

Risposta n. 142

OGGETTO: Detrazione delle spese sostenute per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis del TUIR. Trasferimento della detrazione.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante rappresenta di essere attualmente, insieme ai fratelli ALFA e BETA, usufruttuaria all'11,11 per cento e, contestualmente, piena proprietaria al 22,22 per cento di due immobili (pervenuti in eredità dal padre - deceduto nel corso del 2000 - e ad oggi concessi in locazione a terzi) sui quali la madre, nuda proprietaria al 33,33 per cento, ha eseguito negli anni 2013 e 2014 e nel 2017 degli interventi di ristrutturazione edilizia in qualità, rispettivamente, di proprietaria e nuda proprietaria sostenendo le relative spese e beneficiando, di conseguenza, della detrazione del 50 per cento di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Avendo intenzione di fruire, unitamente ai due fratelli, delle residue quote di detrazione, chiede dunque chiarimenti in merito al corretto comportamento che la

madre, a tal fine, dovrà porre in essere e, in particolare, se vendere o donare loro la sua quota di nuda proprietà (allo scopo di consentire il consolidamento dell'intera proprietà degli immobili in capo ai figli) o, in alternativa, procedere alla divisione notarile del suddetto diritto reale solo tra loro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare del 19 giugno 2012, n. 25 (che richiama, a sua volta, la risoluzione del 24 marzo 2009, n. 77), siano riconducibili anche all'ambito della fattispecie in esame qualora la madre procedesse a vendere o donare ai figli la sua quota di nuda proprietà venendosi così a consolidare in capo ad essi l'intera proprietà dei due immobili con conseguente possibilità di fruire, nella misura del 33,33 per cento ciascuno, del diritto alla detrazione delle quote residue delle spese, relative agli interventi di ristrutturazione edilizia, sostenute dalla madre negli anni 2013 e 2014 e nel 2017 (in qualità, rispettivamente, di proprietaria e nuda proprietaria).

In alternativa, è dell'avviso che la previsione di cui all'articolo 16-bis, comma 8, del TUIR trovi applicazione, alla luce della recentissima sentenza della Corte di Cassazione n. 25021 del 7 ottobre 2019, anche nell'ipotesi di divisione notarile della sola nuda proprietà tra tutti gli eredi del de cuius facendo in modo, in seguito, che lo stesso diritto reale venga attribuito solo ed esclusivamente ai figli.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente si osserva che il seguente parere prescinde da considerazioni relative alla effettiva spettanza della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio prevista dall'articolo 16-*bis*, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con il decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.

917 (Tuir).

In particolare, il citato art. 16-*bis* del Tuir prevede, per le spese sostenute nel periodo compreso tra il 26 giugno 2012 ed il 31 dicembre 2020, la possibilità di detrarre dall'IRPEF un importo attualmente pari al 50 per cento delle spese documentate, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare, sostenute e rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi agevolabili di manutenzione straordinaria, di restauro e di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia previsti dall'art. 3, lettere b), c) e d) del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia edilizia).

Tra i soggetti che hanno diritto a fruire della detrazione, se hanno sostenuto le spese in questione e le stesse sono effettivamente rimaste a loro carico, rientrano non solo il proprietario o il nudo proprietario dell'immobile, bensì anche i titolari di diritti reali di godimento di uso, usufrutto e abitazione sul medesimo (cfr. circ. 31 maggio 2013, n. 13/E).

Il comma 8 del citato art. 16-*bis* del Tuir dispone che, "*in caso di vendita dell'unità immobiliare*" su cui sono stati realizzati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, la detrazione, non utilizzata in tutto o in parte dal venditore, viene trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti intercorso nell'atto d'acquisto, all'acquirente persona fisica.

Nel caso di cessione dell'intera proprietà di immobili sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero edilizio, con diversi documenti di prassi, è stato evidenziato che benché il legislatore abbia utilizzato il termine "vendita", la disposizione trova applicazione in tutte le ipotesi in cui si ha una cessione dell'immobile e, quindi, anche nelle cessioni a titolo gratuito (cfr. cit. circolare 31 maggio 2013, n. 13/E).

In caso di costituzione del diritto di usufrutto, sia a titolo oneroso che a titolo gratuito, è stato chiarito che le quote di detrazione non fruite non si trasferiscono

all'usufruttuario ma rimangono al nudo proprietario, ciò in quanto la previsione di cui all'articolo 16-*bis*, comma 8, del Tuir riguarda il caso di vendita, ipotesi alla quale, in via di prassi, è stata assimilata la donazione e dunque si tratta di ipotesi di trasferimento della proprietà dell'immobile (circostanza che non si ravvisa nella particolare ipotesi di costituzione di più diritti reali sullo stesso).

Il trasferimento di una quota di proprietà dell'unità immobiliare non determina un analogo trasferimento del diritto alla detrazione in commento atteso che tale passaggio può verificarsi esclusivamente in presenza della cessione dell'intero immobile. L'utilizzo delle rate residue, rimane in capo al venditore qualora venga ceduta solo una quota dell'unità immobiliare e non il 100 per cento a meno che, per effetto della cessione pro-quota, la parte acquirente diventi proprietaria esclusiva dell'immobile. In quest'ultima ipotesi, infatti, si realizzano i presupposti richiesti dalla disposizione normativa in esame (cfr., da ultimo, circolare n. 13/E del 31 maggio 2019).

Nel caso di specie, a seguito dell'atto di cessione (a titolo oneroso o gratuito) che verrà effettuato, la madre dell'Istante perderà l'intera titolarità degli immobili, a favore di tutti e tre i figli i quali, consolidando l'usufrutto e la nuda proprietà, saranno legittimati, per i rimanenti periodi d'imposta, a fruire delle quote residue di detrazione IRPEF.

Ad analoghe conclusioni si giunge qualora dovesse privilegiarsi (sempreché, allo stato attuale, tale possibilità sia di concreta realizzazione in base alle disposizioni che disciplinano i trasferimenti *mortis causa*) l'ipotesi, alternativa, di divisione notarile della sola nuda proprietà tra tutti gli eredi del *de cuius* atteso che il diritto reale (nuda proprietà) sarà attribuito a favore dei figli.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)