

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.15-2024/T

LE NUOVE FATTISPECIE DI PLUSVALENZE IMMOBILIARI A SEGUITO DI INTERVENTI CHE ABBIANO GODUTO DEL BENEFICIO DEL SUPERBONUS

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 1° febbraio 2024)

Abstract

L'introduzione nel sistema delle plusvalenze immobiliari della fattispecie impositiva di cui all'art. 67 lett. b-bis) del Tuir sta creando numerose problematiche di interpretazione non risultando chiaramente indicata quale sia la tipologia di interventi che possono costituirne i presupposti impositivi.

Con il presente lavoro si cercherà pertanto di risolvere la questione muovendo dalla considerazione iniziale che il legislatore abbia voluto colpire il mercato delle abitazioni diverse da quella principale che vengano cedute a titolo oneroso dopo essere state "ristrutturate" avvalendosi dei benefici fiscali del Superbonus.

Con l'invito all'utilizzo delle risultanze del presente contributo con estrema prudenza, viste le varie e differenti situazioni che possono emergere in chiave fiscale, si arriverà a sostenere che gli interventi, risultanti dall'elenco di cui all'art. 119 DL n.34/2020, che possono rilevare in termini di imponibilità della plusvalenza, potrebbero essere soltanto quelli che siano stati eseguiti direttamente sul bene oggetto di vendita (e non anche sulle parti comuni del fabbricato di cui la stessa unità immobiliare faccia parte) e che abbiano fruito dell'incentivo massimo del 110%. Si proverà inoltre ad individuare le argomentazioni che consentano di limitare il campo di applicazione della novella solo agli interventi edilizi di cui all'art. 3 lett. b), c) e d) del DPR n.380 del 2001.

INDICE

A. INTRODUZIONE - A1. Le norme interessate – le novità - A2. Inquadramento delle novità nel sistema delle plusvalenze immobiliari. - A2.1 Ratio della norma – Analisi delle nuove disposizioni. - A2.2 Scopo del lavoro - avvertenze iniziali. - A2.3 Proposta di una interpretazione restrittiva e contenitiva compatibile con lo scenario normativo preesistente

B. INQUADRAMENTO GENERALE – ATTI – SOGGETTI – INTERVENTI AGEVOLATI - B1. Atti che possono far emergere una plusvalenza ai sensi della lett. b-bis) art. 67 Tuir B2. Soggetti: cedente - B2.1 Cessione onerosa operata dal proprietario che abbia ad oggetto un bene su cui "altri soggetti" abbiano effettuato interventi ex art. 119. - B2.3 Cessione operata da un soggetto che pur avendone diritto non abbia effettuato alcuna operazione di detrazione, di sconto in fattura o di cessione del credito. - B3. Soggetti: acquirente - B4. Interventi agevolati - B5. Natura degli immobili la cui cessione può risultare plusvalente ai sensi della lett. b-bis)

C. INTERVENTI AGEVOLATI - C1. Individuazione degli interventi agevolati. - C2. Interventi eseguiti sulle parti comuni - Interventi eseguiti sulla singola unità.

D. AMMONTARE DELLA ALIQUOTA DI DETRAZIONE

E. RILEVANZA DELLA COMPONENTE EDILIZIA NEGLI INTERVENTI DA CUI POTREBBE EMERGERE L'IMPONIBILITA' DELLA PLUSVALENZA

F. DATA DI ULTIMAZIONE DEGLI INTERVENTI – CESSIONI EFFETTUATE NEL CORSO DELL'INTERVENTO
- F1 Cessione effettuata in corso di ultimazione dell'intervento ex art. 119 – soggetto cedente – soggetto cessionario.

G. CAUSE DI ESCLUSIONE DA PLUSVALENZA - G1 Causa di esclusione connessa al decorso di 10 anni dalla conclusione dei lavori - G2. Causa di esclusione relativa alla provenienza ereditaria. - G3. Causa di esclusione relativa alla abitazione utilizzata come abitazione principale -

H. MODALITA' DI CALCOLO DELLA PLUSVALENZA – COSTI INERENTI - H1. Costi inerenti - H2. Costi inerenti in caso di rivendita di bene acquistato godendo dello sconto in fattura super sisma-bonus acquisti - H3. Incidenza della rivalutazione Istat nella determinazione del costo di acquisto. - H4. Beni pervenuti per donazione.

I. CONCLUSIONI

A. INTRODUZIONE

Il tema delle plusvalenze immobiliari è stato oggetto di alcune novità¹ introdotte dalla legge di bilancio per il 2024² che possono avere ricadute importanti sull'attività notarile³.

A1. Le norme interessate – le novità.

Prima di approfondire le numerose tematiche poste dalla novella è opportuno riportare integralmente il testo delle norme interessate, con evidenza in grassetto delle novità⁴.

1 Per un inquadramento della materia dei bonus in generale e dei Super bonus si rinvia rispettivamente allo Studio n.20-2020/T “Le detrazioni fiscali riferite agli immobili: panoramica generale e questioni di interesse notarile”, Est. R. Martino, e allo Studio n.27-2021/T “I superbonus del 110 per cento (D.l. 34/202 convertito in legge 77/2020 e successive integrazioni”, Est. R. Martino.

2 Legge di bilancio per il 2024 (legge 30 dicembre 2023, n. 213, in G.U. 30 dicembre 2023, n. 303, S.O. n. 40/L), in vigore dal 1° gennaio 2024.

3 Il comma 65 dell'art. 1 legge di bilancio 2024 prevede infatti che alle plusvalenze realizzate ai sensi delle disposizioni introdotte dal comma 64 si può applicare (ndr. tramite l'intervento del notaio) l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito di cui all'articolo 1 comma 496 della legge 23 dicembre 2005 n. 266 con le modalità ivi previste. Per inquadrare i profili dell'attività che il Notaio rogante potrà svolgere occorre distinguere innanzitutto se il cedente abbia optato per regolare la plusvalenza in sede di dichiarazione dei redditi oppure se si sia voluto avvalere della procedura ex art. 1, comma 496, sopra indicata. Nel primo caso potrebbe risultare opportuno che sia prevista nell'atto una clausola relativa all'informazione fornita al contribuente senza che tuttavia ciò costituisca un obbligo e una dichiarazione del cedente in ordine alla sussistenza degli interventi ex art. 119. Nella seconda ipotesi invece lo stesso Notaio dovrà procedere esclusivamente alla liquidazione dell'imposta sostitutiva, peraltro solo su richiesta della parte, avvalendosi dei dati e dei documenti che gli verranno forniti ai fini della determinazione della imponibilità della fattispecie e del relativo calcolo dell'imposta, rispetto ai quali non potrà essere chiamato a risponderne essendo tale attività estranea alla sua sfera professionale. Non potrà pertanto configurarsi una responsabilità sul piano fiscale e neanche su quello professionale da parte del Notaio, se liquidata la plusvalenza, con applicazione dell'imposta sostitutiva, in seguito il Fisco contesti la qualificazione del reddito e i relativi costi. E' fatto salvo il caso in cui il Notaio abbia ricevuto uno specifico incarico ed abbia assunto direttamente tali obblighi.

Art 67, comma 1 Tuir

«Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

(omissis)

b) al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-bis), le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante;

b-bis) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo»;

Art. 68, comma 1 Tuir

«Le plusvalenze di cui alle lettere a), b) e **b-bis)** del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui **alle lettere b) e b-bis)** del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante. **Per gli immobili di cui alla lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 67, ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del citato decreto-legge n. 34 del 2020. Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente. Per i medesimi immobili di cui alla lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 67, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è**

4 Cnn Notizie n. 1 del 3.1.2024 "Legge di bilancio 2024: novità in materia di plusvalenze immobiliari e altre disposizioni fiscali", Segnalazione a cura di A. Lomonaco.

rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati».

Nello specifico mediante l'introduzione della lettera b-bis) nell'art. 67 del Tuir e con l'integrazione dell'art. 68 del Tuir⁵, è stato previsto che dal 1° gennaio 2024 le cessioni a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente abbia fruito delle detrazioni d'imposta cd. "Superbonus"⁶ di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con legge 17 luglio 2020, n. 77, possono costituire un presupposto per far emergere una plusvalenza imponibile⁷.

5 La novità si completa con la modifica dell'art. 68 del Tuir riguardo al computo dei costi inerenti alle specifiche fattispecie di plusvalenze da Superbonus.

6 Ai sensi dell'art. 121 del DL n.34 del 2020 (Decreto Rilancio) i soggetti che avevano sostenuto le spese per interventi definiti da Superbonus potevano optare per l'utilizzo diretto della detrazione spettante in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento delle spese. In alternativa alla detrazione si poteva optare per lo "sconto in fattura", ossia di un contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto anticipato dal fornitore di beni e servizi relativi agli interventi agevolati, oppure per la "cessione di un credito d'imposta", corrispondente alla detrazione spettante, ad altri soggetti ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari. A partire dall'entrata in vigore del DL n. 11 del 2023 è stato stabilito invece che, tranne alcune eccezioni, è possibile fruire del Superbonus solo sotto forma di detrazione.

7 Per praticità di consultazione si riportano alcune disposizioni di maggiore interesse dell'art. 119 del DL n.34 del 2020, con la precisazione che le tipologie e i requisiti tecnici degli interventi oggetto del Superbonus sono indicati nei commi da 1 a 8 mentre l'ambito soggettivo di applicazione è delineato nei successivi commi 9 e 10.

Art. 119 "Incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici"

1. La detrazione di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, si applica nella misura del 110 per cento (omissis) nei seguenti casi:

a) interventi di isolamento termico (omissis) che interessano l'involucro di un edificio;
b) interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti (omissis) ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici di cui al comma 5 e (omissis) con impianti di microgenerazione. (omissis) per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio (omissis);

c) interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti (omissis) impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici.

2. L'aliquota prevista al comma 1, alinea, si applica anche a tutti gli altri interventi di efficientamento energetico (omissis) previsti dalla legislazione vigente e a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di cui al comma 1.

3. Ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi (omissis) devono assicurare, anche congiuntamente agli interventi di cui ai commi 5 e 6, il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio, ovvero, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta, da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E), (omissis)

4. Per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell'articolo 16 del decreto-legge n. 63 del 2013, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 90 del 2013 l'aliquota delle detrazioni spettanti è' elevata al 110 per cento (omissis)

5. Per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici (omissis) la detrazione di cui all'articolo 16-bis (omissis) spetta, (omissis) nella misura del 110 per cento (omissis) sempreché l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente ad uno degli interventi ai commi 1 o 4. In caso di interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001 (omissis),

6. La detrazione di cui al comma 5 è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con la detrazione di cui al medesimo comma (omissis)

8. Per l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, la detrazione (omissis) è riconosciuta nella misura del 110 per cento, da ripartire tra gli aventi diritto (omissis)

9. Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 8 si applicano agli interventi effettuati:

a) dai condomini;

b) dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, su unità immobiliari, salvo quanto previsto al comma 10;

c) dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;

La nuova fattispecie impositiva⁸ pertanto va a penalizzare le cessioni di beni immobili poste in essere dopo che sia stato eseguito almeno uno degli interventi agevolati di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico previsti da tale normativa⁹.

A2. Inquadramento delle novità nel sistema delle plusvalenze immobiliari.

L'art. 67, comma 1, lettera b-bis) del Tuir dispone che costituiscono plusvalenze immobiliari quelle "realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34".

La novità consiste nell'aver previsto un ulteriore fatto generatore di plusvalenze¹⁰, in aggiunta a quelli già disciplinati nella lett. b) dell'art. 67 Tuir, consistente nella cessione onerosa che faccia seguito all'esecuzione di interventi agevolati con la detrazione maggiorata definita "superbonus", che, all'atto della stessa cessione, si siano conclusi da non più di dieci anni.

Non rilevano pertanto¹¹ gli interventi¹² assistiti dai cosiddetti bonus a regime¹³ ma solo quelli agevolati e temporanei previsti dall'articolo 119 del DL n. 34 del 2020¹⁴.

Si può discutere invece se, come si ritiene preferibile e come meglio si vedrà più avanti, debba aversi riguardo alle sole cessioni che facciano seguito ad interventi edilizi, assistiti dal Superbonus, di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, oppure se possano rilevare quali presupposti per l'applicazione dell'imposta anche quelli di manutenzione ordinaria¹⁵ o più in generale realizzabili in edilizia libera¹⁶ o ancora le altre tipologie di interventi¹⁷ in cui non sia proprio presente detta componente edilizio/urbanistica¹⁸.

d) dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci.

10. Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale.

8 Rimangono in essere le plusvalenze immobiliari di cui alla lett. b) dello stesso art. 67 Tuir, con la precisazione che troveranno applicazione solo al di fuori delle ipotesi di cui alla lett. b-bis).

9 Più avanti si indicheranno le motivazioni che farebbero ritenere preferibile contenere il campo di applicazione della nuova norma ai soli interventi edilizi diversi da quelli di manutenzione ordinaria e più in generale da quelli realizzabili in edilizia libera. Si pensi ad esempio alla cessione effettuata dopo la sola sostituzione degli infissi (considerati come componenti già esistenti) la cui rilevanza in termini impositivi susciterebbe non poche perplessità trattandosi di un intervento trainato che può aver fatto fruire del Superbonus 110%, che considerato autonomamente non richiede un titolo edilizio. Il riferimento più nello specifico è alla fattispecie analizzata a pag. 70 dalla Circ. n. 23 del 2022.

10 Si tratta di un plusvalore che si inquadra nel sistema delle plusvalenze immobiliari ex art. 67 Tuir e che quindi non deriva esclusivamente da lavori Superbonus, dovendo emergere comunque da un differenziale rispetto al prezzo di acquisto/costo di costruzione.

11 Non hanno mai avuto rilevanza nel sistema delle plusvalenze immobiliari i bonus di cui all'art. 16 bis del Tuir benché siano in vigore dall'1.1.2012 e i bonus facciata previsti dalla legge n.160 del 2019 (legge di bilancio 2020).

12 La fruizione di bonus a regime (non Superbonus ex art. 119) per lavori eseguiti sul bene oggetto di vendita non concorre a costituire il presupposto per l'emersione di plusvalenze immobiliari.

13 Su cui Studio n.20-2020/T "Le detrazioni fiscali..." cit.

14 Su cui Studio n.27-2021/T "I superbonus del 110..."cit.

15 Disciplinati dall'art. 3, comma 1, lett. a) del DPR n.380 del 2001.

16 Ex art. 6 del DPR n.380 del 2001. Nel corso del lavoro emergerà che si ritiene preferibile contenere il campo di applicazione della novella solo agli interventi assistiti da Super bonus che abbiano riguardato il singolo immobile oggetto di vendita e che sul piano urbanistico possano essere ricompresi nel perimetro applicativo dell'art. 3, comma 1, lett. b) (manutenzione straordinaria), lett. c)

A2.1 Ratio della norma – Analisi delle nuove disposizioni.

Per un migliore inquadramento delle novità, occorre muovere dalla precisazione che la ratio della nuova lettera b-bis) dell'articolo 67 Tuir sembrerebbe essere quella di rendere imponibile, in capo a specifici soggetti, il plusvalore emergente dalla vendita di unità immobiliari¹⁹, differenti dalla abitazione principale del cedente o dei suoi familiari che, in mancanza di tale previsione, avrebbero potuto essere assoggettate a plusvalenza solo al ricorrere dei presupposti di cui alla lett. b) dell'art. 67 del Tuir.

In particolare, secondo le intenzioni del legislatore, occorreva introdurre una specifica disposizione avente valenza perequativa rispetto ai benefici derivanti dal Superbonus²⁰ e più nello specifico, sempre per bilanciare l'asimmetria generata dall'applicazione dei vantaggi del Superbonus, si voleva colpire la nuova ricchezza che a partire dal 1° gennaio 2024 si fosse potuta realizzare mediante la vendita del bene oggetto di un intervento "agevolato".

A seguito della novella pertanto la finalità di riequilibrio verrà assicurata assoggettando ad imposizione i plusvalori che "si presume" derivino dagli interventi ex art. 119 DL n.34/2020, i cui costi nella sostanza sono stati sostenuti dallo Stato.

