

Risposta n. 5

OGGETTO: Articolo 16, comma 1-septies del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63.
Detrazione spettante agli acquirenti delle unità immobiliari vendute da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che abbiano realizzato interventi relativi all'adozione di misure antisismiche.

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

QUESITO

La società ALFA che svolge prevalentemente la seguente attività: "servizi forniti da revisori contabili - codice ATECO ZZZ" (di seguito "l'istante" o la "società") dichiara di voler realizzare *"unità immobiliari risultanti da demolizione e ricostruzione di preesistenti edifici (di seguito per brevità "D&R")"*, per il tramite di una costituenda partecipata di cui deterrà una quota probabilmente maggioritaria.

L'intervento edilizio, tra fase progettuale e realizzativa, avrà una durata di circa un anno e mezzo. In questo lasso di tempo saranno stipulati dei preliminari notarili in cui verrà dato conto che le costruende unità immobiliari avranno tutti i requisiti per beneficiare della detrazione in commento, considerato che sarà già stato redatto il progetto attestante la tipologia dell'intervento e il miglioramento sismico ottenibile. Alla sottoscrizione del preliminare e anche successivamente i promissari acquirenti verseranno caparre ed acconti.

Viene rappresentato, inoltre, che le disposizioni normative di riferimento prevedono la possibilità che gli acquirenti degli immobili oggetto di ristrutturazione cedano la propria detrazione all'impresa che ha realizzato la costruzione. Le ultime disposizioni prevedono altresì che il credito ceduto possa essere imputato a diretta decurtazione dei pagamenti dovuti per l'acquisto.

Tuttavia, a parere dell'istante, tra le varie procedure telematiche con cui si può gestire la cessione dei crediti (amministratori di condominio, cessione credito per interventi di riqualificazione energetica e, da ultimo, la recentissima comunicazione dell'opzione relativa ad interventi su singole unità immobiliari), non sembra che ve ne sia una espressamente rispondente al caso specifico.

Al riguardo, la società rappresenta di essere "*essa stessa interessata all'acquisto di un immobile da destinare a propria sede*".

Con la documentazione integrativa acquisita ha chiarito ulteriormente che:

- si stanno valutando immobili da demolire e ricostruire sia mediante un permesso a costruire *ex* articolo 3 lettera *e*) del d.P.R. n. 380 del 2001 sia mediante un permesso per interventi di ristrutturazione edilizia *ex* articolo 3 lettera *d*) del medesimo d.P.R.;
- gli interventi rientrano nelle previsioni di cui all'articolo 16 comma 1-*septies* (e 1-*octies*) del decreto legge n. 63 del 2013;
- la *newco*, soggetto IRES, acquisterà l'immobile e sosterrà le spese per la demolizione e ricostruzione al fine di procedere poi alla vendita delle unità immobiliari risultanti;
- l'istante deterrà una quota rilevante della *newco*, ma la compagine sociale non è ancora definita del tutto;
- l'istante parallelamente alle attività delle *newco* è alla ricerca di una nuova sede e non esclude che la stessa potrebbe essere identificata in uno degli immobili ristrutturati dalla menzionata neocostituita società.

Ad avviso dell'istante, alcuni aspetti della citata normativa non sarebbero definiti

e pertanto, chiede se:

1. oggetto della detrazione possano essere gli immobili derivanti da totale demolizione e ricostruzione indipendentemente dal fatto che il provvedimento autorizzativo qualifichi l'intervento come costruzione *ex novo* o come ristrutturazione di un fabbricato esistente;

2. i promissari acquirenti possano iniziare a detrarre l'85% di quanto versato a titolo di caparra/acconto nella dichiarazione relativa all'anno di versamento sebbene l'atto pubblico di trasferimento avverrà in anni successivi;

3. anche nell'ipotesi dell'acquisto di immobili facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti dall'impresa costruttrice, gli acquirenti debbano ai fini della detrazione, effettuare gli specifici adempimenti previsti per la ristrutturazione sia "ordinaria" che antisismica (pagamento mediante bonifico con specifica causale ed indicazione dei dati del disponente e del beneficiario nonché l'effettuazione di una ritenuta da parte della banca su cui transita il bonifico);

4. anche alla fattispecie della vendita di immobili, oggetto della presente istanza di interpello, possano essere applicate le disposizioni in base alle quali il soggetto avente diritto alle detrazioni può optare, alternativamente, in luogo dell'utilizzo diretto delle stesse, per la cessione del corrispondente credito ai fornitori o ad altri soggetti privati ovvero per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta. In entrambi i casi, il credito acquisito potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione. In caso affermativo quale sia la procedura informatica da utilizzare;

5. i soci della società costituenda che effettuerà le opere edilizie possano acquisire direttamente, come controparte del compratore dell'immobile, il credito corrispondente alla detrazione spettante agli acquirenti medesimi ovvero acquisire il credito nella cessione successiva alla prima.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, in relazione ad ogni quesito proposto, fornisce le seguenti soluzioni interpretative.

