

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.90-2024/T

INDICAZIONI OPERATIVE NELLA DISCIPLINA DELLE NUOVE FATTISPECIE DI PLUSVALENZE DA SUPERBONUS ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE N. 13 DEL 13.06.2024

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 1 luglio 2024)

Abstract

La circolare n. 13 del 13.06.2024 ha fornito i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle novità fiscali in materia di plusvalenze da Superbonus introdotte dalla legge di bilancio 2024.

Pur non condividendone alcune delle conclusioni, si è proceduto alla predisposizione di un nuovo contributo sul medesimo tema, con il duplice scopo di analizzarne più nel dettaglio i contenuti e di trarne alcune indicazioni utili sul piano operativo.

Nello specifico, muovendo dalle risultanze di tale documento di prassi, verrà approfondito l'iter che dovrebbe orientare l'attività del Notaio che si trovi a ricondurre le fattispecie astratte previste dalle nuove disposizioni rispetto al singolo caso concreto.

L'analisi verrà sviluppata mediante step di avanzamento in modalità progressiva in modo che a seconda di come si risolvano si porrà la necessità di proseguire o meno con la fase successiva; si concluderà con l'ultima verifica, sulla rilevanza dei lavori sui beni comuni, sulla misura della percentuale di detrazione e sulla natura dell'intervento che abbia interessato l'unità immobiliare oggetto di vendita, su cui si è posta maggiormente la differenza di vedute tra quanto sostenuto nello studio n. 15 del 2024 e quanto indicato ai propri Uffici dalla Agenzia delle Entrate nella circolare n. 13 del 2024.

Per le finalità del presente lavoro tuttavia non si intende formulare una replica su tali specifiche questioni le cui differenti soluzioni in un'ottica più contenitiva e mirata a soddisfare la natura perequativa della novella sono state già esposte nello studio n. 15 del 2024.

Emergerà che con riferimento ad alcune problematiche la circolare n. 13 del 13.6.2024 ha formulato delle soluzioni che possiamo ritenere risolutive, con riguardo ad altre invece occorrerà completarne le indicazioni alla luce delle normative vigenti e degli altri documenti di prassi in materia di Superbonus, e con riferimento infine ad ulteriori aspetti, non trattati nella stessa circolare n. 13, sarà ancora necessaria l'opera dell'interprete.

Indice

Introduzione

1. ACCERTAMENTO DELLA NATURA ONEROSA DELL'ATTO

2. VERIFICA DELLA QUALIFICA DEL SOGGETTO CEDENTE

3.VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DI UNA PLUSVALENZA

3.1 Rapporto tra plusvalenze immobiliari ex lett. b) dell'art. 67 tuir e plusvalenze immobiliari ex lett. b-bis) dell'art. 67 tuir. - 3.2. Rapporto tra redditi diversi ex lettera b-bis dell'art. 67 Tuir e dei redditi diversi ex lettera h) dell'art. 67 Tuir.

4. ACCERTAMENTO DELLA ESECUZIONE DI LAVORI AMMESSI AL SUPERBONUS – CONCLUSIONE DELL'INTERVENTO

4.1 Plusvalenza solo in caso di lavori interessati da Superbonus – non rilevano altri bonus - 4.2 Interventi su beni esistenti - 4.3 Accertamento della conclusione dell'intervento ammesso al superbonus – intervento di riferimento - 4.3.1 Data di conclusione dell'intervento agevolato - 4.3.2 Inquadramento sul piano fiscale della “prima cessione” effettuata dopo la conclusione dei lavori

5.ACCERTAMENTO DELLA SUSSISTENZA DI CAUSE DI ESCLUSIONE DALLA NUOVA PLUSVALENZA.

5.1 Causa di esclusione relativa alla provenienza ereditaria - 5.2 Causa di esclusione per destinazione dell'immobile ceduto ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari

6. QUALIFICA E NATURA DELL'INTERVENTO PRESUPPOSTO PER L'APPLICAZIONE DELLE PLUSVALENZE AI SENSI DELLA LETTERA B-BIS DELL'ART. 67 TUIR

6.1 Rilevanza a fini impositivi degli interventi su parti comuni di edifici - 6.1.1 Rilevanza a fini impositivi della cessione avente ad oggetto beni strumentali - 6.1.2 Intervento ammesso al Superbonus eseguito dal Condominio su uno stabile differente da quello in cui è ubicato il bene oggetto di cessione - 6.2 Aliquota di detrazione - 6.3 Tipologia di intervento

7. CALCOLO DELLA PLUSVALENZA

7.1 Calcolo della plusvalenza - 7.2 Prezzo di acquisto e costo di costruzione - 7.3 Disciplina dei costi – costi inerenti sostenuti sulle parti comuni - 7.4 Godimento di aliquote di detrazione differenti - 7.5 Fruizione mista della detrazione e dello sconto in fattura o della cessione del credito

8. CASI IRRISOLTI

9. CONCLUSIONI

Introduzione

Con lo scopo di fornire istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, la circolare n.13 del 13.06.2024 ha fornito i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulle novità fiscali in materia di plusvalenze da Superbonus introdotte dalla legge di bilancio 2024.

L'argomento era stato già trattato da questa Commissione nello Studio n.15/T del 2024, cui si rinvia per eventuali approfondimenti, le cui proposte di interpretazione della nuova normativa, tuttavia, non risultano del tutto concordi con le indicazioni formulate dalla Agenzia delle Entrate¹.

Con il presente lavoro, fermo rimanendo che si ritengono ancora corrette le conclusioni che sono state proposte, si vuole dare conto delle questioni che alla luce di tale documento di prassi possono essere ritenute risolte e, con riguardo ad altre specifiche problematiche, si intende completarne le indicazioni, muovendo da un'analisi della normativa vigente e degli altri documenti

¹ G. Rizzi “Le nuove plusvalenze IRPEF da “SuperBonus” in Federnotizie del 3.1.2024 era giunto invece a conclusioni in linea con quanto ora sostenuto dalla Agenzia delle Entrate nella circ. n.13 del 2024.

di prassi in materia di Superbonus.

L'Agenzia delle Entrate, infatti, si è pronunciata solo su alcune delle questioni più discusse, riguardo i soggetti interessati, l'oggetto della cessione, la tipologia dell'intervento e la data di conclusione dello stesso intervento agevolato; su altre tematiche invece ha lasciato ancora all'operatore il compito di risolverle in via interpretativa².

Nell'ottica già indicata, muovendo dalle risultanze della circolare n.13/2024, si procederà seguendo l'iter che dovrebbe orientare l'attività del Notaio che si trovi a ricondurre le fattispecie astratte, previste dalle nuove disposizioni, rispetto al singolo caso concreto. I temi verranno approfonditi mediante "step" di avanzamento progressivo, in modo che, a seconda di come si risolvano le prime questioni, si porrà la necessità di valutare se proseguire o meno con la fase successiva.

Più nello specifico si dovrà procedere con l'accertare:

- se il negozio che si è chiamati a ricevere abbia natura onerosa;
- se il venditore possa maturare redditi diversi;
- se si sia verificata una plusvalenza;
- se il fabbricato (o la porzione di fabbricato) ceduto sia stato assoggettato ad intervento da Superbonus;

ed infine e soprattutto

- se ricorra almeno una delle cause di esclusione da plusvalenza previste dalla nuova lettera b-bis) dell'art. 67 del Tuir.

Solo se non ricorra alcuna delle cause di esclusione occorrerà effettuare la verifica relativa alla qualifica e alla natura dell'intervento cui sia stato assoggettato il bene oggetto di vendita. Ed in questo caso si porrà l'esigenza di proseguire nell'analisi, solo se, all'esito di tale ulteriore attività, la tipologia di intervento eseguito possa essere ritenuta idonea per considerare la fattispecie potenzialmente plusvalente.

A questo punto dell'istruttoria e soltanto all'esito di un riscontro positivo occorrerà operare con l'ultima attività³ consistente nel calcolo della plusvalenza.

1. ACCERTAMENTO DELLA NATURA ONEROSA DELL'ATTO

² Le conclusioni della circolare n. 13 del 13.6.2024 possono essere così sintetizzate:

- la plusvalenza disciplinata dalla lettera b-bis) dell'art. 67 del Tuir può risultare imponible a prescindere dal soggetto che ha eseguito l'intervento (cedente o terzo avente diritto), dalla percentuale di detrazione spettante ai sensi dell'art. 119 (non solo quella del 110%), dalle modalità di fruizione di quest'ultima (detrazione, sconto in fattura o cessione del credito) e soprattutto a prescindere dalla tipologia d'intervento effettuato (non necessariamente di natura edilizia);
- la cessione di unità immobiliari è considerata idonea al conseguimento di plusvalenze anche se l'intervento ammesso al Superbonus sia stato effettuato sulle parti comuni dell'edificio di cui le stesse facciano parte; di conseguenza non rileva che sulla singola unità siano stati effettuati anche interventi trainati;
- la plusvalenza disciplinata dalla lettera b-bis) dell'art. 67 del Tuir riguarda solo la prima cessione effettuata dopo la conclusione dell'intervento ammesso al Superbonus;
- sono espressamente escluse dalla nuova plusvalenza le cessioni di immobili acquisiti per successione e, al ricorrere di determinati requisiti temporali, anche di quelli che sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

³ Sui profili di responsabilità del notaio si consulti nota 3 Studio n.15/2024

La circolare n.13 del 2024⁴ chiarisce innanzitutto che in caso di cessione di un fabbricato o porzione di fabbricato la prima verifica che andrà effettuata riguarda l'accertamento della "onerosità" del negozio giuridico di riferimento così come espressamente previsto dalla lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir⁵.

Si tratta di appurare se la fattispecie sia qualificabile come onerosa sul piano fiscale, ossia se nell'atto sia presente un corrispettivo dell'alienazione, anche di natura non pecuniaria⁶, e se comunque lo stesso sia idoneo a far conseguire plusvalenze imponibili.

In questo senso, ad esempio, la vendita potrà essere presa in considerazione solo se sia posta in essere in una delle declinazioni che la facciano rilevare come idonea al conseguimento di plusvalenze⁷.

Rimarrebbero escluse invece tutte le fattispecie di cessioni immobiliari la cui causa non presenti profili di onerosità nel senso anzidetto, come ad esempio quelle poste in essere in adempimento agli obblighi assunti in sede di separazione o divorzio tra coniugi, anche se prevedano l'accollo di debiti/mutui o l'assunzione di specifici obblighi, perché sul piano reddituale avrebbero comunque un'efficacia neutrale, meramente redistributiva e non realizzativa, non producendosi in questi specifici casi una nuova ricchezza da tassare⁸.

2. VERIFICA DELLA QUALIFICA DEL SOGGETTO CEDENTE

Il secondo "step" di verifica, desumibile dal documento dell'Agenzia, riguarda l'accertamento della qualifica del soggetto cedente che possa conseguire plusvalenze imponibili ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir.

A tal fine la circolare n.13 del 2024 ha precisato correttamente che il legislatore si è limitato a individuare una nuova fattispecie di reddito diverso "*senza modificare l'ambito soggettivo*" dell'art.67 del Tuir; dunque, la nuova plusvalenza può colpire uno dei soggetti che, per espressa previsione normativa, possono produrre redditi diversi⁹.

4 Si veda pag. 5. "*La plusvalenza che origina dalla nuova fattispecie è realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso*" e nota 4 pag. 5 "*Nell'ambito della definizione di cessione a titolo oneroso si ritiene rientrino ad esempio la permuta e il conferimento*".

5 Come rileva la stessa Circolare n.13 del 13.6.2024, pag. 5 nota 4, possono esservi ricompresi non solo la vendita ma pure la permuta e il conferimento. Possiamo aggiungere anche la transazione immobiliare traslativa, il contratto di assistenza con trasferimento immobiliare e la datio in solutum.

6 Testualmente Risposta AE n. 904-16/2012.

7 Non lo sarebbe ad esempio la vendita di un bene ammesso al Superbonus con riserva della proprietà con pagamento dell'ultima rata del corrispettivo oltre i dieci anni dalla conclusione dei lavori (Risposta interpello AE n.156 del 2024). L'A.E. precisa tra l'altro che il momento rilevante ai fini della eventuale plusvalenza imponibile è quello in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà dell'immobile e quindi con il pagamento dell'ultima rata del prezzo. Lo stesso documento evidenzia inoltre la possibilità che l'atto possa essere riqualificato in vendita a rate con pagamento dilazionato del prezzo il cui momento impositivo invece sarebbe coincidente con la stipula del contratto.

8 Si giungerebbe a tale conclusione anche argomentando dalla natura del reddito diverso come "reddito prodotto": un'entrata ha natura di reddito non perché costituisca una entrata tout court ma solo se derivi da una fonte produttiva, il che implica che il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa. Va rilevato in ogni caso che si ritiene comunque applicabile a tale fattispecie l'esenzione di cui all'art. 19 legge n.74/1987 (Ctr Lazio 4260/7 del 2021) e che probabilmente la cessione non farebbe emergere plusvalenze trattandosi di abitazione principale del cedente o dei uno dei suoi familiari tra cui, in caso di cessione in sede di separazione, ai sensi dell'art.5 del Tuir sarebbe possibile ricomprendere anche il coniuge assegnatario.

9 Pag. 5 recita: "*trattandosi di una fattispecie che è inclusa nell'art. 67 del Tuir la stessa configura un reddito diverso*".