(restauro e risanamento conservativo), lett. d) (ristrutturazione edilizia compresa la demolizione e ricostruzione) e lett. e) (nuova costruzione) se si sia beneficiato del Superbonus per l'installazione di pannelli fotovoltaici (Circ. n.23 del 23.6.2022, pag. 70). Non potranno dar luogo a plusvalenza gli interventi di manutenzione ordinaria (rispetto ai quali peraltro l'art. 16 bis, comma 1, lett. a) e b) limita la fruibilità del bonus a regime solo ai lavori effettuati sulle parti comuni degli edifici) e più in generale tutti gli interventi di edilizia libera, che, pur potendo consentire la fruizione del super bonus, possono essere effettuati senza la richiesta o la presentazione di un apposito titolo abilitativo.

17 Per una panoramica riepilogativa si veda G. Rizzi "Le nuove plusvalenze IRPEF da "SuperBonus" in Federnotizie del 3.1.2024.

18 Il DL n. 77 del 2021, art. 33, sostituendo il comma 13-ter dell'art. 119 DL n.34 del 2020, nell'ottica della semplificazione dei procedimenti per l'esecuzione degli interventi ammessi al superbonus, ha introdotto la Comunicazione inizio lavori asseverata detta Cila Superbonus o Cilas, per la presentazione della quale sono stati pure previsti degli appositi modelli. Nello specifico la norma prevede espressamente che "gli interventi di cui al presente articolo (ndr. Art.119), con esclusione di quelli comportanti la demolizione e ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (Cila)". Anche nell'ottica di quanto si sosterrà più avanti, occorre chiarire che con l'introduzione della CilaS, piuttosto che prevedere un nuovo titolo edilizio, il legislatore ha voluto snellire l'iter burocratico per l'accesso alle agevolazioni previste con il Superbonus. A riprova di ciò si consideri che il comma 13-ter non ha previsto una deroga alle procedure edilizie previste dal DPR n. 380/2001 ma solo una deroga all'art. 49 dello stesso TU Edilizia (DPR n.380/2001) che vieta l'utilizzo di detrazioni in assenza dello stato legittimo dell'immobile (arg. ex art. 119, comma 13-ter e 13-quater, DL n.34 del 2020). Si consideri inoltre che la stessa procedura va rispettata sia in caso di lavori soggetti a Cila o a Scia che in caso di opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell'articolo 6 del TU Edilizia, tra le quali peraltro si ricomprende anche la manutenzione ordinaria (arg. dal comma 13-quinquies del medesimo art. 119). Ad ulteriore riscontro di quanto sopra occorre prendere atto anche che il modello di Cila-superbonus prevede la differenziazione tra le tipologie di lavori interessati a seconda se per la relativa realizzazione sia o meno necessario acquisire atti di assenso per la realizzazione dell'intervento e se costituisce integrazione di pratiche edilizie relative ad interventi non soggetti a Superbonus. Il dubbio se alla CilaS debba essere affiancata anche una pratica edilizia ordinaria di Cila o di Scia peraltro andrebbe risolto negativamente se si valorizza il riferimento espresso alla qualifica degli interventi quali manutenzione straordinaria contenuta nel comma 13-ter dell'art. 119.

19 Si potrà estendere la platea dei fabbricati interessati anche a quelli diversi da quelli residenziali solo se si aderisse all'orientamento che considera quale fatto generatore di plusvalenze gli interventi ex art. 119 DL n.34 del 2020 che abbiano interessato le parti comuni di un condominio (su cui si veda infra).

20 Si troverebbe conferma di quanto sostenuto nella destinazione del gettito in funzione di riequilibrio secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 67, della legge di bilancio 2024, che evidenzerebbe una valenza perequativa della nuova imposizione rispetto al Superbonus (e si anticipa quanto si dirà più avanti) solo nella misura del 110%.

Ciò premesso, piuttosto che prevedere un'ulteriore fattispecie di plusvalenza, lo scopo principale del legislatore sembrerebbe essere stato quello di assoggettare ad imposizione lo strumento del Superbonus, proprio perché utilizzato per incrementare di valore il bene oggetto di cessione, e più nello specifico i vantaggi conseguiti²¹ beneficiando della relativa detrazione²².

Per raggiungere tale risultato, anziché adottare scelte più radicali, con la previsione di una norma specifica²³, si è preferito optare per una tecnica di legiferazione, mediante integrazione degli articoli già esistenti, il cui risultato appare ad una prima lettura quantomeno discutibile.

A parziale esimente si potrebbe rilevare che la soluzione non poteva essere agevole, dovendosi tenere presente, da un lato, di quanto previsto, negli artt. 67 lett. a) e b) e 68, dal Tuir in materia di plusvalenze immobiliari, con una normativa già chiaramente orientata e basata su presupposti ben definiti²⁴, e dall'altro, del disposto dell'art. 119 del DL n.34 del 2020, emanato, più che per ragioni di carattere tributario, al fine di soddisfare l'esigenza di prevedere "incentivi per efficientamento energetico, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici".

Come emergerà meglio più avanti, infatti, non solo in ragione delle problematiche di sovrapposizione delle due normative, non propriamente compatibili, ma anche a causa della collocazione della novella²⁵, risultano di difficile inquadramento sia la determinazione dei presupposti di applicazione della nuova plusvalenza che le relative modalità di liquidazione. Principalmente in ordine alla natura degli interventi che, combinati con una alienazione onerosa, possono generare una plusvalenza immobiliare, potendo interessare sia parti comuni di uno stabile che singole unità immobiliari residenziali. In secondo luogo, riguardo a quale possa essere la misura della percentuale di detrazione che li faccia connotare, sempre in uno con la cessione, come fatti generatori di plusvalenze²⁶. In ultimo con riferimento ai tratti distintivi delle cause di esclusione della nuova fattispecie impositiva.

A2.2 Scopo del lavoro - avvertenze iniziali.

21 L'introduzione della nuova fattispecie impositiva ha una valenza perequativa rispetto alla misura del superbonus a livello di sistema fiscale complessivo (si confronti il comma 67 dell'art. 1 legge di bilancio 2024).

22 Si vedrà meglio più avanti, che, a conferma di tale assunto, mediante l'integrazione del disposto di cui all'art. 68 Tuir, sono state previste specifiche regole volte a rendere indeducibili (solo) alcune tipologie di costi sostenuti per eseguire interventi da Superbonus, che, in mancanza, avrebbero potuto consentire di neutralizzare la nuova ricchezza emergente dalle alienazioni onerose delle abitazioni diverse da quella principale (così si era già espressa la A.E. nella risposta a interpello n. 204 del 2021). Con lo stesso intento infine è stato portato a dieci anni dalla ultimazione dell'intervento il lasso temporale alla scadenza del quale l'alienazione in oggetto non costituisce più un fatto generatore di plusvalenze.

23 Qualificando la nuova fattispecie impositiva quale reddito diverso anziché collocarla tra le plusvalenze. Forse come si vedrà meglio più avanti nel testo avrebbe potuto generare minori dubbi interpretativi.

24 Tranne che per specifiche questioni, oggetto di approfondimenti nel corso degli anni.

25 La problematica si pone soprattutto per le esigenze di conciliare lo scenario preesistente con quello emergente a seguito della novella. Ad esempio nel sistema previgente potevano e possono rilevare con certezza quali fatti generatori solo interventi di natura edilizia. La nuova normativa sembrerebbe invece aver previsto la rilevanza anche di quelli non aventi necessariamente tale natura. Tuttavia nel testo si espongono le ragioni che consentono di confutare tale ultima conclusione.

26 Non risulta neanche di semplice soluzione la corretta individuazione del minuendo su cui calcolare il differenziale da assoggettare a tassazione in caso di alienazione.

Con il presente lavoro pertanto, tenendo in considerazione che la nuova normativa è in vigore solo dal 1° gennaio 2024²⁷ e che non è stata ancora oggetto di documenti di prassi da parte della Agenzia delle Entrate, si cercherà di offrire delle indicazioni sui numerosi problemi che sono già emersi e che si porranno nella sua applicazione.

E' doverosa un'avvertenza, in quanto verrà elaborata solo una prima interpretazione di uno scenario normativo, non chiaramente definito, e che la stessa potrebbe risultare non condivisa dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'invito, pertanto, è quello di usare la massima cautela e di utilizzare le risultanze del presente contributo con estrema prudenza, viste le varie e differenti situazioni che potranno emergere, soprattutto se non si ritenga possibile, come si cercherà di dimostrare, che un intervento sulle parti comuni del fabbricato di cui faccia parte il bene oggetto di alienazione possa rilevare ai fini del conseguimento delle plusvalenze in oggetto.

L'elenco delle questioni aperte, e delle differenti ricadute, a seconda di quale delle due opzioni di inquadramento iniziale si intenderà seguire²⁸, è ancora più lungo, potendo riguardare, non solo la tipologia di intervento, ma anche i soggetti interessati e l'oggetto della cessione, e non ultimi, il momento in cui sia posta in essere e la data in cui i lavori avranno avuto termine.

Spetta all'interprete provare a risolverle. Il legislatore, infatti, anche con l'intento che più sopra si è cercato di chiarire, si è preoccupato di indicare la soluzione soltanto della prima e più immediata problematica, relativa all'eventuale sovrapposizione tra quanto già previsto dalla lett. b) dell'art. 67 Tuir ed il nuovo disposto di cui alla lett. b-bis) dell'art. 67, stabilendo un rapporto di sussidiarietà delle ipotesi disciplinate dalla prima norma rispetto a quelle regolate dalla nuova disposizione²⁹.

A2.3 Proposta di una interpretazione restrittiva e contenitiva compatibile con lo scenario normativo preesistente

Nell'ottica che si è provato a chiarire più sopra, nel prosieguo del presente lavoro verranno esposte le diverse fattispecie che possono emergere dall'analisi del quadro normativo. Con l'intento di trovare dei tratti comuni tra la natura perequativa dell'art. 67 lett. b-bis) del Tuir e lo scenario normativo preesistente, oltre che a rappresentarne le differenti ricadute fiscali, si proporrà una lettura del nuovo quadro che è parsa la più ragionevole possibile per gli operatori del settore immobiliare tra cui i Notai.

Al tal proposito, tuttavia, posto che si tratta di un plusvalore che si inquadra nel sistema delle plusvalenze immobiliari ex art. 67 Tuir, si impone l'esigenza di un'interpretazione "contenitiva"

27 Il comma 66 dell'art. 1 legge di bilancio 2024 recita testualmente: "Le disposizioni di cui ai commi 64 e 65 si applicano alle cessioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2024".

28 Nello specifico se si ritengano rilevanti anche gli interventi su beni comuni oppure solo quelli eseguiti direttamente sulle singole unità.

29 Ad esempio un contribuente ha acquistato un immobile nell'anno 2022 ad un prezzo pari ad euro 300.000. L'immobile non costituisce abitazione principale e nell'anno 2023 viene effettuato sullo stesso bene un intervento superbonus 110. Deve osservarsi che ricorrono i presupposti per ritenere applicabili entrambe le disposizioni; il legislatore ha risolto la problematica a favore della applicazione di quanto previsto nella lett. b-bis) e di conseguenza dell'art. 68 nella parte in cui è ad essa collegato. Se l'impresa di ristrutturazione o costruttrice avesse concesso lo sconto in fattura, le spese occorse non sarebbero deducibili come invece sarebbe avvenuto nel caso di applicazione della lett. b).

dell'ambito applicativo della novella al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento rispetto alle fattispecie "ordinarie" rientranti nell'art. 67 lett. b).

Le risultanze dell'analisi che seguirà sono sembrate, pertanto, non solo le più compatibili con la struttura normativa nelle quali sono state inserite³⁰ ma anche quelle più coerenti con gli scopi che il legislatore voleva perseguire³¹. La relativa applicazione è rimessa tuttavia alla sensibilità ed alla prudenza dei singoli operatori anche in relazione ai casi che si potrebbero prospettare in concreto.

Si procederà dunque ad un inquadramento iniziale nel quale verranno evidenziate le caratteristiche generali delle nuove fattispecie impositive. Verrà in seguito esanimato il tema della natura degli interventi che possono far generare la nuova plusvalenza imponibile. Infine verranno approfondite le cause di esclusione regolate dalla lettera b-bis) dell'art. 67³².

In questa ottica, e ribadendo il concetto che siamo solo in una fase propositiva e con l'invito alla massima prudenza è opportuno anticipare le conclusioni cui si è pervenuti:

- 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 che abbiano interessato **direttamente** il medesimo bene ceduto e soltanto se non ricorrano cause di esclusione; non generano la nuova plusvalenza immobiliare le cessioni poste in essere successivamente alla esecuzione di interventi sulle parti comuni dello stabile di cui faccia parte il bene ceduto³³.

- 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%; non costituiscono quindi fattispecie imponibili le cessioni di beni residenziali che abbiano fruito del Superbonus in misura maggiorata ma inferiore al 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 immobile³⁴; rimangono escluse le cessioni che facciano seguito ad interventi ex art. 119 di manutenzione ordinaria o più in generale realizzabili in edilizia libera³⁵ e quelli non

30 Anche se il risultato di limitare la platea degli atti interessati potrebbe sembrare non in linea con l'intento di raggiungere l'obiettivo di realizzare maggiori entrate. Di contro si rischiererebbe di ridurre il numero delle operazioni potenzialmente imponibili e quindi paradossalmente ottenere l'effetto opposto a quello sperato.

31 Per la funzione di riequilibrio che svolge la norma si è voluto colpire chi si sia avvalso dello strumento ex art. 119 D.L. n.34/2020 e non solo perché abbia maturato una plusvalenza.

32 In realtà l'approfondimento avrebbe dovuto avere inizio dalla verifica delle cause di esclusione, la cui ricorrenza avrebbe escluso la necessità di risolvere le ulteriori problematiche. Tuttavia come si vedrà meglio più avanti nel testo, anche la stessa analisi delle "nuove" cause di esclusione dipende dalla soluzione delle numerose questioni connesse alla determinazione delle "nuove" plusvalenze, che occorre risolvere in via prioritaria.

33 Interventi che non abbiano riguardato direttamente le abitazioni oggetto di vendita.

34 Interventi effettuati sulle singole unità che abbiano consentito di fruire del Superbonus (Circ. AE n. 27 del 7.9.2023 e Ris. n. 60 del 2020).

35 Aderendo alla soluzione proposta si può anche concludere che gli interventi di manutenzione ordinaria (riparazioni, sostituzioni delle finiture, integrazione degli impianti tecnologici) e più in generale quelli realizzabili in edilizia libera (installazione di pompe di calore, eliminazione di piccole barriere architettoniche), pur potendo far conseguire il vantaggio del Superbonus, in caso di vendita del bene su cui siano stati eseguiti non potrebbero costituire il presupposto per l'emersione di plusvalenze.

aventi natura edilizia³⁶.

B. INQUADRAMENTO GENERALE – ATTI – SOGGETTI – INTERVENTI AGEVOLATI

Prima di approfondire la tematica più importante, relativa alla tipologia degli interventi interessati dalla nuova normativa, è opportuno dar conto di quali siano gli atti cui possa ritenersi applicabile la nuova fattispecie impositiva e i relativi soggetti passivi³⁷.

B1. Atti che possono far emergere una plusvalenza ai sensi della lett. b-bis) dell'art. 67 Tuir

Possono essere ritenuti rientranti nel perimetro applicativo della normativa in esame solo gli atti che, in relazione ai soggetti che li pongono in essere e all'oggetto trattato, possono risultare idonei all'emersione di plusvalenze immobiliari.

Il negozio giuridico di riferimento è stato indicato dal legislatore negli atti di cessione a titolo oneroso³⁸. Pertanto possono esservi ricompresi non solo la vendita ma anche la permuta, il conferimento, la transazione immobiliare traslativa, il contratto di assistenza con trasferimento immobiliare e la datio in solutum³⁹.

