

CIRCOLARE N. 17/E



Roma, 24 aprile 2015

OGGETTO: Questioni interpretative in materia di IRPEF prospettate dal Coordinamento Nazionale dei Centri di Assistenza Fiscale e da altri soggetti (ESTRATTO)

INDICE

(omissis)

3. RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

3.1 Ordinante del bonifico diverso dal beneficiario

3.2 Limite di spesa e autonomia degli interventi edilizi

3.3 Trasferimento mortis causa e rate residue della detrazione

(omissis)

4. ALTRE QUESTIONI

(omissis)

4.6 Detrazione per l'acquisto di mobili e successione

(omissis)

(omissis)

3. RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO

3.1 Ordinante del bonifico diverso dal beneficiario

D. Per fruire dell'agevolazione sulla ristrutturazione edilizia è previsto, fra l'altro, che il pagamento debba essere effettuato con bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita Iva ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è stato effettuato. Si chiede di conoscere se, in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla norma, sia possibile fruire dell'agevolazione nel caso in cui l'ordinante del bonifico sia un soggetto diverso dal beneficiario della detrazione qualora il codice fiscale di quest'ultimo risulti correttamente indicato nella disposizione di pagamento.

R. L'art. 16-bis, comma 1, del TUIR consente la detrazione delle spese documentate, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio. Il successivo comma 9 prevede l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto interministeriale n. 41 del 1998, con cui è stato adottato il regolamento recante norme di attuazione e procedure di controllo di cui all'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, in materia di detrazioni per le spese di ristrutturazione edilizia.

L'art. 1, comma 3, del citato regolamento prevede che *“Il pagamento delle spese detraibili è disposto mediante bonifico bancario dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA ovvero il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.”*.

Ciò premesso, si ritiene che nell'ipotesi in cui l'ordinante sia un soggetto diverso dal soggetto indicato nel bonifico quale beneficiario della detrazione, la detrazione deve essere fruita da quest'ultimo, nel rispetto degli altri presupposti previsti dalle disposizioni richiamate, ritenendosi in tal modo soddisfatto il requisito richiesto dalla norma circa la titolarità del sostenimento della spesa.

3.2 Limite di spesa e autonomia degli interventi edilizi

D. Un contribuente ha iniziato nel 2008 un intervento di recupero del patrimonio edilizio, sulla base di un apposito provvedimento autorizzativo. L'intervento è proseguito nel corso degli anni ed è stato terminato nel 2013. Per questo intervento il contribuente ha beneficiato della detrazione per le spese sostenute nel limite complessivo di 96.000 euro. Il medesimo contribuente nel 2014, sulla base di un altro titolo autorizzativo, distinto e autonomo dal primo, ha iniziato altri interventi di recupero del patrimonio edilizio, diversi da quelli previsti nel primo provvedimento autorizzativo, che termineranno nel 2015. Si chiede di conoscere se per questi lavori spetti la detrazione sulla base di un ulteriore plafond di euro 96.000, distinto da quello precedentemente utilizzato per i lavori dal 2008 al 2013.

R. Le spese relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis del TUIR fruiscono di una detrazione di imposta ai fini IRPEF, attualmente prevista nella misura del 50 per cento delle spese sostenute fino a un ammontare complessivo delle stesse non superiore a euro 96.000 per ciascuna unità immobiliare. Tali

maggiori limiti si applicano, in base al comma 47 dell'art. 1 della legge n. 190 del 2014, alle spese sostenute fino al 31 dicembre 2015.

In base al comma 1 dell'art. 16-bis, il limite di spesa ammissibile previsto per i suddetti interventi è annuale e riguarda il singolo immobile interessato dagli interventi medesimi (cfr. circ. n. 9/E del 2002, punti 7.3 e 7.4, circ. n. 15/E del 2003, par. 2).

In caso di interventi che consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, il comma 4 del medesimo articolo prevede che *“ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni”*. Questo ulteriore vincolo non si applica agli interventi autonomi, ossia non di mera prosecuzione, fermo restando che per gli interventi autonomi effettuati nel medesimo anno deve essere rispettato il limite annuale di spesa ammissibile.

L'autonoma configurabilità dell'intervento è subordinata ad elementi riscontrabili in via di fatto oltre che, ove richiesto, all'espletamento degli adempimenti amministrativi relativi all'attività edilizia, quali la denuncia di inizio attività ed il collaudo dell'opera o la dichiarazione di fine lavori. L'intervento per essere considerato autonomamente detraibile, rispetto a quelli eseguiti in anni precedenti sulla medesima unità immobiliare, deve essere anche autonomamente certificato dalla documentazione richiesta dalla normativa vigente.

Ciò premesso, si rileva che l'art. 16-bis del TUIR non prevede che debba trascorrere un periodo di tempo minimo tra i diversi interventi di recupero del patrimonio edilizio per poter beneficiare nuovamente della detrazione, nel rispetto dei limiti in precedenza indicati.

