



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di NAPOLI Sezione 7, riunita in udienza il 12/10/2023 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

SBRIZZI SALVATORE, Presidente
MIRANDA TOMMASO, Relatore
CAPUTO GIUSTINA, Giudice

in data 12/10/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2248/2023 depositato il 09/02/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Francesco Palmieri - PLMFNC69P02F839J

ed elettivamente domiciliato presso francesco.palmieri@odcecnapoli.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Napoli

elettivamente domiciliato presso dp.1napoli@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- INVITO AL PAGAMENTO n. 03571821986 IRPEF-DETRAZIONI DI IMPOSTA 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

Resistente/Appellato: (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso/reclamo, [REDACTED], rappresentata e difesa come in atti, impugna innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Napoli la comunicazione di irregolarità n. T1830190273623 del 29.07.2022, emessa dalla Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Napoli Ufficio Territoriale di Napoli e notificato in data 18.08.2022, relativa alla dichiarazione modello 730/2019 per l'anno di imposta 2018 con cui la stessa ha disconosciuto, ai sensi degli artt. 36 ter del DPR n. 600/73, le detrazioni delle spese di ristrutturazione e delle spese per il risparmio energetico sostenute per complessivi Euro 5.498,00 liquidando una maggiore imposta Irpef per Euro 5.498,00 oltre interessi per Euro 577,82 e così per complessivi Euro 6.075,82 chiedendone l'annullamento, vinte le spese.

La ricorrente, premette che le spese in argomento furono sostenute nell'anno 2017 e 2018 dal padre della contribuente, usufruttuario dell'immobile destinatario degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico, mentre nuda proprietaria era la figlia, attuale ricorrente, [REDACTED] che con atto per Notaio Marco Marini in Pompei, rep. N. 2752 e racc. n. 1983 registrato a Castellammare di Stabia in data 24/09/2018 al n. 8029/1T e trascritto presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari in data 25.09.2018 ai nn. 26033/19828 (all.to 3), il dott. [REDACTED] rinunciava al suo diritto di usufrutto in favore della stessa figlia Dott.ssa [REDACTED] già nuda proprietaria e al contempo disponeva che «in relazione alle agevolazioni fiscali richieste per la ristrutturazione, riqualificazione energetica ed il cosiddetto bonus mobili, relativi all'unità immobiliare oggetto del presente atto, il costituito [REDACTED] dichiara che a partire dall'anno fiscale in corso i crediti di imposta maturati debbano essere in favore della signora [REDACTED] quale proprietaria dell'immobile».

Tanto premesso, la ricorrente deduce che poiché la rinuncia a titolo gratuito al diritto di usufrutto a favore del nudo proprietario (cd. rinuncia abdicativa) costituisce, senza alcun dubbio, un atto che realizza il trasferimento del diritto reale di godimento che genera, altresì, la traslazione della piena proprietà in capo al beneficiario essa rientra a pieno titolo nell'ipotesi di cui al comma 8 dell'art. 16-bis del Tuir che dispone che, «in caso di vendita dell'unità immobiliare» su cui sono stati realizzati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore viene trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti intercorso nell'atto d'acquisto, all'acquirente persona fisica sul presupposto che benché 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 (cfr. cit. circolare 31 maggio 2019, n. 13/E, pag. 241).

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate Direzione DP I di Napoli che, per un verso, ha eccepito l'inammissibilità del ricorso stante che con la comunicazione di irregolarità l'ufficio non ha ancora intimato il pagamento di alcun importo nei confronti della contribuente e, per l'altro, ha rivendicato la correttezza del suo operato ritenendo inapplicabile al caso di specie la disposizione di cui al comma 8 dell'art. 16-bis del Tuir in quanto con la rinuncia all'usufrutto per atto tra vivi il soggetto che ha effettivamente sostenuto la spesa e quindi ha titolo alla detrazione continua ad averne diritto anche se è cessato l'usufrutto e nessuna norma riserva al rinunziante la possibilità di poter trasferire la detrazione, tanto è vero che gli unici casi in cui si trasferisce la detrazione per l'usufruttuario o il comodatario e per mortis causa cioè quando il diritto alla detrazione non può essere più esercitato e contemporaneamente il proprietario dell'immobile si trova nella posizione di erede dell'usufruttuario (chi ha sostenuto la spesa), proprietario dell'immobile (chi ha la proprietà) e detentore materiale dell'immobile (chi detiene l'immobile).

All'odierna udienza, la Commissione, letti ed esaminati il ricorso e tutti gli atti e documenti depositati, all'esito della discussione in pubblica udienza, provvedeva come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e, pertanto, merita accoglimento nei termini che seguono.

Preliminarmente va affermata la possibilità di impugnare la comunicazione di irregolarità da controllo automatizzato in quanto l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 d.lgs 546/92, pur essendo tassativa, va interpretata estensivamente in ragione dei principi costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della PA ricomprendendo quindi tutti gli atti emessi dall'Ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una specifica pretesa nei suoi confronti. Va quindi respinta la richiesta della resistente circa la inammissibilità del ricorso.

