

CIRCOLARE N. 27/E



*Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare
Direzione Centrale Normativa*

13 giugno 2016

OGGETTO: Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata in occasione del convegno Il Sole 24ore per i 130anni del Catasto

INDICE

1.	TEMATICHE CATASTALI	3
1.1	Fabbricati collabenti.....	3
1.2	Fabbricati in corso di costruzione e in corso di definizione	4
1.3	Telefonia mobile e impianti eolici	4
1.4	Processi di revisione della rendita catastale ex comma 335.....	6
1.5	Rendita autonoma per gli "imbullonati"	7
1.6	Impianti di risalita.....	9
1.7	Accatastamento unico e unione di fatto ai fini fiscali	10
2	CONTRATTI DI LOCAZIONE	12
2.1	La solidarietà nella registrazione.....	12
2.2	Nuova registrazione e ravvedimento operoso.....	13
2.3	Proroga tacita del contratto di locazione.....	14
3	COMPRAVENDITE.....	14
3.1	Mancata vendita dell'immobile entro l'anno.....	14
3.2	Trasferimenti immobiliari nell'ambito delle vendite giudiziarie	17
3.3	Agevolazione "prima casa"	18
3.4	Deduzione su acquisto e locazione a canoni bassi e Impresa di costruzione	19
3.5	Deduzione su acquisto e locazione a canoni bassi di abitazioni e tipo di contratto ...	20
4	LEASING ABITATIVO	21
4.1	Leasing abitativo, quando va verificata l'età.....	21
4.2	Detrazione dei canoni di leasing di abitazioni e spese accessorie	22
5	DETRAZIONI SU RISTRUTTURAZIONI, RISPARMIO ENERGETICO, BONUS MOBILI	23
5.1	Bonus mobili per casa comprata ristrutturata	23
5.2	Beni significativi.....	23

1. TEMATICHE CATASTALI

1.1 Fabbricati collabenti

D. La nota 29439/2013 della Direzione centrale catasto e cartografia dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che la categoria *F/2 – Unità collabenti*, priva di rendita catastale, non è ammissibile quando l'unità immobiliare è censibile in un'altra categoria o quando l'unità non è individuabile o perimetrabile.

E' corretto, quindi, iscrivere come *F/2* un'abitazione con muri perimetrali e interni sostanzialmente integri, ma totalmente priva delle tegole, o un fabbricato produttivo con pilastri, travi e muri perimetrali integri, ma privo della copertura?

R. Occorre preliminarmente evidenziare che l'attribuzione della categoria *F/2 – Unità collabenti* è regolamentata dal decreto del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28, art. 3, comma 2, per quelle costruzioni caratterizzate da un notevole livello di degrado che ne determina una incapacità di produrre ordinariamente un reddito proprio. In particolare, il menzionato comma 2 prevede che tali costruzioni, ai soli fini dell'identificazione, *“possono formare oggetto di iscrizione in catasto, senza attribuzione di rendita catastale, ma con descrizione dei caratteri specifici e della destinazione d'uso”*. Per tali immobili sussiste, quindi, la possibilità e non l'obbligo dell'aggiornamento degli atti catastali.

Con la nota n. 29439 del 2013, richiamata nel quesito posto, la Direzione centrale catasto e cartografia ha precisato che l'attribuzione della categoria *F/2* non è ammissibile quando il fabbricato che si vuole censire risulta comunque iscrivibile in altra categoria catastale, o non è individuabile e/o perimetrabile.

Per entrambe le fattispecie di immobili in esame – abitazione e fabbricato produttivo – quando lo stato di fatto non consente comunque l'iscrizione in altra categoria catastale, risulta attribuibile la destinazione *F/2 - Unità collabenti*, essendo soddisfatti i presupposti di individuazione e/o perimetrazione del cespite.

1.2 Fabbricati in corso di costruzione e in corso di definizione

D. In base alla circolare 4/T del 2009 dell'Agenzia del Territorio le categorie catastali F/3 e F/4 sono necessariamente provvisorie, dai 6 ai 12 mesi, con possibilità di ottenere la proroga con la presentazione di apposita dichiarazione del proprietario circa la mancata ultimazione dell'immobile. Si tratta tuttavia di una prassi largamente disattesa, come testimonia il fatto che le unità censite in queste due categorie siano oltre un milione. In questo caso, quali margini di intervento ha il Comune per avviare un'attività di verifica?

R. Il Comune ha facoltà di produrre sempre, e quindi anche per le unità immobiliari impropriamente censite nelle categorie *F/3 - Unità in corso di costruzione* ed *F/4 - Unità in corso di definizione*, segnalazioni al competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, nel rispetto delle procedure dettate dall'articolo 3, comma 58, della legge n. 662 del 1996 o dell'art. 1, comma 336, della legge n. 311 del 2004.

Nel primo caso (legge n. 662/1996) trattasi di una generica segnalazione del comune finalizzata alla verifica di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche:

Nel secondo caso (legge n. 311/2004) trattasi di segnalazioni fondate su elementi concreti concernenti la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali, per intervenute variazioni edilizie sugli immobili

1.3 Telefonia mobile e impianti eolici

D. E' corretto che non siano oggetto di valorizzazione nella rendita i pali di sostegno, in quanto tipologicamente funzionali, per struttura e ubicazione, esclusivamente alle attività produttive ivi svolte, per cui non costituiscono elementi strutturalmente connessi ad aree o fabbricati che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento?

