



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 13 giugno 2024

OGGETTO: *Legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) - Novità sulla disciplina delle plusvalenze risultanti dalle cessioni di immobili interessati da interventi Superbonus e della variazione dello stato dei beni*

INDICE

PREMESSA	3
1. Modifiche alla disciplina fiscale delle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili.....	3
1.1 Modifiche all'articolo 67 del TUIR.....	4
1.2 Modifiche all'articolo 68 del TUIR.....	8
1.3 Applicabilità dell'imposta sostitutiva	14
1.4 Decorrenza delle nuove disposizioni	15
2. Misure in materia di variazione dello stato dei beni – articolo 1, commi 86 e 87, della legge di bilancio 2024	15

PREMESSA

La legge 30 dicembre 2023, n. 213 (di seguito legge di bilancio 2024), ha introdotto, tra l'altro:

- modifiche alla disciplina delle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili (articolo 1, commi da 64 a 67, della legge di bilancio 2024);
- misure in materia di variazione dello stato dei beni (articolo 1, commi 86 e 87, della legge di bilancio 2024).

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, sulle novità fiscali introdotte dalle disposizioni sopra citate.

1. Modifiche alla disciplina fiscale delle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili

L'articolo 1, commi da 64 a 67, della legge di bilancio 2024¹ (d'ora in avanti anche comma 64, comma 65, comma 66 e comma 67) introduce e disciplina una nuova ipotesi di plusvalenza immobiliare imponibile, che riguarda le cessioni d'immobili che sono stati oggetto d'interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di seguito decreto Rilancio), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (d'ora in avanti anche *Superbonus*)².

¹ Il comma 67 disciplina la destinazione delle eventuali maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi 64, 65 e 66; avendo un carattere extra-fiscale, tale comma non è oggetto di trattazione in questa sede.

² Il *Superbonus*, disciplinato dall'articolo 119 del decreto Rilancio, consiste, in estrema sintesi, in una detrazione – inizialmente stabilita nella misura del 110 per cento – delle spese sostenute a partire dal 1° luglio 2020 per la realizzazione di specifici interventi finalizzati all'efficienza energetica e al consolidamento statico o alla riduzione del rischio sismico degli edifici; tra gli interventi agevolati rientra, a determinate condizioni, anche l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici. La detrazione spetta ai soggetti che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento in base a un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. La detrazione va ripartita tra gli aventi diritto in un certo numero di quote annuali di pari importo, originariamente fissato in cinque, entro i limiti di capienza dell'imposta annua derivante dalla dichiarazione dei redditi. In alternativa alla fruizione diretta della detrazione, in passato era possibile optare (attualmente è possibile solo per effetto di specifiche deroghe al

In particolare:

- il comma 64, lettere a) e b), apporta modifiche agli articoli 67 e 68 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917; più precisamente, la lettera a) individua un'ipotesi di plusvalenza imponibile derivante dalle cessioni d'immobili oggetto degli interventi ammessi al *Superbonus*, mentre la lettera b) definisce i criteri di calcolo della plusvalenza;
- il comma 65 prevede la possibilità di applicare alla plusvalenza in questione un'imposizione sostitutiva dell'imposta sul reddito;
- il comma 66 definisce la decorrenza delle disposizioni di cui ai commi precedenti.

Si analizzano di seguito i contenuti dei commi sopra elencati.

1.1 Modifiche all'articolo 67 del TUIR

Con riferimento all'articolo 67 del TUIR (rubricato «*Redditi diversi*»), la legge di bilancio 2024 apporta le seguenti modifiche:

- con il comma 64, lettera a), numero 1), è stabilito che la previsione dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR – secondo cui costituiscono plusvalenze imponibili, tra le altre, quelle «*realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni*» – si applica solo alle ipotesi diverse da quelle riconducibili alla nuova lettera b-bis), descritta nel punto successivo, del predetto articolo

generale divieto di opzione), ai sensi dell'articolo 121 del decreto Rilancio, per un contributo anticipato sotto forma di sconto praticato dai fornitori dei beni o servizi (c.d. "sconto in fattura") o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante. Il *Superbonus*, nel tempo, è stato oggetto di numerose modifiche legislative. A tal riguardo, per quanto qui rileva, si segnala che: l'originaria percentuale di detrazione del 110 per cento è stata successivamente ridotta e fissata in percentuali diverse a seconda del ricorrere di determinate condizioni; il numero di quote annuali in cui ripartire la detrazione è stato variato; la possibilità di utilizzare gli strumenti della cessione del credito e dello sconto in fattura, salvo limitate eccezioni, è stata eliminata. Per approfondimenti sulla normativa e sulla prassi, si veda il sito [internet www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it), sezione "Aree tematiche" – "*Superbonus 110%*".

67³ (di seguito lettera b-bis);

– con il comma 64, lettera a), numero 2), è introdotta la nuova ipotesi di plusvalenza immobiliare imponibile mediante l’inserimento, nell’articolo 67 del TUIR, della lettera b-bis). La nuova disposizione riconduce all’ambito dei redditi diversi «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».

In definitiva, la plusvalenza che origina dalla nuova fattispecie è realizzata, fatte salve le esclusioni, a seguito della cessione a titolo oneroso⁴ di beni immobili oggetto degli interventi agevolati di cui all’articolo 119 del decreto Rilancio, che, all’atto della cessione, si siano conclusi da non più di dieci anni.

Preliminarmente si ricorda che, trattandosi di una fattispecie che è inclusa nell’articolo 67 del TUIR, **la stessa configura un reddito diverso laddove non sia conseguita nell’esercizio di arti e professioni e di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice.**

³ La modifica in questione è apportata aggiungendo, all’inizio della citata lettera b), le parole «*al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-bis*»). La nuova formulazione dell’articolo 67, comma 1, del TUIR (per la parte di interesse) prevede che: «*1. 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: (...) 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 (...)*».

⁴ Nell’ambito della definizione di cessione a titolo oneroso, ai fini della norma in commento, si ritiene rientrino anche, ad esempio, la **permuta e il conferimento**.

Possono essere titolari del predetto reddito diverso:

- le persone fisiche residenti, purché il reddito non sia conseguito nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni;
- le società semplici e i soggetti a esse equiparati ai sensi dell'articolo 5 del TUIR;
- gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR, se l'operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell'esercizio d'impresa commerciale;
- le persone fisiche, le società e gli enti di ogni tipo, non residenti, senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, quando il reddito si considera prodotto nel medesimo territorio ai sensi dell'articolo 23 del TUIR;
- le persone fisiche, le società e gli enti di ogni tipo, non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, se il reddito è prodotto nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 23 del TUIR al di fuori dalla stabile organizzazione.

In sostanza, quindi, con le novelle sopra commentate, introdotte dalla legge di bilancio 2024, il legislatore si è limitato a individuare una nuova fattispecie di reddito diverso, senza modificare l'ambito soggettivo dell'articolo 67 del TUIR.

Ai fini dell'individuazione dei beni potenzialmente idonei a generare, ai sensi della lettera b-bis), una plusvalenza in sede di cessione, si evidenzia che, in base al tenore letterale della norma, **rilevano tutte le tipologie d'immobili che sono state oggetto degli interventi agevolati** di cui al citato articolo 119⁵, **indipendentemente dalla circostanza che detti interventi siano stati effettuati sull'immobile dal proprietario «cedente» oppure dagli «altri aventi diritto» alla detrazione (a titolo di esempio, il conduttore, il comodatario, il familiare convivente, ecc.).**

⁵ **Ivi inclusi gli immobili non residenziali** sui quali siano stati effettuati interventi ammessi al *Superbonus*.