B2. Soggetti: cedente

Il soggetto che potrebbe maturare una plusvalenza ex lett. b-bis) dell'art. 67 Tuir coincide con colui che può maturare redditi diversi. L'ipotesi più frequente è che si tratti di un soggetto privato non esercente impresa, arte o professione⁴⁰.

36 Ad esempio interventi trainati di sostituzione delle finestre e delle strutture accessorie, di installazione di pannelli solari, sostituzione di impianti di climatizzazione invernale. Si farebbe fatica a ricomprendere la vendita posta in essere nei 10 anni successivi alla sostituzione di un calorifero o di un condizionatore tra le fattispecie idonee all'imponibilità della plusvalenza.

37 La circolare AE n. 23 del 23.6.2022 contiene un'elencazione dei soggetti che potevano (e che con i limiti attuali) possono fruire del Superbonus, degli edifici interessati (tra cui si segnalano le particolarità proprie dei fabbricati in categoria F3 e F4) e delle tipologie di interventi. Nell'ottica del sistema delle plusvalenze tale documento di prassi può costituire un valido strumento per un inquadramento preventivo delle numerose fattispecie che potrebbero essere prospettate.

38 Come noto solo un trasferimento a titolo oneroso può costituire il presupposto per l'emersione di plusvalenze immobiliari imponibili. Si veda F. Tesaurò "Istituzioni di diritto Tributario", Parte speciale, Ottava edizione, Utet 2010, pag.20. L'Autore argomenta dal concetto di reddito prodotto: un'entrata ha natura di reddito solo se deriva da una fonte produttiva, il che implica che il provento abbia come causa un titolo giuridico di natura onerosa. Tale precisazione consente di escludere dal novero dei negozi interessati non solo la donazione ma anche tutti i negozi a titolo gratuito e quelli la cui causa non presenti profili di onerosità come ad esempio gli atti di adempimento agli obblighi assunti in sede di separazione o divorzio tra coniugi.

39 Nell'elenco possono essere ricomprese anche le divisioni con conguaglio, anche se solo con riferimento a quegli specifici accordi che comportino una assegnazione di beni il cui valore risulti in eccedenza rispetto a quello spettante sulla massa comune. Sul punto si veda lo Studio n. 11-2020/T "La divisione nel sistema delle plusvalenze immobiliari", Par. 2.1.3, Est F. Raponi. Potranno esservi ricompresi anche gli atti di vendita a seguito dell'esercizio dell'opzione di acquisto in caso di contratto di rent to buy la cui rilevanza in capo al cedente sul piano delle imposte sui redditi è regolata dalla circolare AE n. 4 del 19.2.2015, par. 4.2.1, pag. 22.

40 Tra i soggetti passivi della nuova plusvalenza rientrano anche le Onlus, le Organizzazioni di volontariato e le Associazioni di promozione sociale e più in generale tutti gli enti non commerciali che possono avere redditi diversi. Invece non potrà risultare imponibile ed assoggettata a imposta ai sensi degli artt. 67 lett. b-bis) e dell'art. 68 del Tuir l'eventuale plusvalenza conseguita nell'esercizio dell'attività d'impresa, arte o professioni. Sono fatte salve le ipotesi in cui la medesima plusvalenza ricada nella sfera personale del soggetto cedente che eserciti tali attività.

B2.1 Cessione onerosa operata dal proprietario che abbia ad oggetto un bene su cui “altri soggetti” abbiano effettuato interventi ex art. 119.

Atteso che la plusvalenza di cui si sta discorrendo può essere realizzata solo dal soggetto cedente, si poteva porre il dubbio se lo stesso soggetto potesse conseguire una plusvalenza imponibile quando gli interventi conclusi sul bene oggetto di vendita fossero stati legittimamente eseguiti da soggetti terzi⁴¹.

La scelta del legislatore è stata quella di considerare il solo dato oggettivo, della avvenuta esecuzione di un intervento ex art. 119 del DL n.34 del 2020⁴², prevedendo espressamente come rilevanti anche quelli ultimati da “altri aventi diritto”. Si potrebbe pertanto correttamente prescindere dalla verifica di chi abbia effettivamente sostenuto i costi ad esso relativi.

E' importante a tal proposito sottolineare, infatti, che il soggetto obbligato al pagamento delle stesse spese e colui che possa risultare inciso dalla eventuale plusvalenza, non devono coincidere, come invece necessariamente richiesto con riferimento all' esercizio del diritto alla detrazione inerente allo stesso intervento⁴³.

B2.3 Cessione operata da un soggetto che pur avendone diritto non abbia effettuato alcuna operazione di detrazione, di sconto in fattura o di cessione del credito.

Come appena anticipato, la nuova norma sembrerebbe prevedere in senso letterale che, per far emergere una plusvalenza, sarebbe sufficiente l'esecuzione dell'intervento, ma non anche l'avvenuta utilizzazione del relativo beneficio fiscale. La conseguenza logica sembrerebbe essere allora che ne possa risultare colpito anche il soggetto che non abbia fruito di nessun incentivo da Superbonus, in nessuna delle forme in cui si sarebbe potuto declinare.

Tuttavia, rappresentando la massima cautela, si potrebbe ritenere che, tenuto conto della natura perequativa della nuova normativa, la plusvalenza ex lett. b-bis) non sia applicabile alle cessioni operate da colui⁴⁴ che non abbia goduto di alcuno dei vantaggi relativi al superbonus⁴⁵.

41 Si tratta di soggetti differenti rispetto al titolare del diritto di proprietà (es. titolari di diritti reali di godimento quali l'usufruttuario, il titolare del 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 che non avendo il possesso del bene non abbia eseguito i lavori e non abbia quindi neanche sostenuto le relative spese.

42 Solo sul bene oggetto di vendita come si ritiene preferibile e come risulterà meglio più avanti.

43 La circolare 17.3.2023, pag. 9, esprime il concetto che la detrazione spetti a condizione che i soggetti sostengano le relative spese. Qui invece si pone un nuovo concetto. La plusvalenza rileva sul cedente anche se le spese sono state sostenute da un soggetto terzo.

44 Occorre sottolineare però che in altro contesto tributario (opzione per il regime forfettario) la scelta del contribuente non è stata considerata passibile di avere una rilevanza determinante nella applicazione del regime impositivo.

45 Se si concorda che la novella è volta alla tassazione del beneficio derivante dalla fruizione della detrazione fiscale, dello sconto in fattura e della cessione, se non è stata effettuata alcuna di dette opzioni non ci dovrebbe essere neanche spazio per la relativa imposizione. Peraltro ciò sarebbe facilmente rilevabile e risulterebbe coerente con la scelta della irrilevanza fiscale delle cessioni che facciano seguito ad interventi assistiti da bonus a regime piuttosto che da Superbonus. A supporto di quanto appena sostenuto andrebbe considerato pure che dal Dossier Studi del Senato emerge che viene incrementata la base di calcolo delle plusvalenze (se) il beneficiario abbia esercitato le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura.

Va sottolineata l'importanza della questione non solo in relazione all'assolvimento degli obblighi dichiarativi ancora in scadenza, ma anche con riferimento alla programmazione delle cessioni che verranno poste in essere in futuro.

B3. Soggetti: acquirente

Atteso che, come chiarito, il soggetto passivo potrebbe essere soltanto il cedente, l'acquirente che proceda alla rivendita del medesimo bene, dovrebbe rimanere estraneo alla nuova fattispecie impositiva essendosi la relativa plusvalenza già sterilizzata in capo al venditore⁴⁶.

Non avendo eseguito i lavori agevolati, neanche tramite terzi⁴⁷, nel caso in cui proceda a sua volta a rivendere il bene, non potrebbe comunque maturare una plusvalenza ex lett. b-bis). Rimarrebbe ovviamente possibile che la medesima fattispecie possa rilevare ai sensi della lett. b) dell'art. 67 Tuir⁴⁸.

B4. Interventi agevolati

La nuova normativa stabilisce espressamente che possono costituire fatti generatori di plusvalenze le cessioni onerose che seguano gli interventi elencati nell'art. 119 del DL n. 34 del 2020.

La qualificazione delle cessioni immobiliari come imponibili ex art. 67 lett. b-bis) dipende quindi soprattutto dalla corretta individuazione di tali interventi. Va sottolineato a tal proposito che l'argomento non si può esaurire soltanto nel riscontro dell'elenco di cui al secondo comma dell'art. 119. Gli stessi interventi, infatti, non si presentano come appartenenti ad una categoria omogenea, risultando caratterizzati da differenze anche notevoli e potendo, taluni di essi, essere eseguiti in assenza di un titolo edilizio. Tutto ciò ha generato notevoli criticità che necessitano di un chiarimento.

Ribadendo il concetto più volte espresso di adottare la massima cautela se si volesse applicare quanto verrà sostenuto, si procederà ad analizzarne i singoli aspetti rappresentando caso per caso quella che potrebbe apparire la soluzione più coerente e maggiormente compatibile con il previgente sistema delle plusvalenze immobiliari.

In particolare, come già anticipato, formeranno oggetto di approfondimento le criticità connesse all'individuazione degli interventi agevolati suscettibili di generare plusvalenza⁴⁹, alla possibile rilevanza degli interventi conclusi esclusivamente sulle parti comuni dello stabile di cui il bene ceduto fa parte (oltre a quelli eseguiti sul singolo bene) e all'ammontare della detrazione Superbonus rilevante ai fini della nuova fattispecie impositiva. Infine, in un'ottica di inquadramento sistematico nella normativa previgente di cui alla lett. b) dello stesso art. 67, si proverà a verificare se tra gli interventi ex art. 119 DL n. 34/2020 eseguiti sul singolo bene possano rilevare solo quelli

46 L'unica fattispecie che potrebbe risultare rilevante per il soggetto acquirente si potrà verificare quando lo stesso soggetto subentri al cedente nella esecuzione dell'intervento sul singolo. Su cui si veda infra.

47 L'esecuzione dei lavori tramite terzi invece può concorrere a costituire una fattispecie imponibile in capo al primo cedente.

48 La nuova fattispecie impositiva dovrebbe colpire solo colui che abbia eseguito l'intervento anche tramite terzi ma non anche l'acquirente, nel caso in cui venda a sua volta, che ex lege sia subentrato al venditore nel diritto alla detrazione.

49 Con l'intento di rispondere alla domanda se tale norma vada interpretata come autonoma e non di semplice rinvio ad altre disposizioni che a loro volta elenchino altre tipologie di intervento.

nei quali sia presente una componente edilizia e soltanto nelle declinazioni possibili ai sensi dell'art. 3 lett. b), c) e d) del dPR n.380 del 2001⁵⁰.

B5. Natura degli immobili la cui cessione può risultare plusvalente ai sensi della lett. b-bis)

La novella, salvo quanto si dirà più avanti per i beni strumentali, può riguardare esclusivamente gli immobili aventi natura residenziale, perché le agevolazioni da Superbonus sono ammissibili solo per gli interventi che riguardino tale tipologia di beni⁵¹.

Pertanto potrebbero risultare assoggettabili alla nuova plusvalenza soltanto le cessioni di beni con destinazione abitativa e quelli ad essi pertinenti (box, magazzini ecc.) con esclusione delle abitazioni signorili e le ville (categorie catastali A1 e A8)⁵².

Tale conclusione peraltro sarebbe in linea con la tesi che riterrebbe rilevante per quanto ci occupa soltanto la cessione che abbia ad oggetto il bene su cui sia stato eseguito direttamente un intervento.

Se invece si ritenesse di aderire all'orientamento che ritiene plusvalenti le cessioni che facciano seguito anche ad interventi su beni comuni, si potrebbero considerare attratti nella nuova disciplina pure i beni strumentali e non pertinenti, facenti parte di un condominio su cui siano stati effettuati lavori trainanti, atteso che gli stessi⁵³ in alcuni condomini con destinazione mista (ma con prevalenza residenziale) potrebbero aver beneficiato⁵⁴ dei vantaggi del superbonus⁵⁵.

C. INTERVENTI AGEVOLATI

Nell'ottica appena delineata si procederà di seguito ad analizzare i profili più problematici relativi agli interventi di cui all'art. 119 del DL n. 34 del 2020.

C1. Individuazione degli interventi agevolati.

50 Consistenti come si vedrà soltanto negli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia. Potrà rilevare anche l'intervento ai sensi della lett. e) nel caso in cui la nuova costruzione preveda l'installazione di pannelli fotovoltaici.

51 Circ. n. 30 cit., pag. 9, par. 2.1.3, e pag. 13, par. 2.1.5.

52 Atteso che possono beneficiare del Superbonus anche i fabbricati collabenti (così Circ. n. 30 cit., par. 3.1.4, pag. 20) la loro vendita, ad intervento già eseguito, può risultare imponibile. Anche perché non risulterebbero più collabenti essendone divenuto obbligatorio l'accatastamento come unità urbana ultimata.

53 Circolare AE n. 24 del 2020.

54 Circ. AE n. 24 del 2020, pag. 15, prevede testualmente che in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio le relative spese possono essere considerate, ai fini del calcolo della detrazione, soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari residenziali ricomprese nell'edificio sia superiore al 50% è possibile ammettere alla detrazione anche il proprietario o il detentore di unità non residenziali quali beni strumentali o merce. La detrazione (e la plusvalenza eventuale che ne derivi in caso di vendita) spetterebbe anche ai possessori di box o cantine. Nello stesso senso Circ. n. 30 cit., par. 2.1.6. pag. 14.

55 Va rilevato che per alcuni soggetti (Onlus, Organizzazioni di Volontariato o Le Associazioni di promozione sociale) l'intervento e la successiva rivendita eventualmente plusvalente potrà riguardare anche beni censiti nelle categorie catastali B1, B2 e D4. Occorre ricordare che l'art. 9, comma 1, lett. c) del DL n.176 del 2022 ha aggiunto un periodo al comma 8-ter dell'art. 119 del DL n.34 del 2020, ai sensi del quale a determinate condizioni il superbonus continua ad applicarsi nella misura del 110%.

L'art. 119 del DL n. 34 del 2020 fa riferimento a interventi specifici⁵⁶ di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico⁵⁷.

Si è posta la questione se si sia voluto far riferimento anche a quelli elencati in disposizioni anteriori all'entrata in vigore del DL n.34/2020, come ad esempio quelli previsti dagli artt. 14 e 16 del DL n. 63 del 2013⁵⁸.

Con la prudenza del caso sembrerebbe più corretto sostenere⁵⁹ che possano concorrere a far emergere una plusvalenza ex art. 67 lett. b-bis) solo gli interventi che ai sensi dell'art. 119 abbiano permesso al contribuente una detrazione maggiorata e soltanto nella particolare accezione in cui sono riportati nella stessa norma⁶⁰. Tale ultima disposizione, infatti, pur prevedendo una serie di rinvii, si caratterizza per contenuti autonomi che consentono di rilevare gli interventi in essa elencati per caratteristiche quantitative e qualitative differenti rispetto a quelli, riguardanti lo stesso settore, previsti da disposizioni entrate in vigore in precedenza⁶¹.

A conferma di tale assunto va pure sottolineato che solo in detta specifica normativa è stata prevista la distinzione tra "interventi trainanti", i quali possono riguardare beni comuni o specifiche unità residenziali, che accedono direttamente alla detrazione fiscale, e "interventi trainati", che invece possono interessare solo specifiche unità residenziali e far fruire dei vantaggi del Superbonus soltanto se realizzati congiuntamente ad uno dei primi.

Inoltre, nello stesso senso, andrebbe rilevato che il rinvio all'art. 119 debba intendersi effettuato anche al 1° comma dello stesso articolo che richiama solo le fattispecie di Super-Bonus⁶². Tale conclusione peraltro sarebbe confermata pure dal riferimento testuale ai soli interventi che siano

56 In particolare si tratta degli interventi di: - efficienza energetica di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 e di cui ai commi 1 e 2 dell'articolo 119 (super-ecobonus); - adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 4 dell'articolo 119 (super-sismabonus); - installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ivi compresi gli interventi di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del DL n. 34/2020; - installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, e di cui al comma 8 dell'articolo 119.

57 L'art. 121 dello stesso DL n. 34 del 2020, individuando le fattispecie cui si applica lo sconto in fattura e la cessione del credito d'imposta, ne offre una sintesi riepilogativa.

