

Detrazioni per le spese di recupero del patrimonio edilizio - Trasferimento del diritto alla detrazione

Trasferimento tra vivi dell'immobile residenziale

La vendita dell'immobile già oggetto di un intervento agevolato solleva il problema di individuare quale sia, tra dante causa (es. venditore) e persona fisica avente causa (es. acquirente), il soggetto legittimato ad utilizzare la detrazione in tutto o in parte inutilizzata nei rimanenti periodi d'imposta (rate residue).

L'evoluzione normativa verificatasi in materia rende opportuno distinguere a seconda che l'atto di vendita sia stato stipulato, rispettivamente:

- **prima del 17 settembre 2011;**
- nel periodo compreso **tra il 17 settembre 2011 ed il 31 dicembre 2011;**
- **a partire dall'1 gennaio 2012.**

Trasferimenti avvenuti prima del 17 settembre 2011

Per i trasferimenti avvenuti prima del 17 settembre 2011, le quote di detrazione non ancora utilizzate spettavano **all'acquirente o donatario**, per i rimanenti periodi d'imposta, purché fosse soggetto persona fisica, senza possibilità di deroga ([articolo 1](#) comma 7 della [L. n. 449/97](#), nella formulazione anteriore alle modifiche del [D.L. n. 138/2011](#)).

Trasferimenti avvenuti tra il 17.9.2011 ed il 31.12.2011

Nel caso di vendita dell'unità immobiliare su cui fossero stati realizzati gli interventi agevolati, era previsto che la detrazione del 36% non utilizzata in tutto o in parte dal venditore, per i rimanenti periodi d'imposta, ([articolo 2](#) comma 12-bis del [D.L. 13.8.2011 n. 138](#)) potesse, in alternativa:

- essere al **trasferita nuovo acquirente**,
- oppure **continuare ad essere utilizzata dal venditore** (tale soluzione, in precedenza, non era consentita).

A seguito dei trasferimenti avvenuti tra il 17.9.2011 (data di entrata in vigore della [L. n. 148/2011](#)) ed il 31.12.2011, il soggetto cui compete il diritto alla detrazione, per le rate residue, può quindi essere, a seconda dell'accordo intercorso tra le parti:

- il venditore,
- oppure l'acquirente.

La norma non prevedeva a chi spettasse la detrazione in caso di assenza di esplicite previsioni contrattuali, e non chiariva -?in particolare - se rimanesse in capo al venditore oppure si trasferisse in modo automatico all'acquirente. Al riguardo, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate ([circolare 1 giugno 2012 n. 19](#)), precisando che, in assenza di specifiche indicazioni nell'atto di trasferimento, la parte di detrazione residua compete all'acquirente. Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale soluzione risulta conforme tanto alla disciplina previgente quanto alla disciplina a regime della detrazione. Infatti, al riguardo, l'[articolo 16-bis](#) comma 6 del [TUIR](#) prevede che "in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale

sono stati realizzati gli interventi ... la detrazione non utilizzata in tutto o in parte è trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare".

Trasferimenti effettuati a partire dall'1 gennaio 2012

Alle vendite avvenute a partire dall'1 gennaio 2012, il diritto alla detrazione del 36%-50% non utilizzata in tutto o in parte si **trasferisce automaticamente**, per le rate residue, in capo all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare, salvo diverso accordo delle parti.

A riguardo la [circolare n. 7/E del 4 aprile 2017](#) dispone che in mancanza di tale specifico accordo, nell'atto di trasferimento dell'immobile, la conservazione in capo al venditore delle detrazioni non utilizzate può desumersi anche da una scrittura privata, autenticata dal notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, sottoscritta da entrambe le parti contraenti, nella quale si dia atto che l'accordo in tal senso esisteva sin dalla data del rogito. Il comportamento dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi dovrà essere coerente con quanto indicato nell'accordo successivamente formalizzato.

Attenzione

Per la **clausola** relativa alla riserva del diritto di detrazione in capo alla parte alienante, da inserire eventualmente nell'atto, lo studio Consiglio nazionale del Notariato 129-2012/T propone il seguente testo: "Ai sensi e per gli effetti dell'[articolo 16-bis, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917](#) e norme connesse, la parte alienante dichiara e la parte acquirente prende atto che il diritto alla detrazione di imposta di cui alla citata normativa non si trasmette all'acquirente".

È quindi possibile stabilire che il venditore continui a beneficiare della detrazione anche successivamente alla cessione dell'immobile. Tuttavia, se nulla viene stabilito, la detrazione viene automaticamente trasferita all'acquirente.

Naturalmente, a fortiori, il trasferimento del diritto in capo all'acquirente dovrebbe verificarsi anche qualora le parti abbiano espresso (*ad abundantiam*) tale volontà in sede contrattuale.

