

Risposta n. 215

OGGETTO: Articolo 16-bis del TUIR di cui al d.P.R. 22 dicembre 1986, n.917.
Detrazioni interventi ristrutturazione. Cooperativa a proprietà indivisa.

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

QUESITO

La SOCIETA' COOPERATIVA EDILIZIA Alfa dichiara di essere proprietaria di un unico edificio, costituito da 73 unità immobiliari assegnate in godimento e da altre unità immobiliari originariamente non aventi destinazione residenziale. L'istante è una cooperativa a proprietà indivisa che persegue il proprio scopo mutualistico attribuendo il godimento di una specifica unità immobiliare abitativa ad ognuno dei 73 soci, che ne costituiscono la base sociale.

In data 10/10/2018 con Pratica Edilizia n. ...il Comune di ... ha rilasciato alla cooperativa il permesso a costruire n.... per la riqualificazione e ristrutturazione edilizia del fabbricato residenziale sito in

L'istante precisa che il titolo abilitativo rilasciato è finalizzato all' ampliamento e ristrutturazione delle predette unità abitative mediante la realizzazione di nuovi terrazzi, la sostituzione degli infissi, il rifacimento dei servizi igienici e il sostenimento di interventi di manutenzione straordinaria nel suo complesso. Inoltre, relativamente

ad una parte di edificio, precedentemente destinato ad uso commerciale, l'istante ha ottenuto il consenso alla variazione di destinazione d'uso in residenziale. Tale cambio di destinazione d'uso permetterà la realizzazione di ulteriori nove appartamenti da vendere a soggetti terzi.

In sede di documentazione integrativa presentata in data ... 2020, l'istante ha, anche, chiarito che in caso di richiesta di ammissione da parte di nuovi soci il Consiglio di Amministrazione deve esprimere parere favorevole alla richiesta, nell'ambito di una riunione che deve svolgersi entro 60 giorni dalla data della richiesta stessa. Quindi, tra la domanda di ammissione a socio e la registrazione a libro soci (momento in cui il richiedente diventa ufficialmente socio), possono intercorrere anche 70/75 giorni.

Tutto ciò premesso, in relazione ai lavori che la cooperativa realizzerà sono stati esposti i seguenti quesiti con riferimento alla possibilità di beneficiare della detrazione dall'IRPEF prevista dall' articolo 16-bis del TUIR sia da parte dei soci, che degli aspiranti soci.

1) TRASFERIMENTO DELLA DETRAZIONE

L'istante chiede se, anche nel caso di trasferimento della quota sociale di una cooperativa edilizia, possa applicarsi l'articolo 16-*bis*, del TUIR (nella parte in cui prevede che, in presenza di acquisto di immobile abitativo su cui insistono interventi di ristrutturazione per il recupero del patrimonio edilizio, il credito residuo a titolo di detrazione fiscale non ancora utilizzato dal contribuente è trasferito all'acquirente persona fisica per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo tra le parti).

Poiché, trattandosi di cooperativa edilizia indivisa non vi è un trasferimento di proprietà, bensì, solo una concessione delle unità abitative in godimento ai propri soci. L'istante, quindi, chiede se, anche in caso di trasferimento della quota sociale, il beneficio fiscale continui a seguire, salvo diverso accordo tra le parti, il bene immobile oggetto di ristrutturazione.

L'istante, richiamando la possibilità che hanno le parti di provare la permanenza delle detrazioni in capo al venditore tramite scrittura privata autenticata che abbia data antecedente al rogito, chiede se sia possibile che il mero accordo tra le parti contemplato nell'adunanza dell'organo amministrativo che delibera il trasferimento della quota possa essere sufficiente a far permanere in capo all'ex socio il diritto alla detrazione.

2) REQUISITI SOGGETTIVI

L'istante chiede se sia equiparabile al soggetto *"promissario acquirente dell'immobile"* (quindi beneficiare delle detrazioni fiscali Irpef previste dall'articolo 16-bis del TUIR) la persona fisica che ha presentato domanda di ammissione a socio verso la quale il Consiglio di Amministrazione abbia già espresso il proprio gradimento.