1. Considerato che lo scopo evidente del provvedimento è quello del rinnovo del patrimonio edilizio ed in particolare del suo miglioramento sismico si ritiene che, laddove gli interventi edilizi raggiungano l'obiettivo del guadagno di due classi di resistenza sismica mediante D&R, il fatto che ciò venga ottenuto in forza di un'autorizzazione amministrativa piuttosto che di un'altra appare del tutto irrilevante. Del resto quanto esposto nella risoluzione n. 34/E del 2018, che esclude, nel caso di interventi antisismici, quelli qualificabili come nuova costruzione, non sembra in linea con l'agevolazione in commento in quanto quest'ultima prevede anche la possibilità di variazioni volumetriche rispetto alle soluzioni preesistenti oltre a necessitare esclusivamente della totale demolizione.

2. Considerato che all'atto della sottoscrizione del preliminare saranno già definiti tutti gli elementi che giustificano e quantificano la detrazione (intervento di D&R, localizzazione nella zona di rischio sismico, miglioramento di due classi, prezzo finale dell'immobile) e in analogia con quanto precedentemente previsto per le agevolazioni in tema di acquisto di immobili ristrutturati e di autorimesse pertinenziali, si ritiene che il promissario acquirente potrà iniziare ad usufruire della detrazione già sulla base degli acconti versati in forza di preliminare notarile ed in proporzione al prezzo finale stabilito; ad esempio: prezzo finale dell'immobile 200.000 euro, caparra versata 20.000 euro (10%), detrazione da indicare nella dichiarazione dell'anno in cui si versa la caparra: $96.000 \text{ euro} \times 10\%/5$.

3. Si ritiene che nel caso di specie non sia necessario effettuare i pagamenti con bonifico bancario o postale soggetto a ritenuta

4. Si ritiene che lo scomputo diretto del credito ceduto dal pagamento del prezzo risponda a regole di buon senso a maggior ragione laddove non fosse necessario,

secondo quanto esposto al punto precedente, il pagamento mediante bonifico. Del resto l'alternativa sarebbe che l'acquirente pagasse l'intero prezzo e contestualmente l'istante restituisse 96.000 euro a fronte del credito ceduto con un effetto netto identico ma con possibili complicazioni finanziarie. Per quanto riguarda lo strumento *software* da utilizzare si ribadisce che quelli attualmente disponibili non sembrano prevedere la casistica della cessione degli immobili costruiti. Per analogia si ritiene di poter utilizzare il *software* utilizzato dagli amministratori condominiali per gli interventi su parti comuni visto che sono previste le aliquote del 75% e dell'85% appare invece più problematico utilizzare la procedura per la cessione del credito a scomputo del prezzo in quanto vi sono elencati interventi che ammettono al massimo la detrazione dell'80%.

5. Considerato che la circolare n. 11/E del 2018 ha espressamente previsto che nel caso in cui i lavori vengano effettuati da soggetti societari appartenenti a un gruppo, la cessione possa essere effettuata nei confronti di altre società del gruppo, si ritiene che la società istante possa risultare cessionaria del credito come pure lo potranno essere altre società che dovessero far parte della compagine societaria della *newco* che realizzerà gli interventi, indipendentemente dalla percentuale di partecipazione detenuta. La cessione si ritiene, inoltre, possa anche essere ammessa nei confronti di persone fisiche che dovessero entrare a far parte della medesima compagine societaria".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta gli ulteriori requisiti previsti dalla disciplina agevolativa qui in commento, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 16, comma 1-*septies* del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, disciplina

la detrazione spettante agli acquirenti delle unità immobiliari vendute da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che abbiano realizzato interventi relativi all'adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera *i*), del TUIR, mediante interventi di demolizione e ricostruzione di interi edifici - anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti lo consentano - dai quali derivi una riduzione del rischio sismico che determini il passaggio ad una o a due classi di rischio inferiore.

Ai fini della detrazione, la citata disposizione come da ultimo modificata dall'articolo 8 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, prevede che gli edifici oggetto dell'intervento di riduzione del rischio sismico siano ubicati in comuni ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, di cui all'OPCM n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 del 2003 e che le imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare provvedano, entro diciotto mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

La detrazione è pari al 75 o all'85 per cento (a seconda che l'intervento di demolizione e ricostruzione determini il passaggio ad una o a due classi di rischio sismico inferiore) del prezzo della singola unità immobiliare, risultante nell'atto pubblico di compravendita e, comunque, calcolata entro un ammontare massimo di spesa pari a 96.000 euro per ciascuna unità immobiliare.

