

CIRCOLARE N. 29/E



Roma, 18 SETTEMBRE 2013

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: *Decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 – Interventi di efficienza energetica – Interventi di ristrutturazione edilizia – Acquisto di mobili per l'arredo e di elettrodomestici – Detrazioni*

INDICE

PREMESSA	3
1. INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI	4
1.1 Interventi interessati dalla proroga delle detrazioni	4
1.2 Decorrenza dell'aliquota del 65%	7
1.3 Interventi su parti comuni di edifici condominiali.....	8
1.4 Fruizione della detrazione	10
2. INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO	10
2.1 Proroga della detrazione del 50% con limite di spesa di euro 96.000.10	10
2.2 Interventi antisismici in zone ad alta pericolosità.....	12
3. ACQUISTO DI MOBILI E DI GRANDI ELETTRODOMESTICI.....	15
3.1 Soggetti che possono beneficiare della detrazione	15
3.2 Interventi edilizi che costituiscono il presupposto per la detrazione ..	16
3.3 Avvio degli interventi di recupero del patrimonio edilizio.....	18
3.4 Beni agevolabili.....	19
3.5 Ammontare della spesa detraibile	21
3.6 Adempimenti	22

PREMESSA

Il decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, entrato in vigore il 6 giugno 2013, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (di seguito “decreto”), contiene alcune misure agevolative dirette a favorire il miglioramento dell’efficienza energetica degli edifici e il recupero del patrimonio edilizio, anche con finalità di stimolo dei settori produttivi di riferimento.

In sintesi, per quanto riguarda gli specifici interventi agevolati, il decreto:

- proroga fino al 31 dicembre 2013 la detrazione per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, elevando contestualmente dal 55% al 65% l’aliquota della detrazione; la proroga è fino al 30 giugno 2014 per gli interventi riguardanti parti comuni degli edifici condominiali o tutte le unità immobiliari del condominio;
- prevede la detrazione del 65% delle spese sostenute dal 4 agosto al 31 dicembre 2013 per interventi antisismici su costruzioni ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità;
- proroga fino al 31 dicembre 2013 la detrazione per il recupero del patrimonio edilizio con la maggiore aliquota del 50% e con il maggior limite di spesa di euro 96.000;
- introduce una ulteriore detrazione per l’acquisto di mobili, nonché per l’acquisto di grandi elettrodomestici di classe energetica A+ (classe A per i forni), finalizzati all’arredo di immobili oggetto di ristrutturazione, per le spese sostenute dal 6 giugno al 31 dicembre 2013, fino a un limite massimo di euro 10.000.

Con la presente circolare si forniscono chiarimenti su alcune questioni interpretative poste all’attenzione della scrivente e riguardanti l’applicazione delle detrazioni indicate.

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 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. INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI

L'art. 14 del decreto, nel prorogare le detrazioni per gli interventi di efficienza energetica, non ne ha modificato l'impianto normativo di riferimento. Pertanto, restano valide, in quanto compatibili, le disposizioni istitutive dell'agevolazione, i relativi decreti e provvedimenti di attuazione, nonché i documenti di prassi che ne hanno illustrato l'applicazione.

1.1 Interventi interessati dalla proroga delle detrazioni

La disciplina delle detrazioni fiscali per gli interventi di efficienza energetica è contenuta nell'art. 14 del decreto. Il comma 1 stabilisce che *“Le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 48, della legge 13 dicembre 2010 n. 220, e successive modificazioni, si applicano nella misura del 65 per cento anche alle spese sostenute dalla data di entrata in vigore del presente decreto al 31 dicembre 2013.”*.

Per meglio comprendere la portata della proroga disposta dal comma 1 dell'art. 14, in termini di interventi agevolabili e relativa decorrenza, occorre preliminarmente evidenziare che le detrazioni per gli interventi di efficienza energetica sono state introdotte dall'art. 1, commi 344 e seguenti, della legge n. 296 del 2006 e più volte prorogate con apposite disposizioni negli anni successivi.

Tra queste, si ricorda l'articolo 1, comma 48, della legge n. 220 del 2010, richiamato dall'art. 14 in esame, che aveva prorogato le detrazioni per gli interventi di efficienza energetica al 31 dicembre 2011.

Successivamente, detto termine finale era stato spostato al 31 dicembre 2012, ad opera dell'art. 4, comma 4, del decreto-legge n. 201 del 2011, e poi al 30 giugno 2013, ad opera dell'art. 11, comma 2, del decreto-legge n. 83 del 2012.

