



LE PLUSVALENZE IRPEF DA “SUPERBONUS”

La Legge Finanziaria 2024 (**art. 1, comma 64, legge 30/12/2023, n. 213**) ha introdotto 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)

L'Agenzia delle Entrate con la **Circolare n. 13/E del 13 giugno 2024** ha, a sua volta, emanato le istruzioni operative per l'applicazione delle novità fiscali introdotte dalla Finanziaria 2024, anche se alcuni dei dubbi interpretativi evidenziati già all'indomani dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni sono rimasti comunque irrisolti.

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

1.1 – presupposto contrattuale:

Deve trattarsi di plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso; per l'Agenzia delle Entrate (Circolare 13/E/2024) *“nell'ambito di definizione di cessione a titolo oneroso, ai fini della norma in commento, si ritiene rientrano anche, ad esempio la permuta e il conferimento”*.

Rimane, comunque, esclusa, anche per questa fattispecie, qualsiasi rilevanza reddituale per le cessioni a titolo gratuito.

1.2 - presupposto oggettivo:

Deve trattarsi di cessione di immobili 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. Posto che la norma fa riferimento ai soli interventi che abbiano fruito del SuperBonus, ne deriva che rimangono esclusi dalla disciplina dell'art. 67, comma 1, lettera *b-bis* del T.U.I.R. (disposizione di seguito più brevemente indicata come *“lettera b-bis”*) gli immobili sui quali siano stati eseguiti interventi che abbiano fruito di uno qualsiasi degli altri bonus fiscali finalizzati alla rigenerazione e riqualificazione del patrimonio immobiliare (bonus edilizio e bonus acquisti parcheggi di cui all'art. 16-*bis* del T.U.I.R., Eco-Bonus di cui all'art. 14, D.L. 4.6.2013 n. 63 convertito con legge 3.8.2013 n. 90, Sisma Bonus e Sisma Bonus acquisti di cui all'art. 16 D.L. 4.6.2013 n. 63 convertito con legge 3.8.2013 n. 90, Bonus eliminazione barriere architettoniche di cui all'art. 119-*ter* D.L. 19/05/2020 n. 34 convertito con legge 17/07/2020 n. 77, Bonus facciate, Bonus verde).

Ai fini della determinazione della plusvalenza sono rilevanti solo gli interventi fruanti del SuperBonus con aliquota del 110% oppure anche quelli fruanti del SuperBonus con aliquota inferiore (90% anno 2023, o 70% anno 2024 o 65% anno 2025)?

Due le interpretazioni proposte:

- la prima secondo la quale sono rilevanti tutti gli interventi ammessi al SuperBonus a prescindere dall'aliquota applicabile, stante il preciso tenore letterale della disposizione della



lettera-b-bis che non fa distinzioni di sorta; infatti, si è rilevato come nella *lettera-b-bis* non venga richiesto, al contrario, invece, di quanto avvenga 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% 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 (in questo senso anche G. Rizzi, *"Le nuove plusvalenze IRPEF da SuperBonus"* in FederNotizie 3 gennaio 2024);

- la seconda che limita, invece, la portata della nuova disposizione ai soli interventi SuperBonus con aliquota 110%, in quanto la norma in commento richiama l'art. 119, comma 1, del D.L. n. 34 del 2020 che nella sua versione originaria (alla quale sembrerebbe il legislatore abbia voluto riferirsi nell'ottica perequativa della novella) prevede soltanto l'aliquota del 110% e non anche le ulteriori aliquote introdotte in via successiva pur sempre nel corpo della medesima norma (in questo senso Consiglio Nazionale del Notariato - studio n. 15-2024T del 1 febbraio 2024 pubblicato in CNN Notizie n. 52 del 18 marzo 2024).