Gli acquirenti delle unità immobiliari, inoltre, 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. La cessione non può essere effettuata a istituti di credito e intermediari finanziari.

Ai sensi del successivo comma 1-*octies* del medesimo articolo 16 i contribuenti beneficiari delle detrazioni per gli interventi di riduzione del rischio sismico potevano, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2019, optare per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che

ha effettuato gli interventi. Dal 1° gennaio 2020, tuttavia, la disposizione appena citata non è più vigente, a seguito dell'abrogazione dell'articolo 10, comma 2 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (che ha introdotto il citato comma 1-*octies* nell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013) ad opera dell'articolo 1, comma 176 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge Bilancio 2020).

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 660057 del 31 luglio 2019, sono stati stabiliti modalità e termini per la comunicazione all'Agenzia delle entrate, da parte dei soggetti beneficiari delle suddette detrazioni, dell'esercizio dell'opzione per la cessione del credito corrispondente alla detrazione medesima (di cui al comma 1-*septies* dell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013) o per la fruizione del contributo anticipato dal fornitore sotto forma di sconto (di cui al comma 1-*octies* del medesimo articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013).

Quanto sopra premesso, in risposta al quesito *sub* 1) si evidenzia, preliminarmente, che la qualificazione di un'opera edilizia (quale risultante dal futuro titolo amministrativo di autorizzazione dei lavori) spetta, in ultima analisi, al Comune o ad altro ente territoriale, in qualità di organo competente in tema di classificazioni urbanistiche e presuppone valutazioni di natura tecnica che esulano dalle competenze dell'Agenzia delle entrate.

Nel merito occorre, tuttavia, evidenziare che la disposizione normativa di cui articolo 16, comma 1-*septies* del citato decreto legge n. 63 del 2013, prevede per gli acquirenti la possibilità di fruire della detrazione anche per gli interventi realizzati dall'impresa di costruzione "*mediante demolizione e ricostruzione di interi edifici, allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente*".

La disposizione, pertanto, si applica anche nell'ipotesi in cui la demolizione e ricostruzione dell'edificio abbia determinato un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, purché le disposizioni normative urbanistiche in vigore permettano tale variazione.

In risposta al quesito *sub* 2), si richiama quanto previsto dall'articolo 16, comma 1-*septies* del decreto legge n. 63 del 2013, che richiede "*l'alienazione dell'immobile*", da parte dell'impresa costruttrice e, dunque, il trasferimento della proprietà dell'immobile, entro il termine di diciotto mesi dalla conclusione dei lavori, quale condizione necessaria per accedere all'agevolazione.

Si ritiene, al riguardo, che sia possibile beneficiare della detrazione anche con riferimento ad eventuali importi versati in acconto, a condizione, tuttavia, che il preliminare di vendita dell'immobile sia registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si intende fruire della detrazione.

Al riguardo si ricorda altresì che è necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dell'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato.

Pertanto, la detrazione potrà essere fruita dall'acquirente solo dall'anno di imposta in cui detti lavori siano stati ultimati.

Ciò considerato, se a ultimazione dei lavori, gli acconti sono pagati in un anno diverso da quello in cui è stipulato il rogito, il contribuente ha la possibilità di far valere la detrazione degli importi versati in acconto o nel periodo di imposta in cui questi sono stati pagati o nel periodo di imposta in cui ha stipulato il rogito.

Ciò in analogia con quanto precisato con riferimento alla detrazione di cui all'articolo 16-*bis*, comma 3, del TUIR, spettante agli acquirenti di unità immobiliari ubicate in fabbricati interamente ristrutturati 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 disposizione di cui al comma 1-*septies* del citato articolo 16, del decreto legge, n. 63 del 2013 in commento, infatti, è inserita nel contesto delle norme che disciplinano il c.d. "Sisma bonus" (commi da 1-*bis* a 1-*sexies*.1 del medesimo articolo 16) e, in particolare, si riferisce espressamente agli interventi di cui al comma 1-*quater* che, a sua volta, richiama gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche di

cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lett. *ì*) del TUIR. Come già precisato, dunque, il citato articolo 16-*bis* del TUIR costituisce il quadro normativo di riferimento, non costituendo tali interventi una nuova categoria di opere agevolabili (Cfr. da ultimo, circolare n. 13/E del 2019).