R. La trattazione catastale delle due tipologie di installazioni in esame – telefonia mobile e impianti eolici - va necessariamente distinta in ragione delle previsioni di cui all'articolo 12, comma 2, del D.lgs. 15 febbraio 2016, n. 33 che ha modificato l'articolo 86, comma 3, del Codice delle comunicazioni elettroniche di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, introducendo il seguente periodo: *"Gli elementi di reti di comunicazione elettronica ad alta velocità e le altre infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli articoli 87 e 88, nonché le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultralarga, effettuate anche all'interno di edifici, da chiunque posseduti, non costituiscono unità immobiliari ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Ministro delle finanze 2 gennaio 1998, n. 28, e non rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale."* Ne consegue che, a partire dal momento di applicabilità delle menzionate disposizioni (ossia dal 1° luglio 2016), gli elementi di rete e le infrastrutture realizzate per le installazioni di telefonia mobile disciplinate dal menzionato art. 86 del Codice delle comunicazioni elettroniche (tra cui, ad esempio, tubature, piloni, cavidotti, pozzi di ispezione, pozzetti, centraline, edifici o accessi a edifici, installazioni di antenne, tralicci e pali) non devono essere presi in considerazione nella determinazione della rendita catastale.

Quanto alle strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche, più che di semplici pali, trattasi di vere e proprie torri, spesso accessibili al loro interno e talvolta dotate di strutture di collegamento verticale. Le caratteristiche tipologico-costruttive di tali strutture, nelle quali è possibile riconoscere i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, così come indicato nella circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 dell'Agenzia delle Entrate, portano ad annoverare le stesse tra le "costruzioni" e, come tali, quindi, da includere nella stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica. Pertanto, ai sensi dell'articolo 1, comma 21, della legge di Stabilità 2016, a decorrere dal 1°

gennaio 2016 per le unità immobiliari in argomento vanno considerate, tra le componenti immobiliari oggetto di stima catastale, il suolo, le torri con le relative fondazioni, gli eventuali locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione e le sistemazioni varie, quali recinzioni, viabilità, ecc., posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare.

1.4 Processi di revisione della rendita catastale ex comma 335

D. Poiché la categoria catastale discende dalla tipologia edilizia del fabbricato oltre che di quella dell'unità immobiliare, è corretto modificare la categoria catastale originaria nel caso in cui sul fabbricato e sulle unità immobiliari siano state eseguite esclusivamente opere di manutenzione ordinaria e straordinaria che non abbiano modificato i caratteri originari (prospetti, sagoma, impianti, distribuzione interna dei vani), ma solo conservato l'immobile?

R. La categoria catastale dell'unità immobiliare dipende, di norma, dalle caratteristiche intrinseche del fabbricato che le ospita e dalla destinazione dell'unità, ordinariamente compatibile con dette caratteristiche. Del pari, le caratteristiche estrinseche, ed in particolare l'ubicazione e i servizi territoriali disponibili, ne determinano essenzialmente il livello di redditività (classe), che può ordinariamente modificarsi nel tempo.

Nell'ambito dei processi di revisione parziale del classamento avviati, su istanza dei comuni, ai sensi dell'art. 1, comma 335, della legge n. 311 del 2004, viene operata, da parte degli Uffici competenti dell'Agenzia delle Entrate, una verifica generalizzata dei classamenti attribuiti a tutte le unità immobiliari ubicate in specifici contesti territoriali (microzone) in cui sia stato riscontrato un anomalo scostamento nei rapporti tra valori medi di mercato e valori medi catastali. Tale verifica, con le conseguenti revisioni dei classamenti delle unità immobiliari interessate, è finalizzata a perseguire una maggiore perequazione fiscale immobiliare nell'ambito del contesto territoriale analizzato.

La revisione dei classamenti avviene con le modalità previste dall'art. 61 del DPR n. 1142 del 1949 (comparazione con le "unità tipo" che presentano destinazione e caratteristiche analoghe), ovvero con le modalità previste dall'art. 11, comma 1, del Dl n. 70 del 1988 (comparazione con unità già censite aventi analoghe caratteristiche). In tale contesto, la revisione della categoria è operata laddove quella originariamente assegnata sia inappropriata rispetto a quella già attribuita ad altre unità aventi medesime caratteristiche.

Inoltre, in alcuni contesti, ove il quadro di qualificazione e classificazione e il prospetto delle tariffe non sia idoneamente popolato, è possibile procedere nel classamento per comparazione ai sensi dell'art. 11, comma 2, del menzionato Dl n.70 del 1988, ossia con riferimento al quadro di tariffa di altra zona censuaria del medesimo comune o di altro comune della medesima provincia che abbia analoghe caratteristiche socio-economiche e di tipologia edilizia.

Si segnala, infine, che, laddove se ne ravvisasse la necessità, gli Uffici competenti dell'Agenzia delle Entrate possono promuovere, ai sensi dell'art. 64 del menzionato DPR n. 1142 del 1949, anche l'integrazione dell'originario quadro tariffario, al fine di includervi tipologie edilizie, destinazioni d'uso, o livelli di redditività (classi) originariamente non previsti.