Per entrambe le proroghe, comunque, il legislatore era intervenuto sostituendo il termine finale dell'agevolazione previsto dall'art. 1, comma 48, della legge n. 220 del 2010; quest'ultima, quindi, era la disposizione che regolava le detrazioni per gli interventi di efficienza energetica prima dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 63 del 2013.

Ne consegue che la proroga al 31 dicembre 2013 riguarda tutte le tipologie di interventi di efficienza energetica previsti dall'art. 1, commi 344 e seguenti, della legge n. 296 del 2006, di seguito indicati:

- **interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti**, introdotti a decorrere dal 2007 dall'art. 1, comma 344, della legge n. 296 del 2006, con un limite massimo della detrazione pari a euro 100.000.

Per questa tipologia di interventi non è specificato quali opere o quali impianti occorre realizzare per raggiungere le prestazioni energetiche richieste. L'intervento, infatti, è definito in funzione del risultato che lo stesso deve conseguire in termini di riduzione del fabbisogno annuo di energia primaria per la climatizzazione invernale dell'intero fabbricato. Pertanto, qualsiasi intervento, o insieme sistematico di interventi, che incida sulla prestazione energetica dell'edificio, realizzando la maggior efficienza energetica richiesta dalla normativa di riferimento, è ammesso al beneficio fiscale;

- **interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi**, introdotti a decorrere dal 2007, dall'art. 1, comma 345, della legge n. 296 del 2006, con un limite massimo della detrazione pari a euro 60.000;
- **installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e**

- università**, introdotti a decorrere dal 2007 dall'art. 1, comma 346, della legge n. 296 del 2006, con un limite massimo della detrazione pari a euro 60.000;
- **interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione**, introdotti a decorrere dal 2007 dall'art. 1, comma 347, della legge n. 296 del 2006, con un limite massimo della detrazione pari a euro 30.000;
 - **sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia**, introdotti a decorrere dal 2008 dall'art. 1, comma 286, della legge n. 244 del 2007 e ricondotti nell'ambito degli interventi di cui all'art. 1, comma 347, della legge n. 296 del 2006, con un comune limite massimo della detrazione pari a euro 30.000;
 - **interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria**, introdotti a decorrere dal 2012 dall'art. 4, comma 4, del DL n. 201 del 2011 e ricondotti nell'ambito degli interventi di cui all'art. 1, comma 347, della legge n. 296 del 2006, con un comune limite massimo della detrazione pari a euro 30.000.

Per quanto riguarda le ultime due tipologie di interventi, si fa presente che il comma 1 dell'art. 14, nella formulazione entrata in vigore il 6 giugno 2013, escludeva la proroga per *“gli interventi di sostituzione di impianti di riscaldamento con pompe di calore ad alta efficienza ed impianti geotermici a bassa entalpia”* e per *“la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria”*.

La legge di conversione n. 90 del 2013, tuttavia, ha soppresso le suddette esclusioni dalla proroga. Al riguardo, si ritiene che le modifiche apportate dalla legge di conversione siano applicabili fin dal 6 giugno 2013, data di entrata in vigore del decreto, e non dal 4 agosto 2013, data di entrata in vigore della legge di conversione.

Quanto precede deriva dalla considerazione che il legislatore, disponendo la soppressione dell'esclusione, ha ricondotto anche queste due tipologie di interventi agevolabili a quelli cui l'aliquota del 65% si applica "*alle spese sostenute dalla data di entrata in vigore del presente decreto*". Inoltre, non apparirebbe particolarmente coerente sotto il profilo della *ratio* complessiva della modifica prevedere, per queste tipologie di spese, l'aliquota del 55% fino al 30 giugno 2013 (precedente termine finale dell'agevolazione) e quella del 65% solo a decorrere dal 4 agosto 2013, data di entrata in vigore della legge di conversione, con un'interruzione nel periodo intermedio.

1.2 Decorrenza dell'aliquota del 65%

Per gli interventi indicati al paragrafo precedente, l'aliquota del 65% si applica alle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2013.

