



Lunedì 17/06/2024

Cessione di immobili post Superbonus: i chiarimenti dell'Agenzia

A cura di: Studio Meli S.t.p. S.r.l.

La legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) ¹ intervenuta sulla disciplina fiscale delle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili e introduce nuove misure in materia di variazione dello stato dei beni.

Con la circolare n. 13/E del 13 giugno, l'Agenzia Entrate ha fornito istruzioni operative agli Uffici. L'articolo 1, commi da 64 a 67, della legge di bilancio 2024, apportando modifiche agli articoli 67 e 68 del Tuir (concernenti rispettivamente *«Redditi diversi»* e *«Plusvalenze»*), prevede e regola una nuova fattispecie di plusvalenza immobiliare imponibile.

In particolare, tra i redditi diversi indicati nell'articolo 67 del Tuir ² è stata inserita una nuova fattispecie di plusvalenza imponibile, ossia la plusvalenza che deriva dalla cessione di immobili oggetto di interventi agevolati di cui all'articolo 119 del D.L. n. 34/2020 (*«Superbonus»*) che, all'atto della cessione, si siano conclusi da non più di dieci anni.

La nuova disciplina si applica alle cessioni *«poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2024»*.

Rientrano nell'ambito oggettivo di applicazione della nuova disposizione tutte le tipologie di immobili che sono state oggetto degli interventi agevolati ammessi al Superbonus, indipendentemente dal fatto che detti interventi siano stati effettuati sull'immobile dal cedente (ad esempio il proprietario) oppure dagli altri aventi diritto (il conduttore, il comodatario, il familiare convivente, ecc.).

Con riguardo agli *«interventi agevolati»*, la circolare precisa che non rileva la tipologia di interventi *«trainanti o trainati»* effettuati sull'immobile oggetto di cessione, risultando 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.

Ai fini della concretizzazione della fattispecie imponibile non rilevano ³ la misura della percentuale di detrazione potenzialmente spettante al contribuente con il Superbonus (misura normativamente ridotta nel corso del tempo), ⁴ le diverse possibili modalità di fruizione della detrazione stessa (in dichiarazione, tramite opzione per la cessione del credito o per il cosiddetto *«sconto in fattura»*).

La nuova ipotesi di plusvalenza, secondo le indicazioni contenute nella circolare, riguarda solo la prima cessione a titolo oneroso *«effettuata entro dieci anni dalla conclusione dei lavori»* e non anche le eventuali successive cessioni dell'immobile, a esclusione delle ipotesi di interposizione disciplinate dall'articolo 37 del Dpr n. 600/1973.

Sono escluse dall'ambito applicativo della disposizione le plusvalenze relative agli immobili acquisiti per successione, 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 del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, qualora all'atto della cessione i predetti immobili siano stati acquistati o costruiti da un periodo inferiore a dieci anni.

Per ciò che concerne il requisito temporale, la circolare individua, come termine iniziale per il calcolo del decorso dei dieci anni, la data di conclusione degli interventi ammessi al Superbonus; tale data, in linea di principio, ⁵ è comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

La legge di bilancio 2024 modifica anche l'articolo 68 del Tuir e definisce i criteri di calcolo della nuova plusvalenza.

Al riguardo, si ricorda che, in generale, la plusvalenza ha origine dalla differenza tra il corrispettivo



percepito nel periodo dell'imposta e il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Il novellato articolo 68 del Tuir prevede, per quanto riguarda la nuova ipotesi di plusvalenza, dei criteri particolari per la determinazione del «costo inerente al bene», che variano a seconda che tra la data di conclusione degli interventi agevolati ammessi al Superbonus e la data di cessione dell'immobile siano trascorsi non più di cinque anni oppure più di cinque anni.

Nel primo caso, la norma stabilisce che le spese relative agli interventi ammessi al Superbonus non possono essere riconosciute a incremento del costo di acquisto (o di costruzione) dell'immobile se, congiuntamente:

– l'esecuzione dell'intervento agevolato abbia comportato la fruizione del Superbonus nella misura del 110% (al riguardo, la circolare precisa che, nel caso di fruizione dell'agevolazione in parte nella misura del 110% e in parte in misura inferiore, l'irrelevanza delle spese relative agli interventi agevolati riguarda solo le spese che hanno dato luogo all'incentivo nella misura del 110%);

– siano state esercitate le opzioni per lo sconto in fattura praticato dal fornitore o per la cessione del credito d'imposta (a tal proposito, la circolare evidenzia che, nel caso di fruizione del Superbonus attraverso la detrazione in quote annuali in dichiarazione, non si verifica, nel calcolo della plusvalenza, l'irrelevanza delle relative spese).

Nel caso in cui, invece, tra la data di conclusione degli interventi agevolati con il Superbonus e la data di cessione dell'immobile siano trascorsi più di cinque anni, laddove si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni per lo sconto in fattura praticato dal fornitore o per la cessione del credito d'imposta, nella determinazione dei costi inerenti all'immobile si tiene conto del 50% delle spese sostenute per gli interventi agevolati.

Alla plusvalenza calcolata secondo i criteri sopra esposti può essere applicata l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito prevista dall'articolo 1, comma 496, della legge n. 266/2005, nella misura del 26%, con le medesime modalità definite da tale disposizione.