58 Si fa riferimento agli interventi già presenti nel panorama fiscale: eco-bonus (riqualificazione energetica) e recupero edilizio e interventi antisismici (sismabonus) attualmente disciplinati rispettivamente dagli articoli 14 e 16 del DL 4 giugno 2013 n. 63 convertito dalla legge 3 agosto 2013 n. 90.

59 Quanto si sosterrà peraltro sembrerebbe coerente con il concetto che con la nuova manovra si sia voluto colpire il beneficio derivante dalla fruizione della detrazione fiscale e soltanto se la stessa risulti maggiorata.

60 Depone in questo senso il dettato della norma e lo stesso elenco degli interventi in essa previsto che è differente e più specifico rispetto a quello previsto dalla disposizione emanata in precedenza. In secondo luogo anche il disposto di cui all'art. 121 del DL n.34 del 2020 con la locuzione "e di cui" "lascia intendere una chiara distinzione nell'ambito delle fattispecie in relazione alle quali potrà esercitarsi lo sconto in fattura o la cessione del credito distinguendo tra quelle previste in altre norme e quelle disciplinate dall'art. 119.

61 Si pongono nella stessa direzione anche i riconoscimenti dell'Agenzia delle Entrate quando nella circolare n. 24 del 2020 parla di interventi che "si affiancano" a quelli già previsti e nella circolare n. 30 del 2020 si parla espressamente di nuova disposizione.

62 Tale conclusione peraltro sembrerebbe confermata dall'art. 68 Tuir che ugualmente fa espresso riferimento solo alle fattispecie con detrazione del 110%.

stati “eseguiti” o “conclusi” dopo l’entrata in vigore del DL n.34 del 2020 e che dunque trovino la loro fonte solo in detta norma⁶³.

C2. Interventi eseguiti sulle parti comuni - interventi eseguiti sulla singola unità.

Come già anticipato, ai sensi dell’art. 119 DL n.34 del 2020, l’incentivo del Superbonus nella misura del 110% poteva essere fruito sia per interventi su parti comuni di un edificio che su specifiche unità residenziali.

In un’ottica di inquadramento iniziale va precisato che i lavori eseguiti sulle parti comuni non potevano riguardare direttamente il bene ceduto, ma solo l’edificio del quale lo stesso immobile facesse parte e ciò anche se fossero stati qualificabili come strutturali.

In secondo luogo è opportuno chiarire che per individuare quali siano i “beni comuni” e come definire l’area perimetrale di pertinenza del singolo bene, si può far riferimento all’elenco di cui all’art. 1117 c.c.⁶⁴ e alle risultanze catastali desumibili dall’elaborato planimetrico, e non solo a quello desumibile dall’art. 119 DL n. 34 del 2020. In particolare la planimetria catastale del bene venduto può offrire un valido strumento per stabilire se l’intervento trainante e soprattutto trainato lo abbia interessato direttamente. Il Fisco, peraltro, dispone di strumenti adeguati per rilevare gli elementi distintivi di tali fattispecie⁶⁵.

Alla luce dello scenario appena descritto la questione più spinosa che si pone nell’analisi incrociata del nuovo testo della lettera b-bis) dell’art. 67 e dell’articolo 68 del Tuir da una parte, e dell’art. 119 DL n. 34 del 2020 dall’altra, è quella di stabilire se anche gli interventi riguardanti le parti comuni dello stabile di cui fa parte il bene oggetto di cessione onerosa possano essere ritenuti rilevanti per l’imponibilità della relativa plusvalenza.

L’argomento principale che potrebbe essere portato a sostegno della tesi favorevole risiede nella lettera dell’art. 119 del DL n.34 del 2024, che fa riferimento in senso generico agli interventi eseguiti senza specificarne l’oggetto⁶⁶.

Inoltre ne potrebbe essere rinvenuto un sostegno ulteriore nella posizione⁶⁷ assunta in passato dalla stessa Amministrazione Finanziaria, prima della entrata in vigore della nuova normativa, la quale aveva affermato che i costi sostenuti per lavori sulle parti comuni a seguito di intervento da Superbonus possono essere considerati quali costi inerenti, incrementativi del costo di acquisto dei beni venduti, non solo se detratti ma anche se assoggettati a sconto in fattura o ceduti. Da tale

63 Pertanto se ad esempio fosse stato eseguito in data anteriore un intervento di ecobonus (non Super-Bonus quindi) con detrazione del 50% (es. sostituzione infissi) l’eventuale cessione operata nel 2024 non potrebbe risultare attratta dalla nuova disciplina.

64 Circolare n. 24 del 2020, pag. 7.

65 Nel contesto di quanto si sta sostenendo diventa importante precisare anche che l’art. 21 della legge di Bilancio 2024 ha introdotto la verifica in capo all’Agenzia delle Entrate sulla corretta esecuzione delle variazioni catastali in seguito ad interventi edilizi ammessi dall’agevolazioni da Superbonus. In sostanza, il Fisco procederà a verificare la coerenza tra gli interventi effettuati e le risultanze catastali.

66 E’ opportuno osservare fin da subito tuttavia che la stessa lettera della norma quando si fa riferimento all’inciso “in relazione agli immobili” sembrerebbe legittimare la soluzione opposta a quella che si sta riferendo.

67 La risposta n. 204 del 24.3.2021 prevedeva infatti un identico regime dei costi a prescindere dalla detrazione, dallo sconto in fattura e dalla cessione del credito.

posizione si potrebbe far derivare la rilevanza degli interventi sulle parti comuni come concorrenti a far emergere⁶⁸ plusvalenze imponibili⁶⁹.

Va sottolineato che se si aderisse a tale orientamento risulterebbe ampliata la platea degli atti interessati, dovendosi ritenere imponibile, come già anticipato, anche le plusvalenze conseguite con la cessione di un bene strumentale⁷⁰.

Nel contempo, ragionando nella stessa direzione, si dovrebbero considerare quali fatti generatori dei redditi diversi in argomento anche eventi non riconducibili specificatamente al cedente⁷¹, ponendosi però in tal modo in contrasto con la necessaria sussistenza di un collegamento funzionale, soggettivo/oggettivo, tra il presupposto dell'imposta e la plusvalenza, come più avanti si cercherà di evidenziare⁷².

Anche per tale ragione, rappresentando sempre la massima prudenza, in un quadro di interpretazione letterale differente rispetto a quello che come visto più sopra legittimerebbe la conclusione di ritenere rilevanti anche gli interventi sulle parti comuni⁷³, valorizzando invece il distinto riferimento, sempre letterale, al concetto di "relazione" di cui al testo della lett. b-bis)⁷⁴, si ritiene che possano concorrere a far emergere una plusvalenza immobiliare soltanto gli interventi eseguiti sul bene oggetto della cessione onerosa⁷⁵ e non anche quelli relativi alle parti comuni

68 Se si ammettesse la rilevanza impositiva degli interventi sulle parti comuni, la cessione onerosa di un bene potrebbe risultare plusvalente anche se lo stesso immobile non avesse beneficiato direttamente di lavori trainati. In caso di vendita nei 10 anni dalla ultimazione dei lavori condominiali verrebbe comunque maturata una plusvalenza senza poter più invocare il decorso dei 5 anni dall'acquisto quale causa di esclusione prevista dall'art. 67 lett. b). Addirittura nei condomini formati da più corpi la vendita potrebbe far emergere una plusvalenza imponibile anche se l'intervento avesse interessato un edificio differente rispetto a quello nel quale si trova l'immobile oggetto di vendita. Ad esempio, se Tizio, che ha acquistato per euro 20.000 nel 1970 un appartamento ubicato in uno stabile sul quale sia stato eseguito un intervento di cappotto termico, lo vendesse oggi a euro 200.000 maturerebbe una plusvalenza di euro 180.000 non potendo, come si vedrà, neanche dedurre il costo pro-quota se si sia optato per lo sconto in fattura o per la cessione del credito, a meno che non aspetti almeno 5 anni, accedendo in tal caso alla possibilità di dedurre i relativi costi nella misura del 50%. Peraltro il medesimo Tizio maturerebbe comunque la plusvalenza anche qualora non avesse votato a favore nella deliberazione dell'assemblea del condominio.

69 In definitiva la deducibilità dei costi sostenuti avrebbe fatto ritenere in via simmetrica come fiscalmente rilevanti anche i lavori sulle parti comuni da cui derivino. Ad oggi lo stesso argomento potrebbe essere utilizzato in senso opposto atteso che i costi non sono più deducibili nei primi 5 anni e se abbiano permesso di fruire del Superbonus 110% con le modalità dello sconto in fattura e della cessione del credito (arg. ex nuovo testo art. 68 Tuir).

70 La rivendita di un bene strumentale o più in generale non residenziale che facesse parte di un edificio su cui siano stati eseguiti lavori su beni comuni assistiti da Superbonus, operata dopo i 5 anni dal relativo acquisto potrebbe risultare attratta nel perimetro applicativo della nuova plusvalenza visto che, pur non potendo essere direttamente oggetto di un intervento agevolato ai sensi dell'art. 119 DL n. 34 del 2020, lo stesso bene ha comunque beneficiato del Superbonus "condominiale". Viceversa la stessa operazione non risulterebbe plusvalente, neanche in vigore della nuova normativa, aderendo alla posizione di contenere l'applicazione della novella alle sole cessioni che facciano seguito ad interventi agevolati trainanti e trainati eseguiti sui singoli beni residenziali, atteso che, come visto, le medesime attività agevolate non avrebbero potuto essere eseguite in relazione ai beni strumentali.

71 Seguendo questa impostazione anche se un'abitazione non fosse interessata direttamente dai lavori la vendita che la avesse ad oggetto potrebbe concorrere a far conseguire una plusvalenza imponibile.

72 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.

73 Valorizzando in senso ampio il termine di "intervento di cui all'art. 119".

74 In un quadro di maggiore coerenza anche sistematica della nuova normativa con quella previgente.

75 Ai fini della verifica se l'intervento abbia interessato anche il singolo bene può offrire un valido supporto il modello CilaS, nel quale è precisato che in caso di interventi trainati su parti private i dati relativi alle unità immobiliari interessate sono riportati nel

dello stesso stabile o eseguiti su un corpo di fabbrica diverso ma rientrante nello stesso condominio⁷⁶.

In particolare la locuzione “in relazione ai quali”, contenuta in detta norma e riferita agli immobili oggetto di vendita, dovrebbe essere interpretata nel senso che gli interventi rilevanti ex art. 119 possano essere solo quelli riferiti ai singoli beni; lo stesso concetto di “relazione” andrebbe letto infatti per indicare che l’intervento qualificante la plusvalenza debba essere stato eseguito direttamente “sul bene”⁷⁷.

Di conseguenza potrebbero generare una plusvalenza imponibile solo le cessioni onerose di unità immobiliari residenziali diverse dalle abitazioni principali che facciano seguito ad interventi da Superbonus riguardanti **direttamente** il medesimo bene ceduto e soltanto se non ricorrano cause di esclusione. Di contro non potrebbero generare una plusvalenza immobiliare le cessioni onerose poste in essere dopo l’esecuzione di interventi su parti comuni dello stabile⁷⁸ di cui fa parte il medesimo bene ceduto⁷⁹.

Seguendo questa impostazione, gli interventi che combinati con una cessione potrebbero farne risultare imponibile la relativa plusvalenza dovrebbero essere soltanto quelli, tra gli interventi trainanti e trainati, che abbiano riguardato i singoli alloggi o le singole unità immobiliari.

Per dirla in altri termini dovrebbero rilevare solo i lavori agevolati effettuati all’interno delle singole unità ed ancora meglio solo se oggetto di cessione sia un edificio unifamiliare oppure una unità immobiliare posta in un edificio plurifamiliare su cui siano stati eseguiti detti lavori e non anche quelli, sempre agevolati, eseguiti dai condomini⁸⁰.

quadro 2 dell’allegato “altri soggetti coinvolti” nonché nello stesso allegato 2 ove è precisato che il relativo utilizzo riguarda soltanto interventi su unità immobiliari unifamiliari e unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall’esterno. Dunque se alla CilaS è allegato il modello “altri soggetti coinvolti” l’intervento ha interessato di sicuro il singolo bene.

76 Aderendo alla tesi opposta potrebbe risultare plusvalente anche la cessione di un bene il cui stabile non sia stato interessato da alcuna attività ex art. 119 benché ne abbia beneficiato il “super” condominio di cui faccia parte. 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 Super bonus l’intervento realizzato su uno solo degli edifici che compongono il condominio.

77 Rileverebbero pertanto le sole plusvalenze derivanti da un atto traslativo di beni immobili a titolo oneroso “in relazione ai quali” siano stati eseguiti determinati interventi, che cioè lo abbiano riguardato direttamente e non in via indiretta.

78 Del resto, se fossero stati considerati rilevanti anche gli interventi sulle parti comuni dello stabile di cui faccia parte il bene ceduto, le operazioni interessate avrebbero potuto essere più correttamente sanzionate in termini di decadenza dal beneficio fruito. La penalizzazione relativa alla assimilazione come reddito diverso appare eccessiva e sicuramente sproporzionata.

79 Lavori che non abbiano riguardato direttamente tali abitazioni oggetto di vendita.

80 In questa ottica potrebbero rilevare solamente gli interventi trainanti di super ecobonus o super sisma bonus ovvero di isolamento termico, 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. Ed inoltre, sempre con riferimento agli stessi immobili, potrebbero rilevare in chiave impositiva gli interventi “trainati” 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 sisma bonus acquisti. Deporrebbe nello stesso senso inoltre anche la considerazione che l’oggetto della cessione onerosa, che può rilevare ai fini della emersione delle plusvalenze ex lett. b-bis), potrebbe essere soltanto l’unità immobiliare diversa dalla abitazione principale e non i beni comuni che vengono trasferiti all’acquirente per effetto della legge. Sarebbe quindi quanto meno singolare che possano rilevare gli interventi che riguardino tali beni quando nel sistema dei redditi diversi, come già anticipato, si pone come necessario riscontrare in senso unitario un collegamento funzionale soggettivo/oggettivo tra il presupposto dell’imposta e la plusvalenza e tra la stessa plusvalenza e l’oggetto di cessione.

Più in particolare, non dovrebbe rilevare ai fini impositivi un lavoro fatto dal condominio⁸¹, perché si tratterebbe di intervento eseguito su un bene comune⁸².

D'altro canto il presupposto per l'applicazione della plusvalenza può essere solo una cessione "volontaria" e non la conseguenza di un effetto indiretto quale sarebbe la cessione dei beni comuni (83), che peraltro, come è noto, non potrebbero⁸⁴ formare⁸⁵ oggetto di autonoma⁸⁶ cessione⁸⁷.

Partendo dal presupposto che ai fini dell'imponibilità della plusvalenza rileva anche la specifica tipologia di intervento eseguito sul singolo bene venduto, cadrebbe pure la replica, avanzata da chi ritiene rilevanti anche gli interventi su beni comuni, basata sulla fruizione dei benefici del superbonus da parte del cedente.

Per la stessa motivazione non potrebbe essere invocato neanche il principio sostanziale, su cui si tornerà anche più avanti⁸⁸, che la plusvalenza dovrebbe colpire chi si sia avvalso del beneficio, proprio perché nel caso specifico mancherebbe il collegamento funzionale soggettivo/oggettivo di cui se ne ritiene necessaria la preventiva sussistenza⁸⁹, come peraltro emerge dalla struttura

81 Se il condominio fosse appartenuto per intero ad un unico soggetto la problematica non avrebbe avuto ragione di porsi. Infatti la circolare n.30 del 2020, pag. 11 e segg., aderendo ad un criterio soggettivo ha escluso che possa beneficiare del Superbonus un condominio le cui unità immobiliari appartengono ad un unico soggetto. Va rilevato tuttavia che nella differente ipotesi di lavori assistiti da ecobonus e da sismabonus non rientranti nell'elenco ex art. 119 DL n. 34 del 2020 si era ritenuto (circ. n. 19 del 2020) che il medesimo condominio inteso in senso oggettivo potesse godere dei benefici.