Quindi, se su un immobile già oggetto di interventi di recupero edilizio negli anni precedenti, sia effettuata una nuova ristrutturazione che non consista nella mera prosecuzione degli interventi già realizzati, il contribuente potrà avvalersi della detrazione nei limiti in vigore al momento dei bonifici di pagamento.

Quindi, nella fattispecie in esame, nel presupposto che l'intervento iniziato nel 2014 sia autonomo da quello riguardante i lavori effettuati dal 2008 al 2013, il contribuente potrà fruire di un nuovo e autonomo limite di spesa di 96.000 euro, distinto da quello previsto per gli interventi effettuati negli anni 2008-2013. Nel 2015, naturalmente, il limite di spesa dovrà tenere conto, trattandosi di prosecuzione di interventi iniziati nell'anno precedente, delle spese sostenute nell'anno 2014.

3.3 Trasferimento *mortis causa* e rate residue della detrazione

- D.** L'art. 16-bis del TUIR dispone che in caso di trasferimento *mortis causa* della titolarità dell'immobile sul quale sono stati realizzati interventi di recupero edilizio negli anni precedenti, la detrazione non fruita in tutto in parte è trasferita, per i rimanenti periodi d'imposta, esclusivamente all'erede o agli eredi che conservano la detenzione materiale e diretta dell'immobile. Nel caso in cui, dopo alcuni anni dal trasferimento *mortis causa*, l'erede che aveva la detenzione materiale e diretta dell'immobile conceda in locazione o in comodato l'immobile, perde la detrazione delle restanti quote? In altri termini, è sufficiente che la detenzione materiale e diretta si sia verificata all'atto dell'accettazione dell'eredità oppure la condizione deve essere sussistere in ciascun anno per il quale si vuole fruire della detrazione pro-quota?

- R.** Con circolare n. 24/E del 2004 è stato chiarito che la “detenzione materiale e diretta del bene”, alla quale è subordinata la possibilità di continuare a fruire della detrazione da parte dell’erede, sussiste qualora l’erede assegnatario abbia la immediata disponibilità del bene, potendo disporre di esso liberamente e a proprio piacimento quando lo desidera, a prescindere dalla circostanza che abbia adibito l’immobile ad abitazione principale. Con circolare 20/E del 2011, al par. 2.2, è stato ulteriormente specificato che l’erede, concedendo in comodato l’immobile, non può più disporre in modo diretto e immediato e, pertanto, non potrà continuare a beneficiare della detrazione per le spese di ristrutturazione sostenute dal *de cuius*.

Coerentemente, si ritiene che la condizione della “*detenzione materiale e diretta del bene*” debba essere sussistere non solo per l’anno dell’accettazione dell’eredità, ma anche per ciascun anno per il quale il contribuente intenda fruire delle residue rate di detrazione. Nel caso in cui l’erede, che deteneva direttamente l’immobile, abbia successivamente concesso in comodato o in locazione l’immobile stesso, non potrà fruire delle rate di detrazione di competenza degli anni in cui l’immobile non è detenuto direttamente. Tuttavia, potrà beneficiare delle eventuali rate residue di competenza degli anni successivi al termine del contratto di locazione o di comodato, riprendendo la detenzione materiale e diretta del bene.

4. ALTRE QUESTIONI

(*omissis*)

4.6 Detrazione per l’acquisto di mobili e successione

- D.** L’art. 16-bis del TUIR dispone che in caso di trasferimento per causa morte della titolarità dell’immobile sul quale sono stati realizzati interventi di recupero edilizio, la detrazione non fruita in tutto in parte dal *de cuius* è trasferita, per i rimanenti periodi d’imposta, esclusivamente all’erede o agli eredi che conservano la detenzione materiale e diretta dell’immobile. La stessa regola si applica anche per le spese sostenute dal contribuente deceduto per l’acquisto di mobili e grandi elettrodomestici?
- R.** L’art. 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013 prevede che ai contribuenti che fruiscono della detrazione per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 16-bis del TUIR, è riconosciuta una detrazione nella misura del 50 per cento delle ulteriori spese documentate e sostenute, fino a un ammontare complessivo di 10.000 euro, per l’acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici, finalizzati all’arredo dell’immobile oggetto di ristrutturazione. La detrazione è ripartita tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo.

Il c.d. bonus mobili, seppure presupponga la fruizione della detrazione per le spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio, è comunque una detrazione da questa autonoma, con proprie norme sul limite di spesa e sulla ripartizione in dieci rate della detrazione stessa, che non prevedono il trasferimento della detrazione.

Si ritiene, pertanto, che in caso di decesso del contribuente non possa applicarsi la disposizione di cui al comma 8 dell’art. 16-bis del TUIR e la detrazione in esame, non utilizzata in tutto o in parte, non si trasferisca agli eredi per i rimanenti periodi di imposta.

(*omissis*)