Sul punto si è ora pronunciata **l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024**, accogliendo la prima tra le due interpretazioni proposte; così si è pronunciata l'Agenzia: *"si evidenzia, inoltre, che la lettera b-bis) in argomento non fa alcun riferimento né alle diverse percentuali di detrazione potenzialmente spettanti (ai sensi dell'articolo 119 del decreto Rilancio), ridotte nel corso del tempo, né alle diverse possibili modalità di fruizione della detrazione (in dichiarazione, tramite opzione per la cessione del credito o per il c.d. "sconto in fattura"); di conseguenza, si ritiene che tali circostanze non siano determinanti ai fini della concretizzazione della fattispecie imponibile."*

In sostanza il fatto di aver fruito del SuperBonus genera sempre plusvalenza tassabile in caso di cessione a titolo oneroso. L'unica differenza riguarda le modalità di calcolo dei "costi inerenti":

- se si tratta di SuperBonus al 110% per il quale ci sia avvalsi dell'opzione per la cessione del credito di imposta o per lo sconto in fattura si applicheranno le specifiche limitazioni alla deducibilità dei "costi inerenti" previste dal successivo art. 68 TUIR nel testo riformato;

- se si tratta di SuperBonus al 90% o al 70% o al 65% (anche qualora ci sia avvalsi dell'opzione per la cessione del credito di imposta o per lo sconto in fattura) ovvero di SuperBonus (anche al 110%) ma per il quale non ci sia avvalsi dell'opzione per la cessione del credito di imposta o per lo sconto in fattura (con detrazione diretta nella propria dichiarazione dei redditi) valgono le ordinarie regole per il calcolo dei "costi inerenti" e quindi potranno essere dedotti anche i costi sostenuti per gli interventi fruenti del Super-Bonus.

Ai fini della determinazione della plusvalenza sono rilevanti solo gli interventi diretti sull'unità venduta o anche gli interventi su parti comuni condominiali?

Anche qui sono state prospettate due diverse interpretazioni:

- la prima esclude la rilevanza ai fini della plusvalenza imponibile degli interventi sulle parti comuni condominiali; si osserva al riguardo, fra l'altro, che il presupposto per l'applicazione della plusvalenza può essere solo una cessione "volontaria" e non la conseguenza di un effetto indiretto quale sarebbe la cessione di beni comuni che peraltro, come è noto, non potrebbero neppure formare oggetto di autonoma cessione (in questo senso Consiglio Nazionale del Notariato - studio n. 15-2024T del 1 febbraio 2024 pubblicato in CNN Notizie n. 52 del 18 marzo 2024)

- la seconda, invece, ritiene rilevanti ai fini della plusvalenza imponibile anche gli interventi (cd. "trainanti") eseguiti sulle parti comuni condominiali stante il preciso tenore letterale della *lettera b-bis*, che non fa distinzioni di sorta ma soprattutto sulla base della considerazione che fruitori del SuperBonus erano in *primis* proprio i condomini e che determinate opere, che finiscono col valorizzare anche la singola unità, non possono che riguardare l'intero condominio (cappotto, rifacimento del tetto, installazione della caldaia centralizzata, ecc.). In sostanza si tratta di opere che, pur riguardando parti comuni, determinano un incremento del valore commerciale delle singole unità facenti parte del condominio e che se pertanto hanno fruito del SuperBonus rendono di conseguenza tassabile la plusvalenza realizzata in occasione della vendita di ogni singola unità (in questo senso vedasi G. Rizzi, "*Bonus Edilizi e nuova disciplina in tema di plusvalenze: cosa cambia nel 2024?*" relazione in occasione del Raduno Invernale Notai d'Italia, Brunico, 1 marzo 2024)

Anche su questo punto si è pronunciata l'**Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024**, accogliendo questa seconda interpretazione; così si è pronunciata l'Agenzia: "*Si ritiene, inoltre, che non rilevi la tipologia d'interventi (trainanti o trainati) effettuati in relazione all'immobile oggetto di cessione; in altri termini, non occorre, ai fini della verifica della sussistenza del presupposto impositivo di cui alla lettera b-bis) sopra citata, che sulla singola unità immobiliare siano stati effettuati anche interventi trainati, ma è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso*". Tale posizione è stata inoltre confermata dall'Agenzia delle Entrate anche nella successiva **Risposta ad interpello n. 208/2024 del 23/10/2024** ("*dalla vendita dell'immobile emerge una plusvalenza tassabile anche se gli interventi ammessi al Superbonus terminati da non più di 10 anni, sono stati realizzati solo sulle parti comuni dell'edificio condominiale*).