Per un più corretto inquadramento giova sottolineare a tal fine che i probabili soggetti passivi che possono maturare plusvalenze ex lett. b-bis) dell'art. 67 Tuir¹⁰ non devono necessariamente coincidere con i soggetti¹¹ che, invece, eseguendo interventi assistiti da Superbonus, possono concorrere a far emergere il relativo presupposto d'imposta.

Più in particolare, a prescindere se abbiano eseguito direttamente¹² essi stessi¹³ il relativo intervento¹⁴, possono conseguire plusvalenze immobiliari ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir esclusivamente i soggetti passivi di redditi diversi che cedano a titolo oneroso la proprietà o un diritto reale di godimento fabbricati o porzioni di fabbricato in relazione ai quali si sia beneficiato dei vantaggi del Superbonus.

Per contro i soggetti legittimati¹⁵ ad eseguire i lavori agevolati non coincidono necessariamente con i soggetti passivi della nuova plusvalenza pur avendo eseguito essi stessi l'intervento ammesso al Superbonus.

A riprova di ciò si consideri che solo le persone fisiche non esercenti impresa, arte o professioni e gli enti non commerciali non esercenti impresa commerciale¹⁶, che siano anche Onlus, Organizzazioni di volontariato (ODV) o Associazioni di promozione sociale (APS), possono risultare sia esecutori diretti dell'intervento agevolato che soggetti passivi della nuova plusvalenza¹⁷.

Gli altri soggetti passivi, invece, potranno integrare il presupposto d'imposta di cui alla lettera b-bis)¹⁸ solo nel caso in cui cedano a titolo oneroso unità immobiliari collocate in edifici le cui parti comuni siano state interessate da interventi ammessi al Superbonus oppure se sui fabbricati oggetto di cessione siano stati eseguiti lavori agevolati da parte di "altri aventi diritto", come ad esempio nel caso di una cessione operata da una società semplice¹⁹ avente ad oggetto un

10 A pag. 6 vengono elencati tutti i soggetti che possono essere titolari di un reddito diverso. Oltre al privato non esercente impresa, è anche indicata ad esempio la società semplice che non può aver posto in essere interventi agevolati da Superbonus sul bene oggetto di cessione pur potendo risultarne beneficiaria per lavori eseguiti su beni comuni di cui lo stesso immobile faccia parte (trainanti) o sullo stesso bene per lavori effettuati da terzi legittimati (anche trainati).

11 Elencati nell'art. 119 comma 9 del DL n.34 del 2020

12 Per configurare come plusvalente una determinata cessione, la scelta del legislatore, confermata dal Fisco (Circ. 13 cit. pag. 6.), è stata quella di considerare il solo dato (oggettivo), della avvenuta esecuzione di un intervento ex art. 119 del DL n.34 del 2020, prevedendo espressamente come rilevanti, in uno con la cessione, anche quelli conclusi da "altri aventi diritto". Si potrà pertanto prescindere dalla verifica di chi abbia effettivamente sostenuto i costi ad essi relativi. In definitiva conta solo che il bene ceduto sia stato interessato da lavori ammessi al Superbonus ma non anche chi li abbia eseguiti.

13 La circolare n.13 del 2024 legittima la conclusione che la cessione di beni strumentali può far emergere una plusvalenza ex lett. b-bis) solo perché ubicati in edifici i cui beni comuni siano stati ammessi al Superbonus. Non risulta necessaria la sussistenza di un rapporto tra detrazione (e non solo la partecipazione alle spese) e plusvalenza (si veda infra par 6.1.1.).

14 Non è detto che il soggetto legittimato ad eseguire l'intervento (es. il Condominio, il comodatario, ecc.) e il soggetto cedente debbano necessariamente coincidere.

15 Elencati nel comma 9 dell'art. 119 del DL n.34 del 2024.

16 Si veda nello stesso senso Risposta a interpello n.138 del 2024 anche se riferita ad altro tema.

17 Solo tali soggetti potrebbero aver eseguito direttamente sui beni oggetto delle vendite potenzialmente plusvalenti interventi finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici (Su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze, oppure su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze), mentre gli altri soggetti passivi potrebbero risultare solo titolari di beni interessati da interventi realizzati su parti comuni di edifici residenziali in condominio.

18 La stessa Amministrazione Finanziaria peraltro (Risposta interpello n. 14 del 2021) ha precisato che un Ente non commerciale (religioso) può beneficiare del Superbonus solo per interventi su parti comuni

19 La circolare AE n.24 del 2020 ha escluso le società semplici dall'elenco dei soggetti che possono beneficiare direttamente del Superbonus.

immobile interessato da lavori eseguiti dai soci che abbiano ricevuto il medesimo bene in comodato²⁰.

La differenziazione sul piano soggettivo tra i soggetti passivi d'imposta ex lett. b-bis) e i soggetti esecutori dell'intervento è confermata dalla diversa operatività sul piano soggettivo del regime delle plusvalenze da Superbonus, tassate in capo al cedente²¹ proprietario oppure titolare di un diritto reale di godimento²², rispetto²³ al diritto alla detrazione²⁴ che invece spetta a colui che ha sostenuto i costi relativi all'intervento agevolato anche se non sia proprietario o titolare di diritti reali.

Esempio

Tizio ha acquistato un appartamento di civile abitazione il 15.06.2018 ad un prezzo pari ad euro 200.000. L'immobile non costituisce sua abitazione principale ed è locato a Sempronio.

Nell'anno 2023 sullo stesso bene viene effettuato da Sempronio un intervento assistito da Superbonus con detrazione 110% e con una spesa di euro 20.000.

A giugno 2024 Tizio intende vendere il bene per un corrispettivo pari ad euro 400.000.

Benché siano decorsi più di 5 anni dall'acquisto Tizio maturerà una plusvalenza di euro 200.000 ex lettera b-bis) dell'art. 67 del Tuir e ciò ancorché l'intervento assistito da Superbonus sia stato effettuato da Sempronio e anche se la relativa detrazione sotto forma di sconto in fattura o di cessione del credito sia stata goduta dallo stesso conduttore²⁵.

In questo specifico contesto si comprendono più agevolmente anche i riflessi che in materia di Superbonus possono riguardare le società commerciali solo come soggetti che possono operare la detrazione²⁶ ma non anche quali soggetti passivi di redditi diversi. La stessa regola vale anche con riguardo alla cessione posta in essere da un soggetto privato esercente impresa commerciale.

Esempio:

Tizio, imprenditore individuale, è proprietario di due appartamenti ubicati nello stesso edificio interessati da lavori ammessi al Superbonus. Il primo gli è stato donato dal padre e rientra nella sua sfera patrimoniale personale; il secondo lo ha acquistato nell'esercizio della sua impresa. Si è

20 Solo i soci (comodatari) della società semplice e non la stessa società possono eseguire in quanto terzi interventi agevolati potendo fruire dei vantaggi del Superbonus (Risposta n. 62 del 2022).

21 A prescindere se abbia sostenuto i costi dell'intervento. Il soggetto obbligato al pagamento delle stesse spese e colui che può risultare soggetto passivo dell'eventuale plusvalenza, non devono necessariamente coincidere, come invece richiesto con riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione inerente allo stesso intervento. La circolare 17.3.2023, pag. 9, esprime il concetto che la detrazione spetta a condizione che i soggetti che vogliono avvalersene sostengano le relative spese. La plusvalenza invece rileva sul cedente anche se le spese siano sostenute da un soggetto terzo.

22 Se non rimanga titolare di un diritto reale minore con esso compatibile. Sul tema ed in particolare sulla differenza tra cessione e costituzione di diritti reali di godimento a titolo oneroso si veda Studio n. 14 del 2024 (Est. F. Raponi).

23 Ulteriormente differente è lo scenario relativo al subentro nel diritto alla detrazione che potrebbe rilevare anche in caso di donazione (Circ. n. 17 del 2023 pagg .181/182).

24 Circ. 13 cit., pag. 6.

25 Si tratta di soggetti differenti rispetto al titolare del diritto di proprietà (es. titolari di diritti reali di godimento - usufruttuario, titolare diritto di superficie ecc.) oppure anche titolari di diritti di godimento di natura obbligatoria (es. conduttore, comodatario e loro familiari conviventi ecc.). Si pensi ad esempio alla cessione operata in costanza di locazione o di comodato da un soggetto (proprietario) che non avendo il possesso del bene non abbia eseguito i lavori e non abbia quindi neanche sostenuto le relative spese.

26 La circolare n. 13 del 2024, pag. 5, ha precisato che se la cessione sia posta in essere da una società di persone commerciale o da un soggetto privato nell'esercizio di impresa commerciale non potrà scontare la plusvalenza ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 67 lett. b-bis) e 68 Tuir ma secondo le regole del reddito d'impresa.

prospettata la possibilità di venderli e dai suoi calcoli la fattispecie risulterebbe imponible con riferimento ad entrambi i cespiti. Chiede al Notaio se possa beneficiare per entrambi gli appartamenti della liquidazione dell'imposta sostitutiva. Per quanto sopra evidenziato la risposta corretta che il Notaio dovrà fornire è che sarà possibile procedere come richiesto dal cedente solo con riguardo all'appartamento ricevuto in donazione perché solo la cessione che lo abbia ad oggetto potrà far maturare un reddito diverso.

3.VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DI UNA PLUSVALENZA

Accertato che siamo di fronte ad un negozio oneroso e che il soggetto cedente possa maturare redditi diversi, sempre in chiave preventiva, il Notaio dovrà porsi la problematica di come inquadrare le novità di cui alla lettera b-bis) solo se sussista un differenziale positivo su cui liquidare l'imposta.

Esempio

Tizio ha acquistato un appartamento di civile abitazione il 15.06.2022 a un prezzo pari a euro 300.000. L'immobile non costituisce sua abitazione principale e nell'anno 2023 viene effettuato sullo stesso bene un intervento assistito da Superbonus, con detrazione 110% e con una spesa corrispondente pari ad euro 5.000.

A giugno 2024 intende venderlo per un corrispettivo pari a euro 300.000.

La vendita non risulta un fatto generatore di plusvalenze immobiliari anche se il bene è stato interessato da un intervento ex art. 119 del DL n.34 del 2020; e ciò anche inquadrando la fattispecie nel perimetro applicativo della lettera b-bis) dell'art. 67 del Tuir. Non risulta infatti un differenziale positivo, che peraltro non emergerebbe neanche aumentando il prezzo di quanto speso per l'intervento da Superbonus atteso che il costo sostenuto avrebbe comunque incrementato il prezzo di acquisto e non il corrispettivo della rivendita (arg. ex art. 68, comma 1, Tuir).

La conclusione che si desume anche dalla circolare n.13/2024 sembrerebbe scontata, tuttavia ne va appurata l'attualità applicativa in rapporto al sistema previgente delle plusvalenze immobiliari di cui alla lettera b) dell'art. 67 Tuir, e con l'altra novità introdotta nella lettera h) dello stesso art. 67 Tuir, in merito ai redditi che possono essere conseguiti a fronte del trasferimento oneroso di diritti reali di godimento.

3.1 Rapporto tra plusvalenze immobiliari ex lett. b) dell'art. 67 tuir e plusvalenze immobiliari ex lett. b-bis) dell'art. 67 Tuir.

Verificato che si operi nel perimetro applicativo delle plusvalenze immobiliari occorre stabilire quale normativa si debba applicare nel caso in cui la medesima fattispecie possa risultare rilevante sia per le plusvalenze ex lettera b) che per quelle disciplinate dalla lettera b-bis) dello stesso art. 67 Tuir.

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate ha ribadito²⁷ la conclusione della sussistenza di un rapporto di sussidiarietà delle ipotesi disciplinate dalla prima norma (lett. b) rispetto a quelle regolate dalla nuova disposizione (b-bis), già prevista dal dettato normativo ove è stato espressamente

27 Circ. n. 13 cit. pag. 4.

disciplinato che la lettera b) si applica solo “al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-bis” (arg. ex art. 67 lettera b) Tuir).

Esempio

Tizio ha acquistato una casa di civile abitazione il 15.06.2022 ad un prezzo pari ad euro 300.000. L'immobile non costituisce sua abitazione principale e nell'anno 2023 viene effettuato sullo stesso bene un intervento da Superbonus, con detrazione 110% e con una spesa corrispondente pari ad euro 100.000.

A giugno 2024 intende venderla per un corrispettivo pari ad euro 400.000.

La vendita potrebbe risultare un fatto generatore di plusvalenze immobiliari sia ai sensi del disposto di cui alla lettera b) che della lettera b-bis) dell'art. 67 del Tuir.

*Va premesso che il legislatore ha risolto la problematica a favore della applicazione del disposto della lett. b-bis) prevedendo nel primo alinea della lettera b) dell'art. 67 Tuir **che quanto previsto nella stessa lettera b) si applica se non operi una delle fattispecie imponibili secondo la lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir.***

Nel primo caso (in applicazione della lettera b) non sarebbe emersa una plusvalenza (400.000 - 300.000 + 100.000).

Nel secondo caso (in applicazione della lettera b-bis) emergerebbe invece una plusvalenza imponibile per euro 100.000 (400.000 - 300.000) se l'impresa, che ha eseguito l'intervento, avesse concesso lo sconto in fattura oppure si fosse proceduto alla cessione, nelle forme consentite, del relativo credito d'imposta. In tal caso, infatti, non essendo ancora decorsi 5 anni dalla conclusione dei lavori, le spese occorse non sarebbero risultate incrementative del prezzo di acquisto neanche nella misura ridotta del 50%.

