

Principio di diritto n. 7/2025

OGGETTO: *Detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio – trasferimento mortis causa dell’immobile all’erede che non ne ha la detenzione materiale e diretta al momento di apertura della successione – articolo 16-bis, comma 8, secondo periodo, del d.P.R. n. 917 del 1986*

Nell’ambito dell’attività di monitoraggio delle risposte rese in sede di interpello di cui all’articolo 11 della legge 27 luglio 2000 n. 212 (*Statuto dei diritti del contribuente*), finalizzata a garantire l’uniformità dell’interpretazione e dell’applicazione delle norme tributarie da parte di tutte le strutture dell’Agenzia delle Entrate, è emersa l’esigenza di fornire chiarimenti in merito al caso di trasferimento *mortis causa* di un immobile, oggetto di interventi agevolati di recupero del patrimonio edilizio esistente, a un erede che ne acquisisce la detenzione materiale e diretta solo in data successiva a quella di apertura della successione.

Ciò premesso, si ricorda che l’articolo 16-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 (*Testo unico delle imposte sui redditi o TUIR*) permette di detrarre dall’IRPEF un importo attualmente pari al 36% delle spese sostenute per interventi di recupero del patrimonio edilizio realizzati su parti comuni di edifici residenziali e su singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale e relative pertinenze. Tale importo è elevato al 50% delle spese nel caso in cui le medesime spese siano sostenute dai titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull’unità immobiliare

adibita ad abitazione principale, secondo quanto previsto dall'articolo 16, comma 1, del decreto-legge 4 giugno 2013 n. 63, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 55, della legge 30 dicembre 2024 n. 207. La detrazione è ripartita in dieci rate annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta in cui le spese sono sostenute.

La variazione della titolarità dell'immobile sul quale sono effettuati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio prima che sia trascorso l'intero periodo di fruizione della detrazione comporta, nei casi più frequenti, il trasferimento delle quote di detrazione non fruite.

In particolare, come previsto dal comma 8 del medesimo articolo 16-bis, *«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»*.

Con riferimento al caso di acquisizione dell'immobile per successione, disciplinata dal secondo periodo del citato comma 8, è stato più volte chiarito che: *«La detenzione materiale e diretta dell'immobile oggetto degli interventi deve sussistere per l'intera durata del periodo d'imposta di riferimento; pertanto, in tutti i casi in cui l'immobile pervenuto in eredità sia locato o concesso in comodato anche solo per una parte dell'anno, l'erede non potrà fruire della quota di detrazione riferita a tale annualità»* (pag. 19 della circolare 26 giugno 2023 n. 17/E).

In coerenza con tale chiarimento, *«l'erede non può fruire delle rate di detrazione di competenza degli anni in cui non detiene l'immobile direttamente perché, ad esempio, concesso in comodato o in locazione; al termine del contratto di locazione o di comodato, potrà beneficiare delle eventuali rate residue di competenza»* (pag. 19 della medesima circolare n. 17/E del 2023).

Al riguardo, appare opportuno precisare che la norma in esame non prescrive che la detenzione debba sussistere necessariamente nell'anno di apertura della successione, quale presupposto per il trasferimento all'erede del diritto alla detrazione delle rate residue.

Inoltre, la citata circolare n. 17/E del 2023, pur stabilendo che *«la condizione della “detenzione materiale e diretta del bene” deve 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»*, non individua nella suddetta detenzione materiale e diretta nell'anno del decesso un presupposto essenziale per il trasferimento delle rate residue di detrazione all'erede; tanto si desume, del resto, dal successivo passaggio dello stesso documento, nella parte in cui chiarisce che l'erede, *«al termine del contratto di locazione o di comodato, potrà beneficiare delle eventuali rate residue di competenza»*.

Alla luce di quanto sopra, se al momento di apertura della successione nessun erede detiene materialmente e direttamente l'immobile (perché lo stesso è, ad esempio, concesso in comodato o in locazione a terzi), non è possibile detrarre la quota di competenza dell'anno del decesso; tuttavia, se nel corso degli anni successivi uno o più eredi acquisiscono la detenzione materiale e diretta dell'immobile (perché, ad esempio, termina il contratto di comodato o di locazione), sarà loro possibile detrarre le eventuali quote annuali residue.

Resta comunque necessario, conformemente a quanto chiarito nella circolare già citata, che l'erede detenga direttamente l'immobile per l'intera durata del periodo d'imposta di riferimento. Pertanto, se uno o più eredi acquisiscono la detenzione materiale e diretta dell'immobile in corso d'anno e in un momento successivo all'apertura della successione, il diritto alla detrazione delle eventuali quote annuali residue sussisterà solo per i periodi d'imposta successivi, nei quali la detenzione materiale e diretta dell'immobile sia mantenuta ininterrottamente dal 1° gennaio al 31 dicembre.

Infine, si precisa che – poiché il diritto alla detrazione spetta al solo erede (o ai soli eredi) che mantenga(no) ininterrottamente la detenzione materiale e diretta del bene per l'intero periodo d'imposta – se il numero di eredi che detengono materialmente e direttamente l'immobile varia da un anno all'altro, anche il diritto alla detrazione deve essere ripartito in maniera consequenziale tra loro in ciascun anno.

Le considerazioni sopra esposte trovano applicazione anche con riferimento:

- alla detrazione del 36% delle spese sostenute dal 2018 al 2024 per la “sistemazione a verde” di aree scoperte private di edifici esistenti, comprese le pertinenze, e per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili (c.d. *Bonus verde*) di cui all'articolo 1, commi da 12 a 15, della legge 27 dicembre 2017 n. 205 (*Legge di Bilancio per il 2018*), in virtù di quanto disposto dall'articolo 1, comma 15, secondo periodo, della medesima L. n. 205 del 2017;
- all'agevolazione per interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. *Ecobonus*) di cui all'articolo 1, commi da 344 a 349, della legge 27 dicembre 2006 n. 296 (*Legge Finanziaria 2007*), considerato che l'articolo 9, comma 1, secondo periodo, del decreto interministeriale 6 agosto 2020 (*Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici*) reca una disposizione del tutto analoga a quella di cui all'articolo 16-bis, comma 8, secondo periodo, del *TUIR*;
- alle spese sostenute dal 1° luglio 2020 a fronte di specifici interventi di efficienza energetica, antisismici e di installazione di impianti fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (c.d. *Superbonus*) di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020 n. 34 (*Decreto Rilancio*) poiché, come già indicato a pag. 149 della citata circolare n. 17/E/2023, i chiarimenti di prassi resi in relazione alle detrazioni spettanti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e

di riqualificazione energetica degli edifici devono intendersi riferiti, in quanto compatibili, anche al *Superbonus*.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI**

(firmato digitalmente)