82 A meno che non si voglia ipotizzare (a dire il vero abbastanza inverosimilmente) che siano stati eseguiti lavori dal condominio (nella specifica veste di terzo) direttamente sulle singole unità appartenenti in via esclusiva ai singoli condomini.

83 Se si ritenessero rilevanti in chiave impositiva anche gli interventi trainanti eseguiti sulle parti comuni dello stabile, occorrerebbe risolvere la questione relativa alla corretta individuazione del costo di acquisto del bene ceduto e della rilevanza dei costi inerenti. Atteso infatti che il singolo condomino usufruisce della detrazione in ragione dei millesimi di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli articoli 1123 e seguenti c.c. (su cui Circ. n. 24 del 2020, pag. 7) si verificherebbe la situazione, che potrebbe risultare sproporzionata, ove a fronte di una detrazione minima la stessa cessione potrebbe far conseguire una plusvalenza importante.

84 Si consideri inoltre che consentirebbe di giungere alle medesime conclusioni la difficoltà di individuare la data di ultimazione dei lavori sulle parti comuni, in particolare con riferimento ad immobili di grosse dimensioni oppure a un condominio composto da più appartamenti ed addirittura da più scale. Il fine lavori formale che riguarda tutti gli appartamenti potrebbe non coincidere con la fine dei lavori effettiva dei singoli appartamenti. Anzi quasi di sicuro non coinciderebbero. Ragione in più per sostenere l'irrilevanza fiscale dei lavori su parti comuni.

85 Peraltro paradossalmente la stessa Risposta n. 204 del 24.3.2021 cit., utilizzata a sostegno della tesi contraria, potrebbe essere usata a supporto della ricostruzione che si ritiene preferibile. Così come i costi sostenuti a seguito degli interventi su parti comuni non possono essere più considerati quali incrementativi del costo di acquisto dei beni venduti, simmetricamente anche gli stessi interventi sulle parti comuni non possono essere considerati rilevanti ai fini della imponibilità della cessione.

86 Non si potrebbe infatti prospettare una applicazione della nuova normativa che faccia rilevare fatti rispetto ai quali lo stesso contribuente risulti estraneo. In definitiva lo sconto in fattura o la cessione del credito operati dal contribuente perché condomino (ancorché dissenziente) con riferimento a lavori condominiali che addirittura in determinate realtà non abbiano neanche interessato il suo edificio di riferimento, non possono costituire una penalizzazione in misura notevolmente asimmetrica rispetto ai benefici ricevuti.

87 Se si fosse voluto inserire anche la cessione dei beni comuni tra le fattispecie rilevanti ai fini impositivi, piuttosto che tra le fattispecie plusvalenti, si sarebbe dovuto prevederne la disciplina tra i redditi diversi. La lett. b-bis) invece è ricompresa tra le plusvalenze e ne risulta limitata l'operatività ad uno scenario di tipo soggettivo e circoscritto al bene oggetto di cessione.

88 La fruizione effettiva del beneficio del superbonus in un quadro differente volto a valorizzare la natura di riequilibrio della lett. b-bis) sembrerebbe condurre a soluzioni opposte a quelle riportate nel testo. Tuttavia la soluzione della problematica andrebbe trovata in un'ottica differente, volta a valorizzare il collegamento funzionale soggettivo e oggettivo che si ritiene necessario ai fini del conseguimento delle plusvalenze immobiliari.

89 In coerenza con la conclusione prospettata si consideri che la fruizione dei bonus a regime ex art. 16 bis del Tuir non ha mai costituito una fattispecie rilevante ai fini del conseguimento delle plusvalenze immobiliari.

normativa previgente rilevabile ai sensi degli artt. 1, 2, 6 e 67 lettera b) Tuir.

Si dovrebbe tenere invece sempre presente il concetto che la plusvalenza si riferisce alla cessione di un bene ristrutturato e non alla mera fruizione del beneficio della detrazione fiscale, anche se il soggetto passivo si fosse avvalso dello sconto in fattura o della cessione del relativo credito⁹⁰.

Per comprendere meglio quanto si vuole sostenere, occorre muovere dalla premessa che ai sensi dell'art. 1 del Tuir il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è il possesso di un reddito, che nel caso che ci occupa è classificato ai sensi dell'art. 6 Tuir come "reddito diverso" e che, ai sensi della lett. b) dell'art. 67, richiede la necessaria sussistenza di un collegamento funzionale tra reddito prodotto e immobile ceduto. Ciò premesso, anche nello scenario che emerge dalla lettera b-bis) dell'art. 67, non potrà che farsi riferimento al medesimo impianto, non potendosi ritenere che lo stesso ne risulti modificato solamente per la stretta connessione con il vantaggio derivante dalla applicazione del Superbonus. Il beneficio del Superbonus, infatti, si colloca sul piano delle detrazioni dall'imposta (arg. anche dall'articolo 16-bis, Capo I, del Tuir) e non su quello differente proprio dei redditi ed in particolare quello specifico dei redditi diversi normato dal Capo VII del Tuir. Bisognerà, pertanto, distinguere nell'ambito della nuova ipotesi impositiva il profilo soggettivo, proprio della detrazione d'imposta, da quello oggettivo, relativo al reddito prodotto, e ritenere plusvalente solo la cessione in cui ricorrano entrambi i suddetti profili. In questa ottica, quindi, potrà far conseguire una plusvalenza imponibile soltanto la cessione del bene cui sia direttamente collegabile il beneficio da Superbonus ma non la mera fruizione dello stesso vantaggio che non sia direttamente connessa al bene venduto.

Più nello specifico non potrà risultare soggetto passivo di un reddito ex lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir chi si sia soltanto avvalso di un vantaggio fiscale perché, ad esempio, ne abbia fruito in quanto condomino⁹¹. Invece, più correttamente, la cessione potrà risultare imponibile, in presenza degli altri presupposti, solo se ricorra anche l'elemento oggettivo ossia che il reddito/plusvalore, che sia stato prodotto con il lavoro agevolato, abbia riguardato direttamente il bene oggetto della stessa vendita.

D. AMMONTARE DELLA ALIQUOTA DI DETRAZIONE

Si pone l'ulteriore questione se per determinare l'imponibilità della plusvalenza possano essere ritenuti rilevanti solo gli interventi assistiti da Superbonus nella misura del 110% oppure anche quelli che, pur consentendo di fruire del Superbonus, permettano di godere di una detrazione sempre maggiorata, ma ridotta rispetto alla percentuale del 110% (a seconda dei casi e dell'anno di riferimento 90%, 70% e 65%).

Nell'ottica che precede si potrebbero sostenere due soluzioni.

La prima, che sembrerebbe legittimata da un'interpretazione letterale, riterrebbe che l'art. 119 DL n.34 del 2020, limitandosi a richiamare solo gli interventi da Superbonus senza alcun tipo di specificazione ulteriore, permetterebbe di considerare rilevanti ai fini del conseguimento delle plusvalenze immobiliari ex art. 67 lett. b-bis) tutti gli interventi assistiti da Superbonus in misura

⁹⁰ Il concetto che si sta sostenendo non sembra in contrasto con quanto affermato in ordine alla ratio della norma che comunque è quella di aver voluto colpire lo strumento del Superbonus; qui si vuole solo inquadrare più correttamente la nuova norma nell'impianto del sistema delle plusvalenze immobiliari utilizzato per raggiungere tale specifico scopo.

⁹¹ La conclusione risulterà identica anche nel caso in cui ci si sia avvalsi dello sconto in fattura o della cessione del credito d'imposta.

maggiorata, non solo del 110% ma anche del 90%, del 70% o del 65% a seconda degli anni e del caso preso a riferimento.

Secondo questa tesi la differenza tra le fattispecie che consentono una detrazione nella misura del 110% e le altre, sarebbe costituita solo dal diverso regime di deducibilità delle spese occorse per eseguire l'intervento⁹².

Tuttavia, sempre con l'avvertenza di usare la massima prudenza, si ritiene preferibile sostenere che solo l'utilizzo del Superbonus nella percentuale del 110% può far emergere la nuova plusvalenza.

A sostegno di tale conclusione va evidenziato innanzitutto che sul piano letterale l'art. 119, comma 1, DL. n. 34 del 2020 nella sua versione originaria⁹³, cui, nell'ottica perequativa della novella, sembrerebbe abbia voluto riferirsi il legislatore, fa riferimento soltanto a detta aliquota e non anche alle ulteriori aliquote di detrazione che sono state introdotte solo in via successiva seppur sempre nel corpo della medesima norma⁹⁴.

Inoltre, sempre in chiave normativa, la stessa soluzione troverebbe conferma dall'analisi incrociata dei nuovi testi di cui alla lett. b-bis) e soprattutto all'art. 68 Tuir da una parte e dal DL. n.11 del 2023, noto anche come "decreto Blocca Cessioni", dall'altra.

Se il beneficio del bonus dal febbraio del 2023, fatte salve alcune eccezioni peraltro molto limitate⁹⁵, non può formare più oggetto di sconto in fattura e di cessione, non avrebbe avuto alcun senso a dicembre del medesimo anno, introdurre una norma sulla differente deduzione dei costi a seconda se il medesimo bonus fosse stato ceduto o scontato.

L'unica spiegazione plausibile sembrerebbe quella di voler fare riferimento solo alle cessioni di beni immobili oggetto di interventi conclusi in quel determinato periodo nel quale la detrazione massima consentita era del 110% ed il bonus poteva essere ceduto o scontato oltre che oggetto di detrazione⁹⁶.

92 Secondo il nuovo testo dell'art. 68 Tuir, infatti, se si è beneficiato 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 cinque, risultando invece totalmente deducibili nei casi di applicazione della minore detrazione.

93 La detrazione di cui all'articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, si applica nella "misura del 110 per cento" (omissis)

94 A seconda dei casi e dell'anno di riferimento le percentuali di detrazione sono del 90%, del 70% e del 65%. Se dunque le fattispecie tassativamente indicate come plusvalenti sono solo quelle di cui all'art. 119 DL n. 34/2020, non ci sarebbe spazio per una interpretazione estensiva volta ricomprenderne anche altre che non trovino la propria fonte diretta in tale norma. Inoltre, sempre nella stessa direzione va considerato che la cessione onerosa che faccia seguito ad interventi eseguiti che diano luogo ad agevolazioni diverse dal super bonus di cui all'art. 119 del DL n.34/2020 non costituisce un fatto generatore di plusvalenze ex art. 67 lett. b-bis) anche perché le fattispecie disciplinate da detta norma sono tassative.

95 Il DL n.11 del 2023 non consente più lo sconto in fattura e la cessione dei crediti. E' consentita solo la detrazione del beneficio nella dichiarazione dei redditi e solo se vi sia un'adeguata capienza fiscale. Sono rimaste in essere tuttavia alcune fattispecie rispetto alle quali è ancora consentito lo sconto o la cessione. In via non esaustiva per interventi diversi da quelli effettuati sui condomini con inizio lavori anteriori al 16.2.2023 – interventi dei condomini con delibera assembleare e Cilas presentati entro il 16.2.2023 (sono fatte salve le varianti successive) – per operazioni di demolizione e ricostruzione i cui titoli abilitativi siano stati acquisiti in data anteriore al 16.2.2023.

96 Peraltro non sarebbe neanche la prima volta che vengono colpite operazioni concluse solo in un determinato periodo temporale. Ad esempio le plusvalenze conseguite nella rivendita di beni immobili strumentali da parte di un professionista potranno rilevare quali componenti del reddito da lavoro autonomo solo per i redditi maturati in relazione ad acquisti eseguiti nel biennio 2007/2009. Per le operazioni immobiliari riferite agli altri periodi d'imposta troverà applicazione il regime dei redditi diversi. Sul

Sul piano più sostanziale si potrebbe rinvenire un ulteriore elemento a sostegno della soluzione che è stata avanzata, nella natura di riequilibrio propria della nuova normativa, volta a colpire soltanto coloro che si siano avvalsi del beneficio della detrazione fiscale massima consentita del 110% e, come si vedrà meglio più avanti, con riguardo solo agli interventi eseguiti nel determinato lasso temporale in cui era possibile beneficiare di detta specifica aliquota.

Come anticipato nella parte introduttiva del presente lavoro, il legislatore non intendeva prevedere una nuova plusvalenza, quanto piuttosto “penalizzare” chi si fosse avvalso dello strumento del Superbonus con finalità speculative, e non quindi chi se ne potrà avvalere anche nel prossimo futuro, beneficiando degli incentivi maggiorati in misura inferiore alla percentuale del 110%, come del resto sembrerebbe confermato dallo stesso tenore dell’art. 68 nuovo testo⁹⁷.

Lo scenario appena descritto comporta delle differenti applicazioni sul piano pratico.

Per prima cosa, l’opzione interpretativa che limita l’applicazione della “nuova” plusvalenza solo ai casi di interventi che hanno beneficiato della detrazione nella misura del 110% (rispetto a quella che la estende anche agli interventi ammessi a godere di una detrazione in misura inferiore) comporta una riduzione in termini numerici degli atti interessati⁹⁸.

Inoltre, collegare le fattispecie imponibili alla detrazione del 110% consente anche la possibilità di limitare l’elenco degli interventi rilevanti in chiave reddituale solo a quelli posti in essere nel periodo in cui è stato possibile e sarà ancora possibile⁹⁹ avvalersi della detrazione del 110%¹⁰⁰.

tema si veda Studio Cnn n. 64-2011/T “Beni strumentali nell’esercizio di arti e professioni: ammortamenti, plusvalenze e minusvalenze”, est. N. Forte.

97 Come del resto desumibile dal Dossier di approfondimento delle norme contenute nella legge 213/2023 nel quale si fa riferimento solo (e non poteva essere diversamente) agli interventi agevolati che hanno usufruito del Superbonus nella misura del 110%. A rafforzare tale conclusione deporrebbe inoltre il tenore letterale dell’art. 68 Tuir (nuovo testo) ove il riferimento testuale agli interventi che ammettano soltanto la detrazione 110% potrebbe aver avuto il significato di precisare quali fossero gli unici lavori cui si volesse far riferimento nell’ottica perequativa che è stata evidenziata più volte.

98 Ad esempio 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%, potrebbe risultare una fattispecie riconducibile nell’ambito di cui alla lett. b-bis) dell’art. 67 Tuir solo se si aderisca alla tesi che riterrebbe di estendere le fattispecie imponibili a tutti gli interventi da Superbonus e non solo a quelli assistiti dalla detrazione massima consentita del 110%.

99 Lo stesso periodo di riferimento sarebbe risultato invece più ampio nel caso si fosse ritenuto preferibile aderire alla soluzione che valorizza ai fini impositivi anche interventi assistiti da percentuali di detrazione inferiori alla misura del 110%. 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 super bonus 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. Tuttavia come anticipato, non si ritiene che il legislatore avesse avuto intenzione di colpire una fascia di contribuenti così ampia e per un termine così lungo, ma che con una norma assolutamente non chiara abbia voluto penalizzare le sole cessioni che abbiano ad oggetto unità immobiliari residenziali diverse dalle abitazioni principali intercorse dopo l’esecuzione di interventi da Superbonus 110% poste in essere solo nel lasso temporale entro il quale tale beneficio era o sia rimasto operativo con i limiti previsti dalla legge. Solo le vendite che abbiano ad oggetto tali beni, poste in essere nel decennio successivo alla conclusione dei lavori, subiranno una penalizzazione sia in termini di assoggettamento ad imposizione che di irrilevanza dei costi.