Nel caso invece in cui il cedente Tizio avesse optato per la detrazione d'imposta la fattispecie non sarebbe risultata imponibile neanche ai sensi della lettera b-bis) potendo beneficiare dell'incremento del costo di acquisto (300.000) in misura pari ai costi inerenti (100.000)²⁸.

3.2. Rapporto tra redditi diversi ex lettera b-bis dell'art. 67 Tuir e dei redditi diversi ex lettera h) dell'art. 67 Tuir.

Prima di procedere oltre, posto che gli atti di trasferimento a titolo oneroso di diritti reali di godimento possono risultare idonei sia al conseguimento di plusvalenze immobiliari²⁹, se equiparabili alla cessione della piena proprietà, che quali fatti generatori di redditi diversi, nella previsione più ampia di cui alla nuova lettera h), se inquadrati come atti “costitutivi” di diritti reali di godimento, occorre risolvere la problematica della eventuale sovrapposizione nella applicazione delle due nuove normative³⁰.

Muoviamo da un esempio.

Tizio è proprietario da 20 anni di un appartamento che non costituisce sua abitazione principale e

28 Su cui si veda infra e più nello specifico nello Studio n. 15 del 2024.

29 Nel ns. caso previste dalla lett. b-bis) ma le conclusioni possono risultare valide anche per le plusvalenze ordinarie ex lett. b)

30 Nello Studio n.14 del 2024 sono indicati i criteri, basati sugli effetti prodotti dall'operazione piuttosto che dall'atto, ritenuti validi per distinguere quando il negozio debba essere qualificato come cessione e quando invece come una costituzione.

che comprende la proprietà esclusiva del lastrico solare su cui ha eseguito lavori da Superbonus.

Una società che produce ed installa pannelli solari gli offre 10.000 euro l'anno per 20 anni per la costituzione onerosa del diritto di superficie sul lastrico per consentirne l'installazione. L'atto rientrerà nella lettera b-bis) o nella lettera h)?

La soluzione è stata indicata dal legislatore inserendo l'inciso "laddove non sia disposto diversamente" nel nuovo testo dell'art. 9, comma 5, del Tuir, **ossia che ai trasferimenti a titolo oneroso dei diritti reali di godimento si applica la disciplina delle imposte sui redditi prevista per le cessioni della proprietà a titolo oneroso (il sistema delle plusvalenze immobiliari) solo se non sia stato disposto diversamente.** Se l'operazione risulti qualificabile come costituzione onerosa pertanto, visto che il nuovo art. 67 lett. h) per tali negozi dall'1.1.2024 "dispone diversamente", si applicherà detta specifica normativa e non il regime delle plusvalenze di cui alla lettera b-bis).

Nel nostro esempio dunque la costituzione del diritto di superficie, benchè operata su un bene assoggettato a intervento ammesso al Superbonus, farà maturare al cedente/costituente che sia rimasto titolare della proprietà gravata dal diritto di superficie un reddito diverso ai sensi dell'art. 67 lett. h) e non una plusvalenza ai sensi della lett. b-bis) del medesimo articolo.

4. ACCERTAMENTO DELLA ESECUZIONE DI LAVORI AMMESSI AL SUPERBONUS – CONCLUSIONE DELL'INTERVENTO

Riscontrata la sussistenza di una plusvalenza bisogna verificare se la stessa sia imponibile secondo il disposto della nuova lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir; più in particolare se l'immobile oggetto di vendita sia stato interessato da lavori da Superbonus e se i lavori siano stati conclusi.

4.1 Plusvalenza solo in caso di lavori interessati da Superbonus – Non rilevano altri bonus

In questa prima fase, al fine di appurare la possibile applicazione del disposto di cui alla lettera b-bis), occorre verificare che sia stato posto in essere almeno uno degli interventi ammessi al Superbonus ex art. 119 del DL n.34 del 2020³¹, non risultando sufficiente che sia stata eseguita un'altra tipologia di intervento, anche se assistita da possibili detrazioni.

In questo senso pertanto non rilevano i bonus a regime ex art. 16 bis del Tuir e soprattutto i bonus relativi a lavori di riqualificazione energetica degli edifici (cd. Ecobonus) oppure di recupero del patrimonio edilizio (Sismabonus) regolati rispettivamente dagli articoli 14 e 16 del decreto legge 4.6.2013 n.63, analoghi nella sostanza a quelli che possono godere della detrazione maggiorata del Superbonus³².

4.2 Interventi su beni esistenti.

In chiave di inquadramento preventivo va sottolineato per completezza che perché ricorra la fattispecie disciplinata dalla lettera b-bis), oltre alla sussistenza di un intervento agevolato con il

31 Come chiarito anche se non espressamente dalla circolare n. 13 del 13.6.2024.

32 La vendita di una unità immobiliare che sia stata assoggettata a lavori di riqualificazione energetica degli edifici (cd. Ecobonus) oppure di recupero del patrimonio edilizio (Sismabonus) regolati rispettivamente dagli articoli 14 e 16 del decreto legge 4.6.2013 n.63 non può costituire il presupposto per l'applicazione della plusvalenza in esame. Tali interventi si affiancano ma non sono assimilabili a quelli sul Superbonus pur se questi ultimi sono sempre finalizzati all'efficienza energetica e al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici.

Superbonus, deve ricorrere anche la condizione che gli stessi lavori siano stati eseguiti su un “bene esistente”³³ e che dunque la cessione abbia ad oggetto tale tipologia di beni immobili. I fabbricati o le porzioni di fabbricato di “nuova costruzione”, infatti, potrebbero rimanere attratti nel perimetro della nuova plusvalenza solo nel caso in cui, durante la fase di edificazione, su di essi siano stati installati pannelli solari beneficiando della detrazione maggiorata³⁴.

Va opportunamente precisato inoltre che la disciplina delle plusvalenze in relazione alla cessione onerosa di fabbricati o porzioni di fabbricato esistenti rappresenta una novità normativa assoluta, essendo stata finora trattata solo in documenti di prassi della stessa Agenzia delle Entrate, che peraltro recentemente era giunta ad escluderne la rilevanza³⁵.

In relazione alla componente immobiliare propria del sistema delle plusvalenze immobiliari inteso nel suo complesso, si è venuta a creare quindi una situazione articolata.

Se oggetto della cessione sono beni di nuova costruzione si applicherà il disposto di cui alla lettera b) dell’art. 67 Tuir, fatta salva la fattispecie residuale che è stata sopra ricordata in relazione alla quale si applicherebbe quanto previsto dalla lettera b-bis).

Se invece il trasferimento oneroso riguardi fabbricati o porzioni di fabbricato esistenti potrà risultare idoneo al conseguimento di plusvalenze solo se ricorrano le condizioni per ritenere applicabile il disposto di cui alla lettera b-bis) dell’art. 67 Tuir. In assenza di un intervento ammesso al Superbonus, come visto, tutte le altre ipotesi di cessione onerosa aventi ad oggetto beni esistenti non potrebbero costituire un fatto generatore di plusvalenze³⁶.

33 Circ. n. 24 del 2020, pag. 15, precisa che l’intervento deve riguardare edifici o unità immobiliari esistenti non essendo agevolati gli interventi realizzati in fase di nuova costruzione (tranne che per l’installazione di pannelli fotovoltaici)

34 Circolare n. 24 del 22.12.2020, pag. 16, e circ. n. 17 del 2023, pag. 155. Su un bene di nuova edificazione è possibile installare pannelli solari (godendo del Superbonus per lavori trainati) purché tale attività sia eseguita insieme ad un lavoro trainante. Trattandosi di nuova edificazione potrà risultare utile individuare con certezza la data di ultimazione e del primo accatastamento per stabilire se tale attività possa essere considerata agevolata e dunque concorrere alla eventuale emersione di una plusvalenza ex lett. b-bis). Solo l’installazione che sia stata effettuata e certificata prima di tale data potrà concorrere in caso di vendita alla emersione della plusvalenza da Superbonus; non potrà invece rilevare in tal senso una installazione di pannelli che sia stata eseguita su una abitazione di nuova costruzione già ultimata ed accatastata. In tale ultimo caso l’intervento non potrebbe essere più qualificato come trainato/agevolabile.

35 Ris. n.560 del 2022.

36 Si potranno dunque verificare le seguenti ipotesi:

- la vendita di beni di nuova costruzione può essere solo soggetta a plusvalenza ordinaria e soltanto se venga effettuata entro 5 anni dalla ultimazione dei lavori; sarebbe applicabile tuttavia la lettera b-bis) soltanto se si sia goduto del Superbonus per l’installazione di sistemi solari fotovoltaici di cui al comma 5 dell’art. 119 DL n. 34/2020 (Circ. n. 17 del 2023, pag.155);

- la vendita di fabbricati o porzioni di fabbricato esistenti su cui siano stati effettuati lavori (anche edilizi) non ammessi al Superbonus. La cessione posta in essere nei 5 anni dalla ultimazione dei lavori, secondo il Fisco, non sarebbe soggetta ad alcuna plusvalenza e la cessione non sarebbe soggetta ad alcuna plusvalenza anche se il soggetto cedente avesse goduto di bonus fiscali diversi dal Superbonus o non abbia proprio goduto di alcun vantaggio fiscale. Va ricordato infatti che l’AE con la Ris. n. 560/2022 ha precisato che l’imponibilità della plusvalenza è condizionata (solo) al fatto che la cessione intervenga entro cinque anni dall’acquisto o dalla (nuova) costruzione e soprattutto che ai fini del computo del quinquennio non rileva la circostanza che l’immobile sia stato oggetto di un intervento di ristrutturazione e di ampliamento essendo, invece, rilevante ai predetti fini (solo) l’acquisto dell’immobile stesso. Ciò comporta che gli interventi edilizi su beni già esistenti siano irrilevanti ai fini del conseguimento delle plusvalenze. In data anteriore invece la vendita infra-quinquennale a seguito di frazionamento edilizio (Ris. n. 219/2008) e l’analoga operazione a seguito di modifica di destinazione d’uso (Ris. n. 105 del 2007), benché non chiaramente orientati, potevano far ritenere plusvalente la cessione che fosse stata posta in essere dopo la loro esecuzione. La situazione in relazione ai beni già esistenti è ancora più complessa se si considera che sempre di recente la stessa Agenzia delle Entrate aveva riqualificato il reddito del cedente che aveva eseguito un intervento edilizio prima della vendita come reddito d’impresa perché, secondo il Fisco, a tali fini ricorreva la necessità di avvalersi di “un’organizzazione produttiva idonea e svolgendo un’attività protrattasi nel tempo” (risposta A.E. n.426/2019; su questo tema si veda più diffusamente Studio Cnn n. 182 del 2019, est. F. Raponi);

- la vendita di beni esistenti su cui siano stati effettuati lavori ammessi al Superbonus sarebbe soggetta a plusvalenza ai sensi di quanto disposto dalla lettera b-bis) dell’art. 67 Tuir se posta in essere nel corso dei 10 anni decorrenti dalla conclusione dei lavori.

4.3 Accertamento della conclusione dell'intervento ammesso al Superbonus – intervento di riferimento -

Accertato che l'immobile oggetto di vendita sia stato interessato da lavori da Superbonus, per ritenere imponente la fattispecie, su indicazione della stessa Agenzia delle Entrate, occorre verificare³⁷, se lo stesso intervento sia stato "concluso"³⁸, la qual cosa comporta più nello specifico, stabilirne la relativa "data di conclusione". Ciò anche in funzione della necessità di acquisire tale elemento con la certezza richiesta dal sistema tributario in relazione allo specifico comparto, come quello in esame, rispetto al quale il requisito temporale assume un valore determinante ai fini della relativa applicazione.

La ricerca della esatta individuazione della data di conclusione dei lavori agevolati comporta innanzitutto stabilire con altrettanta certezza la tipologia di intervento cui bisogna far riferimento.

Per inquadrare la questione occorre ricordare che il Superbonus spetta a fronte del sostenimento delle spese relative a taluni specifici interventi³⁹, che, a seconda della natura e del bene su cui sono eseguiti, assumono la qualifica di "trainanti"⁴⁰ o di "trainati"⁴¹. Intendendosi per "trainanti" gli interventi che possono riguardare parti comuni di un edificio o specifiche unità residenziali, che accedono direttamente alla detrazione fiscale, e per interventi "trainati", invece, quelli che possono interessare solo specifiche unità residenziali (o le stesse parti comuni dell'edificio) e possono far fruire dei vantaggi del Superbonus soltanto se realizzati congiuntamente ad uno dei lavori "trainanti"⁴². Ciò premesso, in un quadro così definito, la problematica della corretta individuazione della data di conclusione dei lavori avrà ragione di porsi solo nel caso in cui siano

37 Circ. n. 13/2024, pag. 7, ove si fa riferimento alla prima cessione all'atto della quale i lavori si siano "conclusi". Si veda inoltre a pag. 8 quando si fa riferimento alla data di "conclusione" dei lavori e quando si indica che gli interventi agevolati debbano risultare "conclusi" da non più di dieci anni.