3) MODALITA' DI PAGAMENTO

Poiché l'intervento di ristrutturazione posto in essere dalla cooperativa sarà molto oneroso, i soci saranno chiamati ad anticipare i costi, ancor prima dell'emissione delle fatture, mediante pagamento da effettuarsi con normale bonifico bancario, a tal proposito l'istante chiede se il socio della cooperativa indivisa possa avvalersi dell'agevolazione fiscale che gli compete in base al bonifico "non parlante" che è chiamato ad effettuare come anticipo, oppure in base al bonifico "parlante" che la cooperativa effettuerà, una volta emessa la fattura.

4) FAMILIARE CONVIVENTE

Nel caso specifico l'istante chiede se sia corretto che il familiare convivente di un socio, non proprietario ma titolare di una quota sociale che garantisce la detenzione ed il godimento dell'immobile, che si trovi a sostenere le spese di ristrutturazione, possa avere diritto alla fruizione delle detrazioni fiscali IRPEF.

5) REALIZZAZIONE NUOVI APPARTAMENTI

La cooperativa provvederà alla ristrutturazione di immobili, facenti parte dello

stesso edificio, precedentemente adibiti ad attività strumentale D2 e D3, dei quali è stata ottenuta trasformazione d'uso per realizzazione di n. 9 appartamenti da vendere a soggetti terzi e chiede

A tal fine chiede se sia possibile per l'acquirente di poter usufruire della detrazione decennale del 50% sul 25% del valore corrispettivo fino ad un importo massimo di euro 96.000 prevista dall'articolo 16-*bis*.

6) SUDDIVISIONE TIPOLOGIA DI LAVORI

Sulla base del permesso di costruire la cooperativa provvederà non solo alla ristrutturazione dei 73 appartamenti attualmente dati in godimento ai soci, ma anche alla trasformazione, riqualificazione e ristrutturazione del complesso immobiliare accatastato nella categoria D "a destinazione speciale" realizzando n.9 unità abitative da vendere a soggetti terzi.

Considerato il diverso trattamento fiscale per le due fattispecie, le quali consentono di poter usufruire, (rispettivamente, la detrazione fiscale del 50% sui lavori di ristrutturazione sostenuti e la detrazione forfettaria del 50% sul 25% del prezzo di vendita per i 9 immobili) l'istante dovrà suddividere i costi sostenuti per singole tipologie di intervento.

In particolare, la cooperativa ha chiesto chiarimenti in merito alla corretta modalità di imputazione delle spese di ristrutturazione sostenute in presenza di distinte opere compiute negli immobili siti in unico luogo, dalle medesime ditte e nello stesso periodo di tempo.

7) BOX AUTO

La cooperativa realizzerà dei box auto o posti auto pertinenti alle unità abitative date in godimento ai soci. La concessione dell'agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:

- deve esserci la proprietà o un patto di vendita di cosa futura del parcheggio realizzato o in corso di realizzazione;

- deve esistere un vincolo pertinenziale con una unità abitativa, di proprietà del contribuente;

- se il parcheggio è in corso di costruzione, occorre che vi sia l'obbligo di creare un vincolo di pertinenzialità con un'abitazione.

E' necessario che l'impresa costruttrice documenti i costi imputabili alla sola realizzazione dei parcheggi, che devono essere tenuti distinti dai costi accessori in quanto questi ultimi non sono agevolabili. L'istante ritiene sussista un dubbio interpretativo poichè la normativa individua come presupposto la proprietà o patto di vendita di cosa futura del parcheggio realizzato o in corso di realizzazione, però tale condizione non è realizzabile in una cooperativa a proprietà indivisa dove il parcheggio diverrebbe pertinenziale all'abitazione "non principale" data in godimento al socio.

8) BONUS MOBILI

L'istante chiede se nel caso di specie sussista la possibilità di poter usufruire della detrazione fiscale del 50% sui mobili ed elettrodomestici destinati all'arredo delle unità immobiliari (oggetto di interventi edilizi) di proprietà della cooperativa e detenuti a titolo di godimento dai singoli soci.

