

Risposta n. 204

OGGETTO: Superbonus - Opzione sconto in fattura - Vendita infraquinquennale immobile - Calcolo della plusvalenza - Rilevanza - Fattispecie - Articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (decreto Rilancio)

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

QUESITO

L'*Istante* è proprietario unico di un'unità immobiliare, facente parte di un condominio minimo, dotato di proprio codice fiscale, composto da sei unità immobiliari.

Il condominio ha deliberato interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico (con miglioramento di due classi sismiche) e interventi di efficientamento energetico con miglioramento di almeno due classi energetiche (cd. interventi "trainanti") ed intende fruire delle detrazioni di cui all'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito "decreto Rilancio").

L'*Istante* intende inoltre sostituire i serramenti della propria unità immobiliare (cd. intervento "trainato").

In particolare, per le spese relative all'intervento "trainante", il condominio ha optato per lo sconto in fattura applicato dall'impresa edile che sta effettuando i lavori,

che ammonta, per la parte di competenza dell'*Istante*, ad euro 70.000,00. Anche per la sostituzione dei serramenti interni all'unità immobiliare, l'*Istante* ha optato per lo sconto in fattura, per una spesa complessiva di euro 10.000,00.

Tanto premesso, l'*Istante* fa presente che ha sottoscritto un contratto preliminare di vendita della predetta unità immobiliare e, trattandosi di vendita infraquinquennale, chiede di sapere se, ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile, potrà dedurre dal prezzo di vendita sia la spesa per la ristrutturazione condominiale (70.000,00 euro), sia quella per la sostituzione dei serramenti interni (10.000,00 euro).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante*, ferma restando la sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa per poter usufruire del *Superbonus*, ritiene di poter dedurre dal prezzo di vendita entrambi i costi, per un totale complessivo di 80.000,00 euro, anche nel caso in cui, come nella specie, in virtù dell'opzione per lo sconto in fattura, la spesa non viene effettivamente sostenuta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito "*decreto Rilancio*"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, ha introdotto nuove disposizioni che disciplinano la detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, spettante nella misura del 110 per cento delle spese stesse a fronte di specifici interventi finalizzati alla efficienza energetica (ivi inclusa la 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 effettuati su unità immobiliari residenziali.

Le nuove disposizioni si affiancano a quelle già vigenti che disciplinano le

detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (cd. *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, convertito dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

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.

Il *Superbonus* spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (cd. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati").

In entrambi i casi, gli interventi devono essere realizzati:

- su parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia trainanti, sia trainati);
- su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati);
- su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati); nonché
- su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

L'articolo 121 del medesimo *decreto Rilancio*, inoltre, stabilisce che i soggetti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per interventi di riqualificazione energetica degli edifici, per taluni interventi di recupero del patrimonio edilizio (compresi quelli antisismici) di cui ai citati articoli 14 e 16 del decreto legge n. 63 del 2013, ivi inclusi quelli che accedono al *Superbonus* ai sensi del predetto articolo 119

del *decreto Rilancio*, nonché per gli interventi di installazione di impianti fotovoltaici e di installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici 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 ultime 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 e 12 ottobre 2020, prot. n. 326047.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 66, lettere *a)* e *f)* della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha modificato l'articolo 119 del *decreto Rilancio*, prevedendo che il *Superbonus* si applica alle spese sostenute fino al 30 giugno 2022 e che, per la parte di spesa sostenuta nell'anno 2022, la detrazione è ripartita in quattro quote annuali di pari importo. La successiva lettera *m)* del citato articolo 1, comma 66, della legge di bilancio 2021 ha, inoltre, inserito nel medesimo articolo 119 del *decreto Rilancio* il comma 8-*bis* ai sensi del quale «*Per gli interventi effettuati dai soggetti di cui al comma 9, lettera a), per i quali alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 60 per cento dell'intervento complessivo, la detrazione del 110 per cento spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022.*».

Il comma 67, del citato articolo 1 della legge di bilancio 2021, ha inserito nell'articolo 121 del *decreto Rilancio* il comma 7-*bis*, ai sensi del quale le sopra

richiamate disposizioni «*si applicano anche ai soggetti che sostengono, nell'anno 2022, spese per gli interventi individuati dall'articolo 119*».

Con riferimento all'applicazione di tale agevolazione prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio 2021, sono stati forniti chiarimenti con la circolare 8 agosto 2020, n. 24/E, con la risoluzione 28 settembre 2020, n. 60/E e da ultimo con la circolare 22 dicembre 2020, n. 30/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti, in particolare, con riferimento ai requisiti di accesso all'agevolazione non oggetto della presente istanza di interpello.