Si evidenzia, inoltre, che la lettera b-bis) in argomento non fa alcun riferimento né alle diverse percentuali di detrazione potenzialmente spettanti (ai sensi dell'articolo 119 del decreto Rilancio), ridotte nel corso del tempo, né alle diverse possibili modalità di fruizione della detrazione (in dichiarazione, tramite opzione per la cessione del credito o per il c.d. "sconto in fattura"); di conseguenza, si ritiene che tali circostanze non siano determinanti ai fini della concretizzazione della fattispecie imponibile. Si ritiene, inoltre, che non rilevi la tipologia d'interventi (trainanti o trainati) effettuati in relazione all'immobile oggetto di cessione; in altri termini, non occorre, ai fini della verifica della sussistenza del presupposto impositivo di cui alla lettera b-bis) sopra citata, che sulla singola unità immobiliare siano stati effettuati anche interventi trainati, ma è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al *Superbonus* sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso.

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

In sintesi, la plusvalenza disciplinata dall'articolo 67, comma 1, lettera b-bis), del TUIR riguarda la prima cessione d'immobili che sono stati interessati dagli interventi ammessi al *Superbonus*, a prescindere dal soggetto che ha eseguito gli interventi (cedente o altri aventi diritto), dalla percentuale di detrazione spettante, dalla modalità di fruizione di quest'ultima e dalla tipologia d'intervento effettuato.

Per espressa previsione normativa, sono escluse dall'ambito applicativo della lettera b-bis) le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso degli immobili «*acquisiti per successione*» e di 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».

Con riguardo al requisito temporale, da verificare ai fini dell'imponibilità della plusvalenza, si evidenzia che, mentre la lettera b) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR fa riferimento, come *dies a quo* per il calcolo del decorso del termine quinquennale, alla data di «acquisto» o di «costruzione» dell'immobile, la lettera b-bis) individua, come termine iniziale per il calcolo del decorso dei dieci anni, la data di conclusione degli interventi ammessi al *Superbonus*⁶. La data di conclusione dei lavori è, in linea di principio, comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

In virtù delle disposizioni contenute nella lettera b-bis), quindi, sono imponibili le plusvalenze risultanti dalla cessione d'immobili oggetto d'interventi agevolati, ai sensi dell'articolo 119 del decreto Rilancio, che si siano conclusi da non più di dieci anni, indipendentemente dalla data di acquisto (o di costruzione) del bene.

Diversamente, nell'ipotesi in cui tra la conclusione dei suddetti interventi e la cessione dell'immobile trascorrono più di dieci anni, la plusvalenza non rientrerà nell'ambito di applicazione della lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR e, quindi, non risulterà imponibile ai sensi della nuova disciplina.

1.2 Modifiche all'articolo 68 del TUIR

L'articolo 68, comma 1, del TUIR (rubricato «Plusvalenze»), nella versione vigente prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2024,

⁶ La citata lettera b-bis) prevede che siano tassate «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».

prevede – per quanto qui d’interesse – che le plusvalenze di cui alla lettera b) del comma 1 dell’articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d’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 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Il comma 64, lettera b), numeri 1), 2) e 3), della legge di bilancio 2024 modifica e integra il comma 1 del citato articolo 68.

In particolare:

- i numeri 1) e 2) sopra citati recano disposizioni di coordinamento con la nuova lettera b-bis) del comma 1 dell’articolo 67 del TUIR⁷;
- il numero 3) introduce uno specifico criterio di calcolo della plusvalenza di cui alla lettera b-bis), prevedendo che, 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

⁷ Le modifiche in questione sono apportate sostituendo, al primo periodo del comma 1 dell’articolo 68 del TUIR, le parole «alle lettere a) e b)» con le parole «alle lettere a), b) e b-bis)» e, al secondo periodo, le parole «alla lettera b)» con le parole «alle lettere b) e b-bis)». La nuova formulazione dell’articolo 68, comma 1, primo e secondo periodo, del TUIR prevede che 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».