100 Il campo di applicazione della lettera b-bis) dell’art. 67 Tuir sarebbe limitato ai soli atti di cessione onerosa aventi ad oggetto beni in relazione ai quali il cedente abbia eseguito lavori di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico nel determinato lasso temporale in cui sia stato possibile avvalersi della detrazione del 110%. Solo per i comuni colpiti da eventi sismici, tale aliquota permane anche per interventi eseguiti negli anni 2024 e 2025. Al riguardo, con la circolare n. 24 del 2020, paragrafo 2.2 (così anche circ. n. 30 del 2020, par. 4.2.2.) è stato chiarito che ai fini della 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 nello stesso periodo di vigenza dell’agevolazione ed in particolare nell’intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine lavori per la realizzazione degli interventi trainanti. Nello stesso senso deporrebbero

E. RILEVANZA DELLA COMPONENTE EDILIZIA NEGLI INTERVENTI DA CUI POTREBBE EMERGERE L'IMPONIBILITA' DELLA PLUSVALENZA

Come già anticipato¹⁰¹, gli interventi agevolati con il Superbonus possono aver comportato una trasformazione urbanistica ed edilizia del singolo bene ¹⁰² o essersi conclusi senza aver prodotto una modifica così rilevante ¹⁰³ oppure ancora potrebbero essere stati eseguiti anche in assenza di opere edilizie propriamente dette.

Ai fini della nostra analisi occorre pertanto stabilire se tutte le tipologie di intervento possono concorrere all'emersione di una plusvalenza, oppure soltanto quelle che siano connotate dalla componente edilizia. Ancora più in particolare si tratta di verificare se a detti fini sia necessaria anche la sussistenza di una particolare tipologia di intervento edilizio sul singolo bene, come già previsto dal sistema impositivo ricavabile dalla lett. b) dell'art. 67 Tuir, oppure se non sia necessario che ricorra anche tale presupposto¹⁰⁴.

Con le cautele del caso si ritiene preferibile sostenere che possono rilevare, per quanto qui interessa, solo gli interventi tra quelli agevolati che abbiano comportato opere edilizie di manutenzione straordinaria¹⁰⁵, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia del singolo bene, con esclusione pertanto degli interventi di manutenzione ordinaria, disciplinati dall'art. 3, comma 1, lett. a) del dPR n.380 del 2001, e più in generale di quelli realizzabili in edilizia libera ex art. 6 del medesimo Testo unico dell'Edilizia¹⁰⁶. Si tratterebbe in definitiva di restringere il campo solo a quegli interventi conclusi su abitazioni già costruite, consistenti in opere di efficientamento energetico e di adeguamento sismico, riconducibili non solo nel perimetro di cui all'art. 119 DL n. 34 del 2020, ma anche in una delle attività edilizie di cui all'art. 3 lett. b), c) e d) e, con la limitazione agli interventi di installazione di pannelli fotovoltaici, anche agli interventi ex lett. e) dPR n.380 del 2001.

peraltro anche le scelte effettuate in sede legislativa con la previsione dell'art. 68 del Tuir in merito alla disciplina dei costi correlati alla nuova plusvalenza (su si tornerà più avanti) nonché del decreto "blocca crediti" (DL n.11/2023) che tranne qualche eccezione ha vietato la cessione del credito e lo sconto in fattura.

101 Si vedano in particolare le note 16 e 18.

102 Potrà trattarsi a seconda della tipologia di interventi eseguiti a seguito del rilascio di un permesso di costruire, di una Scia alternativa al pdc, di una Scia o di una Cila.

103 L'avvenuta presentazione di una Cilas non potrà dirsi risolutiva della qualificazione dell'intervento come manutenzione straordinaria come potrebbe sembrare dal tenore dell'art 119 comma 13 ter in quanto per fruire del Superbonus è necessario che la stessa Cilas sia presentata anche per interventi di edilizia libera (arg. ex art. 119 comma 13 quinquies).

104 L'attività edilizio-urbanistica in questi casi riguarda gli interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico e qualora abbinati ai primi anche quelli volti alla eliminazione delle barriere architettoniche. Va precisato tuttavia che in un'ottica di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico è anche possibile effettuare interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici (per i quali è richiesto di avvalersi del permesso di costruire o della super Scia) oppure interventi di edilizia libera (art. 6 Dpr n.380 del 2001) per i quali è sempre richiesta la CilaS (art. 119 comma 13 quinquies) con un contenuto più descrittivo.

105 Peraltro rispetto alla normativa previgente la componente edilizia che possa qualificare l'intervento come rilevante ai fini impositivi potrebbe risultare riferibile anche alla manutenzione straordinaria che invece nell'ottica dell'art. 67 lett. b) non avrebbe potuto far emergere plusvalenze imponibili.

106 Con una lettura più sistematica dell'intero sistema delle plusvalenze immobiliari il riferimento agli interventi agevolati andrebbe letto come se di seguito fosse inserite la locuzione "edilizi che abbiano comportato uno degli interventi di cui alle lett. b), c) e d) dell'art. 3 dPR n.380 del 2001". Rimarrebbero esclusi quindi ad esempio alcuni interventi di SuperEcobonus rispetto ai quali non sarebbe richiesta tale specifica disciplina (ad esempio vendita a seguito di lavori trainanti limitati alla sostituzione degli infissi).

A sostegno di quanto sopra depone innanzitutto il dato letterale. Il riferimento è al termine “costruzione” di cui all’art. 67 lett. b-bis), nonché ai termini “costruiti” e “costo di costruzione” di cui all’art. 68 (nuovo testo) Tuir, che evocherebbero esclusivamente un’attività qualificata di derivazione edilizia. Più in particolare, così come emerge dal combinato disposto delle suddette norme e della lettera b) dell’articolo 67 Tuir, per le finalità che ci occupano vanno valorizzati soltanto gli specifici interventi di cui alle lettere b), c) e d) dell’art. 3 del dPR n.380 del 2001 in quanto essi solo consentono di qualificare il bene residenziale, al termine della esecuzione dei lavori, come “costruzione”, per tale intendendosi un immobile che ne risulti almeno “modificato”. Di conseguenza non potranno rilevare in questo senso le attività di manutenzione ordinaria o di edilizia libera e maggiormente quelle relative al conseguimento di risparmi energetici che possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette (arg. ex art. 16 lett. h) del Tuir).

Nella stessa direzione, peraltro, depone in maniera incisiva anche la considerazione che, come meglio emergerà più avanti, solo un intervento “pesante” di natura edilizia può assumere rilievo per determinare il periodo di monitoraggio in base al quale sia possibile appurare se si sia verificata la causa di esclusione della plusvalenza per aver adibito l’unità immobiliare ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari¹⁰⁷.

Non sembrerebbe inoltre che il concetto di costruzione, già presente solo in chiave edilizia con riferimento allo scenario tributario di cui alla previgente lettera b) dell’art. 67 Tuir, possa assumere un significato più ampio e sostanzialmente differente nell’ambito normativo ed applicativo della nuova lettera b-bis) del medesimo articolo proprio in ragione della sua collocazione.

Quindi anche ragioni di coerenza con il quadro normativo già in vigore¹⁰⁸ consentono di sostenere che concorrono a generare plusvalenze immobiliari solo quegli interventi nei quali sia necessariamente presente una componente edilizia “pesante”. L’unica differenza emergerebbe dalla constatazione che nello schema precedente alla novella tale attività era stata normata con

107 Si veda in particolare par G2.

108 In mancanza di una espressa disposizione normativa la problematica se potessero costituire un fatto generatore di plusvalenze anche le cessioni a titolo oneroso di beni immobili “ristrutturati” da intendersi in senso ampio e non limitato al solo intervento edilizio di ristrutturazione ex art 3 dpr 380 del 2001 da non più di cinque anni non ha trovato ancora una risposta chiara e definitiva. A riprova di ciò si consideri che alcuni provvedimenti di prassi, sulla vendita infraquinquennale a seguito di frazionamento edilizio (Ris. n.219/2008)) e sulla 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. Di recente (Ris. n. 560/2022) l’AF 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 e che gli interventi edilizi su beni già esistenti fossero irrilevanti ai fini del conseguimento delle plusvalenze. Da parte nostra, in data anteriore a tale ultimo provvedimento e con conclusioni che possono essere ritenute ancora valide, si era sostenuto che potesse far emergere materia imponibile solo la vendita che avesse ad oggetto un bene che a seguito dell’intervento potesse essere configurato come “nuovo” (costruito) rispetto alla sua consistenza anteriore all’intervento edilizio, come ad esempio nel caso di vendita di un bene che faccia seguito ad un intervento di demolizione e nuova costruzione (Studio n.182-2019/T, est F. Raponi). Il Fisco era arrivato addirittura a sostenere in relazione alla portata qualitativa e quantitativa dei lavori la possibile riqualificazione dei redditi conseguiti in caso di cessione a seguito di lavori edilizi come redditi d’impresa (Ris. n.204/2002; Ris. n.273/2002; Ris. n.426/2019). La scelta operata dal legislatore con la legge di bilancio 2024 sembrerebbe aver allontanato, ma non eliminato del tutto il rischio di tale riqualificazione.

riferimento soltanto¹⁰⁹ ad opere di “nuova edificazione”¹¹⁰, mentre nella lettera b-bis) è stata qualificata in termini reddituali anche quella eseguita su un bene “già esistente”¹¹¹.

Pur rappresentando una novità assoluta nel panorama delle plusvalenze immobiliari, la previsione di cui alla lettera b-bis parrebbe trovare il minimo comun denominatore con la disciplina previgente di cui alla lettera b) art 67 proprio nella necessaria sussistenza della natura esclusivamente edilizia dei medesimi lavori, e solo nella particolare accezione che faccia risultare il singolo bene, alla fine dell'intervento, differente sul piano urbanistico ed edilizio rispetto a come era in origine: “nuovo” nel caso della lettera b) e “ristrutturato” in quello di cui alla lettera b-bis.

La soluzione appena prospettata peraltro trova un importante riscontro sempre sul piano normativo nell'art. 1, comma 86, della legge 30 dicembre 2023 n. 213 (legge di Bilancio 2024) ove il legislatore ha disposto che al termine dei lavori agevolati dalle detrazioni fiscali di cui all'art. 119 del DL n. 34 del 2020 occorre trasmettere all'Agenzia delle Entrate la conseguente variazione catastale con aggiornamento della relativa rendita. Posto che la ratio della norma è comunque di natura fiscale, se ne potrebbe dedurre l'irrilevanza sul medesimo piano degli interventi che non abbiano comportato modifiche planimetriche o di altro genere, che avrebbero richiesto la presentazione di una variazione catastale. Nello specifico non assumono rilievo quali fatti generatori di plusvalenze gli interventi consistenti nella sola sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale, degli infissi esistenti, nell'installazione dell'impianto fotovoltaico e/o dell'impianto solare termico o di un sistema di isolamento termico a cappotto o più in generale, quelli che possono essere qualificati come lavori di manutenzione ordinaria o di edilizia libera e ancora meglio quelli relativi al conseguimento di risparmi energetici che possono essere realizzati anche in assenza di opere edilizie propriamente dette (arg. ex art. 16 lett. h) del Tuir).

La stessa conclusione, infine, risulta allineata con quanto previsto dall'art. 16 bis lett. b) del Tuir, cui l'art. 119 del DL n.34 del 2020 è strettamente correlato¹¹², che prevede solo per le singole unità immobiliari residenziali, sulle quali siano stati effettuati interventi di cui alle lettere b), c) e d)

109 Secondo il Fisco (ris. n. 560/2022) è soggetta ad imposta soltanto la plusvalenza emersa dalla vendita nei cinque anni dalla ultimazione di una abitazione di “nuova costruzione”, valorizzando solo le relative specifiche attività edilizie. Con l'introduzione della nuova plusvalenza invece ai sensi della lettera b-bis dell'art 67 Tuir è stata prevista (come novità assoluta) quale ipotesi di plusvalenza pure la cessione a seguito di un intervento edilizio eseguito su una abitazione già esistente.

110 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”. L'art. 67 lett. b) infatti recita ancora testualmente che possono far conseguire plusvalenze imponibili le cessioni di beni immobili “costruiti” da non più di cinque anni. Doveva (e deve) trattarsi inoltre di un'abitazione che oltre ad essere di “nuova edificazione” fosse diversa da quella destinata ad abitazione principale. L'art. 67 lett. b) prevede solo la cessione di beni “costruiti” da non più di 5 anni. Dal medesimo costruito normativo, completato dalle disposizioni di cui all'art. 68 Tuir, poteva inoltre desumersi che gli unici interventi che potevano e possono rilevare in chiave reddituale potessero essere solo quelli di natura edilizia e soprattutto soltanto quelli che fossero posti in essere sul bene oggetto di cessione. Con la limitazione che la relativa ultimazione fosse avvenuta nel quinquennio precedente alla cessione. Non è e non era certo invece che potessero rilevare in chiave reddituale anche gli interventi edilizi eseguiti sui beni già esistenti.

111 La 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). Anche l'agevolazione per interventi di demolizione e ricostruzione sarebbe inquadrabile nella categoria dei beni esistenti trattandosi di una ristrutturazione edilizia (art. 3, comma 1, lett. d) dpr 380 del 2001).

112 In questo senso depone anche la scelta del legislatore di accomunare sotto il medesimo articolo 121, 2° comma, del DL n. 34 del 2020 (in termini di sconto in fattura e di cessione del credito) alla lettera a) gli interventi di recupero edilizio di cui all'art. 16 bis Tuir e alle lettere b), c), e) e f) quelli di cui all'art. 119 del DL n. 34 del 2020.

dell'art. 3 del DPR 6 giugno 2001 n. 380, la possibilità di detrarre le spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici.

F. DATA DI ULTIMAZIONE DEGLI INTERVENTI – CESSIONI EFFETTUATE NEL CORSO DELL'INTERVENTO

Nel quadro complessivo che emerge dal nuovo scenario impositivo assume un valore determinante l'esatta individuazione della data di ultimazione dell'intervento.

A tal fine si potrebbe ritenere¹¹³ che qualsiasi documento predisposto e/o esibito nell'ambito del procedimento per il riconoscimento delle agevolazioni "SuperBonus" possa essere utilizzato per dimostrarne la data¹¹⁴ di conclusione¹¹⁵. Tuttavia se si aderisse alla ricostruzione che considera rilevanti in chiave fiscale solo gli interventi edilizi nella particolare accezione che più sopra è stata indicata, occorrerà fare più propriamente riferimento alla fine dei lavori comunicata al Comune¹¹⁶.

F1. Cessione effettuata in corso di ultimazione dell'intervento ex art. 119 – soggetto cedente – soggetto cessionario.

L'analisi letterale del testo normativo che qualifica come fatti generatori solo gli interventi "eseguiti e "conclusi" consentirebbe di ritenere non imponibili le plusvalenze relative alla cessione di beni i cui lavori non siano ancora ultimati.

La norma infatti sembrerebbe prevedere che per far emergere una plusvalenza sarebbe necessaria, non solo l'effettiva esecuzione, ma anche la conclusione dell'intervento¹¹⁷. In un quadro di maggiore coerenza andrebbe osservato pure che la soluzione della problematica, della possibile rilevanza degli interventi sulle parti comuni oppure, come si ritiene preferibile, solo di quelli riguardanti i singoli beni, può assumere un carattere decisivo nella definizione delle vicende connesse alla cessione di un bene durante il periodo in cui sia in corso l'esecuzione di un intervento agevolato che lo possa riguardare sia direttamente che indirettamente.

In questa ottica infatti in caso di concorrenza di interventi trainanti sui beni comuni e di interventi trainati sul singolo bene, per escludere la rilevanza della plusvalenza, andrebbe considerato solo quello trainato.

113 G. Rizzi "Le nuove plusvalenze" cit.

114 In caso di intervento misto sarebbe opportuno che il fine lavori risulti da una perizia redatta da un tecnico.

115 Ad esempio la data dell'Ape, l'attestazione del direttore dei lavori, la data di comunicazione fine lavori presentata in comune, la data di certificazione del collaudo statico, la data del visto di conformità.

116 In termini generali potrebbe esserne rinvenuta la fonte nell'art 6-bis, 3° comma, del DPR n.380 del 2001 in relazione alla Cila (ordinaria) oppure nell'art. 24, comma 2, dello stesso Testo unico Edilizia. Va osservato che in materia di CilaS l'art. 119 del DL n.34 del 2020 nel comma 13-ter non prevede espressamente una disposizione su come e quando depositare il fine lavori salvo una indicazione rinvenibile nel comma 13-quinquies.