9) ACQUISTO DI BENI

La cooperativa istante chiede se, nel caso di specie, sia possibile usufruire dell'aliquota agevolata del 10% (prevista per agli acquisti di beni, con esclusione di materie prime e semilavorati, forniti per la realizzazione degli stessi interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, individuate dall'art. 3 lettere c) e d) del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con DPR n. 380/2001) anche nel caso in cui l'acquisto dei suddetti beni sia effettuato direttamente dalla cooperativa e o dal singolo socio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La cooperativa istante ha formulato le seguenti soluzioni interpretative.

1) TRASFERIMENTO DELLA DETRAZIONE

L'istante ritiene che in caso di variazione della titolarità della quota, che dà diritto al socio entrante di usufruire del godimento dell'unità abitativa e quindi di acquisire a tutti gli effetti lo status di detentore, il beneficio fiscale IRPEF relativo all'immobile oggetto di ristrutturazione passerà automaticamente in capo al nuovo socio, salvo diverso accordo tra le parti.

L'istante motiva tale interpretazione richiamando l'articolo 16-*bis* comma 3 del TUIR, il quale prevede che tra i soggetti beneficiari della detrazione fiscale IRPEF relativa ad interventi di recupero edilizio vi siano anche i soci di cooperative a proprietà divisa, e previo consenso scritto della società che possiede l'immobile, anche i soci di cooperative a proprietà indivisa in qualità di detentori. Viene richiamata, altresì, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 2012 la quale prevede che per determinare chi può usufruire della quota di detrazione relativa ad un determinato anno è necessario individuare il soggetto che possedeva l'immobile al 31 dicembre. Poiché, nel caso specifico si tratta di trasferimento del diritto sancito da delibera del Consiglio di Amministrazione, l'istante ritiene che in presenza di cessione di quota, la conservazione del diritto in capo all'ex socio possa essere mantenuta mediante scrittura privata tra le parti, formalizzata con data certa dall'organo amministrativo.

2) REQUISITI SOGGETTIVI:

L'istante evidenzia che, in generale, la detrazione prevista dall'articolo 16-*bis* del TUIR compete anche al promissario acquirente dell'immobile purchè sussistano congiuntamente tre condizioni:

- a) sia stato regolarmente effettuato un compromesso di vendita;
- b) il predetto compromesso sia stato registrato presso l'Agenzia delle Entrate;
- c) il promissario acquirente sia stato immesso nel possesso dell'immobile oggetto di promessa di compravendita ed egli esegua a proprie spese interventi di

ristrutturazione.

Ciò premesso, l'interpellante ritiene che le agevolazioni fiscali sono riconoscibili anche ai soci delle cooperative a proprietà indivisa, quali detentori dell'unità abitativa sulla quale hanno eseguito interventi di ristrutturazione ai sensi dell'articolo 16-*bis* del TUIR. In particolare, l'istante ritiene che la persona fisica che ha presentato domanda di ammissione a socio verso la quale il Consiglio di Amministrazione abbia già espresso il gradimento, sia equiparabile al soggetto "promissario acquirente dell'immobile".

In tal caso la domanda di ammissione a socio, ad avviso dell'istante, può essere considerato un atto riconducibile al compromesso di vendita di cui al punto a), anche se non si è ancora formalizzato il trasferimento della quota, elemento equiparabile all'atto di compravendita dell'immobile stesso.

A parere dell'istante, quindi, i lavori di ristrutturazione sostenuti dalla persona fisica che non ha ancora assunto lo status di socio, ma su cui l'organo amministrativo ha espresso parere positivo potrebbero essere oggetto del beneficio fiscale, a condizione dell'avvenuta registrazione del preliminare di cessione della quota presso l'Agenzia delle entrate.

3) MODALITA' DI PAGAMENTO

L'istante ritiene che, qualora, sia valido ai fini delle detrazioni il bonifico ordinario effettuato per dare l'anticipo per l'acquisto, allora, si possa ritenere corretto che i versamenti effettuati dai soci con bonifico ordinario concorrano alle detrazioni nell'anno in cui si ha l'effettiva uscita di cassa in favore della cooperativa, indipendentemente dal fatto che le fatture emesse dal fornitore nei confronti dell'ente abbiano data successiva e siano saldate in un esercizio successivo.