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

Ai sensi del novellato articolo 68 del TUIR, pertanto, analogamente a quanto previsto per le plusvalenze immobiliari disciplinate nella lettera b) del comma 1 dell'articolo 67, **anche la plusvalenza di cui alla lettera b-bis) origina dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo; allo stesso modo, in caso di cessione di beni immobili acquisiti per donazione, si assume, come prezzo di acquisto o costo di costruzione, quello sostenuto dal donante.**

Ai fini della determinazione del «costo inerente al bene», invece, il comma 1 dell'articolo 68 del TUIR, come novellato dalla legge di bilancio, prevede dei criteri di calcolo particolari.

Più precisamente, la norma in questione prevede due diverse ipotesi di calcolo, a seconda che tra la data di conclusione degli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio e la data di cessione dell'immobile siano trascorsi:

- non più di cinque anni;
- più di cinque anni.

Nel primo caso, la norma stabilisce che non si tiene conto delle spese relative agli interventi ammessi al Superbonus «(...) qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del citato decreto-legge n. 34 del 2020 (...)».

Di conseguenza, le spese in questione non possono essere riconosciute a

incremento del prezzo di acquisto (o costo di costruzione) dell'immobile qualora si verificchino, congiuntamente, le due seguenti ipotesi:

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

In merito all'ipotesi a), si evidenzia che l'irrilevanza delle spese in questione, ai fini del calcolo della plusvalenza, si verifica nel caso di *Superbonus* spettante nella misura del 110 per cento, ma non anche nel caso di fruizione dell'agevolazione nelle diverse (e inferiori) misure previste dall'articolo 119 del decreto Rilancio.

Depongono in tal senso il tenore letterale della norma, che stabilisce che non si tiene conto delle spese relative agli interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119 del decreto Rilancio «(...) qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento (...)»⁸, e il contenuto della relazione di accompagnamento al disegno di legge di bilancio, secondo cui, “ai fini della determinazione della plusvalenza, non concorrono al computo dei costi inerenti al bene quelli relativi agli interventi che danno diritto al *Superbonus* agevolati nella misura del 110 per cento”⁹.

Laddove, per il medesimo immobile, si sia fruito dell'incentivo in parte nella misura del 110 per cento e in parte in una misura inferiore (a titolo di esempio 70 per cento), l'irrilevanza delle spese relative agli interventi agevolati riguarderà solo le spese che hanno dato luogo all'incentivo nella misura del 110 per cento; le altre spese, invece, potranno essere considerate – al ricorrere di tutti i requisiti

⁸ Formula ripetuta, come si vedrà più avanti, anche nel periodo successivo della disposizione.

⁹ Cfr. relazione illustrativa dell'A.S. n. 926, pagina 89. Si veda anche la relazione tecnica dell'A.S. n. 926, pagina 217, secondo la quale “(...) per effetto delle disposizioni introdotte agli articoli 67 e 68 del Tuir vengono ampliate le fattispecie che possono dare luogo a plusvalenze imponibili derivanti dalla cessione di immobili oggetto di interventi che danno diritto al *Superbonus* e viene potenzialmente incrementata la base di calcolo delle plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili oggetto di interventi da *Superbonus* nella misura del 110 per cento per i quali il beneficiario abbia esercitato le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura”.

previsti dalla legge – tra i costi inerenti all’immobile ceduto¹⁰.

Come detto in precedenza, ai fini dell’irrelevanza delle spese relative agli interventi agevolati, nel calcolo della plusvalenza deve ricorrere, congiuntamente all’ipotesi a), concernente la fruizione dell’incentivo nella misura del 110 per cento, anche l’ipotesi b), relativa all’esercizio delle opzioni «(...) *previste dall’articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto-legge n. 34 del 2020 (...)*», ossia l’opzione per lo sconto in fattura praticato dal fornitore o per la cessione del credito d’imposta.

Ai fini dell’applicazione del novellato comma 1 dell’articolo 68 del TUIR, rileva, pertanto, necessariamente anche l’esercizio della predetta opzione; ne consegue che la fruizione dell’incentivo in questione attraverso la detrazione in quote annuali in dichiarazione non determina, nel calcolo della plusvalenza, l’irrelevanza delle spese relative agli interventi agevolati.

