio. In particolare, i giudici emiliani hanno stabilito che, qualora l'Agenzia delle Entrate intenda disconoscere la detrazione relativa alle spese in esame, essa è tenuta ad utilizzare lo strumento dell'avviso di accertamento, potendo procedere soltanto con riferimento all'anno in cui i costi sono stati sostenuti.

In altri termini, i giudici di merito, ai fini della spettanza dell'agevolazione in esame, hanno dato rilevanza al momento in cui è sorto il presupposto che ha determinato il diritto alla detrazione, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultima sia frazionata in più anni in base alla normativa al tempo vigente.

Sempre secondo il Collegio di merito, l'Ufficio non può accertare uno degli anni in cui si sviluppa il processo di rateazione della detrazione, ma deve verificare, invece, l'anno in cui le spese sono state sostenute e indicate per la prima volta nella dichiarazione dei redditi.

D. Si chiede, pertanto, se la detrazione in esame debba essere considerata definitivamente acquisita qualora l'Amministrazione finanziaria non abbia verificato la non spettanza entro il termine previsto per l'accertamento della dichiarazione nella quale sono state inserite per la prima volta le spese in oggetto.

19. Contratto di comodato registrato con ravvedimento operoso e detraibilità spese ex art. 16-bis TUIR in qualità di comodatario

Nell'ipotesi di lavori di recupero del patrimonio edilizio effettuati da un contribuente già residente in una unità immobiliare di proprietà del padre (non convivente) e con contratto di comodato mai registrato, è ammessa la detrazione se il contribuente formalizza un contratto di comodato con decorrenza antecedente i lavori provvedendo alla registrazione tardiva ed avvalendosi del ravvedimento operoso per il pagamento dell'imposta di registro e relative sanzioni. In sostanza, in caso di ravvedimento è ammessa la detrazione ex art. 16-bis TUIR per le spese di ristrutturazione. Si chiede, inoltre, in questo caso, se sia possibile avvalersi, eventualmente anche dell'istituto della "remissione in bonis" eseguendo l'adempimento richiesto, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e versando l'importo di euro 258,00. Ciò in quanto il contribuente ha i requisiti sostanziali richiesti dalla norma.

Soluzione/Risposta

In premessa occorre ricordare che, ai fini del riconoscimento della detrazione di cui all'art. 16-bis) TUIR, qualora le spese per i lavori siano sostenute dal detentore (locatario, comodatario) è necessario che:

- l'atto che attribuisce loro il titolo (contratto di locazione e di comodato) sia regolarmente registrato;
- siano in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.

Con la recente circolare nr. 26/E del 7 Luglio 2015, risposta nr. 15, "*Verifiche dei Caf/professionisti in caso di spese che fruiscono della detrazione del 50 per cento o del 65 per cento effettuate dal comodatario*", con la quale si forniva risposta al seguente quesito:

"Il Caf/professionista che vista il modello 730 di un comodatario di immobili che ha sostenuto spese che fruiscono della detrazione del 50 per cento o del 65 per cento deve verificare la registrazione del contratti di comodato? E la sussistenza del consenso del proprietario ai lavori?"

L'amministrazione finanziaria ha precisato:

Con il provvedimento del 2 novembre 2011 è stata individuata la documentazione da conservare ed esibire a richiesta dell'Agenzia delle entrate in caso di richiesta delle agevolazioni per ristrutturazioni edilizie. Tra i documenti da conservare rientra, in caso di lavori effettuati dal detentore dell'immobile, se diverso dai familiari conviventi, una dichiarazione del possessore di consenso all'esecuzione dei lavori. Per quanto riguarda la registrazione, se i lavori sono effettuati dal conduttore o comodatario, nel modello devono essere indicati, oltre ai dati catastali identificativi dell'immobile anche gli estremi di registrazione del contratto di locazione o di comodato. Pertanto il Caf/professionista è tenuto al controllo del contratto e della relativa registrazione".