Se invece, le detrazioni fiscali ai fini IRPEF usufruibili dai soci derivano dall'attestazione che la cooperativa farà a tutti i soci e non dal bonifico ordinario eseguito dai soci, l'istante ritiene che i versamenti effettuati dalla cooperativa per il sostenimento delle spese di ristrutturazione, attraverso bonifico "parlante", possano

essere suddivisi fra i soci, con indicazione dell'anno di competenza e dell'importo, in modo tale che il socio possa godere dell'agevolazione.

4) FAMILIARE CONVIVENTE

L'istante, in base anche alla circolare n. 7/E del 17 aprile 2018, la quale prevede che lo status di convivenza deve sussistere già al momento in cui si attiva la procedura ovvero alla data di inizio dei lavori e non è necessario che permanga per l'intero periodo di fruizione della detrazione, ha rilevato che non è richiesto che l'immobile oggetto dell'intervento sia adibito ad abitazione principale del proprietario o del familiare convivente e, dunque ferme restando le altre condizioni, a parere dell'istante la detrazione spetta al convivente che abbia sostenuto le spese di ristrutturazione anche se soggetto terzo ovvero socio detentore di altre unità abitative.

5) REALIZZAZIONE NUOVI APPARTAMENTI

L'istante ritiene che i singoli acquirenti, ricorrendo le condizioni previste dalla norma, possano beneficiare della detrazione forfettaria del 50% sul 25% del prezzo di vendita, prevista dall'articolo 16- bis comma 3 del TUIR.

L'istante motiva tale tesi sostenendo che nel caso di specie sono rispettate tutte le condizioni previste dalla norma, ossia:

- l'unità immobiliare deve essere ceduta dall'impresa di costruzione o di ristrutturazione immobiliare o dalla cooperativa che ha eseguito gli interventi;
- l'acquisto o l'assegnazione dell'unità abitativa deve avvenire entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori;
- l'immobile acquistato o assegnato deve far parte di un edificio sul quale sono stati eseguiti interventi di restauro e di risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia riguardanti l'intero edificio.

In particolare, l'istante sostiene che il termine "immobile" deve essere inteso come singola unità immobiliare e l'agevolazione non è legata alla cessione o assegnazione delle altre unità che costituiscono l'intero fabbricato, così che ciascun acquirente può beneficiare della detrazione con il proprio acquisto o assegnazione.

6) SUDDIVISIONE TIPOLOGIA DI LAVORI:

L'istante ritiene che, per l'identificazione delle spese imputabili alla ristrutturazione delle 73 unità abitative date in godimento e quelle sostenute per la realizzazione dei 9 appartamenti da vendere sia sufficiente la corretta tenuta della contabilità di cantiere da parte della direzione ai lavori e la successiva distinta fatturazione per le due diverse tipologie di intervento da parte della ditta esecutrice. In tal modo si rispetterebbe quanto richiesto dall'Agenzia dell'entrate che in presenza di ristrutturazione senza demolizione ma con ampliamento della volumetria dell'edificio preesistente ha stabilito che la detrazione sarà riconosciuta solo per le spese riferibili alla parte esistente, le quali dovranno essere documentate mediante fatturazione separata precisando, altresì, che in alternativa sarà necessario che il contribuente sia in possesso di un'attestazione che indichi chiaramente e secondo criteri oggettivi gli importi relativi a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o di ristrutturazione sotto la propria responsabilità.

7) BOX AUTO:

L'istante evidenzia che nella presente fattispecie, non essendoci alcun trasferimento oggettivo di proprietà in quanto il box auto, alla stregua delle unità immobiliari di cui diverrebbe pertinenziale, costituisce bene di proprietà della cooperativa dato in godimento ai soci, si presenta una situazione in cui il detentore del box pertinenziale è equiparabile al soggetto acquirente.