Il trasferimento della detrazione non si verifica qualora il soggetto acquirente (*amplius*: avente causa) sia **diverso da una persona fisica**. Conseguentemente, laddove il nuovo proprietario sia una **società di capitali, di persone, una cooperativa**, ecc., la detrazione continua a permanere in capo al soggetto cedente.

Le considerazioni svolte rispetto alla vendita, valgono anche nel caso in cui l'unità immobiliare già oggetto dell'intervento agevolato, non venga venduta, bensì costituisca oggetto di permuta (con o senza eventuale conguaglio in denaro) (Agenzia delle Entrate ([circolare 19 giugno 2012 n. 25](#), § 1.2).

L'Agenzia valorizza in tal senso il disposto dell'[articolo 1555](#) cod.civ., in base al quale "le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto siano con questa compatibili".

Cessioni a titolo gratuito dell'immobile (es. donazione)

Sono previste espressamente due ipotesi ([articolo 16-bis](#), comma ottavo, **TUIR**):

- quella della **vendita** dell'immobile;
- quella del **decesso** del titolare dell'immobile.

È stato precisato che l'espressione "vendita" si deve riferire a tutte le ipotesi in cui si realizza una cessione dell'immobile, anche a titolo gratuito ([circolare Agenzia delle Entrate n. 25/2012](#) (§ 1.2) confermato anche dalla [circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017](#)).

Pertanto, se il donante non dispone nulla al riguardo, il diritto alla detrazione si trasferisce in capo al donatario, a prescindere dalla circostanza che quest'ultimo conservi o meno la detenzione materiale e diretta dell'immobile.

Per contro, è possibile che il donante si riservi il diritto a detrarre le rate residue, indicandolo nel contratto di donazione.

Rata relativa all'anno del trasferimento

La prassi ministeriale aveva fornito chiare indicazioni in merito all'individuazione del soggetto titolato a detrarre la rata relativa all'anno in cui avviene il trasferimento dell'immobile: il soggetto cui compete il diritto alla detrazione, con riferimento a ciascuna rata, coincideva con il possessore dell'immobile al 31 dicembre del relativo periodo di imposta.

Il principio valeva anche per le rate relative ai periodi d'imposta nel corso dei quali fossero state sostenute spese per l'intervento di recupero ([CM 12 maggio 2000 n. 95/E](#)).

Aggiornando le indicazioni di prassi testé riferite alla luce della nuova disciplina che sovrintende al trasferimento del diritto alla detrazione per le rate residue in caso di trasferimento *inter vivos* dell'immobile già oggetto dell'intervento agevolato, l'Agenzia delle Entrate ([circolare 1 giugno 2012 n. 19](#) § 1.8) ha affermato che è legittimato ad avvalersi della rata di detrazione relativa all'anno in cui l'immobile è trasferito:

- per le cessioni di immobili avvenute prima del 17 settembre 2011 (data di entrata in vigore della [L. n. 148/2011](#)) l'**acquirente**, in ogni caso;
- per le cessioni di immobili avvenute a partire dalla stessa data del 17 settembre 2011:
 - se le parti hanno assunto un **accordo negoziale** volto a **conservare** in capo al venditore il diritto a detrarre le rate residue, il **venditore**;
 - se le parti hanno assunto un **accordo negoziale** volto a **trasferire** in capo all'acquirente il diritto a detrarre le rate residue, ovvero non hanno assunto alcun accordo in materia, l'**acquirente**.

Decadenza dalla detrazione ed effetto sul diritto trasferito all'acquirente

In caso di successiva dichiarazione di decadenza dai benefici, il diritto alla detrazione dovrebbe venire meno fin dall'origine, e quindi, se trasferito all'acquirente, si intende come non trasmesso in capo al nuovo proprietario.

Trasferimenti di quote di comproprietà effettuati dal 17 settembre 2011

Con riferimento al caso in cui oggetto di vendita sia non già la piena proprietà dell'unità immobiliare oggetto dell'intervento agevolato, bensì una **quota di comproprietà** di quest'ultima, l'[articolo 16-bis](#), comma ottavo, [TUIR](#) trova applicazione solo quando, a seguito dell'acquisto della quota di comproprietà, l'acquirente divenga proprietario a titolo esclusivo dell'immobile ([circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2012 n. 25](#) (§ 1.3)).

Si tratta, come esemplificato dall'Agenzia, del caso del **comproprietario pro indiviso al 50% che acquista il residuo 50%**, divenendo unico proprietario dell'immobile.

