

Risposta n. 57/2022

OGGETTO: Superbonus - Acquisto di più unità immobiliari da impresa di costruzioni, per eventuale rivendita successiva, e momento di formalizzazione del contratto di cessione dell'energia non auto-consumata al GSE - Articoli 119 e 121 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 e articoli 67 e 68 del TUIR.

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

QUESITO

L'*Istante*, in qualità di persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, intende acquistare otto appartamenti da un'impresa di costruzioni, che ha in corso un intervento di demolizione e ricostruzione di un fabbricato compreso in zona sismica 3, e fruire della detrazione del 110 per cento di cui all'articolo 119 comma 4 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (cd. *Superbonus*) nel limite di spesa di 96.000 euro per ciascun appartamento.

I lavori saranno realizzati sulla base del permesso di costruire rilasciato dal Comune all'impresa costruttrice in data 22 settembre 2020 per eseguire lavori di demolizione e ricostruzione con realizzazione di un fabbricato plurifamiliare composto da 20 unità abitative a destinazione residenziale; l'impresa costruttrice dichiara che sono stati rispettati tutti gli adempimenti normativi previsti ai fini dell'applicazione

della detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-*septies* del decreto legge n. 63 del 2013 spettante agli acquirenti delle unità immobiliari che saranno poste in vendita successivamente all'esecuzione dei lavori.

L'*Istante* evidenzia altresì che, durante i lavori di costruzione, intende far installare un impianto fotovoltaico di potenza pari a 3 KW e un sistema di accumulo di potenza pari a 6 KWh per ogni unità immobiliare acquistata, e che il relativo costo sarà a suo carico e aggiunto al prezzo per l'acquisto di ciascun immobile. Tale intervento, in quanto "*trainato*" dagli interventi "*trainanti*" antisismici effettuati dall'impresa, rientra tra quelli agevolabili ai sensi dei commi 5 e 6 del citato articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020.

Con documentazione integrativa viene precisato che il pagamento relativo all'installazione dell'impianto fotovoltaico avverrà contestualmente all'atto di compravendita dell'immobile.

L'*Istante* specifica che è sua intenzione cedere ad un istituto di credito sia il credito corrispondente alla detrazione delle spese sostenute per l'acquisto delle unità immobiliari sia quello corrispondente alla detrazione spettante a fronte delle spese sostenute per l'installazione dell'impianto fotovoltaico e del sistema di accumulo.

Inoltre, dopo l'acquisto delle unità immobiliari e la cessione dei crediti derivanti dalle detrazioni fiscali, l'*Istante* intenderebbe locare gli immobili acquistati, sebbene specifichi che vi sia anche "*la concreta opportunità di vendere in tutto o in parte tali immobili*". In tale ultimo caso, la vendita potrebbe avvenire "*ad un prezzo simile a quello di acquisto corrisposto all'impresa costruttrice per ogni alloggio. Dunque, il costo totale sostenuto dall'Istante sarà superiore al futuro prezzo di vendita dell'alloggio, dovendo sostenere oltre al costo per l'acquisto anche l'IVA e il costo del notaio per la stipula dell'atto. In tal caso l'Istante otterrebbe un vantaggio economico risultante soltanto dalla differenza delle agevolazioni fiscali ottenute, ridotte dei costi delle imposte e degli oneri del notaio per l'acquisto dell'alloggio*".

Con documentazione integrativa l'*Istante* ha, altresì, precisato che, in relazione

alla operazione oggetto del presente interpello, né lui né l'impresa costruttrice hanno beneficiato di altre agevolazioni. Ha precisato, inoltre, che in seguito all'operazione di demolizione e ricostruzione, effettuata in zona sismica 3, si consegnerà un miglioramento sismico dalla classe di rischio E alla classe di rischio B.