Ciò premesso, pur in assenza di risposte da parte dell'amministrazione finanziaria, nell'ipotesi di ravvedimento operoso e registrazione tardiva del contratto, ma con decorrenza dello stesso anteriore all'inizio dei lavori, si ritiene che il soggetto possa essere definito sin dall'origine "comodatario" e quindi legittimato alla detrazione. Si ritiene sia parimenti applicabile al caso di specie anche l'istituto della "remissione in bonis"

20. Detraibilità spesa ex art. 16-bis) TUIR per lavori condominiali senza amministratore non in presenza di un c.d. mini condominio

Un contribuente, proprietario di un immobile situato in un condominio di 11 proprietari e 12 appartamenti ha sostenuto spese per lavori di ristrutturazione condominiali. Non è in possesso di una dichiarazione dell'amministratore del condominio in quanto quest'ultimo non è stato mai nominato e produce copia delle fatture e bonifici intestati al condominio, con relativo codice fiscale, effettuati dal conto del condominio. Inoltre allega anche copia del verbale della assemblea che approva i lavori con relativa ripartizione. Nel verbale non compare alcun amministratore. Per giustificare la spesa del contribuente, inoltre, fornisce i bonifici eseguiti da lui nel conto del condominio. Si richiede se tale documentazione sia sufficiente anche se in assenza dell'attestazione dell'amministratore (non nominato) con relativa ripartizione per le detrazioni del 50%.

Soluzione/Risposta

In premessa occorre ricordare che, per il caso prospettato, i condomini non hanno ottemperato agli adempimenti extrafiscali, previsti dalle vigenti disposizioni in merito all'obbligatoria nomina dell'amministratore delle parti comuni, laddove i condomini risultino superiori ad otto. Ciò premesso in relazione alla possibilità di riconoscere l'agevolazione per le spese in questione occorre fare riferimento al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 2/11/2011 (Prot.n. 2011/149646) che dispone gli obblighi conservativi della documentazione e relativa esibizione all'amministrazione finanziaria. Nel caso di specie, al punto 4, è previsto la conservazione ed esibizione della:

- la delibera assembleare di approvazione dell'esecuzione dei lavori per gli interventi riguardanti parti comuni di edifici residenziali nonché la tabella millesimale di ripartizione delle spese sostenute.

Stante quanto sopra precisato si ritiene che il contribuente possa detrarre la spesa anche in assenza di una attestazione dell'amministratore.

21. Spese di ristrutturazione edilizia – Acquisto immobile ristrutturato

Posto che il comma 3 dell'art. 16-bis del TUIR stabilisce che, nel caso di acquisto di un immobile oggetto di interventi di "ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380... eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile" spetta al contribuente una detrazione del 36 per cento, che si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell'unità immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e, comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro.

Si chiede se la suddetta detrazione possa essere fruita anche nel caso in cui l'atto di compravendita rogato dal notaio sia stato perfezionato nei 6 mesi antecedenti la comunicazione di fine lavori presentata al Comune di competenza e nel caso in cui, nel medesimo atto, la parte venditrice dichiara che l'immobile oggetto di trasferimento sia stato oggetto di divisione, fusione e ampliamento senza alcuno specifico dettaglio degli interventi e delle spese correlate.

22. Spese di ristrutturazione edilizia sostenute da soci di cooperative edilizie

Si chiede se i soci di una cooperativa edilizia a proprietà indivisa che hanno sostenuto le spese per la ristrutturazione dell'immobile loro assegnato, possano godere della detrazione di cui all'art. 16 bis del TUIR, in presenza di un verbale di assegnazione/accettazione regolarmente trascritto sul libro verbale del Consiglio di Amministrazione ma non registrato.

Soluzione/Risposta

In virtù di quanto specificato con la risoluzione n. 282/E del 7 luglio 2008 si ritiene che i soci delle cooperative edilizie possano essere ammessi a beneficiare delle detrazioni d'imposta di cui all'art. 16 bis del TUIR per le spese effettivamente sostenute, già dal momento di accettazione della domanda di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione anche se questo non è sottoposto a registrazione.