Pertanto l'istante ritiene che in mancanza di atto di acquisto o preliminare dal quale risulti la pertinenzialità, la correlazione tra l'abitazione in godimento al socio e il box pertinenziale realizzato possa essere individuata mediante delibera del consiglio di amministrazione. Inoltre, l'istante evidenzia che, ottenendo la dichiarazione di attestazione del costo sostenuto da parte della cooperativa e effettuando il conseguente pagamento a mezzo bonifico bancario, il singolo socio avrà diritto di poter usufruire

della detrazione fiscale anche se lo stesso risulta a tutti gli effetti detentore e non proprietario.

8) BONUS MOBILI

L'istante ritiene che il socio della cooperativa a proprietà indivisa, detentore di diritto reale di godimento di una specifica unità immobiliare ad uso residenziale, in presenza di lavori di ristrutturazione effettuati sulle singole unità abitative, possa usufruire della detrazione fiscale del 50% fino ad un massimo di euro 10.000 provvedendo esclusivamente al pagamento degli stessi mediante mezzi tracciabili.

9) ACQUISTO DI BENI

L'istante ritiene che, in presenza di lavori di ristrutturazione effettuati sulle singole unità abitative, sia possibile acquistare i beni con aliquota IVA agevolata e che il conseguente godimento dell'agevolazione prevista per le ristrutturazioni edilizie (detrazione del 50% fino ad un massimo di 96.000,00 euro), spetti nel caso in cui l'acquisto dei beni sia effettuato dal singolo socio.

Ciò posto, l'istante ritiene che tale beneficio spetti anche nel caso in cui l'acquisto sia effettuato dalla cooperativa, che poi provvederà a rilasciare titolo idoneo affinché il socio possa utilizzare la detrazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla qualificazione e sulla quantificazione delle spese sostenute relative ai vari interventi edilizi, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Si evidenzia, inoltre, che la qualificazione delle opere edilizie spetta, in ultima analisi, al Comune o ad altro ente territoriale, in qualità di organo competente in tema di classificazioni urbanistiche.

L'articolo 16-*bis* comma 1, del TUIR stabilisce che: *"Dall'imposta lorda si*

detrae un importo pari al 36 per cento delle spese documentate, fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 48.000 euro per unita' immobiliare, 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:

a) di cui alle lett. a) b), c) e d) dell' , articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all' articolo 1117 del codice civile;

b) di cui alle lettere b), c) e d) dell' , articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380 effettuati sulle singole unita' immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze;

c) necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, ancorche' non rientranti nelle categorie di cui alle lettere a) e b) del presente comma, sempreche' sia stato dichiarato lo stato di emergenza, anche anteriormente alla data di entrata in vigore della presente disposizione;

d) relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali anche a proprieta' comune;

(...)

L'articolo 16-*bis*, comma 3, del TUIR nella formulazione attualmente vigente, prevede che: *"La detrazione di cui al comma 1 spetta anche nel caso di interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere e) e d) del comma 1 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie, che provvedano entro diciotto mesi dalla data di termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile. La detrazione spetta al successivo acquirente o assegnatario delle singole unita' immobiliari, in ragione di un'aliquota del 36 per cento del valore degli interventi eseguiti, che si assume in misura pari al 25 per cento del prezzo dell'unita' immobiliare risultante nell'atto pubblico di compravendita o di assegnazione e,*

comunque, entro l'importo massimo di 48.000 euro" (96.000 euro fino al 31/12/2018).

In particolare, la lettera c) dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. 6 giugno 2001, n.380 definisce *"interventi di restauro e di risanamento conservativo, gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;*

la lettera d) dell'articolo 3, comma 1, del d.P.R. 6 giugno 2001, n.380 definisce: *"interventi di ristrutturazione edilizia, gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente.*

Tra i beneficiari delle detrazioni previste dall'articolo 16-*bis* rientrano anche i

soci di cooperative a proprietà indivisa (in qualità di detentori) previo consenso scritto della cooperativa che possiede.

Ciò premesso, con riferimento ai quesiti formulati dall'istante si evidenzia quanto segue:

1) TRASFERIMENTO DELLA DETRAZIONE

L'articolo 16-*bis* del Tuir prevede che, in caso di vendita dell'unità immobiliare sulla quale sono stati realizzati interventi di recupero del patrimonio edilizio, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte viene trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti, all'acquirente persona fisica dell'unità immobiliare.