Come precisato nella predetta circolare n. 24/E del 2020, ai sensi del citato articolo 119 del *decreto Rilancio*, il *Superbonus* spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (cd. interventi "trainanti") nonché ad ulteriori interventi, realizzati congiuntamente ai primi (cd. interventi "trainati").

La maggiore aliquota, inoltre, si applica solo se gli interventi "trainati" sono eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi "trainanti" di isolamento termico dell'edificio o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale e sempreché assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile - in quanto, come precisato nella citata circolare n. 24/E del 2020, l'edificio o l'unità immobiliare è già nella penultima (terzultima) classe - il conseguimento della classe energetica più alta e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi.

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".

Con riferimento al caso di specie, fermo restando che non costituisce oggetto del presente interpello la verifica dei requisiti oggettivi e soggettivi previsti per beneficiare del *Superbonus*, si rappresenta 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.»*.

Quindi, condizione per l'imponibilità della plusvalenza è che la cessione dell'immobile intervenga entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del cespite, salvo particolari eccezioni, ossia con esclusione dei beni acquisiti per successione e delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

La *ratio* sottesa alla norma in esame è quella di assoggettare a tassazione i guadagni (*rectius*, la plusvalenza) derivanti dalle cessioni immobiliari poste in essere

con l'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 (cfr. circolare n. 23/E del 29 luglio 2020).

In ordine alle modalità di calcolo della plusvalenza *ex* articolo 68 citato, la Corte di Cassazione, richiamando precedenti pronunce, ha affermato, con la sentenza n. 16538 del 22 giugno 2018, *"premesso che il prezzo di acquisto od il costo di costruzione deve essere incrementato dei soli costi inerenti al bene, (...) sono a tal fine rilevanti le spese incrementative. Per spese incrementative, in giurisprudenza, s'intendono "quelle spese che determinano un aumento della consistenza economica del bene o che incidono sul suo valore, nel momento in cui si verifica il presupposto impositivo". Non possono, quindi, essere incluse tra le spese incrementative quelle che non apportano maggior consistenza o maggior valore all'immobile, perché attengono solo alla manutenzione e/o alla buona gestione del bene"*.

Sulla base di tale principio, la Corte di Cassazione conclude affermando che *"sono costi inerenti al bene, in quanto tali deducibili ai fini della determinazione della plusvalenza tassabile, solo quelli che attengono al costo di acquisto (spese notarili, di mediazione, imposte di registro, ipotecarie e catastali, cioè i costi inerenti al prezzo di acquisto (...)) o che si risolvono in aumento di valore del bene, perdurante al momento in cui si verifica il presupposto impositivo (ad esempio, le spese sostenute per liberare l'immobile da oneri, servitù ed altri vincoli, oppure le spese che abbiano determinato un aumento della consistenza economica del bene). D'altro canto, non rientrano negli oneri deducibili le spese che attengono alla normale gestione del bene e che non ne abbiano determinato un aumento di valore, perdurante al momento in cui viene realizzata l'operazione imponibile. L'onere della prova della deducibilità del costo grava sul contribuente, che deve dimostrare, non solo di aver sostenuto le spese, ma anche la loro inerenza ed il carattere incrementativo del valore del bene"*.

Tanto premesso, nel caso di specie si ritiene che le spese per gli interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico e di efficientamento energetico, deliberati

dall'assemblea del condominio, per la parte imputata all'*Istante*, nonché le spese sostenute per la sostituzione dei serramenti nel proprio appartamento, rientrano tra le spese incrementative, nell'accezione formulata dalla Cassazione nella richiamata sentenza, trattandosi di spese che non attengono alla normale gestione del bene e che ne hanno determinato un aumento di valore, perdurante al momento in cui viene realizzata l'operazione imponibile. Tali spese, pertanto, possono essere considerate, ai fini del calcolo della plusvalenza della cessione infraquinquennale dell'immobile, ai sensi del citato articolo 68 del TUIR, tra i costi inerenti all'immobile medesimo.

Risulta irrilevante, ai predetti fini, la circostanza che le spese in questione diano diritto al *Superbonus* di cui al citato articolo 119 del *decreto Rilancio*, in presenza dei requisiti richiesti dalla normativa appena richiamata. 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, trattandosi di una modalità alternativa alla fruizione diretta della detrazione.

D'altra parte, una diversa interpretazione, determinerebbe *de facto* una tassazione del beneficio derivante dalla fruizione della detrazione fiscale - ancorché fruito sotto forma di sconto in fattura - mediante la tassazione di una maggiore plusvalenza *ex* articolo 68, comma 1, del TUIR.

Per completezza, si fa presente che, per effetto della previsione normativa contenuta nell'articolo 1, comma 496, della legge n. 266 del 2005 (legge finanziaria 2006), è possibile optare per un sistema alternativo di tassazione rispetto a quello previsto dal richiamato articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR.

In particolare, il citato comma 496 prevede che «*In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva*