23. Cumulabilità detrazione costo acquisto immobile da impresa e deduzione per acquisto immobile concesso in locazione

Un contribuente ha acquistato al 28/12/2015 dall'impresa un appartamento ristrutturato per euro 171.600,00 + box euro 33.000,00. Usufruisce sul box pertinenziale della detrazione del 50% dei costi di costruzione. Ha quindi diritto alla detrazione del 50% sul 25% del costo dell'immobile. Decide entro sei mesi dall'acquisto di affittare l'immobile per otto anni. Si chiede se può dedurre il 20% del prezzo di acquisto e se questo corrisponde ai 171.600,00 e/o se l'importo deve essere già al netto dell'importo della spesa su cui ha fruito della detrazione per l'acquisto dell'immobile ristrutturato da impresa (ossia euro 42.900,00 equivalente al 25% dell'unità immobiliare di cui sopra su cui è stata applicata la detrazione del 50%). Nelle istruzioni del 730 a pag. 52 si evidenzia che la deduzione del 20% non è cumulabile con altre agevolazioni

fiscali previste da altre disposizioni di legge per le medesime spese.

Soluzione/Risposta

Le istruzioni per la compilazione della dichiarazione ribadiscono quanto previsto dall'art. 5, comma 2 del Decreto del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti del 8 Settembre 2015 (disposizione attuativa dell'agevolazione) in merito alla non cumulabilità della deduzione di cui all'art. 21 del D.L. nr. 133/2014 con altre disposizioni di legge: "...per le medesime spese".

Ciò premesso in considerazione delle differenti spese sostenute nel caso prospettato (euro 171.600,00 complessive per l'immobile, di cui 42.900,00 fruite per la detrazione ex art. 16-bis) comma 3 TUIR ed euro 33.000,00 per il box pertinenziale, con detrazione di cui all'art. 16, comma 1, lett. d) TUIR sul costo effettivo di costruzione) ed alla luce del recente chiarimento, contenuto nella circolare nr 20/E del 18/05/2016, punto 10.2 in tema di cumulabilità di agevolazioni, si ritiene che il contribuente possa fruire dei seguenti benefici:

- Detrazione per la realizzazione del posto auto pertinenziale ex art. 16-bis, comma 1, lett. d) TUIR sul costo di costruzione attestato dalla impresa;
- Detrazione art. 16-bis comma 3 TUIR per acquisto da impresa di immobile oggetto di interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia da calcolare sul 25% del prezzo indicato nell'atto di compravendita (nella fattispecie euro 42.900,00);
- Deduzione del 20% ex art. 21, del D.L. nr. 133/2014 sull'importo di euro 128.700,00 (determinato dalla differenza tra il costo complessivo dell'immobile acquistato euro 171.600,00 e la spesa 42.900,00, assunta per il calcolo della detrazione ex art. 16-bis comma 3 TUIR).

24. Figli e affidamento a comunità - Art. 12 TUIR -

Due contribuenti sono genitori di tre figli minori, con i quali hanno la medesima residenza. I figli minori, tuttavia, secondo disposizioni del giudice, sono in affidamento temporaneo ad una Comunità, ai sensi della legge del 28 marzo n. 149 del 2001 (modificativa della legge 4 maggio 1983, n. 184) la quale stabilisce che, ove l'inserimento presso una famiglia o persona singola non sia possibile, è consentito l'inserimento del minore in una comunità di assistenza pubblica o privata. Ciò premesso si chiede quali siano i criteri per il riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. c) TUIR, in considerazione dell'affidamento in favore non di una persona fisica.

Soluzione / risposta

Alla luce delle disposizioni dell'art. 12, comma 1, lett. c) TUIR, in mancanza di "famiglia affidataria", genitori persone fisiche - affidatari della prole, la detrazione potrà essere riconosciuta ai genitori naturali. Nel differente caso di provvedimento giudiziale con famiglia affidataria, la detrazione andrà riconosciuta (con le medesime regole stabilite per i coniugati o conviventi more uxorio) agli affidatari con decorrenza dalla data del provvedimento giudiziale, ricomprendendo l'intero mese.

25. Adozione internazionale e riconoscimento detrazioni - Art. 12 TUIR -

Si chiede in caso di adozione di minori stranieri quale sia la decorrenza del beneficio ai fini del riconoscimento delle detrazioni per carichi di famiglia. Si consideri la seguente tempistica:

- in data 19/09/2015 le autorità dello Stato della Colombia concedono in adozione due bimbi al contribuente;
- in data 10/10/2015 entrano in Italia;
- in data 14/01/2016 il Tribunale per i minorenni dichiara conforme il provvedimento di adozione dello Stato estero.