Nei trasferimenti di tal genere effettuati a partire dal 17 settembre 2011, il venditore potrà riservarsi il diritto a detrarre le rate residue, in relazione alla quota di comproprietà ceduta. In caso di pattuizione inversa (trasferimento del diritto

all'acquirente) o in assenza di pattuizioni al riguardo, il diritto alla detrazione delle rate residue, relativo alla quota di comproprietà trasferita, passa all'acquirente.

Nella diversa ipotesi in cui l'acquisto della quota di comproprietà non consenta all'acquirente di acquisire la proprietà piena ed esclusiva dell'immobile (es. il proprietario esclusivo di un immobile ne vende il 50% *pro indiviso* ad altro soggetto), il diritto a detrarre le rate residue, in relazione alla quota di comproprietà ceduta, si mantiene in capo al venditore.

Trasferimenti di quote di comproprietà effettuati prima del 17 settembre 2011

In relazione ai trasferimenti avvenuti in base alla disciplina previgente al [D.L. n. 138/2011](#), la prassi ministeriale distingueva analogamente a seconda che il trasferimento della quota di comproprietà ricostituiva o meno la piena ed esclusiva proprietà immobiliare in capo all'acquirente.

In altri termini, riguardo ai trasferimenti di quote di comproprietà dell'immobile già oggetto dell'intervento agevolato, effettuati anteriormente al 17 settembre 2011, si era affermato che:

- quando, a seguito della vendita della quota di comproprietà *pro indiviso*, l'acquirente non acquisisce la piena proprietà dell'immobile, il diritto alla detrazione non si trasferiva e rimaneva in capo al venditore ([C.M. 12 maggio 2000 n. 95/E](#) e [circolare Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004 n. 24](#));
- quando, a seguito della vendita della quota di comproprietà, l'acquirente divenisse **unico proprietario** dell'immobile, allora, era — "come se fosse stato ceduto l'intero fabbricato" e quindi il beneficio si trasferiva al cessionario ([risoluzione Agenzia delle Entrate 24 marzo 2009 n. 77](#)).

Spese sostenute dal conduttore o comodatario

Nell'ipotesi di spese sostenute dal detentore dell'immobile (quale poteva essere l'inquilino oppure il comodatario), il diritto alla detrazione spetta al detentore anche in caso di cessazione della detenzione, ad esempio per risoluzione del contratto stesso ([C.M. 24 febbraio 1998 n. 57](#) (§ 4)).

Si ritiene che tali precisazioni conservino la loro validità anche rispetto alle spese sostenute a partire dal 1° gennaio 2012.

Decesso del contribuente

In caso di decesso del contribuente, la detrazione si trasmette per intero esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene ([articolo 16 bis](#), comma ottavo, [TUIR - circolare Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003 n. 15](#) e 9 ottobre 2013 n. 13).

L'Agenzia delle Entrate ([circolare 10 giugno 2004 n. 24](#) (§ 1.1)) ha poi precisato che tale modalità di subentro nel diritto alla detrazione si verifica solo rispetto all'erede assegnatario che abbia l'immediata e libera disponibilità del bene, a prescindere dalla circostanza che l'immobile sia destinato o meno ad abitazione principale.

In pratica, il diritto alla detrazione:

- si mantiene in capo all'erede anche se questi utilizza l'immobile come "seconda casa";
- se vi sono più eredi, qualora uno solo abiti l'immobile, la detrazione spetta per intero a quest'ultimo, non avendone più gli altri la disponibilità;
- viene meno qualora l'immobile sia concesso in locazione o in comodato.

Attenzione

Si rileva che, con la concessione dell'immobile in comodato, l'erede comodante si spoglia della detenzione del bene a vantaggio del comodatario, ([articolo 1803 ss. cod.civ.](#)), con conseguente perdita del diritto alla detrazione in relazione alle spese di ristrutturazione sostenute dal de cuius ([circolare Agenzia delle Entrate 13 maggio 2011 n. 20](#) (§ 2.2)). L'erede potrà beneficiare delle eventuali rate residue di competenza degli anni successivi al termine del contratto di locazione o del comodato, riprendendo la detenzione materiale del bene ([circolare Agenzia delle Entrate 24 aprile 2015 n. 17/E](#) § 3.3)

Se la detenzione dell'immobile viene esercitata congiuntamente da più eredi, la detrazione può essere ripartita tra gli stessi in parti uguali ([circolare Agenzia delle Entrate 5 marzo 2003 n. 15](#)).

L'utilizzo della detrazione residua non è consentito al coniuge che abbia **rinunciato all'eredità** e mantenga sull'immobile il solo diritto di abitazione, in quanto tale soggetto non può essere considerato un "erede", ma solo un "legatario *ex lege*" ([circolare Agenzia delle Entrate 10 giugno 2004 n. 24](#), confermato dalla [circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 4 aprile 2017](#)).