Detrazione per spese di recupero del patrimonio edilizio: nessuna spettanza all'erede dell'erede. Permangono i dubbi su una norma asistematica

Nota Redazionale

Nella risposta ad interpello n. 612 del 20 settembre 2021 l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in tema di detrazioni per spese relative ad interventi di recupero del patrimonio edilizio e trasferimento dell'immobile *mortis causa* chiarendo che non possono essere riconosciute all'erede le quote residue della detrazione acquisite dalla moglie deceduta a seguito del decesso del padre che aveva sostenuto le spese relative a interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Con la citata risposta l'Agenzia delle Entrate ha fornito un'interpretazione dell'art. 16-*bis* co. 8 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 che, nel disciplinare la detrazione IRPEF delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici, stabilisce che:

- *"In caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati gli interventi di cui al comma 1 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.*
- *In caso di decesso dell'avente diritto, la fruizione del beneficio fiscale si trasmette, per intero, esclusivamente all'erede che conservi la detenzione materiale e diretta del bene".*

A tale ultimo proposito, viene richiamata la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 7/E del 25 giugno 2021 ove si ribadisce che "*in caso di acquisizione dell'immobile per successione, le quote residue di detrazione si trasferiscono per intero esclusivamente all'erede o agli eredi che conservano la detenzione materiale e diretta dell'immobile. In sostanza, la detrazione compete a chi può disporre dell'immobile, a prescindere dalla circostanza che lo abbia adibito a propria abitazione principale".*

È quindi la detenzione materiale e diretta dell'immobile la condizione necessaria perché l'erede possa fruire della detrazione ad esso connessa; sicché nel caso in cui la detenzione sia esercitata congiuntamente da più eredi, il beneficio sarà ripartito tra gli stessi in parti uguali.

Non solo. Detta condizione deve sussistere sia nell'anno dell'accettazione dell'eredità, sia per ciascun anno per il quale il contribuente intenda fruire delle residue rate di detrazione. Pertanto, se l'erede "detentore" vende o dona il bene interessato le residue quote non ancora fruite non si trasmettono all'acquirente/donatario, neanche nell'ipotesi in cui la vendita o la donazione siano effettuate nel medesimo anno di accettazione dell'eredità.

Ugualmente, "*in caso di decesso dell'erede che ha acquisito le quote di detrazione non fruite dal de cuius che ha sostenuto le spese agevolabili, le quote residue non si trasferiscono al successivo erede*".

Attraverso tale ricostruzione l'Agenzia ha negato la possibilità all'erede-istante di beneficiare delle quote residue relative alla detrazione acquisite dalla moglie deceduta a seguito del decesso del padre che aveva sostenuto le spese relative ad interventi di recupero del patrimonio edilizio.

La risposta ad interpello fornita dall'Agenzia delle entrate risulta coerente con il disposto dell'art. 16-*bis* D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917. È tuttavia proprio la formulazione della norma , introdotta dall'art. 4, co. 1, lett c), del DL n. 201/2011, convertito con L. n. 214/2011 in recepimento di numerosi orientamenti già espressi dall'Agenzia delle Entrate ([1]), a destare perplessità. Non si comprendono, infatti, le ragioni in forza delle quali il legislatore riconosca la fruizione del beneficio fiscale spettante al dante causa esclusivamente all'erede che abbia la detenzione "immediata e diretta" del relativo immobile. Ciò, dal momento che il primo comma della stessa disposizione concede la detrazione sulle spese "*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*", richiedendo dunque condizioni differenti (e meno stringenti) in capo al beneficiario "originario" della medesima agevolazione.

Ragionando nella stessa ottica si può cogliere un disallineamento tra la disciplina in esame e quella prevista dagli artt. 119-121 del D.L. 34/2020 sul c.d. Superbonus 110% o quella sulle agevolazioni per il recupero del patrimonio edilizio al 50%, ove, i soggetti beneficiari possono decidere, *inter alia*, di cedere il credito corrispondente alla detrazione spettante, godendo del corrispettivo in maniera **piena ed immediata**, così superando ogni possibile problematica conseguente al decesso del beneficiario. Diversamente, nel caso in cui si optasse per la fruizione mediante detrazione troverebbe applicazione la medesima disciplina prevista

dall'art. 16-*bis* citato, con i conseguenti limiti applicativi nel caso di successione *mortis causa*[2].

In conclusione, in un'ottica cautelativa, per i soggetti interessati alla fruizione dei Bonus menzionati tale (controverso) aspetto potrebbe fungere da "ulteriore" elemento da considerare e che potrebbe indurre ad optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante in luogo della fruizione diretta della detrazione.

---

[1] Cfr. sulla facoltà di detrazione da parte degli eredi: Circolare Agenzia delle entrate 15/E/2003 (par. 2); Circolare Agenzia delle entrate 24/E/2004 (risposta 1.1).

[2] Sul punto cfr. FAQ Agenzia delle Entrate; Circolare 24/E/2021.