Soluzione / risposta

Premesso che l'art. 12 del TUIR consente la detrazione fiscale per i figli fiscalmente a carico, anche se naturali, riconosciuti, adottivi o, affidati, nell'ipotesi di adozione internazionale occorre avere riguardo anche a disposizioni normative non di natura tributaria, al fine di conoscere la procedura per ottenere lo status di

figlio adottivo (requisito per l'ottenimento delle detrazioni). Ebbene in vigenza dell'attuale normativa (art. 35, legge n. 476/98) qualora l'adozione debba perfezionarsi dopo l'arrivo del minore in Italia (come pare si sia verificato nel caso in esame) il Tribunale per i minorenni riconosce il provvedimento dell'autorità straniera come affidamento preadottivo, se non contrario ai principi fondamentali che regolano nello Stato il diritto di famiglia e dei minori, valutati in relazione al superiore interesse del minore, e stabilisce la durata del predetto affidamento presso la nuova famiglia. Decorso tale periodo, se ritiene che la sua permanenza nella famiglia che lo ha accolto è ancora conforme all'interesse del minore, il Tribunale per i minorenni pronuncia l'adozione e ne dispone la trascrizione nei registri dello stato civile. Alla luce di quanto illustrato e premesso, si ritiene che, anche in presenza del pregresso periodo di affidamento (in attesa della "ratifica" dell'adozione) presso la famiglia del contribuente, possano già verificarsi le condizioni per la spettanza delle detrazioni per figli a carico. In pratica dalla pronuncia del giudice italiano di conformità dell'adozione estera.

26. Tassazione separata per rimborso di oneri per i quali è stata fruita la detrazione di imposta

Si premette che il D.L. n. 330 del 1994:

- ha introdotto nel TUIR l'art. 13-bis (ora art. 15), con il quale è stato previsto che la detrazione dall'imposta per oneri sostenuti sia sempre calcolata applicando all'onere una sola aliquota: inizialmente con quella del 27 per cento, ridotta al 22 per cento (dal 1995) e poi al 19 per cento (dal 1998);
- ha inserito nell'art. 16 (ora art. 17) del TUIR, la lett. n-bis) in base alla quale sono assoggettate a tassazione separata le somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti;
- ha stabilito nell'ultimo periodo dell'art. 18 (ora art. 21) del TUIR che, se per le somme conseguite a titolo di rimborso di cui alla lett. n-bis) del comma 1 dell'art. 16 è stata riconosciuta la detrazione, l'imposta è determinata applicando un'aliquota non superiore al 27 per cento.

A seguito della riduzione dell'aliquota per la detrazione di imposta dal 27 al 22 e poi al 19 per cento, sarebbe stato necessario modificare anche l'ultimo periodo dell'art. 18, comma 1, per coordinare l'aliquota ivi prevista con quella della detrazione di imposta per oneri; tuttavia tale modifica non è stata operata.

Si ritiene, comunque, che anche in assenza di una modifica legislativa l'amministrazione finanziaria debba allineare l'aliquota prevista dall'art. 18 (ora art. 21) a quella prevista dall'art. 13-bis (ora art. 15), tenuto conto che la volontà legislativa, quale si evince dalle disposizioni introdotte dal D.L. n. 330 del 1994, è stata quella di prevedere il recupero dell'imposta risparmiata dal contribuente (cioè il 27 per cento dell'onere rimborsato a fronte del 27 per cento dell'onere sostenuto).

Peraltro gli artt. 147, 152 e 154 del TUIR prevedono per gli enti non commerciali e per quelli non residenti che in caso di rimborso di oneri per i quali si è fruito della detrazione (attualmente il 19 per cento) l'imposta dovuta per il periodo nel quale la società o l'ente ha conseguito il rimborso è aumentata di un importo pari al 19 per cento dell'onere rimborsato.