Pertanto, in caso di cessione dell'immobile oggetto di interventi per i quali il cedente stava fruendo della detrazione, la stessa rimane in capo a quest'ultimo solamente nel caso in cui sia espressamente previsto nell'atto di compravendita, in caso contrario la detrazione passa all'acquirente.

La circolare n.7/E del 2017 ha precisato, invece, 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 dà atto che l'accordo in tal senso esisteva sin dalla data del rogito. Fermo restando che il comportamento dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi dovrà essere coerente con quanto indicato nell'accordo successivamente formalizzato.

La stessa Agenzia delle Entrate ha poi più volte ribadito, nella circolare del Ministero delle finanze 24 febbraio 1998 n. 57 prima e nella circolare 1°giugno 2012 n.19/E dopo, che, nonostante 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 quale la donazione; lo stesso anche nel caso di permuta poiché, in base all'articolo 1555 del codice civile, le norme stabilite per la vendita si applicano anche alla permuta, in quanto compatibili.

La circolare 31 maggio 2019 n. 13/E stabilisce che la detrazione spetta ai soci di cooperative a proprietà divisa (in qualità di possessori), assegnatari di alloggi, e, previo consenso scritto della cooperativa che possiede l'immobile, anche ai soci di cooperative a proprietà indivisa (in qualità di detentori). Questi ultimi possono fruire della detrazione dal momento di accettazione della domanda di assegnazione da parte del Consiglio di Amministrazione, anche se il verbale di assegnazione non è sottoposto a registrazione.

In materia di trasferimento della detrazione i vari documenti di prassi hanno stabilito che la variazione della titolarità dell'immobile sul quale sono effettuati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio prima che sia trascorso l'intero periodo per fruire della detrazione comporta, nei casi più frequenti, il trasferimento della detrazione medesima. Per determinare chi possa fruire della quota di detrazione relativa ad un anno, occorre individuare il soggetto che possedeva l'immobile al 31 dicembre di quell'anno (Circolare 12 maggio 2000 n. 95/E, risposta 2.1.14), Ciò non accade nell'ipotesi in cui la detrazione spetti al detentore dell'immobile (ad esempio, l'inquilino o il comodatario) in quanto lo stesso ha diritto alla detrazione anche se la detenzione cessa (Circolare 24 febbraio 1998 n. 57, paragrafo 4).

Ciò premesso, con riferimento al caso di specie siamo di fronte ad una detenzione in quanto il socio assegnatario non è il proprietario dell'immobile, di conseguenza sono applicabili i chiarimenti forniti in merito ai casi in cui il soggetto che ha sostenuto le spese per cui è possibile la detrazione non è il proprietario dell'immobile, ma un detentore dello stesso.

Ad esempio nel caso di spese sostenute dall'inquilino o dal comodatario (soggetti non proprietari che detengono l'immobile) le detrazioni continueranno ad essere fruite da tali soggetti anche se il rapporto di locazione o comodato termina prima che sia

trascorso il termine decennale di fruizione delle detrazioni.

Quindi, in presenza di cessione di quota, l'ex socio non potrà cedere il diritto alla detrazione mediante scrittura privata tra le parti, ma potrà continuerà ad usufruire del diritto alla detrazione sulle spese di ristrutturazione sostenute per le rate residue.

Non può, quindi, applicarsi quanto stabilito per il trasferimento della detrazione in caso di vendita dell'immobile.

2) REQUISITI SOGGETTIVI

Si concorda con la soluzione dell'istante e si ritiene che sia possibile che il soggetto persona fisica che non ha ancora acquisito lo status di socio della cooperativa (purchè vi sia già stato il gradimento dell'organo amministrativo e sia stato immesso nella detenzione dell'immobile) possa essere titolare delle detrazioni relative alle spese di recupero del patrimonio edilizio da lui sostenute, in qualità di detentore dell'immobile.