Tanto premesso, l'*Istante* chiede:

1) se esistono limiti riguardo al numero di unità immobiliari che è possibile acquistare godendo della detrazione di cui al citato articolo 119, comma 4, del decreto legge n. 34 del 2020;

2) come procedere per ottenere la detrazione della spesa che intende sostenere per l'installazione degli impianti fotovoltaici ed i sistemi di accumulo atteso che, ai fini del *Superbonus*, tale intervento "*trainato*" deve essere effettuato congiuntamente agli interventi "*trainanti*" realizzati dall'impresa costruttrice e che le spese relative al predetto intervento "*trainato*" devono essere sostenute nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "*trainanti*";

3) quando deve essere formalizzato il contratto di cessione dell'energia non auto-consumata in sito al GSE, per poter beneficiare del *Superbonus* relativamente alle spese sostenute per l'installazione dell'impianto fotovoltaico e del sistema di accumulo, considerato che non è possibile procedere a tale cessione prima del trasferimento dell'immobile e della conclusione delle operazioni di allaccio delle utenze e di collaudo degli impianti; 4) se, in caso di vendita degli alloggi alle condizioni su descritte, emergano plusvalenze imponibili ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR) soggette all'eventuale opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul reddito di cui all'articolo 1, comma 496, della legge 27 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quanto al primo quesito l'*Istante* ritiene che non siano previsti limiti relativamente al numero di unità immobiliari acquistate ammesse alla detrazione.

Rispetto al secondo quesito l'*Istante* ritiene che ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, le spese per l'installazione dell'impianto fotovoltaico e del sistema di accumulo devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e che, pertanto, la predetta detrazione spetta se tale installazione è eseguita dall'impresa costruttrice durante la costruzione dell'immobile e il relativo pagamento è effettuato utilizzando il bonifico bancario predisposto per le agevolazioni fiscali dopo la registrazione al catasto fabbricati e contestualmente al saldo del prezzo per l'acquisto delle unità immobiliari.

Quanto al terzo quesito, l'*Istante* ritiene che la procedura da attuare ai fini della fruizione del *Superbonus* preveda che il contratto per la cessione dell'energia al GSE sia sottoscritto entro la scadenza della dichiarazione dei redditi del beneficiario delle detrazioni dell'anno in cui è stato avviato l'impianto fotovoltaico. Circa il quarto quesito, l'*Istante* ritiene che nel caso di successiva vendita delle unità immobiliari oggetto delle agevolazioni fiscali, i benefici derivanti dalla fruizione delle detrazioni fiscali, ancorché fruiti sotto forma di sconto in fattura o cessione del credito, non determinano la realizzazione di plusvalenze tassabili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "decreto Rilancio"), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 28 della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di Bilancio 2022) disciplina la detrazione, nella misura del 110 per cento, delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 a fronte di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica (ivi inclusa l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di

veicoli elettrici negli edifici) nonché al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici (c.d. *Superbonus*).

Le predette disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (c.d. "*ecobonus*") nonché per quelli di recupero del patrimonio edilizio, inclusi quelli antisismici (cd. "*sismabonus*"), attualmente disciplinate, rispettivamente, dagli articoli 14 e 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63.

Le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del *Superbonus* sono indicati nei commi da 1 a 8 del citato articolo 119 del decreto Rilancio mentre l'ambito soggettivo di applicazione del beneficio fiscale è delineato nei successivi commi 9 e 10.

L'articolo 121 del medesimo decreto Rilancio, stabilisce che i soggetti che sostengono spese per gli interventi indicati nel comma 2 del predetto articolo 121 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (cd. sconto in fattura). In alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari con facoltà di successiva cessione.

Le modalità attuative delle disposizioni da ultimo citate, comprese quelle relative all'esercizio delle opzioni, da effettuarsi in via telematica anche avvalendosi dei soggetti indicati al comma 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono state definite con i provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 agosto 2020, prot. n. 283847, 12 ottobre 2020, prot. n. 326047, 22 febbraio 2021, prot. n. 51374, 30 marzo 2021, prot. n. 83933, 20

luglio 2021, prot. 196548, 12 novembre 2021 prot. n. 312528 e del 1° dicembre 2021 prot. n. 340450.

Con riferimento all'applicazione di tali agevolazioni sono stati forniti chiarimenti, tra l'altro, con la circolare dell'8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione del 28 settembre 2020, n. 60/E e con la circolare del 22 dicembre 2020, n. 30/E a cui si rinvia per una completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame.

Peraltro, in relazione alle questioni interpretative poste dai contribuenti in materia di *Superbonus*, sono state pubblicate diverse risposte a istanze d'interpello consultabili nell'apposita area tematica presente sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/superbonus>.