1.3 - presupposto soggettivo:

Trattandosi di una fattispecie che è inclusa nell'art. 67 del T.U.I.R. la stessa configura un reddito diverso laddove la plusvalenza non sia conseguita dal cedente nell'esercizio di arti e professioni e di imprese commerciali o da società in nome collettivo ed in accomandita semplice. In questo senso l'Agenzia delle Entrate - Circolare 13/E/2024.

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.



La nuova disciplina in tema di plusvalenze di cui alla lettera b-bis si applica anche qualora il cedente non sia il soggetto che ha eseguito materialmente l'intervento che ha fruito del SuperBonus?

Si, in questo senso la norma in commento non lascia dubbi, stabilendo che costituisce reddito diverso la plusvalenza realizzata mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili in relazione ai quali il cedente o *gli altri aventi titolo* abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'art. 119 D.L. 34/2020.

Come anche evidenziato dall'**Agenzia delle Entrate nella Circolare 13/E/2024** ai fini dell'individuazione dei beni potenzialmente idonei a generare, ai sensi della *lettera b-bis*, una plusvalenza in sede di cessione, rilevano, in base al tenore letterale della norma, tutte le tipologie di immobili che sono state oggetto degli interventi agevolati di cui al citato articolo 119 D.L. 34/2020, indipendentemente dalla circostanza che detti interventi siano stati effettuati sull'immobile dal proprietario «cedente» oppure dagli «altri aventi diritto» alla detrazione (a titolo di esempio, il conduttore, il comodatario, il familiare convivente, ecc.).

Si è sottolineato al riguardo come la scelta del legislatore sia stata quella di considerare il solo dato oggettivo della avvenuta esecuzione di un intervento fruente del SuperBonus, prevedendo espressamente come rilevanti anche quelli ultimati da "altri aventi diritto" (in questo senso Consiglio Nazionale del Notariato - studio n. 15-2024T del 1 febbraio 2024 pubblicato in CNN Notizie n. 52 del 18 marzo 2024).

La nuova disciplina in tema di plusvalenze di cui alla lettera b-bis si applica anche a chi rivende (nei 10 anni da fine lavori) un immobile sul quale sia stato il proprio dante causa a fruire del SuperBonus?

Tutti gli interpreti già all'indomani dell'entrata in vigore della finanziaria 2024 avevano dato risposta negativa a tale quesito, per ovvie ragioni di equità fiscale (in questo senso Consiglio Nazionale del Notariato - studio n. 15-2024T del 1 febbraio 2024 pubblicato in CNN Notizie n. 52 del 18 marzo 2024).

A confermare tale interpretazione è opportunamente intervenuta anche **l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024**: *"Atteso il tenore letterale della norma, che fa riferimento «agli immobili in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati», si ritiene, infine, che la plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b-bis), del TUIR si consegua solo in relazione alla prima cessione a titolo oneroso – all'atto della quale i lavori si siano conclusi da non più di dieci anni – e non anche alle eventuali successive cessioni dell'immobile, a esclusione delle ipotesi d'interposizione disciplinate dall'articolo 37 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".*

Nel caso di rivendita potrebbe emergere solo la plusvalenza "ordinaria" ricorrendo tutti i presupposti previsti dall'art. 67, comma 1, lettera b) T.U.I.R.

1.4 - presupposto temporale:

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?



Sul punto si è espressa l'**Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024**, ma in maniera, a nostro parere, sin troppo sbrigativa. Afferma infatti l'Agenzia che *"la data di conclusione dei lavori è, in linea di principio, comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti."*

Senonchè vi sono interventi fruenti del SuperBonus per i quali non necessitano né autorizzazioni amministrative né comunicazioni ai fini urbanistici/edilizi (si pensi alla sostituzione della caldaia). Valgono, pertanto, le conclusioni già espresse in passato (G. Rizzi, *"Le nuove plusvalenze IRPEF da SuperBonus"* in FederNotizie 3 gennaio 2024) per cui:

i) in primis, nel caso di intervento 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 coinciderà 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. SuperBonus 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. 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.

ii) in secondo luogo, laddove non sia stato instaurato un procedimento urbanistico, si potrà fare ricorso a qualsiasi altro documento predisposto e/o esibito nell'ambito del procedimento per il riconoscimento delle agevolazioni SuperBonus; ad esempio 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.