117 La situazione peraltro è complicata anche dagli esiti e dagli effetti del decreto "salva spese" n. 212 del 2023 che aveva lo scopo proprio di gestire la situazione dei lavori non ancora ultimati. Si prenda ad esempio la vendita di appartamento in relazione al quale sia stato effettuato uno stato di avanzamento lavori ma i lavori non sono stati ancora ultimati o addirittura non sono ancora iniziati.

Potrà aversi inoltre il caso in cui risulti che sia in corso il solo intervento sui beni comuni e non ne sia interessato il singolo bene e dunque la relativa vendita non ne potrebbe proprio risentire a prescindere dalla data di fine lavori.

Trovano pertanto risposta alcune questioni.

Ad esempio, un soggetto privato che voglia vendere un appartamento di civile abitazione facente parte di uno stabile il cui condominio abbia solo deliberato di effettuare un intervento assistito da Superbonus 110%, i cui lavori non siano ancora iniziati, non dovrebbe maturare comunque una plusvalenza immobiliare.

Per le medesime ragioni non potrà risultare imponibile neanche la plusvalenza conseguita quando l'intervento sui beni comuni non sia ancora effettivamente iniziato benché sia stata già formalizzata la relativa pratica (es. esecuzione adempimenti; inserimento dati contribuenti sul cassetto fiscale dei singoli ecc. ecc.)

Nello stesso senso, e più propriamente, non dovrebbe risultare imponibile la plusvalenza eventualmente realizzata dal soggetto cedente un bene residenziale sul quale è "in corso di esecuzione" un intervento da Superbonus.

La scelta di non ritenere plusvalente la cessione in corso di esecuzione dell'intervento potrebbe avere un'incidenza anche con riguardo alla posizione del cessionario.

Si potrebbe infatti ritenere imponibile la plusvalenza realizzata da tale soggetto, se subentrato nel completamento dei lavori sul singolo bene¹¹⁸ in seguito proceda a cedere a titolo oneroso il medesimo bene¹¹⁹.

Qualche dubbio potrebbe porsi in relazione al soggetto che pur avendo completato l'intervento non sia subentrato anche nel diritto ad esercitare la detrazione, lo sconto in fattura o la cessione del credito, la cui facoltà, laddove consentito, sia rimasta in capo al soggetto cedente. Tuttavia il riferimento all'esecuzione dei lavori non sembrerebbe lasciare spazio ad una diversa interpretazione basata su presupposti che rispetto ad essa si pongano come differenti¹²⁰.

La questione è sostanzialmente analoga a quella già affrontata in relazione al cedente che non abbia effettuato alcuna operazione di detrazione¹²¹.

G. CAUSE DI ESCLUSIONE DA PLUSVALENZA

118 Il venditore (già acquirente) nella sostanza avrebbe eseguito egli stesso l'intervento; si potrebbe sostenere la soluzione opposta della non imponibilità solo se invece i lavori fossero in corso solo sulle parti comuni.

119 La fattispecie riguarda nello specifico il caso in cui sia in corso un intervento rispetto al quale non sia intervenuto il blocco delle cessioni di cui al DL n.11 del 2023. Come emergerà meglio più avanti la questione trova un riscontro simmetrico con la soluzione negativa al quesito della rilevanza in capo al cedente della cessione operata durante l'esecuzione dell'intervento agevolato ex art. 119.

120 La fattispecie descritta è differente rispetto a quella relativa alla rivendita operata da colui, che ovviamente rimarrebbe estraneo alla nuova fattispecie impositiva, che abbia acquistato un'abitazione dopo che sia stato eseguito un intervento non sia neanche subentrato al venditore nella detrazione ex art. 16 bis Tuir. Muovendo dalla ratio della norma si potrebbe porre il dubbio solo con riferimento al caso in cui l'acquirente (che poi rivenda) sia subentrato ex lege al beneficiario fiscale e ne abbia effettivamente goduto. Rimarrebbe comunque dirimente il fatto che non abbia eseguito i lavori.

121 V. supra par. B2.3

Per individuare le cause di esclusione da plusvalenza occorre muovere dal dato testuale della norma: Sono “esclusi (*da plusvalenza*) gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo»”;

Rappresentano dunque cause di esclusione dalla nuova plusvalenza:

- il decorso dei 10 anni;
- la provenienza ereditaria;
- l'utilizzo come abitazione principale del bene oggetto di vendita.

G1. Causa di esclusione connessa al decorso di 10 anni dalla conclusione dei lavori

Al fine di rendere operativa la causa di esclusione connessa al decorso di 10 anni dalla conclusione dei lavori è necessario stabilire esattamente tale data, argomento questo già trattato e per il quale si rinvia a quanto già riportato in precedenza.

G2. Causa di esclusione relativa alla provenienza ereditaria.

La problematica dell'inquadramento della causa di esclusione relativa alla provenienza ereditaria risente della non felice formulazione della norma che lascia il campo aperto a due differenti soluzioni.

La prima, che muovendo dal relativo tenore letterale, non consentirebbe di giungere a interpretazioni diverse rispetto a quella che configura nell'evento morte una causa di esclusione assoluta. Rimarrebbero non soggette a plusvalenza sia le cessioni effettuate dagli eredi che abbiano ereditato i beni dopo che il *de cuius* abbia eseguito i lavori, che quelle effettuate dagli stessi eredi dopo che ricevuto il bene in successione abbiano posto in essere l'intervento ex art. 119. La provenienza ereditaria sarebbe sufficiente ad escludere l'imponibilità della fattispecie anche se nei fatti gli stessi eredi, e non il *de cuius*, abbiano beneficiato dei relativi vantaggi sul piano fiscale. Tale interpretazione oltre che dal dato letterale dell'art. 67 lett b-bis) troverebbe sostegno soprattutto nella considerazione che in via simmetrica nell'art. 68 Tuir non sarebbe possibile individuare con certezza il minuendo da utilizzare per il calcolo del differenziale da sottoporre ad imposizione¹²².

A questo orientamento se ne contrappone un altro che troverebbe sostegno in un inquadramento più sostanziale e forse più equo ma che si scontrerebbe con l'interpretazione meramente letterale di tali norme. In particolare la causa di esclusione in oggetto dovrebbe far riferimento solo alla cessione operata dall'erede di colui che abbia eseguito i lavori e si sia avvalso della detrazione. In particolare l'acquisto per successione potrebbe valere come causa di esclusione solo se sia stato l'ultimo evento in ordine temporale. Se effettuato l'intervento, il proprietario del bene muore, i suoi eredi che intendano cedere il bene ereditato non maturerebbero alcuna plusvalenza imponibile. Se viceversa il proprietario muore prima di eseguire i lavori ed i suoi eredi eseguano

¹²² Dovrebbe corrispondere al costo di ristrutturazione ma l'art 68 non ha subito alcuna modifica al riguardo, ed anzi lasciando fermo il disposto in cui si indica il sottraendo nel valore dichiarato o rettificato nella dichiarazione di successione avvalorerebbe ancora di più la conclusione sopra indicata.

essi stessi l'intervento, ed a lavori conclusi intendano vendere il bene ristrutturato, la relativa cessione potrebbe far conseguire una plusvalenza imponibile. In questo caso l'ultimo evento sarebbe stato l'esecuzione dei lavori e non la successione¹²³.

A sostegno di quanto sopra potrebbe essere anche considerato che ai sensi della lett. b) dell'art. 67 l'esclusione derivante dalla successione è relativa alla causa di "acquisto" e non a quella della costruzione (sono plusvalenti le vendite degli immobili acquistati da meno di 5 anni esclusi quelli "acquisiti" per successione)¹²⁴.

Sul piano sostanziale peraltro non si comprenderebbe la ratio di agevolare il contribuente che, in un'ottica volta a penalizzare il mercato delle abitazioni diverse da quella principale, ristrutturate avvalendosi del super bonus 110%, abbia ereditato un appartamento prima dei lavori rispetto ad un altro contribuente che, sempre prima dei lavori, invece ne abbia acquistato¹²⁵ un altro nello stesso edificio¹²⁶. Tuttavia, come già anticipato, la scelta del legislatore della novella, non avendo previsto una deroga alle modalità di cui all'art. 68 Tuir da utilizzare per il calcolo del differenziale nel caso di beni pervenuti per successione, sembrerebbe essere stata quella di privilegiare l'interpretazione più letterale, probabilmente per la mancanza di un intento speculativo nascente da un acquisto accidentale quale è quello successorio. A ciò si aggiunga che lo stesso legislatore¹²⁷ ha previsto espressamente, come fatti generatori di plusvalenze, solo i lavori effettuati dal donatario, e non anche quelli eseguiti dall'erede, volendo probabilmente rimarcare la differente situazione emergente dai due scenari.

G3. Causa di esclusione relativa alla abitazione utilizzata come abitazione principale

Riportiamo per praticità la norma:

Sono "esclusi ... quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo".

Dal tenore letterale della disposizione è possibile prospettare due differenti cause di esclusione dalla imposizione della plusvalenza da Superbonus, collegate all'avvenuto utilizzo dell'unità oggetto di vendita quale abitazione principale¹²⁸ del cedente o suoi familiari¹²⁹ e alla decorrenza di un determinato periodo temporale.

123 Del resto anche ai sensi della lett. b) l'erede che avesse ereditato un terreno e vi avesse edificato un fabbricato avrebbe maturato una plusvalenza se lo avesse rivenduto nel quinquennio successivo alla ultimazione dei lavori. Avrebbe alienato un bene nuovo "costruito" benché avesse "ereditato" il terreno.

124 Nello stesso senso occorrerebbe rilevare che anche l'art 68 fa espresso riferimento nel caso di "acquisto" per successione al valore dichiarato o definito agli effetti della imposta di successione.

125 La provenienza ereditaria cui fa riferimento la lett. b) rileverebbe per l'assenza di speculazione in capo all'erede cedente che invece sussisterebbe se l'erede avesse beneficiato del superbonus nella esecuzione dei lavori.

126 Alle stesse conclusioni si perverrebbe anche nel caso in cui si ritengano fatti generatori di plusvalenza gli interventi sulle parti comuni. Nello stesso stabile su cui siano stati eseguiti i lavori da superbonus si potrebbe avere un condomino che abbia ereditato l'appartamento, che resterebbe escluso da plusvalenza, e un altro che ne risulterebbe colpito solo perché invece lo abbia acquistato. Infine non si comprenderebbe perché il donatario dovrebbe risultare penalizzato rispetto all'erede.

127 Mediante l'espressa previsione dell'inciso b-bis con riguardo ai beni pervenuti per donazione contenuto nel nuovo testo dell'art 68. Su cui si veda meglio infra.

128 L' AE nella risposta n. 377 del 2023 ha precisato che la destinazione ad abitazione principale va verificata al termine dei lavori.

La prima si verifica se l'abitazione ceduta sia stata acquistata da oltre dieci anni ed opera solo se tale destinazione sia rimasta in essere per la maggior parte degli stessi dieci anni antecedenti alla cessione ossia almeno per 5 anni ed un giorno anche non consecutivi. Nello specifico la causa di esclusione in argomento potrà ricorrere soltanto nel caso in cui sia possibile riscontrare, basandosi su elementi noti e non più variabili, che durante il periodo dei 10 anni già trascorsi al momento della vendita, e per la maggior parte di tale periodo, anche non consecutivamente, la stessa unità immobiliare urbana sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari¹³⁰. Dunque i lavori da Superbonus, e la data della relativa ultimazione, pur rappresentando in uno con la cessione il presupposto per l'emersione della plusvalenza di cui alla lett. b-bis), non assumono rilievo, in questo specifico contesto, anche per determinare la sussistenza della stessa esclusione. A tal fine rileveranno esclusivamente la data della cessione ed il periodo ricompreso nei 10 anni anteriori.

Questa ipotesi si differenzia peraltro dalla analoga operazione posta in essere a decennio non ancora concluso, perché come si vedrà, solo in questa seconda accezione sarebbe possibile, senza che l'operazione possa essere bollata come elusiva¹³¹, far acquisire all'abitazione oggetto di cessione la qualifica di "abitazione principale"¹³².

Tale specifica causa di esclusione opererà in particolare se il periodo di monitoraggio sia inferiore ai 10 anni. Si verificherà infatti se per la maggior parte di tale spazio temporale l'unità venduta sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari. Dunque, se ad esempio siano trascorsi 900 giorni occorrerà stabilire se il cedente o i suoi familiari abbiano utilizzato il bene venduto per almeno 451 giorni.

Rispetto alla situazione precedente non contano dunque solo la data della cessione ed il periodo di monitoraggio ma assumono rilievo anche la data di acquisto o a seconda dei casi la data di costruzione del bene venduto.

Seguendo uno schema già consolidato nella disciplina di cui alla lett. b) dell'art. 67 del Tuir, si dovrebbe verificare la prima ipotesi se il bene su cui siano stati eseguiti i lavori da Superbonus fosse stato in origine acquistato e non siano ancora decorsi 10 anni da detto acquisto. Invece dovrebbe operare la seconda fattispecie di esclusione se il bene su cui siano stati eseguiti i lavori da Superbonus fosse stato in origine costruito e non siano ancora decorsi 10 anni dalla ultimazione della medesima costruzione.

Tuttavia posto che i lavori da Superbonus, che costituiscono unitamente alla cessione il presupposto per l'applicazione della nuova imposta su beni già esistenti, possono aver inciso sul bene al punto da modificarne la struttura originaria, sembrerebbe preferibile inquadrare diversamente lo scenario normativo di riferimento. In particolare, occorre chiedersi, ai fini del

129 Per familiari deve intendersi il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Arg ex art 5 – 5 comma del Tuir.

130 Devono essere decorsi quindi 5 anni ed un giorno. Emerge in tutta evidenza che, essendo già decorso il "decennio antecedente", non si potrà intervenire in alcun modo per far divenire "principale" una abitazione che al momento della cessione ancora non lo sia. Nel contempo risulta ulteriormente chiaro che, in aderenza allo spirito della norma, si sia voluto bloccare qualsiasi possibilità di far mutare la qualifica di "seconda casa" quando la stessa possa considerarsi definitivamente acquisita.

131 Rappresenterebbe una opzione prevista dalla legge (arg. ex art. 10 bis Statuto dei diritti del contribuente).

132 A tal proposito è opportuno precisare che ai fini della prova della destinazione ad abitazione principale potrebbe non essere sufficiente la residenza anagrafica e potrebbe risultare caso per caso che sia data prova dell'effettiva utilizzazione del bene (es. utenze domestiche).

calcolo dello spazio temporale cui fa riferimento la lettera b-bis), quando rilevi come data iniziale quella dell'acquisto oppure quando possa farsi riferimento alla data di ultimazione della costruzione del bene venduto, dovendosi intendere per tale quella relativa ai lavori da Superbonus.

A tal proposito, anche ad ulteriore supporto di quanto sostenuto più sopra¹³³, non potrebbe che essere presa a riferimento la natura edilizia dell'intervento da Superbonus eseguito sul bene oggetto di vendita, perché è solo in questo specifico scenario che può essere data alla definizione di "costruzione" un'interpretazione letterale e coerente con la nuova previsione normativa.

Risulta difficoltoso, infatti, conciliare tale concetto di "costruzione", riferibile normalmente ad un immobile di prima e nuova edificazione, con una fattispecie impositiva che invece per definizione riguarda fabbricati residenziali già esistenti. La difficoltà principale consiste proprio nel trovare una corretta collocazione a tale specifica attività (di costruzione) e alla data in cui ha avuto termine, in un sistema impositivo il cui presupposto poggia invece su interventi, quali quelli assistiti da Superbonus, che anche nell'ipotesi più avanzata di demolizione e nuova edificazione, non possono dar luogo ad un immobile di "nuova costruzione" nel senso di un bene che prima non era esistente (arg. ex art. 3 lett. d) DPR n.380 del 2001).