Poiché dall'esame del programma di liquidazione del 730 risulta invece l'applicazione del criterio previsto dal comma 1 dell'art. 21 (aliquota media del biennio precedente non superiore al 27 per cento), si chiede di rettificare tale criterio che penalizza ingiustificatamente il contribuente, tenuto peraltro conto che il sistema tessera sanitaria predisposto ai fini del 730 precompilato accentua il problema perché è predisposto per la detrazione di imposta delle spese sanitarie sostenute, ad esempio, nell'anno x (con l'aliquota del 19 per cento) se non rimborsate in tale anno dal fondo sanitario cui il contribuente partecipa e alla tassazione separata di tali spese rimborsate dal fondo sanitario nell'anno x+1 (con l'aliquota del 27 per cento), con un'imposizione occulta dell'8 per cento a carico dei predetti contribuenti che hanno sostenuto spese sanitarie.

27. Detrazione per titolari di contratti di locazione di alloggi sociali D.L. 47/2014

Premesso:

- che l'art. 7 comma 1 del D.L. n. 47/2014 ha previsto che *"Per il triennio 2014 - 2016, ai soggetti titolari di contratti di locazione di alloggi sociali, come definiti dal decreto ministeriale in attuazione dell'articolo 5 della legge 8 febbraio 2007, n. 9, adibita a propria abitazione principale spetta una detrazione complessivamente pari a ..."*;
- che in attuazione dell'art. 5 della legge 8 febbraio 2007, n. 9, con Decreto interministeriale del 22 aprile 2008 è stata data all'art. 1 la *definizione di "alloggio sociale"* e all'art. 2 ne sono state *definite le "Caratteristiche e requisiti"*;
- che il successivo art. 10 del citato D.L. n. 47/2014 nel trattare *"l'edilizia residenziale sociale"*, al comma 3 prevede *"Si considera alloggio sociale l'unità immobiliare adibita ad uso residenziale, realizzata o recuperata da soggetti pubblici e privati, nonché dall'ente gestore comunque denominato, da concedere in locazione, per ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi alle condizioni di mercato, nonché alle donne ospiti dei centri antiviolenza e delle case-rifugio di cui all'art. 5-bis del decreto-legge 14 agosto 2013, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 ottobre 2013, n. 119. Ai fini del presente articolo, si considera altresì alloggio sociale l'unità abitativa destinata alla locazione, con vincolo di destinazione d'uso, comunque non inferiore a quindici anni, all'edilizia universitaria convenzionata oppure alla locazione con patto di futura vendita o assegnazione, per un periodo non inferiore ad otto anni. Le aree o gli immobili da destinare ad alloggio sociale non si computano ai fini delle quantità minime inderogabili di spazi pubblici o riservati alle attività collettive, a verde pubblico o a parcheggi, previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici del 2 aprile 1968, n. 1444, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 97 del 16 aprile 1968.*

Considerato:

- che il CAF per l'attribuzione della detrazione in esame ed in particolare per l'apposizione del visto di conformità sulla stessa, necessita di una dichiarazione prodotta dal locatore con la quale lo stesso attesti che il contribuente è titolare di un contratto di locazione di un alloggio sociale, e che nel rilasciare tale dichiarazione i vari enti locatori utilizzano formulazioni diverse.

Si chiede, al fine dell'apposizione del visto di conformità, se possano essere considerate valide anche quelle dichiarazioni con le quali l'ente locatore non definisce l'alloggio sociale tale ai sensi del Decreto Interministeriale del 22 aprile 2008 (come previsto dall'art. 7 comma 1 del D.L. n. 47/2014), ma lo definisce:

- in alcuni casi citando la sola Legge regionale (con la quale la Regione ha provveduto a definire quanto previsto per la stessa dal Decreto interministeriale del 22 aprile 2008);
- in altri casi citando il solo art. 10 comma 3 del D.L. n. 47/2014.

28. Diritto di abitazione del coniuge superstite (art. 540 cc)

Si chiede se vi sia decadenza del diritto di abitazione spettante ex lege al coniuge superstite (art. 540 c.c.) nel caso in cui lo stesso trasferisca la residenza per motivi di salute in istituti di ricovero permanenti.

I coordinatori della Consulta Nazionale CAF

Massimo Bagnoli - Mauro Soldini