38 Peraltro, come già evidenziato nello studio n. 15 del 2024, la stessa lettera della nuova norma, che qualifica come fatti generatori solo gli interventi "eseguiti" e "conclusi", consentiva già di ritenere non imponenti le plusvalenze relative alla cessione di beni i cui lavori non fossero stati ancora ultimati.

39 Tutti finalizzati alla riqualificazione energetica e alla adozione di misure antisismiche degli edifici.

40 Gli interventi trainanti ammessi al Superbonus sono i seguenti: Il cappotto termico, cioè l'isolamento termico delle superfici verticali, orizzontali o inclinate che interessano l'involucro dell'edificio con una incidenza superiore al 25%; la coibentazione del tetto, senza limitare il concetto di superficie disperdente al solo locale sottotetto eventualmente esistente; sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con un impianto a pompa di calore o a condensazione, che è richiedibile sia sulle parti comuni nel caso di un condominio, che sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno; lavori antisismici e di riduzione del rischio sismico (su cui si veda infra), il tutto anche mediante opere di demolizione e ricostruzione.

41 Tra i lavori trainati rientrano: gli interventi di abbattimento di barriere architettoniche (art. 16-bis, comma 1, lettera e), del DPR n. 917/1986) l'efficientamento energetico delle unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio: l'acquisto e posa in opera di finestre con infissi, la sostituzione di impianti di climatizzazione (invernali) con caldaie a condensazione di classe A (o superiore); i micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti; acquisto che la posa in opera l'installazione delle colonnine per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, ma solo se gli interventi trainanti assicurano il doppio salto di classe energetica l'installazione di impianti solari fotovoltaici e sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati contestuale o successiva all'installazione degli impianti medesimi.

42 Possono essere realizzati sia interventi "trainanti" che "trainati" non solo sulle parti comuni di edifici residenziali in condominio ma anche su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze oppure su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze mentre sulle singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio possono essere eseguiti solo interventi "trainati" (circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020 e la risposta n. 62 del 1.2.2022).

state eseguite entrambe le tipologie di intervento⁴³, in considerazione del particolare rilievo che, in chiave impositiva, le rispettive date di fine lavori non possono coincidere⁴⁴, posto che i lavori trainati per essere ammessi al Superbonus devono essere stati ultimati in data anteriore alla conclusione dei lavori trainanti⁴⁵.

Solo infatti nel caso in cui il bene da cedere sia stato oggetto di entrambe le tipologie di intervento, trainanti e trainati, sarà necessario stabilire a quale fare riferimento, posto che per la sussistenza del presupposto d'imposta ex lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir non basta l'effettiva esecuzione ma anche la conclusione dei lavori agevolati.

Rappresentando la massima prudenza visto che la Circolare n.13/2024 non sembrerebbe essersi espressa chiaramente sulla questione e soprattutto in considerazione che dalla conclusione dei lavori dipende ai sensi della lettera b-bis) l'imponibilità o la non imponibilità della fattispecie, la soluzione che appare preferibile è quella di prendere in considerazione esclusivamente la data di conclusione dell'intervento "trainante"⁴⁶.

Quanto appena asserito non risulta peraltro in contrasto con l'affermazione, contenuta nella circolare n. 13/2024⁴⁷, che ai fini del conseguimento della plusvalenza "non rileva la tipologia d'interventi⁴⁸ trainanti o trainati effettuati in relazione all'immobile oggetto di cessione"⁴⁹ e ⁵⁰ che ai fini del conseguimento di plusvalenze immobiliari ai sensi della lettera b-bis) "non occorre che (sul singolo bene) siano stati effettuati anche interventi trainati" ma "è sufficiente la circostanza

43 La data di conclusione infatti andrà individuata con riferimento alla sola tipologia di intervento che sia stato eseguito. Dunque al solo intervento "trainante" se ad esempio siano stati effettuati soltanto lavori sulle parti comuni dello stabile oppure solamente all'intervento trainato se ove ammesso (arg. ex art. 119 comma 2) siano state eseguite solo tali tipologie di lavori (nel caso di interventi eseguiti su beni vincolati).

44 Fatte salve le eccezioni più volte evidenziate nel testo.

45 La circolare n. 30 del 2020 prevede a tal riguardo che "Nella circolare n. 24/E del 2020, viene precisato che con riferimento alla condizione richiesta dalla norma che gli interventi trainati siano effettuati congiuntamente agli interventi trainanti ammessi al Superbonus, tale condizione si considera soddisfatta se, come previsto dall'articolo 2, comma 5 del decreto interministeriale 6 agosto 2020, «le date delle spese sostenute per gli interventi trainati, sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti». Pertanto, ai fini dell'applicazione del Superbonus, fermo restando che le spese sostenute per gli interventi trainanti devono essere effettuate nell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute nel periodo di vigenza dell'agevolazione e nell'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti."

46 "Le date delle spese sostenute per gli interventi trainati sono ricomprese nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti". Così testualmente Circ. n. 24 del 2020 e Risp. n. 174 del 2021

47 Una problematica così complessa e soprattutto così rilevante per l'inquadramento delle fattispecie imponibili avrebbe meritato da parte del Fisco una trattazione più puntuale visto che il quadro che emerge dalla circolare n. 13 del 2024 risulta di difficile comprensione.

48 Tale affermazione sembrerebbe giustificata nell'ottica di tassare i condomini perché hanno goduto dei vantaggi del Superbonus più che per la tipologia di lavori che sia stata eseguita.

49 Il documento di prassi esprime il concetto di carattere generale che qualsiasi tipologia d'intervento ammesso al Superbonus può risultare idonea a far conseguire una plusvalenza imponibile.

50 La Circ. n.13 cit. (pag. 7) precisa che "in relazione al (singolo) immobile oggetto di cessione non rileva la tipologia d'intervento (trainante o trainato) effettuato" e che "che per la verifica del presupposto impositivo sarebbe sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi su parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità ceduta a titolo oneroso" che possono consistere sia in interventi trainanti che trainati. Al fine della individuazione dell'intervento di riferimento occorre considerare che sono da intendersi per "parti comuni" quelle proprie degli edifici residenziali in "condominio" e quelle di "edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate e posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche" sulle quali possono essere realizzati sia interventi "trainanti" che "trainati" (Così circ. n. 17 del 2023 pag. 157 e 158. Per una disamina più completa si rinvia allo Studio n 15 del 2024.

che siano stati effettuati interventi (trainanti o trainati) ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta"⁵¹.

Tale conclusione infatti può essere ritenuta valida nel caso in cui sia stata posta in essere solo una delle due tipologie di intervento ma non può dirsi altrettanto risolutiva quando in relazione al bene oggetto di vendita siano stati eseguiti sia interventi trainanti che trainati. La problematica peraltro sarebbe ancora più evidente nel caso in cui i primi riguardino parti comuni dell'edificio ed i secondi singole unità residenziali.

Ragionando in questi termini infatti non sembrerebbe possibile considerare come rilevante ai fini impositivi indifferentemente una qualsiasi delle due date di fine lavori (dell'intervento trainante o di quello trainato⁵²), e di conseguenza non sarebbe neppure possibile sostenere la rilevanza in chiave reddituale della conclusione dei soli lavori "trainati" sul singolo appartamento quando ancora non siano stati ultimati gli interventi su parti comuni dell'edificio⁵³, dovendosi tenere presente che, come già evidenziato e come più volte ricordato dalla stessa Agenzia ⁵⁴ in aderenza al dettato normativo⁵⁵, gli stessi interventi "trainati" possono essere realizzati solo congiuntamente a quelli trainanti e non in via autonoma.

Al contrario appare più coerente con il quadro normativo di riferimento⁵⁶ sostenere che, in presenza di interventi trainanti e trainati (sia se eseguiti entrambi su parti comuni che in caso di esecuzione dei "trainanti" su parti comuni e dei "trainati" sul singolo bene), ai fini della applicazione di quanto previsto dalla lettera b-bis) occorre che sia stato concluso almeno un intervento "trainante" sulle parti comuni dell'edificio ove sia ubicato l'unità immobiliare ceduta⁵⁷ oppure, se ne rappresentino l'oggetto, sugli edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze o sulle unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze⁵⁸.

L'unica eccezione sarebbe costituita dall'intervento eseguito su un bene assoggettato a vincoli previsti dal codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42, in relazione al quale, potendo essere eseguito anche soltanto un lavoro trainato (arg. ex art.

51 Sulla ammissibilità di interventi sia trainanti che trainati sulle parti comuni tra le altre si consulti Ris. n.174 del 2021.

52 L'affermazione che non rileva stabilire la tipologia dei lavori trainanti o trainati con riferimento alla individuazione della data di fine lavori può essere ritenuta valida con riguardo solo a specifiche fattispecie inerenti ad esempio la cessione di beni vincolati o che siano assoggettati a lavori antisismici.

53 Il quadro però in tal modo rischia di risultare di difficile interpretazione soprattutto se si consideri che per consentire l'accesso al Superbonus la data di conclusione dei lavori trainati deve essere anteriore a quella dei lavori trainanti e che invece tale cronologia non deve essere rispettata per ritenere la cessione idonea al conseguimento delle plusvalenze immobiliari. Detto in breve la conclusione dei soli lavori trainati quando quelli trainanti non siano stati ancora ultimati non può concorrere in uno con la cessione a far emergere una plusvalenza imponibile.

54 Circ. n. 17 del 2023, pag. 164.

55 Il comma 2, primo capoverso, dell'art. 119 del DL n.34 del 2020 prevede espressamente che i lavori "trainati" possono essere effettuati a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al comma 1 ossia ad almeno uno dei lavori trainanti.

56 Arg. ex art. 119, comma 2, primo capoverso, DL n. 34/2020.

57 In un quadro coerente con quanto sostenuto può essere anche risolta la problematica di quale sia la data da prendere in considerazione in caso di concorrenza di lavori trainanti e di quelli trainati. Assumendo rilievo soltanto i lavori trainanti e la data di conclusione ad essi relativa, occorrerà fare riferimento solo a tale tipologia di intervento.

58 Circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020 e la risposta n. 62 dell'1 febbraio 2022.

119, comma 2, ultimo capoverso), potrebbe risultare idonea ai fini del conseguimento di plusvalenze immobiliari anche la sola esecuzione di tale tipologia di intervento⁵⁹.

Esempio.

Tizio è proprietario da 7 anni di un appartamento acquistato per euro 50.000 ubicato in un edificio in cui sono ancora in corso lavori ammessi a Superbonus consistenti nella realizzazione del cappotto termico (intervento trainante). Con l'occasione lo stesso Tizio ha effettuato sul suo appartamento anche interventi di miglioramento energetico (intervento trainato) che invece sono stati conclusi come peraltro è possibile comprovare.

Dovendo vendere il bene a euro 100.000 si chiede se la vendita faccia emergere la plusvalenza ex lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir.

Si ritiene preferibile la soluzione negativa argomentando da quanto sostiene la circolare n. 13/2024, che ai fini del conseguimento di plusvalenze immobiliari ai sensi della lettera b-bis) ritiene che con riferimento al singolo bene "non occorre che siano stati effettuati anche interventi trainati" e che i lavori (trainanti) sulle parti comuni siano stati conclusi.

Tuttavia si rappresenta che potrebbe essere sostenuta anche la tesi differente che, pur "non occorrendo che siano stati effettuati anche interventi trainati", se tali lavori invece sono stati eseguiti, basterebbe la loro ultimazione per far emergere la nuova plusvalenza senza che sia possibile valorizzare a tal fine l'intervento principale trainante.

A ben vedere però se, come visto, gli interventi trainati assumono rilievo ai fini del Superbonus solo se siano stati completati anche i lavori trainanti, non potrà costituire un presupposto per l'emersione della plusvalenza la conclusione di un intervento quale quello trainato che presupponga a sua volta la conclusione dell'intervento principale agevolato.

4.3.1 Data di conclusione dell'intervento agevolato

Chiarita la tipologia di intervento cui occorre far riferimento per soddisfare l'esigenza di certezza connessa alla decorrenza temporale propria dello specifico sistema delle plusvalenze in esame, bisogna anche stabilirne con altrettanta certezza la relativa data di conclusione⁶⁰.

Tale data, infatti, ed in particolare la data di decorrenza dei dieci anni dalla conclusione dei lavori, è determinante per l'inquadramento della nuova normativa, non solo nell'ottica di quanto affermato dal Fisco, che considera plusvalente solo quella che può essere considerata la prima cessione a titolo oneroso⁶¹ dopo che i lavori si siano conclusi⁶², ma anche, per espressa previsione normativa,

⁵⁹ La distinzione tra lavori trainanti e lavori trainati potrebbe non avere rilevanza neppure con riferimento agli interventi antisismici. Il dubbio potrebbe porsi perché non risulta chiaramente definita la collocazione di tali interventi tra quelli trainanti essendo stati previsti nel comma 4 dell'art. 119 e non nel comma 1 della stessa norma. La circolare n. 24 del 2020 tuttavia (par. 2 e par. 2.1.4) li ha collocati tra gli interventi trainanti favorendo in tal modo l'esecuzione degli altri interventi collaterali considerati trainati.

⁶⁰ Come si vedrà anche per esigenze di certezza appare preferibile fare riferimento ad un concetto di data di conclusione intesa in senso formale e non sostanziale.