1.5 Rendita autonoma per gli "imbullonati"

D. A seguito della procedura Docfa prevista dal comma 22 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016 (per i cosiddetti "imbullonati"), con cui si procede alla deduzione dalla rendita del fabbricato della parte relativa all'impianto fotovoltaico insito sul tetto (non integrato), anche in riferimento a quanto chiarito dalla circolare 2/E del 2016, si deve procedere all'accatastamento individuale autonomo dell'impianto e, in caso positivo, a quali condizioni ciò avviene?

R. Le disposizioni di cui all'art. 1, comma 22, della legge di Stabilità 2016 prevedono la possibilità, da parte degli intestatari catastali degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie dei Gruppi D e E, di

presentare atti di aggiornamento per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti, al fine di escludere dalla stima "*macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo*". Con riferimento agli impianti fotovoltaici, l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016, ha precisato che tra gli elementi da escludere dalla stima rientrano, ad esempio, gli *inverter* e i pannelli fotovoltaici, ad eccezione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni.

La possibilità di presentare atti di aggiornamento per la rideterminazione della rendita catastale degli immobili già censiti sussiste sia per gli impianti fotovoltaici autonomamente censiti in catasto nella categoria D/1 – Opifici, sia per gli impianti fotovoltaici costituenti pertinenza di unità immobiliari a destinazione diversa comunque censite nelle categorie dei Gruppi D e E.

Quanto alla dichiarazione in catasto delle nuove realizzazioni, occorre preliminarmente osservare che, di norma, un qualsiasi cespite immobiliare, costituito dall'area, dal lastrico solare o dal tetto su cui si erge l'impianto produttivo di energia è dichiarato in catasto come unità immobiliare indipendente quando ordinariamente si riscontra per lo stesso autonomia funzionale e reddituale. Mentre l'autonomia reddituale, per gli impianti in questione, è ordinariamente verificata, l'autonomia funzionale va tecnicamente riscontrata, verificando gli elementi che ne caratterizzano la delimitazione, l'ordinaria accessibilità, ecc.

Ai sensi dell'art. 1, comma 21, della legge di Stabilità 2016 e alla luce delle precisazioni fornite con circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal 1° gennaio 2016, per gli impianti fotovoltaici dichiarati autonomamente in catasto, vanno considerate, tra le componenti immobiliari oggetto di stima, il suolo (quando trattasi di impianti a terra), ovvero l'elemento strutturale (solaio, copertura) su cui sono ancorati i pannelli fotovoltaici (quando trattasi di impianti realizzati su costruzioni), gli eventuali locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione e le sistemazioni varie, quali

eventuali recinzioni, platee di fondazione, viabilità, ecc., posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare.

Con specifico riferimento alle installazioni fotovoltaiche realizzate su edifici e su aree di pertinenza, comuni o esclusive, di fabbricati o unità immobiliari si precisa che non sussiste l'obbligo di accatastamento come unità immobiliari autonome, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. Laddove tali installazioni siano pertinenze di unità immobiliari a destinazione speciale e particolare, censite al catasto edilizio urbano nelle categorie dei Gruppi D e E, ai sensi dell'art. 1, comma 21, della legge di Stabilità 2016 e alla luce delle precisazioni fornite con la citata circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal 1° gennaio 2016, sussiste l'obbligo di dichiarazione di variazione da parte del soggetto interessato, per la rideterminazione della rendita dell'unità immobiliare di cui risulta pertinenza, allorquando le componenti immobiliari rilevanti ai fini della stima catastale di tale impianto ne incrementano il valore capitale di una percentuale pari al 15%.

1.6 Impianti di risalita

D. A seguito dei chiarimenti forniti con la circolare 2/E del 1° febbraio 2016, le funi, i carrelli, le sospensioni, le cabine e i motori che azionano i sistemi di trazione (anche se posti in sede fissa) non concorrono più alla stima diretta della rendita catastale degli impianti di risalita. Quindi, ora figurano tra i criteri per il calcolo esclusivamente il suolo, le stazioni di valle e di monte e gli impianti/costruzioni di tipo civile strutturalmente connessi alle stazioni stesse. Tuttavia nella circolare n. 2E del 2016 non è presente alcun chiarimento a proposito della corretta categoria in cui classificare gli impianti (E/1 come sostenuto da molti contribuenti o D/8 come affermato dalla giurisprudenza).

R. Le previsioni normative della legge di Stabilità 2016, in relazione alle quali l'Agenzia delle Entrate ha emanato la circolare n. 2/E del 2016 al fine di fornire le prime indicazioni operative al riguardo, hanno innovato unicamente, dal 1°

gennaio 2016, i criteri di stima catastale delle unità immobiliari a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie dei Gruppi D e E, tra cui sono compresi gli impianti di risalita in esame, lasciando, pertanto, immutate le modalità di censimento in catasto delle stesse, anche in merito alla attribuzione della corretta categoria catastale.

Gli impianti di risalita, quando hanno destinazione esclusivamente o prevalentemente commerciale, connessa al soddisfacimento di fini ricreativi, sportivi o turistico-escursionistici, continueranno, pertanto, ad essere censiti nella categoria *D/8 - Fabbricati costruiti o adattati per le speciali esigenze di un'attività commerciale e non suscettibili di destinazione diversa senza radicali trasformazioni*, così come già previsto dalle *"Linee guida per il classamento delle unità immobiliari censibili nelle categorie del Gruppo E e per l'individuazione degli immobili o delle loro porzioni a diversa destinazione funzionale"* di cui all'Allegato alla circolare dell'Agenzia del Territorio n. 4 del 2007, confermato dalla giurisprudenza e, peraltro, rinvenibile dall'elenco delle specifiche destinazioni d'uso correlate alla menzionata categoria D/8, introdotte con la circolare della Agenzia delle Entrate n. 2/E del 2016.