Al riguardo, si ritiene che l'utilizzo dell'espressione "*spese sostenute*", senza altre condizioni volte a circoscrivere l'applicazione della più elevata aliquota del 65% in relazione alla data di avvio degli interventi, comporta che ai fini dell'imputazione delle stesse occorre fare riferimento:

- per le **persone fisiche**, compresi gli **esercenti arti e professioni**, e gli **enti non commerciali** al criterio di cassa e, quindi, alla data dell'effettivo pagamento, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui i pagamenti si riferiscono; ad esempio, un intervento ammissibile iniziato a maggio 2013, con pagamenti a maggio, luglio e settembre comporta l'applicazione dell'aliquota del 55% per il pagamento di maggio e dell'aliquota del 65% per i pagamenti di luglio e settembre;
- per le **imprese individuali**, le **società** e gli **enti commerciali** al criterio di competenza e, quindi, alla data di ultimazione della prestazione, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

I medesimi principi devono essere applicati anche per quanto riguarda la verifica del sostenimento delle spese entro il 31 dicembre 2013, termine finale

previsto dal comma 1 dell'art. 14 del decreto, ovvero entro il 30 giugno 2014, per gli interventi su edifici condominiali indicati al successivo comma 2 (cfr. paragrafo 1.3).

Si ricorda che per le detrazioni in esame, diversamente da quelle per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del TUIR, è previsto un limite di importo detraibile, variabile in funzione dell'intervento agevolato, e non un limite di spesa ammissibile. Ne consegue che la maggiore aliquota del 65%, rispetto all'applicazione dell'aliquota del 55%, comporta nella sostanza una riduzione dei limiti massimi di spesa agevolabile.

1.3 Interventi su parti comuni di edifici condominiali

Il comma 2 dell'art. 14 del decreto, non modificato dalla legge di conversione, prevede che *“La detrazione spettante ai sensi del comma 1 si applica nella misura del 65 per cento alle spese sostenute dalla data di entrata in vigore del presente decreto al 30 giugno 2014 per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del codice civile o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio.”*.

Nella relazione al disegno di legge di conversione del decreto in esame, si legge che *“una siffatta durata del regime incentivante potenziato, stabilita in misura maggiore per le spese sostenute per gli stabili condominiali, è dovuta al maggior tempo necessario per la progettazione, l'espletamento delle procedure autorizzatorie e l'attuazione degli interventi riguardanti i predetti stabili, di notevole entità. Si è voluto perseguire, nel contempo, l'obiettivo di favorire una riqualificazione energetica degli edifici condominiali, che presentano consumi energetici superiori alla media italiana, già di per sé abbastanza alta rispetto a quella di altri paesi dell'Unione europea, anche in considerazione della loro epoca di costruzione.”*.

Il comma 2, quindi, mantiene fermi gli interventi agevolabili e l'aliquota della detrazione al 65% in precedenza indicati, mentre prevede una maggiore durata dell'agevolazione, fino al 30 giugno 2014, per gli interventi:

- relativi a **parti comuni degli edifici condominiali**;
- che interessano **tutte le unità immobiliari** di cui si compone il singolo condominio.

Per quanto concerne la nozione di "*parti comuni degli edifici condominiali*", si fa presente che le disposizioni del codice civile disciplinanti il condominio degli edifici sono state recentemente modificate ad opera della legge 11 dicembre 2012, n. 220 (Modifiche alla disciplina del condominio negli edifici), in vigore dal 18 giugno 2013.

L'art. 1117 del codice civile (Parti comuni dell'edificio) stabilisce che sono oggetto di proprietà comune dei proprietari delle singole unità immobiliari dell'edificio, anche se aventi diritto a godimento periodico e se non risulta il contrario dal titolo:

1) tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune, come il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i pilastri e le travi portanti, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni di ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e le facciate;

2) le aree destinate a parcheggio nonché i locali per i servizi in comune, come la portineria, incluso l'alloggio del portiere, la lavanderia, gli stenditoi e i sottotetti destinati, per le caratteristiche strutturali e funzionali, all'uso comune;

3) le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere destinati all'uso comune, come gli ascensori, i pozzi, le cisterne, gli impianti idrici e fognari, i sistemi centralizzati di distribuzione e di trasmissione per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento ed il condizionamento dell'aria, per la ricezione radiotelevisiva e per l'accesso a qualunque altro genere di flusso informativo, anche da satellite o via cavo, e i relativi collegamenti fino al punto di diramazione ai locali di proprietà individuale dei singoli condomini, ovvero, in

caso di impianti unitari, fino al punto di utenza, salvo quanto disposto dalle normative di settore in materia di reti pubbliche.

Il successivo art. 1117-bis del codice civile, inserito dalla citata legge n. 220 del 2012, estende l'applicazione delle disposizioni del codice civile sul condominio degli edifici, in quanto compatibili, a tutti i casi in cui più unità immobiliari o più edifici ovvero più condomini di unità immobiliari o di edifici abbiano parti comuni ai sensi dell'articolo 1117.