⁶¹ Purché tale primo atto traslativo sia posto in essere prima del decorso dei dieci anni dalla conclusione dei lavori, indipendentemente dalla data di acquisto o di costruzione del bene. Nello stesso senso non può essere considerata idonea al conseguimento di una plusvalenza rientrante nell'ambito applicativo della lettera b-bis) la cessione di un immobile posta in essere dopo che siano decorsi più di dieci anni dalla conclusione dell'intervento agevolato. Dalla data di conclusione pertanto decorrono sia i termini per stabilire se la cessione che si andrà a porre in essere dopo la conclusione dei lavori sia la "prima cessione", e dunque la prima che possa far conseguire una plusvalenza imponibile, che i termini occorrenti per escludere totalmente l'imponibilità della plusvalenza (Circ. n.13/2024, pag. 7).

perché il decorso dei dieci anni dalla “conclusione” dei lavori rappresenta il termine ultimo per ritenere imponible la cessione a titolo oneroso del fabbricato o porzione di fabbricato che sia stato ammesso al beneficio del Superbonus.

La questione è stata risolta dalla Agenzia delle Entrate precisando che si deve prendere a riferimento la data di conclusione dell'intervento risultante dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti⁶³ e che la stessa sia “comprovata”⁶⁴.

In questo senso, vista l'importanza che assume tale elemento, potrebbe risultare opportuno che la stessa data venga adeguatamente documentata su indicazione del soggetto cedente o di tecnici dallo stesso incaricati e che comunque in chiave prospettica, soprattutto visto l'arco temporale interessato, possa essere ritenuta per buona una qualsiasi di tali indicazioni⁶⁵.

Il tema peraltro non è di poco conto anche in un'ottica di applicazione futura della nuova normativa; si pensi alle difficoltà che potranno incontrarsi nell'individuare una adeguata documentazione comprovante la fine dei lavori quando sia trascorso un lasso temporale molto ampio fra la stessa data e quella della prima cessione.

4.3.2 Inquadramento sul piano fiscale della “prima cessione” effettuata dopo la conclusione dei lavori

Lo scenario appena descritto consente di scansionare su base temporale i periodi relativi alla esecuzione dei lavori che, in uno con la cessione, possono assumere rilievo ai fini della emersione della nuova plusvalenza.

Si avrà un primo periodo, decorrente dall'inizio dell'intervento che avrà termine con la data di conclusione dello stesso, durante il quale tutte le cessioni che riguardino il medesimo bene effettuate nel corso dei lavori non possono risultare per definizione idonee a far conseguire plusvalenze immobiliari ex lettera b-bis).

Esempio.

Tizio è proprietario da 7 anni di un appartamento acquistato per euro 50.000 ubicato in un edificio in cui sono ancora in corso lavori ammessi a Superbonus consistenti nella realizzazione del cappotto termico (intervento trainante)

62 L'Agenzia delle Entrate a tal proposito ha precisato che, “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*”, la plusvalenza di cui alla lettera b-bis) si consegue solo in “relazione alla prima cessione a titolo oneroso - all'atto della quale i lavori si siano conclusi da non più di dieci anni”.

63 Circ. n.13/2024, pag. 8.

64 G. Rizzi “Le nuove plusvalenze IRPEF da “SuperBonus” in Federnotizie del 3.1.2024 cit. elenca nel dettaglio quali possano essere i documenti comprovanti la conclusione dell'intervento (Ape, Dichiarazione fine lavori, visto di conformità, ecc). G. Rizzi “Le nuove plusvalenze IRPEF da “SuperBonus” in Federnotizie del 28.6.2024, nel commento alla circolare n. 13/2024, ha ricordato che però vi sono interventi ammessi al Superbonus per i quali non necessitano né autorizzazioni amministrative né comunicazioni ai fini urbanistici/edilizi, la cui data di conclusione potrebbe coincidere con quella di rilascio del visto di conformità di cui all'art. 119, comma 11, del DL n.34 del 2020.

65 Ad esempio la data di fine lavori comunicata al Comune o del rilascio dell'Ape oppure delle comunicazioni ex art. 119. Il riferimento alla interposizione di cui all'art. 37 del dpr n.600 del 1973 sembrerebbe confermare il concetto che la conclusione dei lavori sia un evento di rilievo formale.

Dovendo vendere il bene a euro 100.000 si chiede se la vendita faccia emergere la plusvalenza ex lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir, atteso che l'intervento non è stato ancora concluso.

Si ritiene preferibile la soluzione negativa argomentando da quanto sostiene la circolare n. 13/2024, che ritiene necessario che, ai fini del conseguimento di plusvalenze immobiliari ai sensi della lettera b-bis), gli interventi sulle parti comuni siano stati conclusi.

Nello stesso senso non sono imponibili neppure le eventuali cessioni dell'immobile operate dopo la conclusione dell'intervento "trainato" sul singolo bene e prima della conclusione dei lavori principali "trainanti" perché tale trasferimento oneroso non potrà essere ritenuto una "prima cessione" nel senso indicato nel documento di prassi essendone ancora in corso i relativi lavori.

Esempio

Tizio proprietario di una casa autonoma su cui sta realizzando un intervento ammesso al Superbonus, i cui lavori trainati sono stati "conclusi" mentre sono ancora in corso quelli trainanti, intende venderla a Sempronio. Si tratta di una cessione che avviene in data anteriore a quella che potrà essere considerata la prima cessione (che sarà quella che eventualmente potrà porre in essere Sempronio o colui che a sua volta risulterà proprietario del bene alla data di conclusione dei lavori relativi all'intervento principale⁶⁶) e pertanto non si renderà possibile applicare la novella.

Inoltre potrà essere attenzionato un secondo periodo, decorrente dalla data di conclusione dell'intervento e che durerà per un termine che spirerà con la prima cessione o comunque con il decorso del termine massimo dei 10 anni, in pendenza del quale solo l'eventuale "prima" cessione onerosa del bene su cui siano stati eseguiti i lavori può risultare un fatto generatore di plusvalenze imponibili.

Esempio

Tizio è proprietario da 7 anni di un appartamento acquistato per euro 50.000 ubicato in un edificio in cui sono stati effettuati e conclusi lavori ammessi a Superbonus consistenti nella realizzazione del cappotto termico (intervento trainante)

Se decidesse di vendere il bene a euro 100.000 la cessione farebbe emergere una plusvalenza ex lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir atteso che il trasferimento verrebbe posto in essere dopo la chiusura dei lavori.

Pertanto solo la "prima" cessione a lavori conclusi potrà far conseguire una plusvalenza ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir purchè, come testualmente prevede la circolare, "all'atto della stessa cessione i lavori si siano conclusi da non più di dieci anni".

Esempio

Tizio è proprietario da 7 anni di un appartamento acquistato per euro 50.000 ubicato in un edificio in cui nell'anno 2021 sono stati effettuati e conclusi lavori ammessi al Superbonus consistenti nella realizzazione del cappotto termico (intervento trainante)

Vende a Sempronio il medesimo bene a euro 100.000. La cessione farebbe emergere una plusvalenza ex lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir atteso che il trasferimento rappresenterebbe la "prima cessione" effettuata dopo la conclusione dell'intervento e non sono ancora decorsi 10 anni dalla conclusione dei lavori.

⁶⁶ Nel caso in cui Sempronio rivenda a sua volta il bene durante il corso dell'intervento.

Di contro non saranno idonee al conseguimento di plusvalenze immobiliari imponibili⁶⁷ le eventuali cessioni dell'immobile successive alla "prima"⁶⁸.

Esempio

Sempronio dopo aver acquistato la casa di Tizio, su cui lo stesso Tizio aveva realizzato un intervento ammesso al Superbonus, i cui lavori alla data della cessione onerosa erano conclusi, intende venderla a sua volta. Si tratta di una vendita posta in essere, dopo la conclusione dei lavori, successiva alla "prima cessione" e pertanto non sarà possibile applicare la novella ritenendola idonea al conseguimento di plusvalenze imponibili (e ciò anche se lo stesso Sempronio sia subentrato nel diritto alla detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal cedente originario Tizio).

In coerenza con il quadro appena descritto giova sintetizzare il concetto che non risultano imponibili non solo le cessioni che facessero seguito alla "prima cessione" imponibile ma anche quelle, come visto, che siano poste in essere prima della conclusione dell'intervento⁶⁹.

Le prime perché il relativo carico impositivo risulterebbe già neutralizzato dalla prima cessione e le seconde perché sarebbero state poste in essere nel periodo di non imponibilità.

Tuttavia tra le due ipotesi sussiste una differenza, in quanto se la cessione "successiva", eseguita dopo l'inizio dei lavori e prima della conclusione degli stessi, fosse posta in essere in un lasso temporale ridotto rispetto alla formale conclusione dei lavori, potrebbe essere ritenuta ugualmente imponibile in capo al primo cedente imputandogli, quale effettivo soggetto passivo, i redditi di cui sarebbero apparsi titolari altri soggetti⁷⁰.

Un'ultima considerazione riguarda la valutazione in ottica impositiva della avvenuta esecuzione di stati di avanzamento dell'intervento agevolato, ovvero di quale possa essere la rilevanza delle conclusioni parziali dei lavori da Superbonus in relazione alla data della "prima cessione", che, nell'ottica di quanto proposto dal Fisco, deve essere riferita alla conclusione definitiva dell'intero intervento. La soluzione negativa che appare preferibile deriva dalla valorizzazione della data di conclusione dell'intervento inteso in senso unitario, senza che possano assumere rilievo con riferimento al comparto proprio delle plusvalenze immobiliari le singole fasi intermedie relative alla

67 Caso per caso tuttavia andrà comunque verificato se le fattispecie al vaglio possono far conseguire plusvalenze imponibili ai sensi della lettera b) dell'art. 67 Tuir. (così anche Rizzi "Le nuove plusvalenze IRPEF da "SuperBonus" in Federnotizie del 28.6.2024, cit., pag. 6)

68 Fatto salvo il caso in cui i successivi venditori non abbiano eseguito a loro volta interventi agevolati ex art. 119 del DL n. 34 del 2020. Va sottolineato che conta solo che la cessione sia successiva alla prima, intesa nel senso che è stato già chiarito, e non anche che la detrazione non utilizzata in tutto o in parte (così come lo sconto in fattura o alla cessione del credito) sia stata trasferita per i rimanenti periodi d'imposta allo stesso originario acquirente (odierno venditore).

69 Ai fini di un più completo inquadramento occorre distinguere la "prima cessione" eseguita "dopo l'inizio dei lavori agevolati e prima della conclusione degli stessi" rispetto alla "prima cessione" posta in essere "dopo la conclusione dei lavori". Di conseguenza andrebbero rilevate diversamente, anche se producono i medesimi effetti neutrali, le cessioni "successive" alla "prima cessione" eseguita "dopo l'inizio dei lavori agevolati e prima della conclusione" rispetto alle cessioni "successive" effettuate a seguito della "prima cessione" posta in essere "dopo la conclusione dei lavori".

70 Secondo quanto indicato dalla circolare n. 13 del 2024, laddove viene richiamata la fattispecie di interposizione ex art. 37 de Dpr n.600 del 1973 e dunque ai sensi del comma 3 di tale norma. In questo senso e solo con riferimento a tale fattispecie l'Agenzia sembrerebbe privilegiare una fine lavori più sostanziale che formale. Ad esempio, sapendo che il giorno 30 si depositerà la comunicazione di fine lavori, si effettua la vendita il giorno 29. In questo senso sembrerebbe doversi interpretare il riferimento a pag. 7 alle ipotesi d'interposizione disciplinate dall'art. 37 del dpr 600 del 1973. L'Amministrazione si è preoccupata di precisare che se la cessione iniziale fosse effettuata al solo scopo di maturare l'esclusione e si deve ritenere, per completare il ragionamento, che fosse seguita dopo un ridotto lasso di tempo da una nuova cessione (che sarebbe la prima a lavori effettivamente ma non formalmente conclusi) questa eventuale ultima cessione risulterebbe essa stessa come plusvalente benché ricevuta prima della fine formale dei lavori.

sua esecuzione. Detto in altri termini, la cessione di un fabbricato o di una porzione di fabbricato posta in essere dopo la conclusione dei singoli stati di avanzamento lavori intermedi, anche se già saldati e conclusi, ma prima della conclusione “definitiva” relativa all’ultimo Sal, non può risultare imponibile perché non potrebbe essere configurata come “prima cessione” a lavori conclusi.

Esempio.

Tizio è proprietario da 7 anni di un appartamento acquistato per euro 50.000 ubicato in un edificio in cui sono ancora in corso lavori ammessi a Superbonus consistenti nella realizzazione del cappotto termico (intervento trainante).

Sono stati già portati a termine alcuni stati di avanzamento lavori (Sal), già saldati e conclusi, ma l’intervento nel suo complesso non è stato ancora definitivamente concluso.

Dovendo vendere il bene a euro 100.000 si chiede se la vendita faccia emergere la plusvalenza ex lettera b-bis) dell’art. 67 Tuir.

Si ritiene preferibile la soluzione negativa argomentando da quanto sostiene la circolare n.13/2024, che ritiene imponibile solo la prima cessione all’atto della definitiva conclusione dei lavori. Non dunque le eventuali cessioni anteriori alla stessa conclusione dell’intervento.

5. ACCERTAMENTO DELLA SUSSISTENZA DI CAUSE DI ESCLUSIONE DALLA NUOVA PLUSVALENZA.

A questo punto, prima di considerare come plusvalente la cessione, si impone l’ulteriore verifica, ossia, se sussista almeno una delle eccezioni dalla nuova plusvalenza disciplinata dalla lettera lett. b-bis).