Inoltre, la data di conclusione dell'intervento agevolato, in mancanza di un procedimento urbanistico, 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. Per familiari si intendono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado (in questo senso l'art. 5, c. 5, del T.U.I.R.)

La esclusione a seguito di successione *mortis causa* opera sempre ed in ogni caso ovvero solo nel caso in cui sia stato il defunto ad eseguire gli interventi ammessi al SuperBonus?

Sul punto sono state proposte due diverse interpretazioni:

- una letterale: è esclusa plusvalenza sia nel caso in cui gli interventi agevolati siano stati eseguiti dal defunto che nel caso in cui siano stati eseguiti dagli eredi dopo la morte del loro dante causa;
- una sostanziale: è esclusa la plusvalenza solo nel caso di cessione operata dall'erede di colui che ha eseguito i lavori agevolati.

(vedasi Consiglio Nazionale del Notariato - studio n. 15-2024T del 1 febbraio 2024 pubblicato in CNN Notizie n. 52 del 18 marzo 2024; in detto studio si conclude nel senso che la scelta del legislatore sembrerebbe privilegiare l'interpretazione letterale non avendo anche previsto una deroga alle modalità ex art. 68 per il calcolo del differenziale per i beni pervenuti a seguito di successione e per la mancanza di un intento speculativo nascente da un acquisto accidentale come quello successorio).

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024 non affronta in maniera espresa questa problematica, limitandosi a ripetere quanto già previsto nella norma in commento (*"Per espressa previsione normativa, sono escluse dall'ambito applicativo della lettera b-bis) le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso degli immobili «acquisiti per successione".* Peraltro, la circostanza che l'Agenzia delle Entrate si sia limitata a ripetere le parole usate dal legislatore, senza individuare eventuali eccezioni o comunque limitazioni alle esclusioni di legge, sembrerebbe deporre per l'adesione alla interpretazione letterale anche da parte della Agenzia.

Più convincente sembra la cd. interpretazione letterale e ciò in quanto la norma non fa distinzione alcuna nell'escludere la plusvalenza in caso di provenienza successoria ed in quanto manca quell'intento speculativo che si vuole penalizzare con la tassazione della plusvalenza, intento che si concretizza solo nel caso di acquisto finalizzato alla successiva vendita, lucrando sul maggior valore discendente dall'intervento rigenerativo agevolato (vedasi G. Rizzi, *"Bonus Edilizi e nuova disciplina in tema di plusvalenze: cosa cambia nel 2024?"* relazione in occasione del Raduno Invernale Notai d'Italia, Brunico, 1 marzo 2024).

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.

Come anche riconosciuto dall'**Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024** *"analogamente a quanto previsto per le plusvalenze immobiliari disciplinate nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 67, anche la plusvalenza di cui alla lettera b-bis) origina 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; allo stesso modo, in caso di cessione di beni 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, per talune specifiche fattispecie plusvalenti (ossia in presenza di interventi che abbiano fruito del SuperBonus 110% con opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura) **due diversi criteri** di determinazione della base imponibile, 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 110% con opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura 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 dell'agevolazione;

b) nel caso in cui i lavori che hanno fruito del SuperBonus 110% con opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura 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 delle agevolazioni nella misura del 50%.

In entrambi i casi di cui sub a) e sub b) le esclusioni dei costi che hanno fruito del SuperBonus, come sopra già precisato, sono previste solo a condizione che:

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

-- il contribuente si sia avvalso dell'opzione 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

(entrambe le due condizioni debbono ricorrere "congiuntamente", così come anche riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024)

Le medesime condizioni non sono, invece, contemplate anche nella *lettera b-bis*), come sopra già ricordato; non è chiaro se ciò sia 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 sia del SuperBonus nella misura "massima" del 110% che dell'opzione per la cessione del credito di imposta o lo sconto in fattura: in questo caso il costo di acquisto non può essere aumentato delle spese sostenute per i lavori che hanno fruito del 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 dell'opzione per la cessione del credito di imposta o lo sconto in fattura: in questo caso il costo di acquisto potrà essere aumentato anche delle 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 rivalutato 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 alla lettera b-bis).