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, il *Superbonus* spetta per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 per gli interventi di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, del decreto legge n. 63 del 2013. Si tratta, nello specifico, degli interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente, di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera *l*), del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio (commi da 1-*bis* a 1-*sexies*).

Ai sensi del comma 1-*septies* del citato articolo 16 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, in particolare, «*qualora gli interventi di cui al comma 1-*quater* siano realizzati nei comuni ricadenti nelle zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 ai sensi dell'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3519 del 28 aprile 2006, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 108 dell'11 maggio 2006, mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con*

variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro trenta mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile, le detrazioni dall'imposta di cui al primo e al secondo periodo del medesimo comma 1-quater spettano all'acquirente delle unità immobiliari, rispettivamente nella misura del 75 per cento e dell'85 per cento del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare. I soggetti beneficiari di cui al periodo precedente possono optare, in luogo della detrazione, per la cessione del corrispondente credito alle imprese che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Rimane esclusa la cessione a istituti di credito e intermediari finanziari».

Dal tenore letterale della disposizione contenuta nel citato comma 4 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, in base al quale «*l'aliquota delle detrazioni spettanti [per gli interventi di cui ai citati commi da 1-bis a 1-septies dell' articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013] è elevata al 110 per cento per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 (...)*», si ricava che l'aliquota più elevata si applica alle spese sostenute nel lasso temporale di vigenza del *Superbonus* dai soggetti elencati nel comma 9 del medesimo articolo 119 e che riguardano interventi realizzati su immobili ammessi a tale agevolazione.

Ciò comporta che, come chiarito con la citata circolare n. 30/E del 2020, affinché gli acquirenti persone fisiche di unità immobiliari residenziali possano beneficiare del *Superbonus* per l'acquisto di case antisismiche, è necessario che i requisiti richiesti sussistano nel periodo di vigenza della norma. Conseguentemente, è necessario che l'atto di acquisto relativo agli immobili oggetto dei lavori sia stipulato entro il 30 giugno 2022.

Tanto premesso, con riferimento al quesito n. 1), si fa presente che, in assenza di

una previsione normativa che limiti il numero massimo di unità immobiliari ammesse all'agevolazione in commento, *l'Istante* potrà beneficiare del *Superbonus* nel limite di spesa di 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare residenziale acquistata. Il predetto limite di spesa di 96.000 euro è riferito all'unità abitativa e alle sue pertinenze unitariamente considerate, anche se accatastate separatamente.

Con riferimento al quesito n. 2), preliminarmente si osserva che, ai sensi del comma 5 dell'articolo 119 del decreto Rilancio, il *Superbonus* spetta per le spese sostenute per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su determinati edifici, nonché per la installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici agevolati.

Al riguardo, l'applicazione della maggiore aliquota è subordinata alla condizione che:

– l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente ad uno degli interventi "*trainanti*" di isolamento termico delle superfici opache o di sostituzione degli impianti di climatizzazione, nonché di adozione di misure antisismiche che danno diritto al *Superbonus*;

– sia ceduta in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE) Spa, con le modalità di cui all'articolo 13, comma 3 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387, l'energia non auto-consumata in sito, ovvero non condivisa per l'autoconsumo, ai sensi dell'articolo 42-*bis* del decreto legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020, n. 8.

In tali casi, la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 48.000,00 e, comunque, nel limite di spesa di euro 2.400,00 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico.

La detrazione è riconosciuta anche in caso di installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici ammessi al *Superbonus*, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo previsti per gli interventi di installazione di impianti solari e,

comunque, nel limite di spesa di euro 1.000 per ogni kWh di capacità di accumulo dei predetti sistemi.

Il predetto comma 5, inoltre, prevede che nel caso in cui sia contestuale ad un intervento di ristrutturazione edilizia, di nuova costruzione o di ristrutturazione urbanistica, di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, il limite di spesa per l'installazione dell'impianto fotovoltaico è ridotto ad euro 1.600 per ogni kW di potenza.

Come chiarito dalla citata risoluzione n. 60/E del 2020 il predetto limite di spesa deve essere distintamente riferito agli interventi di installazione degli impianti solari fotovoltaici e dei sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti.