La prima causa di esclusione, anche se non riportata espressamente come tale, riguarda le cessioni effettuate durante la fase di ultimazione dell’intervento ex art. 119, prima della conclusione dell’intervento stesso.

In via simmetrica assume analogo rilievo il decorso dei 10 anni dalla data di conclusione dei lavori trainanti.

In sostanza, come visto, sarebbero plusvalenti solo le cessioni poste in essere nel corso del decennio decorrente dalla data di conclusione dei lavori.

Dunque non sono idonee a far conseguire plusvalenze tutte quelle cessioni effettuate in data anteriore alla decorrenza del decennio (cioè in data anteriore alla conclusione dei lavori) e quelle poste in essere in data posteriore (cioè in data posteriore al decorso dei dieci anni dalla conclusione dei lavori).

Per completare il quadro delle eccezioni occorre rilevare che costituiscono cause di esenzione dalla nuova plusvalenza:

- la provenienza ereditaria
- l’utilizzo come abitazione principale del bene oggetto di vendita

5.1 Causa di esclusione relativa alla provenienza ereditaria.

L'argomento è stato analizzato dal Fisco⁷¹ senza distinguere se l'intervento ammesso al Superbonus sia stato realizzato dal defunto oppure dai suoi eredi. Tuttavia il rinvio al tenore letterale consente di concludere che per "espressa previsione normativa" sono escluse dall'ambito applicativo della lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir tutte le fattispecie di plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso degli immobili acquisiti per successione, a prescindere da chi abbia effettivamente eseguito i lavori.

Dunque non sono soggette a plusvalenza le cessioni effettuate dagli eredi che avessero ereditato i fabbricati o le porzioni di fabbricato dopo l'esecuzione dei lavori (ammessi a Superbonus) da parte del de cuius.

Esempio

Tizio prima di morire ha ristrutturato il suo immobile, effettuando lavori trainanti e trainati ammessi al Superbonus.

Dopo la sua morte i suoi eredi decidono di vendere il medesimo bene realizzando una plusvalenza importante.

La cessione non risulterà idonea al conseguimento di plusvalenze.

Inoltre non sono imponibili neppure le plusvalenze realizzate dagli eredi che, dopo aver ricevuto il bene in successione, abbiano posto in essere essi stessi l'intervento ex art. 119.

Esempio

Gli eredi di Tizio hanno ereditato un appartamento. Lo ristrutturano beneficiando del Superbonus.

Dopo la conclusione dei lavori decidono di vendere l'appartamento realizzando un guadagno importante.

La cessione non risulterà idonea al conseguimento di plusvalenze.

Va sottolineato che in entrambi i casi varrà comunque la regola che deve trattarsi di una "prima cessione" e che i lavori siano stati "conclusi".

Ciò comporta che, mentre le vendite di fabbricato o porzioni di fabbricato di provenienza ereditaria sono in ogni caso rese neutre sul piano impositivo dalla espressa previsione normativa in tal senso, a prescindere se costituiscano o meno la prima cessione, occorrerà invece applicare la regola della "prima cessione" se la stessa fosse quella posta in essere dagli aventi causa dagli eredi.

Esempio

Gli eredi di Tizio hanno ereditato un appartamento. Lo ristrutturano beneficiando del Superbonus.

Prima della conclusione dei lavori decidono di venderlo realizzando un guadagno importante.

La cessione non risulterà idonea al conseguimento di plusvalenze.

La successiva cessione "a lavori conclusi" effettuata dall'acquirente invece potrebbe risultare imponibile perché sarebbe la prima cessione effettuata dopo la conclusione dell'intervento. Non lo sarà invece se la cessione da parte degli eredi fosse stata posta in essere dopo la conclusione dei lavori.

⁷¹ In questo stesso senso anche le conclusioni dello studio n. 15 del 2024.

Ciò detto, per “evitare” la plusvalenza imponibile occorre che i lavori siano conclusi dagli stessi eredi prima della cessione del bene pervenuto in eredità.

5.2 Causa di esclusione per destinazione dell'immobile ceduto ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari

L'Agenzia delle Entrate ha ricordato inoltre che, sempre “per espressa previsione normativa”, sono escluse dall'ambito applicativo della lettera b-bis) le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso degli immobili⁷²:

- che siano stati destinati ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti la cessione⁷³;
- se fra la data di acquisto o di costruzione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, siano stati destinati ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte di tale periodo⁷⁴.

Va sottolineato che in entrambi i casi varrà comunque la regola che deve trattarsi di una “prima cessione” e che i lavori siano stati “conclusi”.

6. QUALIFICA E NATURA DELL'INTERVENTO PRESUPPOSTO PER L'APPLICAZIONE DELLE PLUSVALENZE AI SENSI DELLA LETTERA B-BIS) DELL'ART. 67 TUIR

Se non ricorre nessuna delle cause di esclusione, muovendo dalla premessa che la nuova normativa si limita a formulare un semplice rinvio agli interventi elencati nell'art. 119 del DL n. 34 del 2020⁷⁵, occorrerà verificare la qualifica e la natura dell'intervento cui sia stato interessato il bene oggetto di vendita che possa generare, in uno con la cessione, il presupposto per l'applicazione della plusvalenza.

Va sottolineato peraltro che proprio in relazione a tale specifica attività si è posta la differenza di vedute più ampia tra quanto sostenuto nel nostro studio n. 15 del 2024 e quanto indicato ai propri Uffici dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 13 del 2024⁷⁶.

72 Per l'approfondimento di tali fattispecie si rinvia allo Studio n. 15 del 2024.

73 Il Fisco non si è pronunciato oltre lasciando irrisolte la problematica della decorrenza dei dieci anni su cui calcolare la “maggior parte” del periodo infra-decennale che farebbe maturare l'esenzione. Come già precisato nello Studio n. 15 del 2024, per far scattare l'esenzione occorrerebbe che siano trascorsi più di 10 anni alla data di cessione e che gli stessi 10 anni abbiano decorrenza dalla data di acquisto (se trattasi di un preesistente) o dalla ultimazione della costruzione (se trattasi di un bene di nuova edificazione anche se non recente) e che durante tale periodo il bene venduto sia stato destinato ad abitazione principale (l'AE nella risposta n. 377 del 2023 ha precisato che la destinazione ad abitazione principale va verificata al termine dei lavori) del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo.

74 Per la relativa operatività occorre che siano trascorsi meno di 10 anni tra la data di acquisto (se trattasi di un bene preesistente) o la data della ultimazione della costruzione (se trattasi di un bene di nuova edificazione anche se non recente) e quella di vendita e che per la maggior parte di tale periodo il bene venduto sia stato adibito a abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

75 In particolare si tratta degli interventi edilizi e/o non aventi natura edilizia consistenti in opere di: efficienza energetica (super-ecobonus); adozione di misure antisismiche (super-sismabonus); installazione di impianti fotovoltaici; installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici.

76 E' opportuno ricordare le conclusioni cui si era pervenuti nello Studio n.15/2024:

- sono idonee a generare una plusvalenza imponibile soltanto le cessioni onerose di unità immobiliari residenziali, diverse dalle abitazioni principali, che facciano seguito ad interventi da Superbonus e che abbiano interessato direttamente il medesimo bene ceduto;

6.1 Rilevanza a fini impositivi degli interventi su parti comuni di edifici

La questione più spinosa, ossia stabilire se anche gli interventi aventi ad oggetto le “parti comuni”⁷⁷ potessero essere considerati rilevanti per l'imponibilità della relativa plusvalenza, è stata risolta dal Fisco ritenendo che siano imponibili anche le cessioni che facessero seguito ad interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni benchè limitatamente a quelle proprie dell'edificio di cui faccia parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso⁷⁸.

Sul piano pratico pertanto potrebbero risultare soggetti passivi della nuova plusvalenza anche coloro che avessero goduto della detrazione fiscale da Superbonus in misura irrisoria, a prescindere dalla modalità in cui sia stata declinata, o addirittura, come già anticipato, che non ne abbiano proprio fruito. Senza considerare che potrebbe rimanerne colpito anche il cedente che non avesse votato a favore nella assemblea condominiale con cui si sia deciso di accedere al Superbonus.

L'attribuzione della rilevanza sul piano impositivo anche ai lavori su parti comuni, comporta inoltre che potrebbero rilevare quali fatti generatori di redditi diversi in argomento anche eventi non riconducibili specificatamente al cedente⁷⁹.

Ragionando in questi termini, di fatto è stato introdotto un nuovo principio, sul quale si permette di esprimere qualche riserva, ritenendosi che possa generare una plusvalenza immobiliare anche un lavoro eseguito da un soggetto terzo rispetto al cedente (es. condominio) e smentendo l'assunto che invece poteva dirsi consolidato della necessità di un collegamento funzionale soggettivo ed oggettivo tra il cedente, in capo al quale con la cessione si verifichi il presupposto d'imposta, e bene ceduto.

Esempio

In un edificio sono stati effettuati solo lavori trainanti di cappotto termico.

La vendita di uno degli appartamenti che ne faccia parte, che sia stata acquistata dal cedente da oltre 5 anni, effettuata dopo la conclusione dell'intervento potrà far conseguire una plusvalenza se non ricorra una delle cause di esenzione o di esclusione.

In chiave applicativa emergono poi ulteriori considerazioni.

6.1.1 Rilevanza a fini impositivi della cessione avente ad oggetto beni strumentali.

- sono potenzialmente plusvalenti le sole cessioni onerose operate a seguito di interventi ex art. 119 del DL n.34 del 2020 che hanno goduto della detrazione massima del 110%;

- possono essere considerati fatti generatori di plusvalenza, unitamente alla cessione, solamente gli interventi edilizi trainanti e trainati di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, eseguiti sul singolo immobile; rimangono escluse le cessioni che facciano seguito ad interventi ex art. 119 di manutenzione ordinaria o più in generale realizzabili in edilizia libera e quelli non aventi natura edilizia.

77 Per la individuazione delle parti comuni si rinvia allo Studio n. 15 del 2024 e alla circolare n. 17 del 2023, pag. 151.

78 Su cui si veda meglio infra. Ammettendo la rilevanza impositiva degli interventi sulle parti comuni, la cessione onerosa di una unità immobiliare potrebbe risultare plusvalente anche se lo stesso immobile non avesse beneficiato direttamente di lavori trainati.

79 Ad esempio anche se un'abitazione non fosse stata direttamente interessata dai lavori da superbonus, la vendita che la abbia ad oggetto potrebbe risultare ugualmente plusvalente in caso faccia parte di un edificio interessato da lavori agevolati con il Superbonus.

L'Agenzia delle Entrate, coerentemente con le sue indicazioni, ha sottolineato che, in base al tenore letterale della norma, in sede di cessione possono rilevare come idonee a generare una plusvalenza tutte le tipologie d'immobili che sono state oggetto degli interventi agevolati di cui all'art. 119, ivi inclusi gli immobili non residenziali sui quali siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus⁸⁰.

Secondo il Fisco dunque la novella non può riguardare esclusivamente gli immobili aventi natura residenziale⁸¹, ancorchè le agevolazioni da Superbonus siano state previste solo per gli interventi che riguardino tale tipologia di beni, ma anche beni strumentali come ad esempio un appartamento ad uso ufficio o un locale commerciale.

Peraltro la posizione dell'Agenzia delle Entrate sembrerebbe ricomprendere nel perimetro applicativo della lettera b-bis) qualsiasi cessione onerosa di fabbricato strumentale.

L'unico requisito sarebbe quello che deve trattarsi di beni facenti parte di un condominio che abbia goduto di uno degli interventi sulle parti comuni ammessi al Superbonus; non sarebbe necessario anche che il proprietario o il detentore abbia partecipato alle spese usufruendo dei relativi vantaggi⁸².

Seguendo il ragionamento della circolare si dovrebbe ritenere quindi potenzialmente imponibile non solo la cessione di un fabbricato o porzione di fabbricato strumentale che sia ubicato all'interno di un edificio con prevalente destinazione abitativa, che per tale motivo abbia consentito allo stesso cedente di beneficiare del Superbonus pro quota per lavori eseguiti sulle parti comuni del medesimo stabile, ma anche la cessione di un bene avente la medesima natura, facente parte di un condominio (ammesso ai lavori da Superbonus) la cui componente residenziale non sia prevalente e pertanto non abbia consentito al cedente di fruire dei relativi vantaggi da Superbonus.

Infine occorre segnalare che nella stessa ottica potranno far emergere plusvalenze imponibili anche le cessioni onerose che abbiano ad oggetto soltanto pertinenze di unità immobiliari residenziali come ad esempio box e cantine⁸³.