3) MODALITA' DI PAGAMENTO

Per quanto riguarda le modalità di pagamento delle spese, si ritiene che per le spese sostenute sulle parti comuni, gli adempimenti possono essere posti in essere dalla società cooperativa, in applicazione delle istruzioni e dei chiarimenti forniti in caso di realizzazione di opere sulle parti comuni degli edifici in condominio. In particolare, la detrazione compete al socio con riferimento all'anno di effettuazione del bonifico da parte della cooperativa e nei limiti delle quote imputate al singolo socio su base millesimale (ed entro il limite previsto per ogni singolo appartamento) e da questo effettivamente versate alla cooperativa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato il bonifico da parte della cooperativa medesima (cfr. circolare n. 13/E del 2019). Per gli interventi sulle singole unità immobiliari, invece, il soggetto tenuto ad eseguire gli adempimenti sarà il socio, seguendo le istruzioni ed i chiarimenti forniti dai vari

documenti di prassi per i soggetti detentori dell'immobile.

4) FAMILIARE CONVIVENTE

Si concorda con la soluzione proposta dall'istante poiché come stabilito anche da ultimo con la circolare n. 13/E del 2019 *"La detrazione spetta al familiare convivente del possessore o detentore dell'immobile oggetto dell'intervento (Circolare 11 maggio 1998 n. 121, paragrafo 2.1)"*. Ai fini della spettanza della detrazione lo status di convivente deve risultare alla data di inizio dei lavori (Risoluzione 6 maggio 2002 n. 136/E) o al momento del sostenimento delle spese ammesse alla detrazione, se antecedente all'avvio dei lavori. Non è, tuttavia, necessario che la convivenza sussista per l'intero periodo di fruizione della detrazione. Non è richiesto che l'immobile oggetto dell'intervento sia adibito ad abitazione principale del proprietario o del familiare convivente così come chiarito con la Circolare 12 giugno 2002 n. 50/E, risposta 5.1 e con la Circolare 10 giugno 2004 n. 24, risposta 1.10. Si precisa, però, che l'immobile deve risultare a disposizione. La detrazione non compete, quindi, per le spese sostenute dal familiare convivente e riferite ad immobili locati o a disposizione di altri familiari.

5) REALIZZAZIONE NUOVI APPARTAMENTI

Così come chiaramente previsto dall'articolo 16-*bis*, comma 3 ai fini della possibilità di fruizione della detrazione prevista, gli interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c) e d) del D.P.R. n. 380 del 2001, devono riguardare l'intero fabbricato. Quindi, con riferimento al caso di specie, l'intero complesso di proprietà della cooperativa, e non solo gli appartamenti soggetti a cambio di destinazione d'uso, dovranno essere oggetto degli interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia. Ai fini della fruizione della detrazione dovranno, ovviamente, essere rispettate anche le altre

condizioni, ossia: l'intervento deve essere eseguito dalla cooperativa edilizia e l'assegnazione o alienazione dovrà essere fatta entro 18 mesi dalla data del termine dei lavori.

6) SUDDIVISIONE TIPOLOGIA DI LAVORI

Ai fini del calcolo della detrazione prevista dall'articolo 16-*bis*, comma 3 relativo agli acquirenti degli immobili che saranno ceduti sarà necessaria una distinta fatturazione relativa ai lavori inerenti tali immobili, ovvero una separata contabilità di cantiere, o un'attestazione rilasciata dall'impresa di costruzione che indichi secondo criteri oggettivi gli importi relativi a ciascuna tipologia di intervento.

L'istante ha, quindi, l'onere di mantenere distinte, in termini di fatturazione, le due tipologie di intervento (ristrutturazione e ampliamento) o, in alternativa, essere in possesso di un'apposita attestazione che indichi gli importi riferibili a ciascuna tipologia di intervento, rilasciata dall'impresa di costruzione o ristrutturazione sotto la propria responsabilità, utilizzando criteri oggettivi.

L'istante non ha precisato se nella realizzazione dei nuovi appartamenti saranno effettuati interventi di cui alla lettera c) dell'articolo 3 comma 1, del DPR n. 380 del 2001 o quelli relativi alla lettera d) della medesima disposizione.