Quanto al merito, è incontestato nel caso di specie che le spese in argomento furono sostenute nell'anno 2017 e 2018 dal padre della contribuente, ██████████, usufruttuario dell'immobile destinatario degli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico, mentre nuda proprietaria era la figlia, attuale ricorrente, ██████████, che con atto per Notaio Marco Marini in Pompei, rep. N. 2752 e racc. n. 1983 registrato a Castellammare di Stabia in data 24/09/2018 al n. 8029/1T e trascritto presso la Conservatoria dei Registri Immobiliari in data 25.09.2018 ai nn. 26033/19828 (all.to 3), il dott. ██████████ rinunciava al suo diritto di usufrutto in favore della stessa figlia Dott.ssa ██████████ già nuda proprietaria e al contempo disponeva che *«in relazione alle agevolazioni fiscali richieste per la ristrutturazione, riqualificazione energetica ed il cosiddetto bonus mobili, relativi all'unità immobiliare oggetto del presente atto, il costituito ██████████ dichiara che a partire dall'anno fiscale in corso i crediti di imposta maturati debbano essere in favore della signora ██████████ quale proprietaria dell'immobile»*.

Punto nodale della questione, dunque, è se la rinuncia a titolo gratuito al diritto di usufrutto a favore del nudo proprietario (cd. rinuncia abdicativa) costituisca o meno un atto che realizza il trasferimento del diritto reale di godimento e come tale rientri a pieno titolo nell'ipotesi di cui al comma 8 dell'art. 16-bis del Tuir che dispone che, *« in caso di vendita dell'unità immobiliare» su cui sono stati realizzati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore viene trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti intercorso nell'atto d'acquisto, all'acquirente persona fisica*".

Il Collegio ritiene di dare risposta affermativa a tale quesito aderendo alla prospettazione giuridica di parte ricorrente.

Ed invero l'art. 16-bis del Tuir al comma 8 dispone che, *« in caso di vendita dell'unità immobiliare» su cui sono stati realizzati gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore viene trasferita per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti intercorso nell'atto d'acquisto, all'acquirente persona fisica*".

Come confermato dall'Agenzia delle Entrate, le regole valide in caso di 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; circ. Agenzia delle Entrate 19 giugno 2012 n. 25, § 1.2).

Con la menzionata circolare, confermando i chiarimenti della precedente C.M. 24 febbraio 1998 n. 57, 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.

In caso di donazione, ad esempio, 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.

Puntum dolens è cosa accade alla detrazione fiscale non ancora fruita dall'usufruttuario nel caso - quale

quello posto al vaglio di questo Collegio - in cui lo stesso rinunci gratuitamente al diritto di usufrutto.

Alla luce della interpretazione estensiva che la stessa Agenzia delle Entrate ha propugnato del termine "vendita" occorre stabilire se la rinuncia al diritto di usufrutto abbia o meno effetti traslativi.

In senso affermativo soccorre, invero, la Suprema Corte che, seppur in materia di imposte indirette, ha affermato in più occasioni che la rinuncia a diritti reali si considera alla stregua di un trasferimento, in quanto genera un arricchimento nella sfera giuridica altrui (Cass. 22 aprile 2021, nr. 10666; Cass. 28 gennaio 2019 nr. 2252; Cass. 21 novembre 2005 n. 24512 e Cass. 30 ottobre 2000 n. 142/9; si veda anche "Rinuncia all'usufrutto con ipotecaria al 2% del 29 gennaio 2019).

Nell'ordinanza n. 2252/2019, in particolare, si trattava di un atto di rinuncia abdicativa (vale a dire senza corrispettivo) a un diritto di usufrutto come quella che ci occupa.

In altri termini la Cassazione ha affermato dunque, sia pure "ai fini fiscali", che *"la rinuncia ai diritti reali si considera alla stregua di un trasferimento, in quanto generativa di un arricchimento nella sfera giuridica altrui, come tale soggetta a imposta ipocatastale"*. La Suprema Corte, altresì, ha osservato che *"non vi sarebbe alcun logico motivo"* per assoggettare a imposizione proporzionale l'atto che rechi la cessione del diritto di usufrutto e non assoggettarvi, invece, la rinuncia a detto diritto, poiché tale rinuncia *"arrecca al nudo proprietario un arricchimento identico a quello conseguito da chi riceve l'usufrutto"*.

Peraltro, le conclusioni della Cassazione si rivelano conformi con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate in alcuni documenti di prassi nei quali viene sostenuta la tesi della natura traslativa della rinuncia ai diritti reali (in tal senso, circ. 27 marzo 2008 n. 28, § 4 e ris. 16 febbraio 2007 n. 22).

Applicando i principi di diritto sopra enunciati al caso posto al vaglio di questo Collegio non può non convenirsi che verificandosi, con la rinuncia al diritto di usufrutto, il trasferimento dell'intera titolarità dell'immobile sul quale sono stati eseguiti i lavori, le quote di detrazione non fruite dall'usufruttuario si trasferiscono al nudo proprietario in quanto a quest'ultimo si trasferisce la titolarità piena dell'immobile.

Le opposte conclusioni cui perviene parte convenuta che ha ritenuto inapplicabile al caso di specie la disposizione di cui al comma 8 dell'art. 16-bis del Tuir in quanto nessuna norma riserva al rinunziante la possibilità di poter trasferire la detrazione, tanto è vero che gli unici casi in cui si trasferisce la detrazione per l'usufruttuario o il comodatario è per mortis causa si pone, di contro, in insanabile contrasto con i principi di diritto sopra enunciati.

Pertanto, il ricorso è da ritenersi fondato e va conseguentemente accolto.

La complessità della materia trattata e della normativa di riferimento giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte, definitivamente pronunciando, accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato; compensa le spese di giudizio.