1.7 Accatastamento unico e unione di fatto ai fini fiscali

D. E' confermata l'impossibilità, in caso di due unità immobiliari contigue e autonomamente accatastate, di richiedere l'accatastamento unitario in presenza di distinta titolarità delle stesse (ad esempio, un'unità di proprietà del marito, l'altra di proprietà della moglie). Resterebbe pertanto l'unica possibilità di richiedere un'apposita annotazione negli atti catastali («porzione di u.i.u. unita di fatto ai fini fiscali»)?

R. Occorre premettere che non è, di norma, ammissibile la fusione di unità immobiliari, anche se contigue, quando per ciascuna di esse sia riscontrata l'autonomia funzionale e reddituale, e ciò indipendentemente dalla titolarità di tali unità. Tuttavia, se a seguito di interventi edilizi vengono meno i menzionati

requisiti di autonomia, pur essendo preclusa la possibilità di fondere in un'unica unità immobiliare i due originari cespiti in presenza di distinta titolarità, per dare evidenza negli archivi catastali dell'*unione di fatto ai fini fiscali* delle eventuali diverse porzioni autonomamente censite, è necessario presentare, con le modalità di cui al decreto del Ministro delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701, due distinte dichiarazioni di variazione, relative a ciascuna delle menzionate porzioni.

Tali dichiarazioni di variazione prevedono, in particolare:

- l'utilizzo della causale di presentazione "Altre", nel cui campo descrittivo deve essere riportata la dizione "*DICHIARAZIONE DI PORZIONE DI U.I.*";
- l'inserimento, nel riquadro "Note relative al documento", della dizione "Porzione di u.i.u. unita di fatto con quella di Foglio xxx Part. yyy Sub. zzzz. Rendita attribuita alla porzione di u.i.u. ai fini fiscali";
- la rappresentazione, nelle planimetrie di ciascuna porzione, dell'intera unità immobiliare, con l'avvertenza di utilizzare il tratto continuo per la parte associata a ciascuna titolarità e quello tratteggiato per la parte rimanente. Un tratteggio a linea e punto è riportato nella planimetria per meglio distinguere e delimitare ciascuna delle parti da associare alla ditta avente diritto;
- ai fini del classamento, l'attribuzione ai beni costituenti porzioni di unità immobiliare della categoria e classe più appropriata, considerando le caratteristiche proprie dell'unità immobiliare intesa nel suo complesso (cioè derivante dalla fusione di fatto delle porzioni), mentre la rendita di competenza viene associata a ciascuna di dette porzioni, in ragione della relativa consistenza.

Non è pertanto sufficiente richiedere ai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate solo l'inserimento di un'apposita annotazione negli atti catastali, senza che siano state presentate le dichiarazioni di variazione secondo le modalità sopra esposte.

L'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate, immediatamente dopo la registrazione in banca dati catastale delle menzionate dichiarazioni di variazione, provvede ad inserire, negli atti relativi a ciascuna porzione immobiliare, la seguente annotazione "*Porzione di u. i. u. unita di fatto con quella di Foglio xxx Part. yyy Sub. zzzz. Rendita attribuita alla porzione di u.i.u. ai fini fiscali*".

2 CONTRATTI DI LOCAZIONE

2.1 La solidarietà nella registrazione

D. Come si concilia, anche a livello sanzionatorio, il nuovo testo dell'articolo 13, comma 1, della legge 431/98 (introdotto dal comma 59 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2016) con l'articolo 57 del DPR 131/1986 che stabilisce la solidarietà tra conduttore e locatore per il versamento dell'imposta e la registrazione del contratto?

R. L'articolo 13, comma 1, della legge n. 431 del 1998, come riformulato con l'articolo 1, comma 59, della legge di stabilità 2016 ha introdotto l'obbligo a carico del locatore di provvedere alla registrazione del contratto di locazione nel termine perentorio di trenta giorni dalla data della sua stipula; di tale registrazione il locatore deve dare "documentata comunicazione", nei successivi sessanta giorni, al conduttore nonché all'amministratore del condominio (ai fini dell'ottemperanza, da parte di quest'ultimo, degli obblighi di tenuta della c.d. "anagrafe condominiale" - articolo 1130, numero 6), cod. civ.).

La modifica normativa, di natura civilistica, introdotta con la legge di Stabilità 2016 alla disciplina delle locazioni ad uso abitativo, di cui alla legge n. 431 del 1998 non ha, tuttavia, variato la disciplina fiscale prevista, ai fini dell'imposta di registro, dagli articoli 10 e 57 del DPR 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR), per la registrazione dei contratti di locazione.

Si rammenta che l'articolo 10 del TUR stabilisce al comma 1, lett. a), tra l'altro, l'obbligo di richiedere la registrazione a cura delle parti contraenti (e, dunque, sia il conduttore che il locatore) per i contratti di locazione redatti nella forma di scrittura privata non autenticata.

Detto obbligo grava, altresì, in capo agli agenti di affari in mediazione, ai sensi della successiva lettera d-bis) dello stesso articolo 10 del TUR.