1.4 Fruizione della detrazione

Il comma 3 dell'art. 14 del decreto, non modificato dalla legge di conversione, stabilisce che la detrazione spettante in base all'articolo 14 del decreto è ripartita in dieci quote annuali di pari importo, confermando quanto già stabilito dall'art. 1, comma 48, della legge n. 220 del 2010.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 24, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che ha introdotto, a decorrere dalla proroga per il 2008, alcune modifiche alla disciplina originaria delle agevolazioni per la riqualificazione energetica degli edifici.

2. INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

2.1 Proroga della detrazione del 50% con limite di spesa di euro 96.000

Le detrazioni per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio sono disciplinate, a decorrere dal 2012, dall'art. 16-bis del TUIR. Le detrazioni sono state inserite stabilmente nel corpo delle spese rilevanti ai fini IRPEF dall'art. 4 del decreto-legge n. 201 del 2011, accorpando in un unico articolo sia la detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, originariamente prevista dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997 e più volte prorogata (comma 1 dell'art. 16-bis), sia la detrazione nei casi di interventi di ristrutturazione o restauro e risanamento conservativo di interi fabbricati,

eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, prevista a favore dell'acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari facenti parte del fabbricato, originariamente prevista dall'art. 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001 e più volte prorogata (comma 3 dell'art. 16-bis).

L'art. 16-bis del TUIR consente le detrazioni per un importo pari al 36% delle spese documentate, per un ammontare complessivo delle spese stesse non superiore a euro 48.000.

Tuttavia, nell'ambito delle misure per lo sviluppo economico adottate con decreto-legge n. 83 del 2012, l'art. 11, comma 1, ha previsto per le spese documentate relative agli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, del TUIR, sostenute dal 26 giugno 2012, data di entrata in vigore del decreto-legge e fino al 30 giugno 2013, una detrazione dall'imposta lorda pari al 50% delle spese, fino ad un ammontare complessivo delle spese stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare.

L'innalzamento della percentuale di detrazione dal 36% al 50% e l'incremento delle spese ammissibili da euro 48.000 a euro 96.000 si applicano anche alle spese sostenute per gli interventi di cui al successivo comma 3 del medesimo art. 16-bis del TUIR, assunte in misura pari al 25% del prezzo di acquisto o di assegnazione dell'unità immobiliare.

Ciò in quanto gli interventi oggetto del comma 3 (restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia) coincidono con quelli ammissibili alla detrazione in base al comma 1 (in particolare alle lett. a e b), così come sono i medesimi l'aliquota applicabile e l'importo massimo della spesa ammissibile (cfr. anche istruzioni al modello UNICO PF 2013 e 730 2013).

In detto contesto, l'art. 16, comma 1, del decreto in esame, modificando il termine finale previsto dal comma 1 dell'art. 11 del decreto-legge n. 83 del 2012, proroga fino al 31 dicembre 2013 la detrazione con la maggiore aliquota del 50% e con il maggior limite di importo delle spese ammissibili di euro 96.000, sia per le spese sostenute per gli interventi previsti dal comma 1 dell'art. 16-bis del

TUIR, sia per quelle sostenute per gli interventi previsti dal successivo comma 3 del medesimo articolo.

È appena il caso di precisare che il comma 1 dell'art. 16 del decreto non ha modificato l'impianto normativo di riferimento delle detrazioni previste dall'art. 16-bis del TUIR. Pertanto, restano applicabili le disposizioni dell'art. 16-bis del TUIR, del regolamento adottato con decreto del Ministero delle finanze di concerto con il Ministro dei Lavori pubblici del 18 febbraio 1998, n. 41, compreso l'obbligo del pagamento mediante l'apposito bonifico bancario o postale, nonché del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011.

2.2 Interventi antisismici in zone ad alta pericolosità

Il comma 1-bis dell'articolo 16 del decreto, aggiunto in sede di conversione in legge, stabilisce che *“Per le spese sostenute per gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui procedure autorizzatorie sono attivate dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, su edifici ricadenti nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione principale o ad attività produttive, spetta, fino al 31 dicembre 2013, una detrazione dall'imposta lorda pari al 65 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare”*.

Il rinvio alla lett. i) dell'art. 16-bis del TUIR comporta che gli interventi agevolabili coincidono con quelli ammessi alla detrazione del 36% (50% fino al 31 dicembre 2013, in forza della proroga disposta dall'art. 16, comma 1, del decreto).

