

LE NUOVE PLUSVALENZE IRPEF DA "SUPERBONUS"

La legge finanziaria 2024 (art. 1, comma 64, legge 30/12/2023, n. 213) introduce una nuova tipologia di plusvalenza derivante da cessione immobiliare rilevante ai fini della determinazione dei redditi soggetti ad IRPEF.

Vengono in particolare modificati sia l'art. 67, c. 1, TUIR (con introduzione di una nuova lettera *b-bis*) che l'art. 68 comma 1 (con l'aggiunta di nuove disposizioni)

1. Presupposti per l'operatività della nuova plusvalenza rilevante:

-- **presupposto contrattuale:** deve trattarsi di plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso; rimane comunque esclusa anche per questa fattispecie qualsiasi rilevanza reddituale nel caso di cessioni a titolo gratuito

-- **presupposto oggettivo:** deve trattarsi di cessione di immobile in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito degli interventi che abbiano fruito delle agevolazioni di cui all'art. 119 del D.L. 19/05/2020 n. 34 convertito con legge 17/07/2020 n. 77 ossia che abbiano fruito delle detrazioni di imposta Super-Bonus per interventi di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico o di eliminazione delle barriere architettoniche. Da segnalare che non viene richiesto come nel successivo art. 68, comma 1, del T.U.I.R. (nel testo pure modificato dalla legge 213/2023) che si sia fruito del SuperBonus nella misura del 110% (il SuperBonus nel corso degli anni ha subito, infatti, delle riduzioni nella sua misura) né che si sia fruito anche dell'opzione per la cessione del credito di imposta o per lo sconto in fattura di cui all'art. 121 del D.L. 19/05/2020 n. 34 convertito con legge 17/07/2020 n. 77.

-- **presupposti temporali:** la cessione per generare plusvalenza tassabile deve essere posta in essere entro i dieci anni successivi alla conclusione degli interventi che hanno fruito del Super-Bonus. Nel caso di specie pertanto non ha alcun rilievo la data di acquisto dell'immobile ma va presa in considerazione la data di conclusione dell'intervento agevolato. La disposizione sulla data di decorrenza del termine decennale di rilevanza fiscale è fin troppo generica: qual è, a tali fini, il momento in cui può ritenersi concluso l'intervento agevolato?

Si ritiene che qualsiasi documento predisposto e/o esibito nell'ambito del procedimento per il riconoscimento delle agevolazioni "SuperBonus" possa essere utilizzato per dimostrare la data di conclusione dell'intervento per la decorrenza del termine decennale.

Si pensi, ad esempio, alle seguenti opzioni:

-- nel caso di Super-EcoBonus (ossia delle agevolazioni connesse agli interventi di efficientamento energetico) si potrebbe fare riferimento alla data di redazione dell'attestato di prestazione energetica finale che un tecnico a tal fine abilitato deve rilasciare una volta ultimato l'intervento di efficientamento energetico. Infatti per fruire del Super-EcoBonus l'intervento cd. "trainante" (anche unitamente a taluno degli interventi "trainati") deve assicurare il miglioramento di due classi energetiche dell'edificio, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, il tutto da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica *ante* e *post* intervento.

-- nel caso di Super-SismaBonus (ossia delle agevolazioni connesse agli interventi di riduzione di rischio sismico) si potrebbe fare riferimento alla data di rilascio delle attestazioni con le quali il Direttore dei lavori ed il collaudatore statico, ove nominato per legge, all'atto dell'ultimazione dei lavori strutturali e del collaudo, attestano, per quanto di rispettiva competenza, la conformità degli interventi eseguiti al progetto depositato, come asseverato dal progettista. Si tratta delle attestazioni richieste per fruire del Super-SismaBonus e da rilasciare una volta ultimati i lavori strutturali in conformità ai modelli approvati con il decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti n. 58 del 2017 come successivamente

modificato con decreto del medesimo ministero n. 329 del 6 agosto 2020: Modello B1 (attestazione del Direttore Lavori) e Modello B2 (attestazione del Collaudatore Statico)