Coerentemente l'articolo 57 del TUR stabilisce l'obbligo solidale di pagamento dell'imposta in capo alle parti contraenti e agli agenti immobiliari "*per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari*".

In definitiva, deve ritenersi, che la modifica operata con la legge di Stabilità 2016 non abbia innovato le regole di registrazione dei contratti di locazione, come disciplinati dall'imposta di registro e, dunque, restano obbligati all'adempimento della registrazione ed al pagamento della relativa imposta oltre che il locatore anche il conduttore dell'immobile ovvero l'agente immobiliare, qualora si tratti di contratti conclusi a seguito della loro attività.

2.2 Nuova registrazione e ravvedimento operoso

D. Il nuovo articolo 13 della legge n. 431/98 ha ora un impatto sulla possibilità di ravvedimento operoso della tardiva od omessa registrazione di un contratto di locazione?

R. Come chiarito, le modifiche normative introdotte con la legge di stabilità 2016 non hanno innovato la disciplina prevista, ai fini fiscali, per la registrazione dei contratti di locazione e, dunque, non risulta innovata la disciplina sanzionatoria da applicare in caso di omessa/tardiva registrazione del contratto di locazione.

Pertanto, le sanzioni previste dall'articolo 69 del TUR (dal 120 al 240 per cento dell'imposta dovuta o dal 60 al 120 per cento dell'imposta dovuta, con un minimo di 200 euro, se la richiesta di registrazione è effettuata con ritardo non superiore a 30 giorni) trovano applicazione nei confronti dei soggetti obbligati alla registrazione, ai sensi dell'articolo 10 del TUR. Tali soggetti possono avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'articolo 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, qualora ne ricorrano le condizioni.

2.3 Proroga tacita del contratto di locazione

D. Quando la proroga di un contratto di locazione è tacita (cioè non formalizzata da atto scritto), cosa va comunicato all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni, in base dell'articolo 17, comma 1, del TUR e con quale modello? Inoltre, da quando parte il termine dei 30 giorni?

R. Si rammenta che, in linea generale, la proroga, anche tacita, del contratto di locazione deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate.

L'articolo 17, comma 1, del TUR, come modificato dal D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, prevede che la comunicazione relativa alla proroga, anche tacita del contratto, deve essere presentata entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento, (termine che decorre dal giorno successivo alla scadenza del contratto oggetto di proroga tacita) previo pagamento della relativa imposta (sempreché dovuta), mediante il modello RLI.

Tale modello potrà essere inviato:

- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia (software RLI o RLI-web);
- oppure presentato presso l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso il quale è stato registrato il contratto di locazione.

Si rammenta che nel caso di tardivo pagamento dell'imposta di registro, trova applicazione la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell'imposta di registro dovuta, eventualmente riducibile secondo le regole previste dall'articolo 13, comma 1, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Ricorrendone le condizioni, il contribuente potrà, inoltre, accedere all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 e successive modificazioni.

3 COMPRAVENDITE

3.1 Mancata vendita dell'immobile entro l'anno

D. In caso di inottemperanza dell'obbligo di alienazione dell'immobile preposseduto entro un anno dall'acquisto del nuovo immobile, previsto dal

comma 4-bis dell'articolo 1, nota II-bis, della tariffa, parte prima, allegata al Dpr 131/1986 (agevolazione "prima casa") sono applicabili le procedure indicate nelle risoluzioni nn. 105/E/2011 e 112/E/2012?

R. Si rammenta che con le richiamate risoluzioni, n. 105 del 2011 e n. 112 del 2012, sono state indicate le procedure che possono essere seguite dal contribuente che non intende o non può assolvere agli impegni assunti in sede di acquisto della 'prima casa di abitazione' per comunicare tale circostanza all'Agenzia delle entrate ed evitare l'applicazione della sanzione amministrativa ovvero, corrisponderla in misura ridotta, beneficiando dell'istituto del ravvedimento operoso.

In particolare, con la risoluzione n. 105/E del 2011, è stata esaminata l'ipotesi di mancato trasferimento della residenza, nel termine di 18 mesi, nel comune in cui è sito l'immobile acquistato. In tale sede, è stato chiarito che qualora risulti ancora pendente il termine di 18 mesi, l'acquirente può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto, presentando apposita istanza all'Ufficio dove è stato registrato l'atto; in tal caso, sono dovute le imposte di trasferimento in misura ordinaria (al netto di quanto versato in sede di registrazione) e i relativi interessi, senza applicazione di sanzioni.

Decorso il termine di 18 mesi, si verifica la decadenza dall'agevolazione; in tal caso, il contribuente sarà tenuto anche alla corresponsione delle sanzioni ma potrà avvalersi, ricorrendone le condizioni, dell'istituto del ravvedimento operoso, presentando apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale dichiarare l'intervenuta decadenza dall'agevolazione.

Analoghe considerazioni sono state svolte con la successiva risoluzione n. 112/E del 2012, in relazione all'ipotesi di vendita dell'immobile acquistato con le agevolazioni entro il successivo quinquennio e mancato riacquisto entro l'anno.