Come si calcolano i "costi inerenti" nel caso in cui il cedente abbia fruito dell'incentivo in parte nella misura del 110% ed in parte in misura inferiore ovvero nel caso in cui il contribuente si sia avvalso solo in parte dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura?

In questo caso saranno irrilevanti solo quei costi per i quali ricorrono congiuntamente le due condizioni di legge (aliquota 110% e opzione per cessione del credito o sconto in fattura). I costi per i quali, invece, non ricorrono una o entrambe le condizioni di cui sopra potranno essere portati in aumento del costo di acquisto o di costruzione secondo le regole ordinarie.

In questo senso si è espressa l'**Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024**: *"Laddove, per il medesimo immobile, si sia fruito dell'incentivo in parte nella misura del 110 per cento e in parte in una misura inferiore (a titolo di esempio 70 per cento), l'irrilevanza delle spese relative agli interventi agevolati riguarderà solo le spese che hanno dato luogo all'incentivo nella misura del 110 per cento; le altre spese, invece, potranno essere considerate - al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla legge tra i costi inerenti all'immobile ceduto ... laddove con riferimento alle spese sostenute per gli interventi ammessi al Superbonus il contribuente si avvalga in parte della detrazione e in parte delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto Rilancio, non concorrono nel calcolo della plusvalenza solamente le spese per le quali è prevista l'aliquota di detrazione del 110 per cento ed è stata esercitata una delle predette opzioni."*

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)

6. Casi particolari. Le risposte dell'Agenzia delle Entrate

Nel caso di vendita con riserva della proprietà di immobili sui quali sono stati eseguiti interventi agevolati SuperBonus qual è il momento rilevante per il calcolo del termine decennale? Quello della stipula dell'atto o quello del pagamento dell'ultima rata e di trasferimento della proprietà?

Il Quesito ha ottenuto una risposta dall'Agenzia delle Entrate (**Risposta ad interpello n. 156/2024 – 16/7/2024**)

Per L'agenzia nel caso di vendita con riserva di proprietà, il momento rilevante ai fini dell'eventuale plusvalenza imponibile è quello in cui si verifica l'evento traslativo della proprietà dell'immobile oggetto degli interventi agevolati, che come previsto dall'art. 1523 c.c., coincide col pagamento dell'ultima rata. Pertanto nel caso di vendita con riserva di proprietà che preveda il pagamento dell'ultima rata decorsi più di 10 anni dalla fine dei lavori agevolati, non si realizza plusvalenza ex lett. *b-bis*

Come di calcola la plusvalenza nel caso in cui gli immobili sui quali sono stati eseguiti interventi agevolati SuperBonus sono stati acquisiti per usucapione?

Il Quesito ha ottenuto una risposta dall'Agenzia delle Entrate (**Risposta ad interpello n. 157/2024 – 17/7/2024**)



Nel caso di vendita di immobile acquisito dal cedente per usucapione, sul quale siano stati effettuati interventi agevolati SuperBonus conclusi da meno di dieci anni al momento della cessione, si realizza l'emersione di plusvalenza tassabile ai sensi della lett. *b-bis*, da determinarsi ai sensi dell'art. 68 del TUIR in misura pari alla differenza tra il corrispettivo della vendita dell'immobile ed il valore ricavabile della sentenza dichiarativa di usucapione aumentato dei costi inerenti ex art. 68 TUIR

Come si calcola la plusvalenza nel caso di acquisto per la quota di 50% con atto a titolo oneroso e per la restante quota del 50% a seguito di successione *mortis causa*

Il Quesito ha ottenuto una risposta dall'Agenzia delle Entrate (**Risposta ad interpello n. 208/2024 - 23/10/2024**)

Nel caso di vendita di immobile sul quale sono stati eseguiti interventi fruanti del SuperBonus (che nel caso esaminato hanno riguardato le parti comuni condominiali) pervenuto al cedente per il 50% con atto a titolo oneroso e per la restante quota del 50% a seguito di successione *mortis causa* è necessario distinguere, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza realizzata con la cessione dell'intero immobile, la quota relativa all'immobile pervenuto per successione (esclusa) da quella riferibile al 50% dell'immobile acquistato a titolo oneroso (imponibile). Va pertanto assoggettato a tassazione il 50% della plusvalenza determinata ai sensi dell'art. 68, comma 1, del TUIR.