A tal fine si precisa che, qualora siano effettuati interventi di ristrutturazione edilizia ex articolo 3, comma 1, lettera d), del Testo Unico dell'Edilizia nell'ipotesi di ristrutturazione con demolizione e ricostruzione, la detrazione compete solo in caso di fedele ricostruzione, nel rispetto della volumetria dell'edificio preesistente; conseguentemente, nell'ipotesi di demolizione e ricostruzione con ampliamento della volumetria preesistente, la detrazione non spetta in quanto l'intervento si considera, nel suo complesso, una "nuova costruzione". Qualora, invece, la ristrutturazione avvenga senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione per i futuri acquirenti compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "nuova costruzione".

7) BOX AUTO

Con riferimento alla realizzazione da parte della cooperativa dei box auto o posti auto pertinenziali alle unità abitative date in godimento ai soci cooperativa, si osserva che con vari documenti di prassi il riferimento normativo al termine "realizzazione" di autorimesse o posti auto è stato sempre inteso come esecuzione di un intervento "ex novo" (cfr. circolare n. 121 del 1998 e, da ultimo, circolare n. 13/E del 2019); in particolare si tratta dell'unica fattispecie in cui le spese sostenute per interventi di nuova costruzione assumono rilevanza ai fini dell'agevolazione.

Ai fini della detrazione, inoltre, è necessario, tra l'altro, che sussista un vincolo pertinenziale con una unità abitativa, o, se il parcheggio è in corso di costruzione, vi sia l'obbligo di creare un vincolo di pertinenzialità con un'abitazione:

E' necessario, inoltre, che l'impresa costruttrice documenti i costi imputabili alla sola realizzazione dei parcheggi, che devono essere tenuti distinti dai costi accessori in quanto questi ultimi non sono agevolabili.

Con riferimento alla fattispecie in esame relativa all'assegnazione di alloggi e di box auto pertinenziali da parte di cooperative edilizie di abitazione, si fa presente che con la risoluzione 7 luglio 2008 n.282 (e, da ultimo, con la citata circolare n. 13/E del 2019) è stato precisato che: *"I soci delle cooperative edilizie possano essere ammessi a beneficiare della detrazione d'imposta (...) per gli acconti pagati con bonifico, in relazione al costo di costruzione del box pertinenziale, già dal momento di accettazione della domanda di assegnazione da parte del Consiglio di amministrazione anche se questo non è sottoposto a registrazione."*

8) BONUS MOBILI

Per quanto riguarda il c.d. "bonus mobili" di cui al quesito, si ritiene che la detrazione sulle spese di acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici finalizzate

all'arredo dell'immobile oggetto di recupero edilizio introdotta dall'articolo 16, comma 2, del DL 63/2013 sia fruibile dal socio della cooperativa indivisa assegnatario dell'immobile oggetto degli interventi edilizi, in qualità di detentore dello stesso immobile.

La circolare n. 13/E del 2019 chiarisce che per beneficiare del bonus mobili è necessario che l'intervento sull'abitazione sia riconducibile almeno alla manutenzione straordinaria.

Inoltre, la Circolare 23 aprile 2010 n. 21/E, risposta 2.5 ha precisato che la detrazione spetta solo al contribuente che si avvale della detrazione per le spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio. Pertanto, nell'ipotesi in cui le spese per la ristrutturazione edilizia siano state sostenute da uno dei coniugi e le spese per l'arredo della medesima abitazione dall'altro, la detrazione per l'acquisto dei mobili non spetta a nessuno dei due coniugi.

9) ACQUISTO DI BENI

Secondo quanto stabilito dalla circolare 15/E del 2018, i beni finiti, ad esclusione delle materie prime e semilavorate, necessari per la realizzazione degli interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia (individuati dall'articolo 3, lettere c) e d) del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, approvato con D.P.R. n. 380/2001) eseguiti su qualsiasi tipologia di immobile, sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento senza altre particolari condizioni, vale a dire anche se acquistati direttamente dal committente dei lavori ed a prescindere dalla circostanza che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione di servizi.

Ciò significa che, per tale tipologia di lavori effettuati sulle singole unità abitative, l'aliquota agevolata si applica anche se l'acquisto è effettuato direttamente dal socio assegnatario dell'immobile.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)