Si ricorda che la richiamata lett. i) include gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere:

- per la messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali;
- per la redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio;
- per la realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione;

La medesima lett. i) specifica che gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche e all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici e, ove riguardino i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari.

Le unità immobiliari che possono essere oggetto degli interventi agevolabili sono individuate con un duplice criterio: la localizzazione territoriale in zone sismiche ad alta pericolosità e il tipo di utilizzo. Non rileva, invece, la categoria catastale dell'unità immobiliare, non sussistendo alcun vincolo al riguardo.

Per il profilo territoriale, gli edifici devono ricadere nelle zone sismiche (ogni zona coincide con il territorio di un comune) ad alta pericolosità individuate con i codici 1 e 2 nell'allegato A dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, recante *“Primi elementi in materia di criteri generali per la classificazione sismica del territorio nazionale e di normative tecniche per le costruzioni in zona sismica”*.

Per il tipo di utilizzo, rileva la circostanza che la costruzione sia adibita *“ad abitazione principale o ad attività produttive”*, con ciò privilegiando gli immobili in cui è maggiormente probabile che si svolga la vita familiare e lavorativa delle persone.

Per costruzione adibita ad abitazione principale si intende l'abitazione nella quale la persona fisica o i suoi familiari dimorano abitualmente, secondo la nozione rilevante in ambito IRPEF.

Per costruzioni adibite ad attività produttive, stante la particolare finalità della disposizione in esame di tutela delle persone prima ancora che del

patrimonio, si intendono le unità immobiliari in cui si svolgono attività agricole, professionali, produttive di beni e servizi, commerciali o non commerciali.

Possono beneficiare della detrazione i soggetti passivi IRPEF e IRES che sostengono le spese per gli interventi agevolabili, se le spese stesse siano rimaste a loro carico, e possiedono o detengono l'immobile in base a un titolo idoneo (diritto di proprietà o altro diritto reale, contratto di locazione, o altro diritto personale di godimento).

La circostanza che un unico edificio localizzato in una zona sismica ad alta pericolosità possa comprendere unità immobiliari destinate ad attività produttive, ad abitazioni principali, nonché ad altre abitazioni, comporta che l'aliquota del 65% potrà essere fruita solo per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2013 riferite alle unità immobiliari destinate ad attività produttive e ad abitazione principale, applicandosi l'aliquota del 50% per le altre unità immobiliari residenziali, anche a uso promiscuo, nei casi in cui le spese siano sostenute da soggetti che possono avvalersi della detrazione dall'IRPEF di cui all'art. 16-bis del TUIR.

Le spese sostenute per gli interventi in precedenza descritti possono fruire fino al 31 dicembre 2013 dell'aliquota del 65%, a condizione che le procedure di autorizzazione siano avviate a decorrere dal 4 agosto 2013, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto.

Il tetto massimo di spesa agevolata è fissato nella misura di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare facente parte dell'edificio.

Per l'individuazione della disciplina applicabile alla detrazione per gli interventi in questione (modalità di pagamento, fruizione della detrazione, documentazione da conservare), in assenza di indicazioni nella disposizione in commento e considerate le tipologie di interventi agevolabili, si ritiene che si debba fare riferimento alle disposizioni applicabili per gli interventi di cui alla lett. i) del comma 1 dell'art. 16-bis del TUIR.

La detrazione deve essere ripartita in dieci quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

3. ACQUISTO DI MOBILI E DI GRANDI ELETTRODOMESTICI

L'art. 16, comma 2, del decreto, nel quadro delle misure adottate per favorire la ripresa economica, prevede che *“Ai contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1 è altresì riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, nella misura del 50 per cento delle ulteriori spese documentate e sostenute dalla data di entrata in vigore del presente decreto per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione.”*.

Il medesimo comma 2 stabilisce che la detrazione *“da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro.”*.

La detrazione in esame presenta sostanziali analogie con la detrazione a suo tempo prevista dall'art. 2 del decreto-legge n. 5 del 2009 (anch'essa diretta ad agevolare le ulteriori spese sostenute per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione); se ne distingue, tuttavia, per alcune differenze, sia nel testo della disposizione agevolativa che nel contesto normativo di riferimento, che non consentono di fare un mero rinvio alle istruzioni già emanate con riguardo alla precedente agevolazione (cfr. circolare n. 35/E del 16 luglio 2009, circolare n. 21/E del 23 aprile 2010, paragrafo 2).