Esempio

Tizio è proprietario da 7 anni di un appartamento con destinazione uso ufficio (categoria A10) ubicato in un condominio nel quale i beni con destinazione abitativa sono inferiori al 50% del totale

80 Circ. n.13/2024 cit., pag. 6 nota 5.

81 Circ. n. 17 del 2023.

82 Tuttavia con riferimento alla rilevanza degli interventi sui beni comuni di edifici che comprendano beni strumentali andrebbe svolto un ragionamento differente. Rappresentando la massima prudenza, si ritiene che possono far conseguire plusvalenze immobiliari non tutte le cessioni di beni strumentali, come potrebbe sembrare ad una prima lettura del documento di prassi ed in particolare della nota 5 a pag. 6, ma solo quelle aventi ad oggetto beni strumentali ubicati in condomini con destinazione mista (ma con prevalenza residenziale) che siano stati interessati da interventi su beni comuni e che abbiano sostenuto le relative spese (Circ. n. 24 del 8.8.2020, pag. 15). A tal fine va considerato che la detrazione maggiorata spetta anche a proprietari/detentori di beni strumentali che facciano parte di edifici le cui unità immobiliari residenziali sia superiore al 50%. Se tale percentuale è inferiore la detrazione sulle parti comuni spetta solo ai detentori/proprietari di beni destinati ad abitazione e non ai titolari di beni aventi diversa natura. Pertanto in assenza di una detrazione non si potrebbe ritenere idonea al conseguimento di plusvalenze la cessione di un bene strumentale ubicata in tali edifici perché il proprietario potrebbe anche ignorare che l'intervento sulle parti comuni dello stabile sia uno di quelli che farebbero qualificare la sua cessione come plusvalente ai sensi della lettera b-bis). Ciò non toglie che la stessa fattispecie potrebbe rimanere attratta nel perimetro applicativo della lettera b) dell'art. 67 Tuir (arg. ex Circ. n. 24 del 8.8.2020, pag. 15).

83 Circ. n. 20 del 2020, pag. 15. In caso di interventi sulle parti comuni la detrazione spetta anche ai possessori di sole pertinenze che abbiano sostenuto le spese relative a tali interventi.

delle unità. Sulle parti comuni dello stabile sono stati effettuati lavori ammessi al Superbonus i cui vantaggi sono stati goduti solo dai titolari delle unità residenziali, non essendo stata possibile per legge la detrazione in capo ai proprietari/detentori delle altre unità⁸⁴.

Chiede al Notaio se la cessione di tale bene possa fargli conseguire una plusvalenza imponibile ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir.

Seguendo l'orientamento della Agenzia delle Entrate, la risposta dovrebbe essere positiva benchè non condivisibile. Trovandosi di fronte ad una cessione di bene strumentale (locale commerciale, appartamento uso ufficio ecc. ecc.) o di una pertinenza per ritenere la fattispecie come potenzialmente plusvalente, secondo il Fisco, occorrerebbe soltanto avere certezza che il bene sia ubicato in un edificio i cui beni comuni siano stati interessati da un intervento ammesso al Superbonus, non ritenendosi necessario stabilire anche chi ne abbia sostenuto i costi e chi abbia operato la relativa detrazione.

6.1.2 Intervento ammesso al Superbonus eseguito dal Condominio su uno stabile differente da quello in cui è ubicato il bene oggetto di cessione.

Dalle considerazioni espresse dalla circolare in esame⁸⁵, ed in particolare dall'assunto che possono rilevare *solo* gli interventi relativi alle parti comuni dello stesso "edificio nel quale è ubicato il bene", è possibile desumere inoltre che non possono rilevare a fini impositivi interventi su un corpo di fabbrica differente dal medesimo edificio su cui siano stati conclusi i lavori agevolati seppur rientrante nello stesso "Super-condominio".

In questa specifica ipotesi, dunque, il cedente, pur avendo beneficiato pro-quota del Superbonus, in caso di cessione non risulterebbe assoggettato alla plusvalenza di cui all'art. 67 lettera b-bis)⁸⁶.

Esempio

In un edificio, che fa parte di un Super-condominio, sono stati effettuati esclusivamente lavori trainanti di cappotto termico.

La vendita di uno degli appartamenti che fa parte di un altro stabile, facente parte del medesimo Super-condominio, effettuata dopo la conclusione dell'intervento, non potrà far conseguire una plusvalenza anche se il soggetto cedente abbia goduto pro- quota della detrazione o dello sconto in fattura o della cessione del credito in quanto condomino.

6.2 Aliquota di detrazione

L'ulteriore problematica sulla misura della detrazione rilevante ai fini del conseguimento delle plusvalenze, nella sola percentuale del 110% oppure anche in una detrazione sempre maggiorata ma ridotta rispetto alla percentuale del 110% (a seconda dei casi e dell'anno di riferimento 90% per l'anno 2023, 70% per l'anno 2024 e 65% per l'anno 2025), è stata risolta dall'Agenzia delle Entrate sostenendo che costituiscono fattispecie imponibili anche le cessioni di beni che abbiano fruito del Superbonus in misura inferiore al 110%. Nello specifico la circolare n. 13 del 2024⁸⁷ ha precisato

84 Circ. n. 24 del 8.8.2020, pag. 15

85 Circ. n. 13/2024 cit., pag. 7.

86 La fattispecie è tratta dal par. 4.5.5. della Circ. n. 30 del 2020, pag. 40, ove è espressamente previsto che possa far godere del Superbonus l'intervento realizzato su uno solo degli edifici che compongono il condominio.

87 Si veda Circ. n. 13/2024, pag. 7.

che la plusvalenza disciplinata dalla lettera b-bis) riguarda la cessione di immobili che sono interessati dal Superbonus a prescindere dalla percentuale di detrazione spettante e che la differenza tra le fattispecie che consentono una detrazione nella misura del 110% e le altre ipotesi è costituita solo dal diverso regime di deducibilità delle spese sostenute per eseguire l'intervento⁸⁸. In tal modo potranno risultare colpiti dalla nuova plusvalenza anche coloro che in futuro potranno in essere cessioni immobiliari operate beneficiando degli incentivi maggiorati in misura inferiore⁸⁹ alla percentuale del 110%⁹⁰.

Nella sostanza escludere che possa rilevare solo la detrazione del 110% non consente di limitare lo stesso elenco degli interventi rilevanti ai fini del conseguimento di plusvalenze⁹¹ solo a quelli posti in essere nel periodo in cui è stato possibile e sarà ancora possibile⁹² avvalersi della detrazione del 110%⁹³.

Esempio

Nel corso del 2024 è stato effettuato su un edificio un intervento ex art. 119 del DL n.34 del 2020, godendo della detrazione ad esempio del 70%, consistente in lavori trainanti di cappotto termico.

La vendita di uno degli appartamenti che ne faccia parte, effettuata nel 2030, e comunque dopo la conclusione dell'intervento, potrà far conseguire una plusvalenza imponibile se non ricorra una delle cause di esenzione o di esclusione.

6.3 Tipologia di intervento

Anche sull'ultima questione, relativa alla possibile rilevanza della sola natura edilizia dell'intervento agevolato, come si era sostenuto nello studio n. 15 del 2024, il Fisco ha precisato che la cessione ai sensi della lettera b-bis) sia potenzialmente plusvalente a prescindere dalla tipologia dello stesso intervento.

Nello specifico secondo l'Agenzia delle Entrate per la sussistenza del presupposto impositivo ai sensi della lettera b-bis) rilevano non solo interventi che abbiano comportato opere edilizie di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia del singolo bene, ma anche gli interventi di manutenzione ordinaria, disciplinati dall'art. 3 comma 1 lett. a) del Dpr n.380 del 2001, o più in generale quelli realizzabili in edilizia libera ex art. 6 del medesimo Testo unico dell'Edilizia ed inoltre gli interventi relativi al conseguimento di risparmi energetici che possono essere realizzati anche in assenza di

88 Secondo il nuovo testo dell'art. 68 Tuir infatti solo se si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% non sarà possibile dedurre i costi inerenti all'intervento nei primi 5 anni, e solo nella misura del 50% nei successivi 5 anni, risultando invece totalmente deducibili nei casi di applicazione della minore detrazione.

89 Ad esempio potrebbe risultare imponibile anche la rivendita di un bene residenziale, effettuata entro i 10 anni dalla ultimazione dell'intervento agevolato, con detrazione maggiorata ma inferiore alla percentuale del 110%.

90 Nonostante che come desumibile dal Dossier di approfondimento delle norme contenute nella legge 213/2023 si facesse riferimento solo agli interventi agevolati che hanno usufruito del Superbonus nella misura del 110%.

91 Come sostenuto invece nello Studio n. 15 del 2024.

92 Aderendo alla tesi dell'Agenzia delle Entrate, lo stesso periodo di riferimento risulta essere più ampio. In questo senso ad esempio potrebbero risultare imponibili anche le plusvalenze che dopo il 2025 emergessero a seguito di vendite eseguite dopo aver portato a termine lavori assistiti da Superbonus con detrazione massima del 65%. Inoltre sempre seguendo questa impostazione potrebbero far maturare una plusvalenza imponibile anche la rivendita di unità immobiliari diverse dalla abitazione principale che saranno acquistate nel corso del 2024 godendo del credito d'imposta sismabonus-acquisti pari all'85% con riduzione di due classi sismiche.

93 Solo per i comuni colpiti da eventi sismici, tale aliquota permane anche per interventi eseguiti negli anni 2024 e 2025.

opere edilizie propriamente dette (arg. ex art. 16 lett. h del Tuir)⁹⁴.

In sintesi secondo l’Agenzia delle Entrate gli interventi rilevanti in chiave impositiva, che ai sensi della lettera b) dell’art.67 del Tuir erano limitati solo a quelli edilizi di “nuova edificazione”⁹⁵, nel perimetro applicativo di cui alla nuova lettera b-bis) invece sarebbero tutti quegli interventi eseguiti sul patrimonio immobiliare⁹⁶ già esistente consistenti in opere di efficientamento energetico e di adeguamento sismico, riconducibili nel perimetro di cui all’art. 119 del DL n.34 del 2020 a prescindere dalla necessaria presenza di una componente edilizia⁹⁷.

In questa ottica pertanto potrebbero risultare sufficienti per far emergere plusvalenze imponibili tutte le tipologie di interventi trainanti di Super-ecobonus o Super-sismabonus⁹⁸.

Muovendo dalla considerazione che occorre prendere a riferimento l’intervento principale, l’esecuzione di interventi “trainati”⁹⁹ e i relativi costi potranno avere rilevanza, alle condizioni indicate dal nuovo testo dell’art. 68 Tuir, e fatte salve le eccezioni più sopra indicate¹⁰⁰, solo ad incremento del prezzo di acquisto o del costo di costruzione iniziale.

7. CALCOLO DELLA PLUSVALENZA

7.1 Calcolo della plusvalenza

A questo punto, appurato che la cessione faccia conseguire una plusvalenza imponibile, si porrebbe la problematica di effettuarne il calcolo solo se il Notaio venisse incaricato di procedere con la liquidazione dell’imposta sostitutiva come previsto dal comma 65 dell’art. 1 della legge di bilancio 2024.

Come ha precisato la circolare n. 13 del 2024, l’art. 68 Tuir nuovo testo prevede due diverse ipotesi di calcolo, a seconda che tra la data di conclusione degli interventi agevolati di cui all’articolo 119 del decreto Rilancio e la data di cessione dell’immobile siano trascorsi:

– non più di cinque anni;

94 Si pensi ad esempio ad interventi di ecobonus per riqualificazione condominiale come il cappotto termico; oppure le opere di messa in sicurezza antisismica o ancora il bonus barriere relativo a opere su ascensori, rampe, scale e piattaforme elevatrici rispetto ai quali tale conclusione appare evidente.

95 In questa ottica ed a conferma di quanto appena sostenuto occorre infatti sottolineare che gli unici interventi che secondo la lett. b) dell’art. 67 possono dare origine ad una fattispecie plusvalente possono essere solo quelli edilizi di “nuova costruzione”.

96 Non sul singolo bene. La circolare dice espressamente non necessariamente in relazione al bene oggetto di cessione

97 Nello specifico potrebbe risultare plusvalente la vendita (posta in essere nel corso dei 10 anni dalla conclusione dei lavori) avente ad oggetto un bene ubicato in uno stabile nel quale sia stato soltanto realizzato il cappotto termico (lavoro trainante). La soluzione rimarrebbe la stessa se con riguardo al singolo bene si fosse proceduto ad effettuare lavori trainati consistenti nella sostituzione di un calorifero o di un condizionatore oppure di finestre e strutture accessorie o ancora di installazione di pannelli solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale.

98 Eseguiti su una unifamiliare o una unità immobiliare situata all’interno di edifici plurifamiliari che sia funzionalmente indipendente e disponga di uno o più accessi indipendenti ma anche interventi analoghi che siano stati effettuati e conclusi su beni comuni dello stesso stabile di cui faccia parte il bene ceduto.

99 Di efficientamento energetico (super ecobonus), di opere di rimozione delle barriere architettoniche, di installazione di impianti fotovoltaici e di interventi antisismici compresi gli interventi agevolati con il Super-sismabonus acquisti.

100 Il riferimento è ai beni vincolati di cui all’art. 119, comma 2, secondo capoverso, del DL n.34 del 2020. La distinzione tra lavori trainanti e lavori trainati potrebbe non avere rilevanza neppure con riferimento agli interventi antisismici. Il dubbio potrebbe porsi perché non risulta chiaramente definita la collocazione di tali interventi tra quelli trainanti, essendo stati previsti nel comma 4 dell’art. 119 e non nel comma 1 della stessa norma. La circolare n. 24 del 2020 tuttavia (par 2 e par 2.1.4) li ha collocati tra gli interventi trainanti favorendo in tal modo l’esecuzione degli altri interventi collaterali considerati trainati.

– più di cinque anni.