-- nel caso di intervento che abbia comportato trasformazione urbanistica ed edilizia dell'edificio, per il quale sia stato rilasciato o presentato un titolo edilizio (a seconda della tipologia di intervento: permesso di costruire, Super-S.C.I.A. o C.I.L.A.-SuperBonus) la data di conclusione dell'intervento agevolato potrebbe farsi coincidere con la data di presentazione al Comune della comunicazione di fine lavori a chiusura del procedimento edilizio/urbanistico. Si rammenta che l'art. 119, commi 13-ter, 13-quater e 13-quinquies, D.L. 19/05/2020, n. 34, convertito con L. 17/07/2020, n. 77, nell'ottica della semplificazione dei procedimenti per l'abilitazione al compimento degli interventi ammessi al c.d. Super-Bonus che comportino trasformazioni urbanistiche ed edilizie degli edifici, stabilisce che gli interventi suddetti, costituiscono manutenzione straordinaria e pertanto sono realizzabili mediante la presentazione della comunicazione inizio lavori asseverata (cd. "CILA-SuperBonus"). La C.I.L.A.-SuperBonus è stata prevista per i soli interventi ammessi al c.d. Super-Bonus; si tratta di interventi di efficientamento energetico, di interventi di riduzione del rischio sismico e, qualora abbinati ai primi, di interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche. Può trattarsi anche di interventi riguardanti le parti strutturali degli edifici e i prospetti. Sono, invece, esclusi quegli interventi ammessi al Super-Bonus che comportino demolizione e ricostruzione degli edifici. In questo caso resta ferma la necessità di ricorrere al permesso di costruire ovvero alla c.d. Super-S.C.I.A. La C.I.L.A.-SuperBonus va presentata anche in caso di opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell'art. 6, TU in materia Edilizia e del D.M. 02/03/2018 ovvero ai sensi della normativa regionale, nel qual caso nella C.I.L.A.-SuperBonus è richiesta la sola descrizione dell'intervento.

-- nel caso di intervento che non abbia comportato trasformazione urbanistica ed edilizia dell'edificio, e per il quale non sia stato rilasciato o presentato un titolo edilizio la data di conclusione dell'intervento agevolato potrebbe farsi coincidere con la data di rilascio del visto di conformità di cui all'art. 119, comma 11, del D.L. 19/05/2020 n. 34 convertito con legge 17/07/2020 n. 77.

2. Esclusioni

Sono escluse dalla nuova fattispecie di tassazione le plusvalenze relative:

- ad immobili acquistati a seguito di successione *mortis causa*;
- ad immobili 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. Pertanto, se un soggetto vende un immobile sul quale nei dieci precedenti ha eseguito un intervento che ha fruito delle agevolazioni SuperBonus ma ha abitato in quell'immobile per la maggior parte del periodo, la sua cessione non genererà alcuna plusvalenza.

3. Base Imponibile

L'integrazione dell'art. 67, c. 1, T.U.I.R. con la previsione di una nuova fattispecie tassabile ha portato con sé anche la modifica l'art. 68, c. 1, del T.U.I.R. per la fissazione dei criteri per la determinazione della base imponibile.

Innanzitutto, viene estesa anche alle nuove cessioni "plusvalenti" la disposizione a regime del primo comma del suddetto art. 68 del T.U.I.R. in base alla quale:

- le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta ed il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente il bene medesimo
- per gli immobili acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

La nuova disposizione dell'art. 68, c. 1, del T.U.I.R. stabilisce, poi, due diversi criteri di determinazione della base imponibile per le nuove cessioni "plusvalenti" in particolare ponendo limitazioni alla possibilità di deduzione dei "costi inerenti"; in particolare si prevede che:

a) nel caso in cui i lavori che hanno fruito del "SuperBonus" si siano conclusi da non più di 5 anni all'atto di cessione, non si possono ricomprendere tra le spese incrementative del valore di acquisto i costi sostenuti fruendo del "SuperBonus"

b) nel caso in cui i lavori che hanno fruito del "SuperBonus" si siano conclusi da più di 5 anni (e da non più di 10 anni) all'atto di cessione, si possono ricomprendere tra le spese incrementative del valore di acquisto i costi sostenuti fruendo del "SuperBonus" nella misura del 50%

In entrambi i casi di cui sub a) e sub b) le esclusioni dei costi che hanno fruito del SuperBonus sono previste solo se:

-- si è fruito del SuperBonus nella misura del 110%

-- il contribuente si sia avvalso delle opzioni (per la cessione del credito di imposta o per lo sconto in fattura) di cui all'art. 121, comma 1, lett. a) e b) del D.L. 19/05/2020, n. 34, convertito con L. 17/07/2020, n. 77;