I principi affermati con le richiamate risoluzioni devono ritenersi applicabili anche con riferimento alla nuova previsione di cui al comma 4-bis della nota II-bis) posta in calce all'articolo 1, della Tariffa, parte I, allegata al TUR, che

consente l'applicazione delle agevolazioni 'prima casa' anche nell'ipotesi in cui il contribuente sia già in possesso di altro immobile acquistato con le agevolazioni 'prima casa' a condizione, comunque, che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto.

In mancanza di detta alienazione si verifica la decadenza dall'agevolazione fruita per l'acquisto del nuovo immobile.

Analogamente alle fattispecie esaminate con le richiamate risoluzioni, anche la nuova previsione collega il verificarsi della decadenza al mancato rispetto di un impegno da parte dell'interessato. Coerentemente con i principi già resi, il contribuente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto potrà, entro l'anno stabilito per la rivendita, proporre apposita istanza all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare l'impegno assunto al trasferimento dell'immobile, e conseguentemente richiedere la riliquidazione dell'imposta dovuta, oltre che degli interessi.

Nel diverso caso in cui sia decorso l'anno dal nuovo acquisto agevolato senza che si sia proceduto alla vendita dell'immobile preposseduto, si verifica la decadenza dall'agevolazione fruita in sede di acquisto e, pertanto, oltre all'imposta ed ai relativi interessi, trova applicazione anche la sanzione del 30 per cento. In presenza delle condizioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, l'istante potrà accedere all'istituto del ravvedimento operoso ed ottenere la riduzione della sanzione, presentando apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate con la quale dichiarare l'intervenuta decadenza dall'agevolazione. Al riguardo, si precisa che i diversi termini a cui l'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 ricollega differenti riduzioni delle sanzioni, decorrono dal giorno in cui si è verificata la decadenza dall'agevolazione fruita per il nuovo acquisto (ossia dal giorno in cui matura l'anno dalla stipula dell'atto).

3.2 Trasferimenti Immobiliari nell'ambito delle vendite giudiziarie

D. In caso di inottemperanza dell'obbligo di trasferimento entro due anni dalla stipula attualmente previsto dall'articolo 16, comma 1, del Dl 18/2016 sono applicabili le procedure per il ravvedimento indicate nelle risoluzioni n. 105/E del 2011 e 112/E del 2012?

R. L'articolo 16 del Dl 14 febbraio 2016, n. 18, prevede che *“Gli atti e i provvedimenti recanti il trasferimento della proprietà o di diritti reali su beni immobili emessi nell'ambito di una procedura giudiziaria di espropriazione immobiliare di cui al libro III, titolo II, capo IV, del codice di procedura civile, ovvero di una procedura di vendita di cui all'articolo 107 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, sono assoggettati alle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna a condizione che l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro due anni”*.

Ai sensi del comma 2 del predetto articolo, ove non si realizzi la condizione del nuovo trasferimento entro il biennio, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, la sanzione amministrativa prevista nella misura del 30 per cento e gli interessi di mora. Dalla scadenza del biennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria.

Anche nell'ipotesi oggetto di esame, la decadenza dall'agevolazione fruita, deriva, dunque, dal mancato rispetto dell'impegno assunto di procedere alla rivendita dell'immobile entro i due anni dall'acquisto.

Analogamente a quanto previsto in materia di *'prima casa'*, anche in tale ipotesi, dunque, qualora il contribuente si trovi nella condizione di non poter o voler rispettare l'impegno assunto, può, in pendenza del termine previsto per procedere all'alienazione, rivolgere apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, secondo le procedure previste dalle risoluzioni 102/E e 115/E del 2012, al fine di ottenere la riliquidazione dell'imposta in misura ordinaria e dei relativi interessi.

Diversamente, qualora lo stesso contribuente non si sia attivato nei modi descritti nel termine dei due anni predetti, si realizza la decadenza dall'agevolazione

fruita; in tal caso, l'interessato che intende avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, presenta apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate, presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale dichiarare l'intervenuta decadenza dall'agevolazione. Al riguardo, si precisa che i diversi termini a cui l'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 ricollega differenti riduzioni delle sanzioni, decorrono dal giorno in cui si è verificata la decadenza dall'agevolazione (ossia dal giorno in cui maturano i due anni dalla stipula dell'atto).

3.3 Agevolazione "prima casa"

D. L'articolo 1, comma 55, della legge di Stabilità 2016 estende l'agevolazione 'prima casa' al contribuente che, già proprietario di un immobile acquistato con le agevolazioni, acquisti un nuovo immobile, a condizione che proceda all'alienazione della casa preposseduta entro un anno dal nuovo acquisto.

Si chiede di conoscere se può fruire dell'agevolazione anche un soggetto già proprietario nel comune di una casa non acquistata con l'agevolazione che intende effettuare l'acquisto di una abitazione sita nel medesimo comune, impegnandosi a vendere entro un anno la casa preposseduta.

R. L'acquisto di una abitazione sita in un Comune nel quale l'acquirente è già titolare di altra abitazione, acquistata senza fruire delle agevolazioni per la 'prima casa', non può beneficiare di tali agevolazioni, anche se l'acquirente si impegna a vendere, entro un anno dal nuovo acquisto, l'immobile preposseduto.

La nuova previsione inserita nella Nota II- bis dell'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro consente, infatti, di derogare alle condizioni stabilite dalla citata Nota, nel solo caso in cui l'acquirente risulti già proprietario di un immobile acquistato fruendo delle agevolazioni 'prima casa'.