3.1 Soggetti che possono beneficiare della detrazione

I soggetti che possono avvalersi del beneficio fiscale sono individuati indirettamente dal comma 2, mediante riconoscimento della detrazione *“Ai contribuenti che fruiscono della detrazione di cui al comma 1”*, ossia ai contribuenti che, come chiarito al precedente paragrafo 2 di questa circolare, fruiscono della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui

all'art. 16-bis del TUIR con la maggiore aliquota del 50% e con il maggior limite di 96.000 euro di spese ammissibili.

3.2 Interventi edilizi che costituiscono il presupposto per la detrazione

Il comma 2 richiede, tuttavia, anche altri requisiti, in quanto i contribuenti in questione devono sostenere “*ulteriori spese documentate*”, rispetto a quelle sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, per “*l’acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, finalizzati all’arredo dell’immobile oggetto di ristrutturazione*”.

La finalizzazione, che conferma quella già presente nel 2009, evidenzia la stretta correlazione tra l’incentivo a favore del settore del mobile e quello a favore del settore edile.

L’Agenzia delle entrate, già con riguardo all’analoga agevolazione istituita dall’art. 2 del decreto-legge n. 5 del 2009, ha chiarito che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che costituiscono presupposto del beneficio in esame non sono limitati alla “ristrutturazione edilizia” in senso tecnico, ma comprendono anche la manutenzione straordinaria, e il restauro e risanamento conservativo, di singole unità immobiliari residenziali (cfr. circolare n. 35/E del 2009).

Il comma 2 dell’art. 16 del decreto, tuttavia, non prevede più la limitazione agli interventi edilizi effettuati su “singole unità immobiliari residenziali”, pur mantenendo invariata la necessaria finalizzazione dell’acquisto all’arredo dell’immobile oggetto di ristrutturazione.

Ne consegue che possono costituire valido presupposto per la fruizione della detrazione in esame l’effettuazione di interventi edilizi sia su singole unità immobiliari residenziali, sia su parti comuni di edifici residenziali di cui all’art. 1117 del codice civile (cfr. il paragrafo 1.3 di questa circolare), in funzione degli acquisti dei beni agevolati finalizzati all’arredo, rispettivamente, delle singole unità immobiliari e delle parti comuni (ad esempio, guardiole, appartamento del portiere, sala adibita a riunioni condominiali, lavatoi, ecc.). L’effettuazione di

lavori di ristrutturazione sulle parti comuni condominiali non consente ai singoli condomini, che fruiscono pro-quota della relativa detrazione, di acquistare mobili e grandi elettrodomestici da destinare all'arredo della propria unità immobiliare.

Inoltre, occorre tenere conto della circostanza che l'art. 16-bis del TUIR ricomprende tra gli interventi edilizi agevolabili anche alcuni interventi non contemplati dall'art. 1 della legge n. 449 del 1997 (norma sui benefici fiscali per il recupero del patrimonio edilizio richiamata dall'art. 2 del decreto-legge n. 5 del 2009).

In particolare, l'art. 16-bis del TUIR consente la fruizione della detrazione per gli interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza (comma 1, lett. c), nonché nei casi di interventi di ristrutturazione o restauro e risanamento conservativo di interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie (comma 3), detrazione originariamente prevista dall'art. 9, comma 2, della legge n. 448 del 2001 e più volte prorogata. In questo secondo caso la detrazione per gli interventi edilizi, calcolata su un importo pari al 25% del prezzo dell'unità immobiliare, compete al successivo acquirente o assegnatario delle singole unità immobiliari. Al medesimo contribuente compete anche la detrazione per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2013.

In sintesi, la detrazione in esame è collegata agli interventi:

- di **manutenzione ordinaria**, di cui alla lett. a) dell'art. 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale;
- di **manutenzione straordinaria**, di cui alla lett. b) dell'art. 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;
- di **restauro e di risanamento conservativo**, di cui alla lett. c) dell'art. 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;

- di **ristrutturazione edilizia**, di cui alla lett. d) dell'art. 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;
- **necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi**, ancorché non rientranti nelle categorie precedenti, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- 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.

3.3 Avvio degli interventi di recupero del patrimonio edilizio

Il comma 2 dell'art. 16 del decreto, a differenza dell'analogia agevolazione operante nel 2009, non individua espressamente la data a decorrere dalla quale devono essere iniziati gli interventi di ristrutturazione, né quella a decorrere dalla quale devono essere sostenute le spese per detti interventi.