Con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota più elevata, gli interventi "*trainati*" siano effettuati congiuntamente agli interventi "*trainanti*" ammessi al *Superbonus*, nella citata circolare n. 24/E del 2020 è stato precisato che tale condizione si considera soddisfatta se le date delle spese sostenute per gli interventi "*trainati*", sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi *trainanti*. Ciò implica che, ai fini dell'applicazione del *Superbonus*, le spese sostenute per gli interventi "*trainanti*" devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, mentre le spese per gli interventi "*trainati*" devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi "*trainanti*".

In applicazione dei principi su esposti, nel caso di specie, si ritiene che l'*Istante* potrà fruire del *Superbonus* anche per le spese sostenute per l'installazione dell'impianto fotovoltaico e del sistema di accumulo realizzata dall'impresa costruttrice prima del termine degli interventi antisismici "*trainanti*", come rappresentato, effettuando il pagamento di tali spese all'atto del rogito. Resta fermo, tuttavia, che la detrazione delle spese per la predetta installazione è subordinata alla condizione che

tali spese siano distintamente contabilizzate rispetto al corrispettivo dovuto per l'acquisto delle unità immobiliari e che il relativo pagamento sia effettuato, salvo l'importo del corrispettivo oggetto eventualmente di sconto in fattura ai sensi del citato articolo 121 del decreto Rilancio, mediante 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 effettuato.

Con riferimento al quesito n. 3) concernente le modalità di formalizzazione del contratto di cessione dell'energia non auto-consumata in sito al Gestore dei Servizi Energetici (GSE), si rappresenta che, in seguito alla presentazione dell'istanza presentata dal contribuente, la procedura di ammissione al servizio di ritiro dedicato per la remunerazione dell'energia non auto-consumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo prevede che il GSE effettui un'istruttoria in merito ai profili di propria competenza al fine di verificare se l'impianto di produzione possa essere ritenuto idoneo a tal fine. Al termine della predetta istruttoria, il GSE comunica al contribuente l'accettazione dell'istanza, a mezzo mail, propedeutica alla successiva attivazione della convenzione. A seguito dell'invio dell'accettazione dell'istanza, il contribuente è tenuto a sottoscrivere e inviare una copia della convenzione al GSE il quale provvederà a perfezionare il contratto.

In considerazione dell'*iter* procedimentale sopra descritto, si ritiene pertanto che il contribuente possa fruire del *Superbonus* anche nelle more del perfezionamento del contratto col Gestore dei servizi energetici a condizione, tuttavia, di essere in possesso della comunicazione di accettazione dell'istanza da parte del GSE.

Per quanto riguarda, l'ultimo quesito - concernente l'eventuale realizzazione di plusvalenze derivanti dall'operazione di compravendita infraquinquennale, degli immobili acquistati dall'impresa di costruzione ed oggetto del *Superbonus* - preliminarmente, si precisa che, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, si considerano redditi diversi - se non costituiscono redditi di capitale ovvero se

non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente - *«le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari».*

Il comma 1 del successivo articolo 68 del TUIR statuisce che tali plusvalenze sono costituite *«dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.».*

La *ratio* sottesa alla norma in esame è quella di assoggettare a tassazione i profitti (ovvero, la plusvalenza) derivanti dalle cessioni immobiliari poste in essere con intento speculativo, che si presume sussistere quando intercorre un arco temporale inferiore a cinque anni tra la data di acquisto o costruzione dell'immobile e quella di vendita dello stesso (*cf.* circolare n. 23/E del 29 luglio 2020).

Si ritiene che risulta irrilevante, ai fini del calcolo della plusvalenza, la circostanza che per le spese sostenute per l'acquisto dell'immobile ceduto a titolo oneroso si sia fruito di una detrazione, ivi compreso il *Superbonus* di cui al citato articolo 119 del decreto Rilancio. Risulta, altresì, irrilevante, ai medesimi fini, che per le predette spese l'*Istante* eserciti l'opzione, ai sensi del citato articolo 121 del medesimo decreto Rilancio, per il cd. "*sconto in fattura*" o cessione del credito, trattandosi di una modalità alternativa alla fruizione diretta della predetta detrazione.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica un giudizio in merito alla conformità degli interventi edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma

agevolativa e fermo restando l'effettiva realizzazione degli interventi, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)