Nel diverso caso in cui l'immobile preposseduto sia stato acquistato senza godere delle suddette agevolazioni, il contribuente non potrà acquistare un nuovo

immobile agevolato sito nel medesimo Comune in quanto non verrebbe rispettata la condizione stabilita dalla lettera b) della Nota II-bis) che impone all'acquirente di dichiarare di non possedere, in via esclusiva o in comunione con il coniuge, altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare.

Come si evince dai lavori parlamentari, (Nota tecnico-illustrativa alla legge di Stabilità 2016), infatti, la nuova previsione ha la sola finalità di rendere più elastica la fruizione dell'agevolazione in parola senza determinare variazione sul numero dei soggetti beneficiari.

3.4 Deduzione su acquisto e locazione a canoni bassi e impresa di costruzione

D. Le abitazioni oggetto della deduzione del 20% del costo di acquisto o di costruzione di abitazioni da dare in locazione per 8 anni, introdotta dall'articolo 21, Dl 133/2014, devono essere obbligatoriamente costruite "da imprese di costruzione e da cooperative edilizie", come indicato nelle istruzioni delle dichiarazioni relative all'anno 2015, considerando che queste condizioni sono state eliminate dall'originario articolo 21, dalla legge di conversione n. 164 del 2014, a decorrere dal 12 novembre 2014?

R. Il comma 1 dell'art.21 del Dl n.133/2014, nella formulazione modificata in fase di conversione in legge, riconosce l'incentivo per l'acquisto di abitazioni di nuova costruzione, in classe energetica A o B, invendute alla data di entrata in vigore della legge di conversione ovvero oggetto, prima della vendita, di interventi di recupero incisivo, di cui all'art.3, co.1 lett. *c e d*, del DPR n. 380/2001.

In merito, si evidenzia che, rispetto all'originaria formulazione dell'art.21, nella quale venivano individuati quali soggetti cedenti le imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, le cooperative edilizie o le imprese esecutrici degli

interventi di recupero incisivo, l'attuale norma non pone alcun vincolo alla qualifica del soggetto cedente.

Sul tema, neanche il DM attuativo dell'8 settembre 2015 ha imposto una specifica qualifica in capo al cedente, cosicché si può ritenere che il beneficio è riconosciuto a prescindere dal soggetto cedente l'unità immobiliare.

Le istruzioni alle dichiarazioni dei redditi per l'anno 2016 sono conformi a tale orientamento.

3.5 Deduzione su acquisto e locazione a canoni bassi di abitazioni e tipo di contratto

D. Ai fini della deduzione del 20% del costo di acquisto o di costruzione di abitazioni da dare in locazione per 8 anni, introdotta dall'articolo 21, DI n. 12 settembre 2014, n. 133, la destinazione alla locazione per 8 anni è rispettata con un contratto a canone "libero" stipulato solo per 4 anni, ma rinnovabile, come previsto dalla norma sulle locazioni, per altri 4 anni, sempre nel rispetto dei canoni massimi previsti dall'articolo 21, comma 4, lettera e), DI n. 133 del 2014?

R. Con circolare n. 3/E del 2 marzo 2016, al punto 1.13, si è ritenuto che, nel caso di stipula di un contratto di locazione a canone concordato, ai sensi dell'art. 2, comma 3, della legge 9 dicembre 1998 n. 431, la cui durata è stabilita in anni "*sei più due*" ai sensi di quanto previsto dal comma 5 del medesimo articolo 2, che consente "*alla prima scadenza*" di prorogare il contratto "*di diritto*", si possa considerare rispettato il requisito della durata minima del contratto di locazione pari ad anni otto. Tale requisito si intende infatti rispettato non solo nell'ipotesi in cui il contratto abbia tale periodo di efficacia per esplicito accordo delle parti, ma anche nel caso in cui sia la legge a prevedere una proroga di diritto almeno fino a otto anni.

Quindi, in analogia con quanto detto, si può ritenere che l'ambito di applicazione della norma in esame (art. 21 del *decreto*), riguarda tutti i contratti di locazione che abbiano una durata di anni otto, ricomprendendo anche le ipotesi in cui il

contratto abbia tale periodo di efficacia per effetto di proroghe, previste per legge o concordate tra le parti. Rimane fermo il rispetto di tutti gli altri requisiti previsti dall'agevolazione in commento.

4 LEASING ABITATIVO

4.1 Leasing abitativo, quando va verificata l'età

D. Nell'ambito della disciplina fiscale del leasing abitativo, il requisito dell'età (rispetto ai 35 anni) va verificato al solo momento della stipula contrattuale o anno per anno? Stessa domanda relativamente al limite reddituale introdotto dalla norma.

R. L'articolo 1, comma 82, della legge di Stabilità 2016 introduce all'articolo 15, comma 1, del TUIR, le lettere i-sexies.1) e i-sexies.2), che riconoscono la detrazione nella misura del 19 per cento delle spese sostenute in relazione ai contratti di leasing abitativo alle condizioni già previste per la detrazione degli interessi passivi pagati su mutui ipotecari, nonché per quanto pagato a fronte dell'esercizio dell'opzione finale per il riscatto dell'immobile.

La detrazione dall'imposta lorda dei corrispettivi periodici (canoni di leasing) e del prezzo finale di acquisto è concessa ai contribuenti che possiedono "un reddito complessivo non superiore a 55.000 euro".