A tal fine, occorre considerare che – per effetto del richiamo alla fruizione della detrazione di cui al comma 1 – i contribuenti ammessi a beneficiare della detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici sono i medesimi contribuenti che fruiscono della detrazione del 50% per aver sostenuto spese, riguardanti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio in precedenza indicati, dal 26 giugno 2012, data di entrata in vigore dell'articolo 11, comma 1 del decreto-legge n. 83 del 2012 (cfr. paragrafo 2.1).

Si ritiene, quindi, che il legislatore abbia considerato il sostenimento di spese dal 26 giugno 2012 per gli interventi edilizi in precedenza elencati, come presupposto cui collegare la possibilità di avvalersi della detrazione in esame, essendo rappresentativo di lavori in corso di esecuzione o comunque terminati da un lasso di tempo sufficientemente contenuto, tale da presumere che l'acquisto

sia diretto al completamento dell'arredo dell'immobile su cui i lavori sono stati effettuati.

Si ritiene possibile, inoltre, che le spese per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici siano sostenute anche prima di quelle per la ristrutturazione dell'immobile, a condizione che siano stati già avviati i lavori di ristrutturazione dell'immobile cui detti beni sono destinati. In altri termini, la data di inizio lavori deve essere anteriore a quella in cui sono sostenute le spese per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, ma non è necessario che le spese di ristrutturazione siano sostenute prima di quelle per l'arredo dell'abitazione (cfr. paragrafo 2.1 della circolare n. 21/E del 2010).

La data di avvio potrà essere comprovata dalle eventuali abilitazioni amministrative o comunicazioni richieste dalla vigente legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare, dalla Comunicazione preventiva indicante la data di inizio dei lavori all'Azienda sanitaria locale, qualora la stessa sia obbligatoria, ovvero, in caso si tratti di lavori per i quali non siano necessarie comunicazioni o titoli abitativi dovrà essere oggetto di dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445, come prescritto dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011.

3.4 Beni agevolabili

La detrazione in esame compete per le spese sostenute dal 6 giugno al 31 dicembre 2013 per l'acquisto di:

- mobili;
- grandi elettrodomestici di classe energetica non inferiore alla A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica.

La legge di conversione del decreto, nell'estendere il beneficio all'acquisto di grandi elettrodomestici, ha espressamente specificato che possono beneficiare

della detrazione in esame le spese sostenute dal 6 giugno 2013, data di entrata in vigore del decreto.

Per quanto concerne la data entro la quale devono essere sostenute le spese per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, rileva la circostanza, in precedenza evidenziata, della stretta connessione tra la fruizione della detrazione per gli interventi di ristrutturazione e la fruizione della detrazione in esame, da cui consegue che il 31 dicembre 2013 è la data ultima entro cui devono essere sostenute le spese per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici per poter fruire della detrazione.

Si precisa, inoltre, che possono essere agevolate solo le spese sostenute per gli acquisti di mobili o grandi elettrodomestici nuovi. Sebbene la disposizione in esame non lo preveda espressamente, detto requisito deve ritenersi assolutamente implicito nella ratio della disposizione, diretta a stimolare il settore produttivo di riferimento, effetto non ottenibile se fossero agevolate le spese sostenute per gli acquisti di mobili o grandi elettrodomestici usati.

Il collegamento richiesto dalla norma tra acquisto di mobili o di grandi elettrodomestici e arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione deve sussistere tenendo conto dell'immobile nel suo complesso e non del singolo ambiente dell'immobile stesso. In altri termini, l'acquisto di mobili o di grandi elettrodomestici è agevolabile anche se detti beni siano destinati all'arredo di un ambiente diverso da quelli oggetto di interventi edilizi, purché l'immobile sia comunque oggetto degli interventi edilizi indicati al paragrafo 3.2.

Rientrano tra i "mobili" agevolabili, a titolo esemplificativo, letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, nonché i materassi e gli apparecchi di illuminazione che costituiscono un necessario completamento dell'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione.

Non sono agevolabili, invece, gli acquisti di porte, di pavimentazioni (ad esempio, il parquet), di tende e tendaggi, nonché di altri complementi di arredo.

Per quel che riguarda i grandi elettrodomestici, la disposizione limita il beneficio all'acquisto delle tipologie dotate di etichetta energetica di classe A+ o

superiore, A o superiore per i forni, se per quelle tipologie è obbligatoria l'etichetta energetica. L'acquisto di grandi elettrodomestici sprovvisti di etichetta energetica è agevolabile solo se per quella tipologia non sia ancora previsto l'obbligo di etichetta energetica.