Con questi presupposti la soluzione dipenderà dalla tipologia degli interventi edilizi che siano stati eseguiti e dallo stato in cui verrà a trovarsi l'immobile alla data in cui avranno avuto termine i relativi lavori. Più nello specifico, occorrerà appurare caso per caso se, ad ultimazione avvenuta, ne sia possibile la qualificazione di immobile inteso come una "nuova costruzione", ossia "trasformato" rispetto alla sua situazione anteriore, oppure se invece non possa essere definito come "trasformato" pur essendo stato assoggettato a un intervento edilizio rilevante ai fini dell'emersione della plusvalenza nel senso che si è già cercato di spiegare.

Muovendo da questa premessa per il calcolo del periodo di destinazione del bene ad abitazione principale occorrerà fare riferimento alla data di acquisto del bene ceduto, se lo stesso immobile sia stato assoggettato a lavori di manutenzione straordinaria¹³⁴ all'esito dei quali, pur risultando "modificato" rispetto al suo stato precedente al punto da richiedere l'adeguamento della relativa planimetria catastale, non potrebbe essere qualificato nell'ottica che qui interessa come "nuova costruzione".

Viceversa, il termine dovrà decorrere dalla data di ultimazione, coincidente con il "fine lavori" comunicato al Comune, se i lavori agevolati siano stati eseguiti ai sensi delle lettere c) o d)¹³⁵ dell'art. 3 DPR n.380 del 2001¹³⁶, avendo comportato una trasformazione urbanistica ed edilizia del bene oggetto di vendita al punto da poterlo considerare, anche ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir, come se si trattasse di una "nuova" costruzione.

Occorre segnalare comunque la differenza che emergerebbe con riferimento alla demolizione e ricostruzione in caso di "Super sisma bonus" rispetto a quella in caso di "Super sisma bonus acquisti".

133 Si veda par. E.

134 Intervento ex lett. b) del DPR n.380 del 2001 eseguito tramite Cilas o meglio tramite Cila o Scia. E' discusso infatti se la Cilas possa valere come titolo edilizio oppure se debba essere affiancata a seconda dei casi da una Cila ordinaria o da una Scia.

135 Anche ai sensi della lett. e) dell'art. 3 del DPR n. 380 del 2001 nell'unico caso in cui è ammessa la fruizione del Superbonus.

136 Si tratta di lavori eseguiti con Scia alternativa al permesso di costruire o con permesso di costruire.

Nella prima ipotesi il cedente avrebbe eseguito direttamente l'intervento e dunque in caso di rivendita la destinazione ad abitazione principale andrà rilevata nel periodo decorrente dalla data di ultimazione dell'intervento nel senso che si è spiegato più sopra.

Nel secondo caso di "Super sisma bonus acquisti" invece occorrerà far riferimento alla data di acquisto, perché il cedente non avrebbe eseguito i lavori ma avrebbe acquistato il bene già ristrutturato, senza che possa avere rilievo il periodo temporale decorrente dalla fine dei lavori previsto dalla legge per accedere al medesimo bonus¹³⁷.

H. MODALITÀ DI CALCOLO DELLA PLUSVALENZA – COSTI INERENTI

Ai fini del calcolo della "nuova" plusvalenza l'art. 68 Tuir fa riferimento al costo di acquisto del bene o al costo di costruzione da contrapporre al corrispettivo.

Trattandosi nel caso specifico di determinare una plusvalenza in relazione alla vendita di un bene già esistente il riferimento per i casi che ci occupano dovrà essere al prezzo di acquisto aumentato dai costi inerenti.

H1. Costi inerenti

I costi inerenti che possono incrementare il valore di acquisto del bene sono costituiti ai sensi della lettera dell'art. 68 Tuir da "ogni altro costo inerente al bene medesimo". Si tratta di quei costi non solo soggettivamente ma anche oggettivamente connessi al bene stesso. Pertanto possono essere portati ad incremento del valore iniziale, a prescindere dal soggetto che li abbia effettivamente sostenuti, purché però siano stati effettivamente incrementativi del valore economico del bene.

In questa ottica non potrebbero essere considerati costi inerenti¹³⁸ quelli sostenuti sulle parti comuni perché non sarebbero riferibili direttamente al bene ma più in generale al fabbricato di cui lo stesso cespite oggetto di vendita faccia parte¹³⁹.

Come già anticipato anche l'art. 68 Tuir è stato modificato essendovi state introdotte specifiche disposizioni per verificare l'incidenza dei costi nel calcolo della nuova plusvalenza.

La novità principale consiste in una loro differente rilevanza a seconda che il cedente abbia conservato il diritto alla detrazione del beneficio fiscale oppure abbia optato per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Dal nuovo dettato normativo può dedursi infatti che, ove non siano state esercitate le opzioni di sconto in fattura o cessione del credito, le spese siano integralmente deducibili.

137 Il termine inizialmente stabilito in 18 mesi dal termine dei lavori è stato ampliato a 30 mesi dall'art. 33 bis del DL n. 77 del 2021 con decorrenza dal 31 luglio 2021 (Circ. n. 23 del 2022, par 3.3).

138 Cass. n.6538/2018 ha sostenuto che tra i costi inerenti siano ricomprese le spese incrementative che determinano un aumento della consistenza economica del bene o che incidano (ndr. direttamente) sul suo valore.

139 Tale conclusione peraltro sarebbe coerente con quanto sostenuto in precedenza in ordine alla irrilevanza della plusvalenza emergente da lavori effettuati sulle parti comuni del fabbricato. Va osservato tuttavia che, come già anticipato, prima della entrata in vigore della nuova normativa l'AF (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.

Nel caso invece si sia goduto dello sconto o della cessione, a fronte di un intervento da Superbonus nella misura di detrazione pari al 110%, sono state previste delle limitazioni in ordine alla deduzione dalla plusvalenza delle spese sostenute per effettuare i lavori.

Nello specifico le spese inerenti non possono essere prese in considerazione se alla data della cessione gli interventi si sono conclusi da non più di 5 anni; invece potrebbero concorrere ad aumentare il costo di acquisto del bene, seppur soltanto nella misura del 50%, se gli interventi si sono conclusi da più di 5 anni.

Tutto ciò comporta anche che sarà sempre possibile considerare il relativo costo come inerente se l'intervento ha fruito di un incentivo in misura inferiore al 110 % e si ravvisa una fattispecie potenzialmente imponibile.

H2. Costi inerenti in caso di rivendita di bene acquistato godendo dello sconto in fattura super sisma-bonus acquisti

La questione riguarda la rivendita posta in essere da un soggetto che nell'acquisto di un bene avente natura residenziale¹⁴⁰, realizzato mediante un intervento di demolizione e ricostruzione di intero edificio, da un'impresa di costruzioni si sia avvalso del "super-sisma-bonus" del 110%¹⁴¹ e che abbia provveduto alla vendita entro il termine fissato dalla legge¹⁴² decorrente dalla conclusione dei lavori¹⁴³.

Visto che l'intervento è stato eseguito dalla società costruttrice ma il vantaggio è stato fruito dall'acquirente in detrazione dal costo di acquisto, si pone la problematica di stabilire come opera l'art. 68 Tuir nuovo testo, in considerazione del fatto che l'agevolazione è stata goduta con sconto in fattura o cessione del credito.

Ai sensi del nuovo testo possono essere prospettate due soluzioni.

La prima, secondo la quale, nonostante il notevole impatto sul piano fiscale, si dovrebbe assoggettare a tassazione il differenziale tra prezzo di vendita e costo di acquisto decurtato dell'ammontare non versato all'impresa perché sarebbe consistito in un costo scontato o ceduto e quindi non deducibile almeno per i primi 5 anni¹⁴⁴.

La seconda soluzione, che peraltro con le cautele del caso apparirebbe preferibile, sarebbe basata invece sulla valorizzazione del "bonus" come modalità di pagamento del prezzo di acquisto e non come costo¹⁴⁵.

140 Così Ris. AE n. 556 del 2021. Ai fini della applicazione del Supersisma bonus acquisti rileva che la natura residenziale del bene risulti tale al termine dell'intervento.

141 Si assume che il bonus spetti all'acquirente (Studio Cnn n. 27-2021 cit., pag. 12, est. R. Martino).

142 Il termine inizialmente stabilito in 18 mesi dal termine dei lavori è stato ampliato a 30 mesi dall'art. 33 bis del DL n. 77 del 2021, con decorrenza dal 31 luglio 2021 (Circ. n. 23 del 2022, par 3.3).

143 Studio Cnn n. 27-2021 cit., pag. 11, est. R. Martino

144 La somma corrispondente al Super-sisma-bonus acquisti del 110% (euro 96000) quale costo che la legge non considera inerente sarebbe fiscalmente irrilevante, totalmente, se la rivendita avvenga nei cinque anni, o parzialmente (euro 48000), se invece la rivendita sia posta in essere nei successivi cinque.

145 Nello Studio Cnn n. 27-2021 cit., pag. 11, est. R. Martino si parla correttamente di sconto in fattura o di cessione del credito d'imposta come modalità di pagamento del prezzo o di parte dello stesso.

Ragionando in questo senso il corrispettivo pagato in occasione dell'acquisto "agevolato", quando andrà a costituire il costo di acquisto della futura vendita su cui calcolare la plusvalenza, non potrebbe essere considerato al netto dello sconto in fattura, perché lo stesso art. 68 nuovo testo disciplina i costi inerenti come componenti che dovrebbero aumentare il costo di acquisto e non diminuirlo. Per tale ragione infatti la stessa imposta sul valore aggiunto sull'operazione iniziale è stata corrisposta sul totale del corrispettivo.

H3. Incidenza della rivalutazione Istat nella determinazione del costo di acquisto.

Riprendiamo il dato normativo di cui all'art. 68 Tuir nuovo testo:

“Per i medesimi immobili di cui alla lettera b-bis) del comma 1 dell’articolo 67, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è rivalutato in base alla variazione dell’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati”.

Risulta di tutta evidenza che il vantaggio della rivalutazione del prezzo di acquisto o del costo di costruzione possa rilevare solo riguardo agli immobili acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni. Non potrà beneficiarne il contribuente che rivenda il bene nei 5 anni dalla ultimazione dell'intervento agevolato.

H4. Beni pervenuti per donazione.

La novella è intervenuta anche in ordine ai beni pervenuti per donazione, prevedendo espressamente che, nel caso di applicazione della lettera b-bis) del comma 1 dell'art. 67 Tuir, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Se verificandosi tale fattispecie si assume come “prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante” il donatario che rivenda il bene dovrebbe operare come se a vendere fosse stato lo stesso donante.

Per tale ragione i costi sostenuti dal donante non potrebbero rilevare in una modalità differente rispetto a quanto stabilito nell'art. 68 nuovo testo¹⁴⁶.

Occorre precisare che il rinvio alla posizione del donante dovrebbe essere inteso in senso assoluto e non limitato¹⁴⁷ solo alle ipotesi disciplinate¹⁴⁸.

146 Le spese dovrebbero concorrere in ognuna delle declinazioni in cui sia stato consentito di beneficiarne dal donante. Dunque sia che abbia proceduto alla detrazione fiscale (anche se trasferita allo stesso donatario), allo sconto o alla cessione.

147 Dunque la plusvalenza realizzata andrebbe assoggettata a tassazione solo se fosse rilevante fiscalmente in capo al donante. Occorre precisare che il rinvio alla posizione del donante dovrebbe essere inteso in maniera assoluta e non limitata solo alle ipotesi disciplinate. Seguendo tale impostazione tutte le cause di esclusione rilevanti in capo al donante potrebbero essere fatte valere anche dal donatario che proceda alla rivendita. Non si realizzerebbe quindi un presupposto imponibile, 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, individuabili ex art. 4 Tuir, come propria abitazione principale oppure nel caso in cui formi oggetto di vendita un fabbricato pervenuti allo stesso donante per successione nei limiti sopra prospettati.

148 Così Studio n.182-2019/T “Plusvalenze immobiliari: analisi di recenti documenti di prassi e arresti giurisprudenziali”, Est. F. Raponi. Se invece si seguisse la tesi della “sostituzione” del donante al donatario limitata solo alle ipotesi disciplinate, la donazione risulterebbe neutra solamente ai fini del computo del periodo di esenzione e per la individuazione del costo di acquisto o del costo di costruzione come previsto nell'art. 68, 1° comma, ultimo periodo, Tuir. Le altre eccezioni, quali la destinazione del bene ad abitazione principale del donante e dei suoi familiari (che potrebbero non essere familiari del donatario) oppure la provenienza

Seguendo tale impostazione pertanto pure tutte le cause di esclusione rilevanti in capo al donante potrebbero essere fatte valere dal donatario che proceda alla rivendita.

Occorre precisare tuttavia che la problematica dell'eventuale rilevanza fiscale della plusvalenza si porrebbe di sicuro nel caso in cui l'intervento ex art. 119 sia stato posto in essere dal donatario¹⁴⁹ mentre potrebbe porsi il dubbio se i lavori agevolati siano stati eseguiti dal donante.

La soluzione positiva emergerebbe dalla ratio della norma. In funzione di riequilibrio dei vantaggi derivanti dal superbonus, con l'introduzione del richiamo alla lett. b-bis), per i beni di provenienza donativa si è voluto evitare che la vendita posta in essere dall'originario proprietario per il tramite del donatario avesse potuto rilevare solo ai sensi dell'art. 67 lett. b), eludendo quanto disposto invece dalla nuova lettera b-bis) dell'art. 67 Tuir¹⁵⁰.

Senza tale previsione infatti la donazione intermedia avrebbe potuto rendere vana in capo al donatario-cedente l'introduzione della nuova normativa.

Peraltro si giungerebbe alla medesima conclusione della rilevanza della vendita nei termini di cui all'art. 67 lett. b-bis) anche se il donante fosse considerato uno degli "aventi diritto" che possano aver eseguito i lavori agevolati anteriormente alla cessione operata dal donatario¹⁵¹.

I. CONCLUSIONI

In conclusione occorre chiedersi se sia possibile rinunciare ai benefici fiscali del bonus al fine di neutralizzare l'eventuale plusvalenza.

In particolare la problematica si pone perché in corrispondenza di un vantaggio, che può risultare anche di scarsa entità, specie se fosse accolta la tesi della rilevanza degli interventi sulle parti comuni dello stabile, si potrebbe risultare penalizzati in misura elevata e non corrispondente al plusvalore tassabile che potrebbe emergere dalla cessione.

La soluzione positiva a favore del contribuente apparirebbe sostenibile utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 DL 18 dicembre 1997 n. 471. Si tratterebbe di considerare ammissibili anche per questa specifica fattispecie i rimedi previsti dal Fisco in caso di utilizzo di crediti non spettanti o inesistenti¹⁵². Ancora meglio quelli previsti in caso di errore nella comunicazione del credito, ove si consente espressamente al beneficiario dell'agevolazione di

ereditaria in capo allo stesso donante, non rileverebbero. In tal caso tuttavia le stesse potrebbero rilevare solo se sussistenti in capo al donatario. Ad una conclusione differente si dovrebbe invece giungere nel caso in cui il donante abbia donato il bene quando era ancora in corso di costruzione 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.

149 Mentre per la posizione dell'erede si potrebbe porre il dubbio se potesse essere imponibile la vendita effettuata a seguito di intervento eseguito sul bene oggetto di vendita, viceversa per il donatario per espressa previsione normativa non potrebbe porsi una analoga problematica risultando sempre imponibile l'intervento che egli stesso abbia eseguito.

150 La situazione sarebbe simile a quella che vede come cedente l'acquirente che ha acquistato un bene il cui intervento agevolato sia stato già effettuato dal cedente.

151 Esempio un padre che dopo aver donato l'abitazione al figlio provveda a sua cura e spese a ristrutturarla.

152 Risposta n. 348 del 2023.

riversare in tutto o in parte il credito utilizzato con disapplicazione degli interessi e delle sanzioni se il credito ceduto (o scontato) non sia stato ancora compensato o negoziato dal cessionario¹⁵³.

Giova ribadire tuttavia che tale soluzione, come anche le altre indicazioni contenute nel presente lavoro, sono frutto di un'interpretazione non ancora condivisa dall'Agenzia delle Entrate. Si rappresenta pertanto la massima prudenza nell'adottarle in quanto, se non accettate, potrebbero generare futuri contenziosi.

153 Risposta n. 440 del 2023.