Tale condizione non è richiesta per l'intera durata del contratto di locazione finanziaria e, pertanto, l'agevolazione, come risulta dalla relazione tecnica, può essere fruita anche se nel corso di vigenza del contratto il conduttore risulti titolare di un maggior reddito. Ai fini della verifica reddituale deve essere assunto il reddito complessivo come definito ai sensi dell'articolo 8 del TUIR.

L'importo massimo su cui calcolare la detrazione in parola è diverso in relazione all'età. In particolare:

per i giovani che alla data di stipula del contratto non hanno compiuto i 35 anni la detrazione è riconosciuta su un importo massimo di canoni e oneri

accessori che annualmente non può eccedere 8.000 euro e su un importo massimo del prezzo di riscatto dell'immobile di 20.000 euro;

□ per i soggetti che compiono 35 anni alla data di stipula del contratto o di età superiore ai 35 anni le stesse detrazioni sono riconosciute in ragione della metà degli importi sopraindicati e, dunque, 4.000 euro per i canoni e oneri accessori e 10.000 euro per il prezzo di riscatto.

Anche il requisito anagrafico, così come quello reddituale, rileva solo al momento della stipula del contratto.

4.2 Detrazione dei canoni di leasing di abitazioni e spese accessorie

D. Per individuare gli "oneri accessori" detraibili al 19%, per la nuova agevolazione dei canoni di leasing di abitazioni, introdotta all'articolo 15, comma 1, lettera i-sexies.1, TUIR, è possibile far riferimento a quelli descritti nella circolare 20 aprile 2005, n. 15/E, risposta 4.4, come ad esempio le "spese di istruttoria" per la concessione del leasing, la "commissione spettante agli istituti per la loro attività di intermediazione" o le spese "di perizia tecnica"?

R. La detrazione del 19 per cento di cui all'articolo 15, comma 1, lettere i-sexies.1) e i.sexies.2), del TUIR, è riconosciuta sui "canoni e i relativi oneri accessori" pattuiti nel contratto di leasing abitativo ed è subordinata all'effettivo pagamento degli stessi da parte dell'utilizzatore, attestato dall'ente concedente.

Con riferimento agli oneri accessori si precisa che, analogamente a quanto previsto in caso di mutuo, non sono detraibili gli oneri sostenuti per l'eventuale stipula di contratti di assicurazione sugli immobili.

Uguualmente, non sono riconosciuti gli eventuali costi di intermediazione sostenuti dalla parte concedente il finanziamento per l'individuazione ed il reperimento dell'immobile richiesto dalla parte conduttrice, ribaltati sulla stessa.

Vi rientrano, invece, i costi di stipula del contratto di leasing.

5 DETRAZIONI SU RISTRUTTURAZIONI, RISPARMIO ENERGETICO, BONUS MOBILI

5.1 Bonus mobili per casa comprata ristrutturata

D. Chi acquista un'abitazione interamente ristrutturata, beneficiando della detrazione Irpef del 50%, può arredarla usufruendo del bonus mobili e grandi elettrodomestici? Il dubbio arriva dalla risposta del 20 gennaio 2015 ad una Faq del sito delle Entrate (si veda Il Sole 24 Ore del 21 gennaio 2015), dove, dopo aver detto che "l'installazione dell'allarme, pur dando diritto alla detrazione del 50% per interventi volti alla prevenzione di atti illeciti, non consente di beneficiare anche del bonus mobili", viene precisato che per la circolare n. 29/E del 2013 "il bonus mobili non è collegato a tutti gli interventi, di cui all'articolo 16-bis, TUIR, che consentono di ottenere la detrazione 50%, ma unicamente a quelli di: manutenzione ordinaria e straordinaria; restauro e risanamento conservativo; ristrutturazione edilizia; ripristino dell'immobile a seguito di eventi calamitosi". Ci si è dimenticati, quindi, che la suddetta circolare comprendeva anche l'acquisto di abitazioni in fabbricati interamente ristrutturati da imprese di costruzione o ristrutturazione e da cooperative edilizie (articolo 16-bis, comma 3, Tuir).

R. Si ribadisce quanto già chiarito con la citata circolare n. 29/E del 2013 che include, tra gli interventi edilizi che costituiscono il presupposto per la detrazione, anche gli interventi di restauro e di risanamento conservativo, e di ristrutturazione edilizia, di cui alle lettere c) e d) dell'art. 3 del DPR n. 380 del 2001, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro sei mesi dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.

5.2 Beni significativi

D. In base alla risposta n. 13 della circolare 37/E del 22 dicembre 2015, la disciplina dei cosiddetti "beni significativi" non può trovare applicazione in

presenza di un committente dell'intervento edilizio che rivesta la qualifica di soggetto passivo IVA, dovendo tale disciplina intendersi riservata ai committenti "privati". Si chiede conferma di tale precisazione e altresì di specificare se si tratti di un mutamento interpretativo.

R. La circolare n. 71/E del 2000 ha chiarito che, in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dall'art. 7, co. 1, lett. b) della L. n. 488 del 1999 (trattamento ai fini IVA delle forniture di beni di valore significativo), la disciplina in argomento è diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. La circolare n. 37/E del 2015, uniformandosi a tale indirizzo interpretativo, ha ulteriormente precisato che la disposizione in materia di beni significativi, riguardando prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non può trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. a-ter), sesto comma, dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta.

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