Per quanto riguarda l'individuazione dei "grandi elettrodomestici", in assenza di diverse indicazioni nella disposizione agevolativa, costituisce utile riferimento l'elenco di cui all'allegato 1B del decreto legislativo 25 luglio 2005, n. 151, secondo cui rientrano nei grandi elettrodomestici, a titolo esemplificativo: frigoriferi, congelatori, lavatrici, asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi di cottura, stufe elettriche, piastre riscaldanti elettriche, forni a microonde, apparecchi elettrici di riscaldamento, radiatori elettrici, ventilatori elettrici, apparecchi per il condizionamento.

Nell'importo delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici possono essere considerate anche le spese di trasporto e di montaggio dei beni acquistati, sempreché le spese stesse siano state sostenute con le modalità di pagamento indicate al successivo par. 3.6.

3.5 Ammontare della spesa detraibile

L'art. 16, comma 2, secondo periodo, del decreto precisa che *“La detrazione di cui al presente comma, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro.”*.

L'importo massimo di euro 10.000 su cui calcolare la detrazione si riferisce complessivamente alle spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici. In altri termini, se la somma delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici supera l'importo di euro 10.000, la detrazione spettante dovrà essere determinata comunque sull'importo massimo di euro 10.000.

Il predetto importo massimo di euro 10.000 è riferito alla singola unità immobiliare, comprensiva delle pertinenze, o alla parte comune dell'edificio

oggetto di ristrutturazione, i cui dati catastali devono essere riportati nella dichiarazione dei redditi, prescindendo dal numero dei contribuenti che partecipano alla spesa.

Al contribuente che esegue lavori di ristrutturazione su più unità immobiliari il diritto al beneficio di cui all'art. 16 del decreto dovrà essere riconosciuto più volte. L'importo massimo di euro 10.000 dovrà essere riferito a ciascuna unità abitativa oggetto di ristrutturazione.

3.6 Adempimenti

Il beneficio fiscale in esame è ancorato a quello per il recupero del patrimonio edilizio. Ciò comporta che il contribuente, per avvalersi del nuovo beneficio fiscale, deve fruire della detrazione per il recupero del patrimonio edilizio rispettando i presupposti e gli adempimenti previsti dall'art. 16-bis del TUIR, dal regolamento adottato con decreto del Ministero delle finanze di concerto con il Ministro dei Lavori pubblici del 18 febbraio 1998, n. 41, nonché dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011.

A tal riguardo si ricorda che dal 2011 non è più necessaria la comunicazione preventiva al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, in quanto detto adempimento è stato sostituito dall'indicazione di alcuni dati nella dichiarazione dei redditi e dall'obbligo della conservazione della documentazione individuata dal citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 novembre 2011.

Rimane fermo, invece, l'obbligo di pagare il corrispettivo degli interventi di recupero del patrimonio edilizio mediante l'apposito bonifico bancario o postale, salve talune specificate eccezioni, tra le quali il pagamento relativo all'acquisto degli immobili da imprese che hanno eseguito la ristrutturazione di un intero fabbricato.

Per quanto attiene agli adempimenti da seguire per la fruizione della detrazione per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, si ricorda che i contribuenti devono eseguire i pagamenti mediante bonifici bancari o postali, con

le medesime modalità già previste per i pagamenti dei lavori di ristrutturazione fiscalmente agevolati (cfr. comunicato stampa del 4 luglio 2013).

Nei bonifici, pertanto, dovranno essere indicati:

- la causale del versamento attualmente utilizzata dalle banche e da Poste Italiane SPA per i bonifici relativi ai lavori di ristrutturazione fiscalmente agevolati;
- il codice fiscale del beneficiario della detrazione;
- il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

Per esigenze di semplificazione legate alle tipologie di beni acquistabili, è consentito effettuare il pagamento degli acquisti di mobili o di grandi elettrodomestici anche mediante carte di credito o carte di debito. In questo caso, la data di pagamento è individuata nel giorno di utilizzo della carta di credito o di debito da parte del titolare, evidenziata nella ricevuta telematica di avvenuta transazione, e non nel giorno di addebito sul conto corrente del titolare stesso. Non è consentito, invece, effettuare il pagamento mediante assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento.

Le spese sostenute, inoltre, devono essere “documentate”, conservando la documentazione attestante l’effettivo pagamento (ricevute dei bonifici, ricevute di avvenuta transazione per i pagamenti mediante carte di credito o di debito, documentazione di addebito sul conto corrente) e le fatture di acquisto dei beni con la usuale specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e servizi acquisiti.

* * *

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