Le medesime condizioni non sono, invece, contemplate anche nel precedente art. 67, c 1, nuova lettera *b-bis*), come sopra già precisato; non è chiaro se ciò è dovuto ad un "difetto" di coordinamento tra le due diverse disposizioni o ad una scelta precisa fatta dal legislatore nel senso cioè di distinguere la base imponibile per la stessa fattispecie tassabile a seconda:

-- che si sia fruito del SuperBonus nella misura "massima" del 110% nonché delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito di imposta: in questo caso il costo di acquisto non può essere aumentato delle spese sostenute per i lavori Superbonus per l'intero loro importo o per il 50% a seconda che siano decorsi meno o più di 5 anni alla data della cessione

-- che non si sia fruito del SuperBonus nella misura "massima" del 110% ovvero non ci si sia avvalsi delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito di imposta: in questo caso il costo di acquisto potrà essere aumentato anche le spese sostenute per i lavori Superbonus, per il loro intero importo, come nelle ipotesi ordinarie.

Anche nell'art. 68 non si precisa quale sia il momento in cui può ritenersi concluso l'intervento agevolato, per il decorso dei cinque o dieci anni dal quale dipende l'esclusione o la misura ridotta (al 50%) dei costi sostenuti per gli interventi agevolati. Valgono anche in questo caso le considerazioni di cui sopra.

Nella nuova disposizione introdotta nell'art. 68 si prevede che nel caso in cui gli immobili "plusvalenti" siano stati acquisiti o costruiti, alla data di cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione è rivalutata in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. Quest'ultima disposizione si riferisce ai soli immobili "plusvalenti" acquistati e/o costruiti da oltre cinque anni e sino ai dieci anni. Per gli immobili, invece, acquistati e/o costruiti entro i cinque anni vale la regola "ordinaria" fissata nel primo comma dell'art. 68 del T.U.I.R. estesa anche agli immobili "plusvalenti" SuperBonus. Per tali immobili non è prevista alcuna rivalutazione del prezzo di acquisto o del costo di costruzione in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

In ogni caso (sia per gli immobili "plusvalenti" acquistati e/o costruiti entro i cinque anni che per gli immobili "plusvalenti" acquistati e/o costruiti da oltre cinque anni) nel caso di acquisto per atto di donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante (così dispone l'art. 68, primo comma, ultimo periodo del T.U.I.R. la cui applicazione è stata espressamente estesa anche alla fattispecie delle plusvalenze da SuperBonus di cui all'art. 67, c. 1, lett b-bis)

4. L'imposta sostitutiva

Anche alle plusvalenze realizzate mediante le cessioni a titolo oneroso di immobili che hanno fruito di interventi agevolati "SuperBonus", si può applicare l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito di cui all'art. 1, comma 496, legge 23/12/2005, n. 266; così dispone l'art. 1, comma 65, legge 30/12/2023, n. 213. L'imposta sostitutiva attualmente si applica nella misura del **26%** (così stabilita dall'art. 1, c. 695, legge 27 dicembre 2019 n. 160).

Per potersi avvalere dell'imposta sostitutiva, il cedente deve farne espressa richiesta al Notaio, all'atto della cessione. Tale richiesta dovrà, a sua volta, essere fatta risultare espressamente, con apposita clausola, dall'atto notarile di cessione. Trattandosi, infatti, di una "facoltà" concessa dalla legge al cedente, in deroga alla disciplina ordinaria di cui all'art. 67 del T.U.I.R., la volontà di derogare alla disciplina ordinaria dovrà risultare dall'atto di cessione. In mancanza di una espressa manifestazione di volontà del cedente, tornerà, infatti, applicabile la disciplina ordinaria. Non è invece necessaria l'indicazione in atto della plusvalenza, essendo sufficiente la semplice richiesta. Tuttavia, tale indicazione potrà essere opportuna ai fini della liquidazione della imposta dovuta. A seguito della richiesta del cedente il Notaio provvede:

- all'applicazione dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza dichiarata dal cedente medesimo;
- al versamento di detta imposta sostitutiva ricevendo provvista dal cedente
- a comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alla cessione.

5. Decorrenza temporale

Le nuove disposizioni relative alle fattispecie tassabili "SuperBonus" si applicano a partire dal 1° gennaio 2024 e quindi per le cessioni a titolo oneroso poste in essere a partire da tale data (così dispone l'art. 1, comma 66, legge 30/12/2023, n. 213)