Cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi agevolati dal c.d. Superbonus. Le istruzioni sulla nuova disciplina delle plusvalenze | Fuori dal perimetro di applicazione la vendita dell'immobile adibito ad abitazione principale

L'articolo 1, comma 64, della Legge 30 dicembre 2023, n. 213 ***(in "Finanza & Fisco" n. 40/2023, pag. 2470)***, ha aggiunto tra i redditi diversi ai sensi del Testo Unico sulle Imposte sui Redditi (TUIR) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di immobili sui quali siano stati realizzati interventi agevolati dal c.d. *Superbonus*; plusvalenza configurabile **come reddito diverso** solo se non realizzata nell'esercizio di arti e professioni e di imprese commerciali o da società in nome collettivo o in accomandita semplice.

Possono essere titolari del predetto reddito diverso:

• le persone fisiche residenti, purché il reddito non sia conseguito nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni;

• le società semplici e i soggetti a esse equiparati ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;

• gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, se l'operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell'esercizio d'impresa commerciale;

• le persone fisiche, le società e gli enti di ogni tipo, non residenti, senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, quando il reddito si considera prodotto nel medesimo territorio ai sensi dell'articolo 23 del TUIR;

• le persone fisiche, le società e gli enti di ogni tipo, non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, se il reddito è prodotto nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 del TUIR al di fuori dalla stabile organizzazione.

Quindi, con le novelle introdotte dalla legge di bilancio 2024 ***(in "Finanza & Fisco" n. 40/2023, pag. 2470)***, il legislatore si è limitato a individuare una nuova fattispecie di reddito diverso, senza modificare l'ambito soggettivo dell'articolo 67 del TUIR.

Il successivo comma 65 del citato articolo 1 ha previsto che alle plusvalenze suddette si può applicare l'imposta, sostituiva dell'imposta sul reddito, del 26 per cento.

Il comma 66 dispone che le predette disposizioni si applicano alle cessioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2024.

In estrema sintesi, le modifiche apportate dalla legge di

bilancio 2024 hanno novellato:

- l'articolo 67 del TUIR al fine di prevede una **nuova fattispecie di plusvalenza immobiliare** che riguarda la cessione "infradecennale" d'immobili che sono stati interessati dagli interventi ammessi al *Superbonus*, indipendentemente dal soggetto che ha eseguito gli interventi (cedente o altri aventi diritto), dalla percentuale di detrazione spettante e dalla modalità di fruizione di quest'ultima;
- l'articolo 68 del TUIR, per definire le **modalità di calcolo della predetta plusvalenza** per il cedente, prevedendo l'irrilevanza (totale o parziale) delle spese relative agli interventi agevolati solo qualora si sia fruito del *Superbonus* nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito d'imposta.

Più nel dettaglio, il comma 64, modifica l'articolo 67, comma 1, del TUIR mediante l'aggiunta della lettera b-*bis*), la quale ora include tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati dal c.d. *Superbonus* di cui all'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020, conv., con mod., dalla legge n. 77 del 2020, **che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cession**e, esclusi gli immobili acquisiti per successione **e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione** o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo **inferiore a dieci anni**, per la maggior parte di tale periodo; la plusvalenza disciplinata dalla nuova lettera b-*bis*), del TUIR riguarda **la prima cessione d'immobili** che sono stati interessati dagli interventi ammessi al *Superbonus*, **a prescindere dal soggetto che ha**

eseguito gli interventi (cedente o altri aventi diritto), dalla percentuale di detrazione spettante, dalla modalità di fruizione di quest'ultima e dalla tipologia d'intervento effettuato.

Sono, quindi, imponibili le plusvalenze risultanti dalla cessione d'immobili oggetto d'interventi agevolati, ai sensi dell'articolo 119 del decreto Rilancio, **che si siano conclusi da non più di dieci anni, indipendentemente dalla data di acquisto (o di costruzione) del bene**. Diversamente, nell'ipotesi in cui tra la conclusione dei suddetti interventi e la cessione dell'immobile trascorrano più di dieci anni, la plusvalenza non rientrerà nell'ambito di applicazione della lettera b-*bis*) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR e, quindi, non risulterà imponibile ai sensi della nuova disciplina.

Di conseguenza, viene disposto che, quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR, secondo cui costituiscono plusvalenze imponibili quelle derivanti dalle cessioni di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, si applica solo alle ipotesi diverse da quelle riconducibili alla lettera b-*bis*) del menzionato articolo 67.

Modificato inoltre, l'articolo 68, comma 1, del TUIR prevedendo che la plusvalenza di cui sopra è determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo e, in presenza di immobili acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Si prevede, tuttavia, che, per gli immobili in esame, ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione, non si tiene conto

delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo **nella misura del 110 per cento** e siano state esercitate **le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura** praticato dal fornitore, di cui all'articolo 121, comma 1, lettere *a)* e *b)*, del citato decreto-legge n. 34 del 2020.

Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente. Per i medesimi immobili, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegat

Il comma 65 prevede che alle plusvalenze introdotte dal comma 64 può applicarsi l'imposta, sostituiva dell'imposta sul reddito, del 26 per cento, come previsto dall'articolo 1, comma 496, della legge finanziaria 2006 (legge n. 266 del 2005) **Il comma 66 stabilisce che le disposizioni (commi 64 e 65) sopra illustrate si applicano alle cessioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2024**.

Ciò premesso, con circolare n. 13 del 13 giugno 2024, l'Agenzia delle entrate ha dettato le prime istruzioni agli uffici sulle novità in materia di plusvalenze introdotte dalla Legge di Bilancio per il 2024.

Queste le più rilevanti:

- **niente imposte sulla plusvalenza generata dalla cessione di un immobile oggetto di interventi agevolati con *Superbonus*** se lo stesso immobile è stato adibito ad abitazione principale per la maggior parte

del periodo che intercorre tra l'acquisto e la vendita.

Il documento di prassi ricorda che ***sono fuori dall'ambito di applicazione della norma le plusvalenze relative agli immobili adibiti ad abitazione principale*** *del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o a quelli adibiti ad abitazione principale per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto (o la costruzione) e la cessione, se al momento della cessione sono stati acquistati (o costruiti) da meno di dieci anni.*

- **a partire dal 1° gennaio 2024 entra in vigore una nuova ipotesi di plusvalenza che si realizza a seguito della cessione a titolo oneroso di immobili oggetto di interventi agevolati con *Superbonus* che, all'atto della cessione, si siano conclusi da non più di dieci anni**.

***Link* al testo della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13 del 13 giugno 2024,** con oggetto: IMPOSTE SUI REDDITI – IRPEF (Imposta sul reddito delle persone fisiche) – Redditi diversi – Plusvalenze immobiliari – Modifiche alla disciplina delle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili (articolo 1, commi da 64 a 67, della **legge 30 dicembre 2023, n. 213 – Legge di Bilancio 2024)** – Modifiche agli articoli 67 e 68 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) – Unità immobiliari oggetto degli interventi di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio, al fine di adeguare la rendita catastale delle unità immobiliari ai miglioramenti conseguiti per effetto degli interventi ammessi al Superbonus – Misure in materia di variazione dello stato dei beni (articolo 1, commi 86 e 87, della **legge Bilancio 2024**)