In virtù della predetta analogia, si ritiene, infine, che la detrazione di cui al comma 1-*septies* del citato articolo 16, del decreto legge, n. 63 del 2013 non sia condizionata alla cessione o assegnazione di tutte le unità immobiliari, costituenti l'intero fabbricato, in quanto ciascun acquirente può beneficiare della detrazione in relazione al proprio atto di acquisto.

In tal caso, come sopra chiarito, è comunque necessario che si realizzi anche il presupposto costituito dall'ultimazione dei lavori riguardanti l'intero fabbricato, la detrazione potrà essere fruita dall'acquirente solo dall'anno di imposta in cui detti lavori siano stati ultimati.

In risposta al quesito *sub* 3), si rappresenta che in virtù della analogia sopra rappresentata, anche nell'ipotesi di acquisto di unità immobiliari oggetto dell'interpello non sia necessario, ai fini della detrazione, l'effettuazione da parte dell'acquirente di un pagamento con bonifico bancario o postale.

Tale assunto trova riscontro nel punto 1.5 del citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 660057 del 31 luglio 2019, laddove l'obbligo di effettuare il pagamento delle spese sostenute mediante bonifico bancario o postale è espressamente escluso per gli interventi di cui al comma 1-*septies* dell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013, in commento.

In risposta al quesito *sub* 4), in ordine alla possibilità di applicare anche alla fattispecie della vendita di immobili, oggetto della presente istanza di interpello, la disposizione in base alle quali il soggetto avente diritto alle detrazioni può optare, alternativamente, in luogo dell'utilizzo diretto delle stesse, per la cessione del corrispondente credito ai fornitori o ad altri soggetti privati ovvero per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore

che ha effettuato gli interventi e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta, si fa presente che, come già precisato, dal 1° gennaio 2020, l'articolo 1, comma 176 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge Bilancio 2020) ha abrogato l'articolo 10, comma 2 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 che ha introdotto il citato comma 1-*octies* nell'articolo 16 del decreto legge n. 63 del 2013.

Pertanto, a decorrere dal 2020 sarà possibile eventualmente avvalersi solo della cessione del credito, ai sensi di quanto previsto dal punto 5.3 del richiamato provvedimento del 31 luglio 2019, da comunicare all'Agenzia delle entrate utilizzando le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate o, in alternativa, il modello allegato al medesimo provvedimento e più precisamente facendo riferimento agli interventi di cui alla casella n. 15 denominata "Demolizione e ricostruzione intero immobile sito in un comune ricadente in zona a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a una classe di rischio inferiore)" e alla casella n. 16 denominata "Demolizione e ricostruzione intero immobile sito in un comune ricadente in zona a rischio sismico 1, 2 e 3 (passaggio a due classi di rischio inferiori)".

Per quanto riguarda la risposta al quesito di cui al punto *sub* 5), si fa presente che la cessione del credito corrispondente alla detrazione può essere effettuata nei confronti dell'impresa costruttrice ovvero di altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito. Su tale ultimo aspetto, con la circolare 11/E del 2018, in relazione all'analoga tematica della cessione del credito corrispondente alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica (a cui rinvia la circolare n. 17/E del 23 luglio 2018, in tema di detrazione spettante anche per l'adozione di misure antisismiche), è stato chiarito che, in adesione al parere fornito dalla Ragioneria Generale dello Stato, per "altri soggetti privati" devono intendersi i soggetti diversi dai fornitori, sempreché collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione e che la cessione del credito deve intendersi limitata ad una sola eventuale cessione successiva a quella originaria. Nella medesima circolare è stato, dunque, precisato, a titolo esemplificativo, che la detrazione potrà essere ceduta, nel caso in cui i lavori vengano

effettuati da soggetti societari appartenenti ad un gruppo, nei confronti delle altre società del gruppo ad esclusione, tuttavia, degli istituti di credito e degli intermediari finanziari.

Nella circolare n. 17/E del 2018 è stato, inoltre, precisato che in considerazione dei principi espressi dalla Ragioneria Generale dello Stato in ordine agli effetti negativi sui saldi di finanza pubblica che deriverebbero dalla cedibilità illimitata dei crediti d'imposta, il collegamento con il rapporto che ha dato origine alla detrazione deve essere valutato sia con riferimento alla cessione originaria che a quella successiva.

Ne consegue che non sussistono ostacoli alla cedibilità, successiva alla prima, del credito in esame alla società istante o alle persone fisiche che dovessero entrare a far parte della compagine societaria della *newco*, nel momento in cui i richiamati soggetti dovessero acquisire la partecipazione descritta nella *newco*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)