7. Le questioni irrisolte

Nonostante l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 13/E/2024 si sia espressa sulla nuova disciplina in tema di plusvalenze da SuperBonus, rimangono, purtroppo, ancora dubbi interpretativi e questioni rimaste irrisolte.

La disciplina di cui alla lettera *b-bis* si applica anche nel caso di «Sisma Bonus Acquisti» al 110%?

Sino al **30 giugno 2022**, se ricorrevano tutte le condizioni per accedere al SuperBonus, sia oggettive (ad es. cessione di abitazioni diverse da quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, e relative pertinenze) che soggettive (ad es. acquirente persona fisica), l'acquirente poteva usufruire della detrazione SuperBonus (nella misura del 110%) da calcolarsi sul prezzo di acquisto (con un massimale di €. 96.000,00; l'agevolazione pertanto poteva arrivare sino ad un massimo di €. 105.600,00). Dal 1° luglio 2022 non è stato, invece, più possibile avvalersi del Super SismaBonus Acquisti (110%).

Ci si è chiesti, quindi, se il contribuente che abbia acquistato una casa antisismica fruendo del SuperBonus 110%, nel caso di rivendita entro i 10 anni dall'ultimazione dei lavori di costruzione del fabbricato, sia o meno assoggettato alla nuova disciplina della *lettera b-bis*.

Propende per la soluzione negativa (ma con cautela) il Consiglio Nazionale del Notariato (studio n. 15-2024T del 1 febbraio 2024 pubblicato in CNN Notizie n. 52 del 18 marzo 2024) basandosi sulla valorizzazione del «bonus» come modalità di pagamento del prezzo e non come costo (in sostanza come costo di acquisto dovrebbe sempre essere preso in considerazione il prezzo pagato, senza che nel calcolo della plusvalenza possa incidere l'eventuale agevolazione goduta sia sotto forma di cessione del credito, che di sconto in fattura o di detrazione diretta).

Sul punto, a nostro parere ed in mancanza, purtroppo, di una presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate, è opportuno agire con estrema prudenza in quanto sembrerebbe che la tassazione



ex lettera *b-bis* abbia da un lato carattere oggettivo (riguardando il bene che ha fruito dell'agevolazione a prescindere dal soggetto che ha eseguito l'intervento) e dall'altro sia rivolta a penalizzare chi ha poi di fatto beneficiato del Bonus (ossia l'acquirente nel caso del Sisma Bonus acquisti)

Intervento che ha fruito del SuperBonus 110% con cessione del credito di imposta o sconto in fattura: se la spesa sostenuta è stata superiore al limite massimo ammesso in detrazione rimane esclusa per l'intero suo importo?

Si pensi al caso di un intervento di riduzione rischio sismico per una spesa di €. 130.000,00 - detrazione ammessa sino a €. 96.000,00 - Bonus al 110% pari a €. 105.600,00 - la differenza di €. 24.400,00 può comunque essere portata a decurtazione della plusvalenza? Ragioni di equità fiscale e di buon senso farebbero deporre per il si.

Le limitazioni nella detrazione delle spese si applicano anche se nessuna quota è stata detratta o ceduta ovvero è stata restituita a seguito di accertamento?

Anche in questo caso ragioni di equità fiscale e di buon senso farebbero deporre per il si, visto che benchè sia stata avviata la procedura per l'ammissione al SuperBonus, poi di fatto non si è goduto di alcun beneficio.

Le spese sostenute per monetizzare il bonus (a favore di cessionario o fornitore in caso di opzione per la cessione o sconto in fattura) possono portarsi a riduzione della plusvalenza?

Trattandosi di spese che, benchè inerenti alla pratica del SuperBonus, tuttavia non sono state ammesse al beneficio, dovrebbero portarsi in aumento al costo di acquisto.