Nel primo caso, la norma stabilisce che non si tiene conto delle spese relative agli interventi ammessi al Superbonus «(...) qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del citato decreto-legge n. 34 del 2020 (...)». Di conseguenza, le spese in questione non possono essere riconosciute a incremento del prezzo di acquisto (o costo di costruzione) dell'immobile qualora si verifichino, "congiuntamente"¹⁰¹, le due seguenti ipotesi:

- a) l'esecuzione dell'intervento agevolato abbia comportato la fruizione del Superbonus nella misura del 110 per cento;
- b) siano state esercitate le opzioni per lo sconto in fattura praticato dal fornitore o per la cessione del credito d'imposta.

Nel caso in cui invece tra la conclusione degli interventi agevolati e la cessione dell'immobile oggetto degli interventi siano trascorsi più di cinque anni, si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, le spese sostenute, concernenti gli interventi agevolati, potranno essere riconosciute nella misura pari al 50 per cento a incremento del prezzo di acquisto (o costo di costruzione) del bene.

Pertanto, in caso di incentivo inferiore al 110% e di fruizione del beneficio mediante detrazione (anche nella misura del 110%), tutti i costi inerenti potranno essere considerati ad incremento del prezzo di acquisto o del costo di costruzione¹⁰².

7.2 Prezzo di acquisto e costo di costruzione

La circolare n. 13 del 2024 si è limitata a ribadire che a tali fini occorra far riferimento al prezzo di acquisto del bene o al costo di costruzione da contrapporre al corrispettivo.

Esempio

Tizio ha acquistato nel 1980 un appartamento per il prezzo corrispondente a euro 35.000.

Nel 2021 il condominio in cui si trova tale immobile esegue e conclude lavori trainanti agevolati al 110% sulle parti comuni dello stabile. Tizio ottiene un beneficio da sconto in fattura per euro 1000 (calcolato in base ai millesimi di sua pertinenza).

Oggi vende a Euro 270.000.

A quanto ammonta l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza?

Ai sensi del nuovo testo dell'art. 68 Tuir al calcolo concorrerà anche la rivalutazione in base alla variazione Istat per i beni che alla data della cessione siano stati acquistati o costruiti da oltre cinque anni.

Il prezzo di acquisto va a questo punto rivalutato secondo l'indice Istat aggiornato, con un risultato che in via ipotetica si indica in euro 85.995.

Tale ultimo valore non potrà essere incrementato dei costi inerenti perché siamo nei 5 anni dalla ultimazione e l'intervento ha consentito la detrazione massima del 110%.

101 Così anche Rizzi "Le nuove plusvalenze IRPEF da "SuperBonus" in Federnotizie del 28.6.2024, cit., pag. 11.

102 Su cui anche Studio n.15 del 2024.

Il calcolo quindi andrà effettuato sul differenziale di euro 184.005 (270.000 – 85.995) e corrisponderà a un'imposta di euro 47.841,30 (calcolata sulla base dell'aliquota del 26% attualmente in vigore).

Il calcolo richiederà una particolare attenzione in caso di rivendita di fabbricati che siano stati assoggettati ad interventi da Superbonus di demolizione e ricostruzione.

Esempio

Tizio ha acquistato nel 1989 una casa di civile abitazione, che non costituisce sua abitazione principale, per un prezzo corrispondente a euro 35.000.

Nel 2023 porta a conclusione un intervento di demolizione e ricostruzione eseguito con una spesa di euro 150.000, avvalendosi in parte (per euro 96.000) del Superbonus 110%.

Nel 2024 rivende a euro 270.000.

Chiede di corrispondere la plusvalenza avvalendosi dell'imposta sostitutiva e quale sia l'ammontare dell'imposta da pagare.

Il primo problema è costituito dalla individuazione del sottraendo ossia se debba coincidere con il prezzo di acquisto (euro 35.000) oppure con il costo di costruzione (euro 150.000). Trattandosi di un intervento che non è considerato di nuova costruzione¹⁰³, si ritiene più prudente fare riferimento al prezzo di acquisto. Deporrebbe nello stesso senso anche la considerazione che buona parte dei costi nei primi 5 anni non potrebbero concorrere a incrementare il prezzo iniziale e per coerenza sistematica non potrebbero neppure valere come costo di costruzione.

Il prezzo di acquisto va a questo punto rivalutato secondo l'indice Istat aggiornato, con un risultato che in via ipotetica si indica in euro 85.995.

Tale ultimo valore potrà essere incrementato dei costi inerenti e documentati diversi dal Superbonus 110% e dunque per euro 54.000.

Il calcolo quindi andrà effettuato sul differenziale di euro 130.005 (270.000 – 85.995 – 54.000) e corrisponderà a un'imposta di euro 33.801,30 (calcolata sulla base dell'aliquota del 26% attualmente in vigore).

Ancora differente risulta il calcolo relativo alla rivendita di una casa di abitazione che in origine sia stata "costruita" e non "acquistata" a titolo oneroso, nel qual caso il sottraendo coinciderà con il costo di costruzione.

Va considerato che tale costo potrebbe non risultare riscontabile in termini oggettivi; per tale ragione si ritiene opportuno che sia fatto rilevare da un'apposita perizia, preferibilmente giurata.

Esempio

Tizio è proprietario di una casa di civile abitazione costruita su un terreno di sua esclusiva proprietà nel 1980.

103 Risposta AE n.684/2021. L'agevolazione per interventi di demolizione e ricostruzione riguarda unità immobiliari esistenti, trattandosi di una ristrutturazione edilizia (art. 3, comma 1 lett d, Dpr n. 380 del 2001).

Nel 2021 approfittando dei vantaggi del Superbonus mediante sconto in fattura ha proceduto alla sua ristrutturazione con l'esecuzione di interventi trainanti e trainati.

I lavori sono stati conclusi nel 2023 ed è comprovabile la relativa data di conclusione.

Dovendo procedere alla vendita si chiede come debba essere effettuato il calcolo della plusvalenza.

Il primo elemento da prendere in considerazione è il prezzo di vendita cui andrà sottratto il "costo di costruzione".

Appare preferibile in mancanza di altri elementi certi (fatture di acquisto materiali, contratti di appalto con evidenza tracciata dei pagamenti, spese per professionisti ecc) che sia fatto risultare da apposita perizia giurata¹⁰⁴.

Il valore così ottenuto potrà essere rivalutato in base alla variazione dell'Indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati. Sul differenziale dovrà essere applicata la relativa imposta.

Andrà inoltre considerato che ai sensi dell'art. 68 Tuir in caso di bene ricevuto per donazione andrà preso a riferimento non solo il prezzo di acquisto sostenuto dal donante ma anche l'eventuale costo di costruzione in capo allo stesso soggetto se avesse proceduto alla relativa edificazione.

E' opportuno sottolineare che invece in caso di costruzione di fabbricato su area ricevuta in donazione, ritenendosi prevalente la componente consistente nella edificazione del fabbricato, andrà considerato il costo di costruzione in capo al donatario-costruttore-cedente e non quello di acquisto dell'area in capo al donante.

7.3 Disciplina dei costi – costi inerenti sostenuti sulle parti comuni.

Innanzitutto va osservato che, come noto, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione avrebbero potuto essere incrementati ai sensi della lettera dell'art. 68 Tuir solo da ogni altro costo inerente al "bene medesimo".

Tuttavia per coerenza il Fisco ha ritenuto che potranno essere considerati costi inerenti¹⁰⁵ anche quelli sostenuti sulle parti comuni¹⁰⁶ benché non riferibili direttamente al bene ma più in generale al fabbricato di cui lo stesso cespite oggetto di vendita fa parte¹⁰⁷.

In coerenza con quanto affermato con riferimento al diritto alla detrazione¹⁰⁸ il relativo calcolo andrà effettuato ripartendolo su base millesimale tra i condomini.

7.4 Godimento di aliquote di detrazione differenti.

104 Si potrebbe verificare più probabilmente nel caso in cui la costruzione sia stata effettuata dal donante in caso di vendita posta in essere dall'odierno donatario.

105 Cass. n. 16538/2018 ha sostenuto che tra i costi inerenti sono ricomprese le spese incrementative che determinano un aumento della consistenza economica della unità immobiliare o che incidono sul suo valore.

106 La Circ. n. 13/2024, cit., nota 10 pag. 12, non lo dice espressamente ma si desume facendo riferimento alle spese incrementative in generale.

107 Prima della entrata in vigore della nuova normativa l'AE (Ris.n. 204 del 2021) si era espressa al riguardo prevedendo che i costi sostenuti per lavori sulle parti comuni, non solo se detratti ma anche se assoggettati a sconto in fattura o ceduti, potessero essere considerati quali costi inerenti incrementativi del costo di acquisto dei beni venduti, riducendone così la base imponibile su cui calcolare la plusvalenza.

108 Circ. n.17 del 2023, pag. 180.

La circolare n. 13/2024¹⁰⁹ si è pronunciata anche in ordine alla particolare situazione che potrebbe verificarsi nel caso si sia fruito dell'incentivo in parte nella misura del 110% ed in parte in misura inferiore, precisando che l'irrilevanza delle spese relative riguarderà solo quelle che hanno dato luogo all'incentivo nella misura del 110%. Le altre spese invece potranno essere considerate tra i costi inerenti dell'immobile ceduto.

7.5 Fruizione mista della detrazione e dello sconto in fattura o della cessione del credito

E' stato chiarito infine¹¹⁰ anche l'ulteriore caso in cui il contribuente si sia avvalso in parte della detrazione e in parte delle opzioni di cui all'art. 121 del DL n. 34 del 2020 (sconto in fattura/cessione credito d'imposta) precisando che in tale fattispecie non concorrono al calcolo della plusvalenza solamente le spese per le quali è prevista l'aliquota di detrazione del 110% ed è stata esercitata una delle due opzioni.

8. CASI IRRISOLTI

La circolare n. 13 del 2024 non ha trattato tutte le questioni che erano state sollevate.

Si pensi ad esempio alla disciplina dei costi inerenti in caso di rivendita di bene acquistato godendo dello sconto in fattura previsto per il Super-sisma-bonus acquisti¹¹¹.

Si consideri anche la disciplina della rivendita da parte del donatario, rispetto alla quale la circolare n. 13/2024 si è limitata a richiamare la novella dell'art. 68 Tuir, secondo cui in caso di cessione di beni immobili acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. Sono rimaste irrisolte in particolare le questioni concernenti la rilevanza degli interventi eseguiti dal donante¹¹² e soprattutto se il rinvio alla posizione dello stesso donante possa essere inteso in senso assoluto¹¹³ o soltanto relativo¹¹⁴ alla determinazione del prezzo di acquisto o del costo di costruzione¹¹⁵.

109 Circ. n.13/2024, cit., pag. 11-12.

110 Circ. n.13/2021, cit., pag. 12.

111 Si rinvia alle conclusioni formulate nello studio n. 15 del 2024.

112 Potrebbero rilevare come lavori eseguiti da terzi ai sensi della lettera b-bis). Ad una conclusione differente si dovrebbe invece giungere nel caso in cui il donante abbia donato il bene quando era ancora in corso di esecuzione l'intervento assistito da superbonus e dunque in una situazione che, se avesse venduto anziché donare, non avrebbe maturato in ogni caso una plusvalenza. In mancanza di una previsione di esclusione assoluta analoga a quella prevista per l'erede si farebbe fatica ad escludere la plusvalenza in capo al donatario che abbia ultimato i lavori.

113 Si pensi alla provenienza ereditaria in capo al donante. Secondo la soluzione preferibile, anche se non previsto espressamente, varrebbe come causa di esclusione da plusvalenza anche in caso di cessione posta in essere dal donatario.

114 Nello studio n. 15 del 2024 si è espressa la preferenza per la ricostruzione in forza della quale il rinvio debba essere considerato in senso assoluto. Seguendo tale impostazione potrebbero essere fatte valere dal donatario che proceda alla rivendita tutte le cause di esclusione verificate in capo al donante. Non si realizzerebbe quindi un presupposto imponente, oltre che per la decorrenza di dieci anni dalla data di acquisto o costruzione da parte del donante, anche nel caso in cui un bene sia stato usato dal medesimo donante o suoi familiari (non necessariamente parenti del donatario cedente come ad esempio la seconda moglie del padre), individuabili ex art. 5 Tuir, come propria abitazione principale oppure nel caso in cui formi oggetto di vendita un fabbricato pervenuto allo stesso donante per successione.

115 Posto che se il donatario che rivenda il bene dovrebbe operare come se a vendere fosse stato lo stesso donante, i costi sostenuti dal donante e le eccezioni maturate in capo allo stesso soggetto non potrebbero rilevare in una modalità differente rispetto a quanto stabilito nell'art. 68 nuovo testo. Le spese dovrebbero concorrere in ognuna delle declinazioni in cui fosse consentito di beneficiarne da parte del donante anche se abbia proceduto alla detrazione fiscale e la stessa sia stata trasferita al donatario.

9. CONCLUSIONI

Le risultanze della circolare n. 13 del 2024 palesano tutte le difficoltà che anche la stessa Agenzia delle Entrate ha incontrato nell'interpretazione della nuova normativa, i cui limiti e incertezze, ancora sussistenti e difficilmente risolvibili in via interpretativa, inducono ad auspicare un intervento chiarificatore da parte del legislatore, che, si augura, tenga conto anche delle proposte formulate nello studio n.15 del 2024, in un'ottica perequativa dei vantaggi del Superbonus e di coerenza sistematica con la normativa previgente.