Conseguentemente, laddove con riferimento alle spese sostenute per gli interventi ammessi al *Superbonus* il contribuente si avvalga in parte della detrazione e in parte delle opzioni di cui all’articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto Rilancio, non concorrono nel calcolo della plusvalenza solamente le spese per le quali è prevista l’aliquota di detrazione del 110 per cento ed è stata esercitata una delle predette opzioni.

Come anticipato, il nuovo comma 1 dell’articolo 68 del TUIR prevede un diverso criterio di calcolo della plusvalenza immobiliare nel caso in cui tra la data di conclusione degli interventi agevolati e la data di cessione dell’immobile siano trascorsi più di cinque anni.

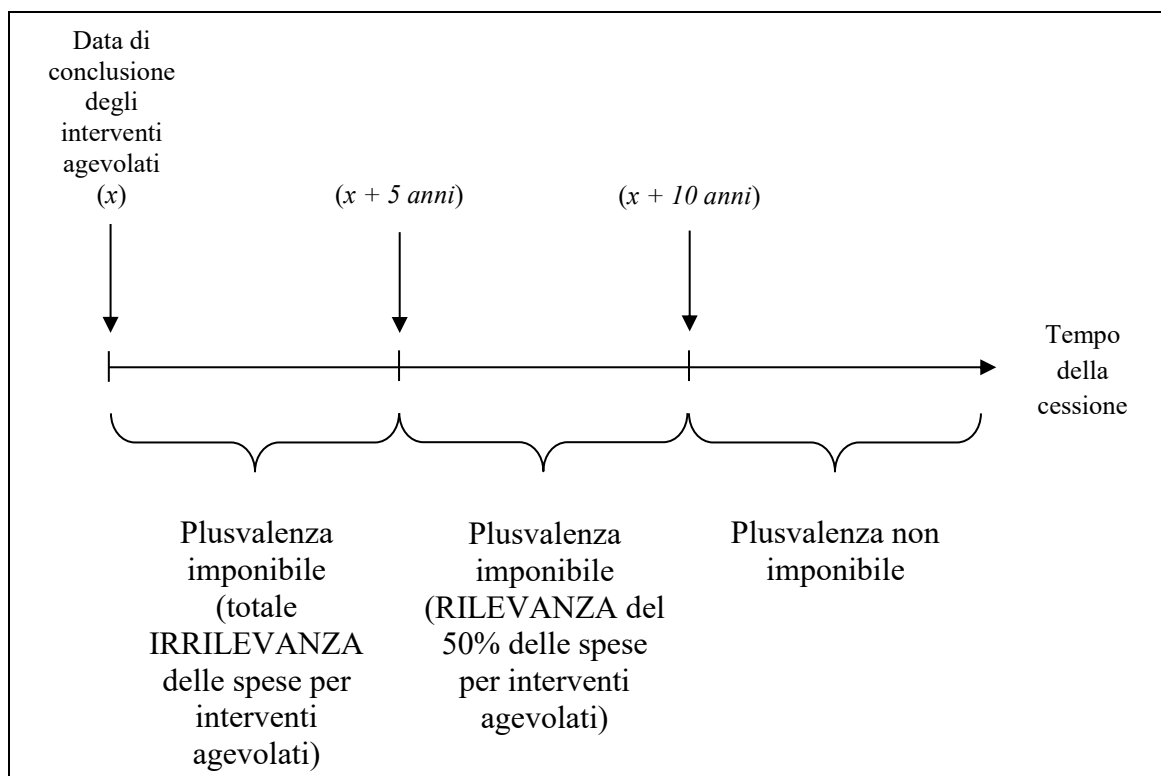
In tale ipotesi, qualora «(...) *si sia fruito dell’incentivo nella misura del*

¹⁰ Con la risposta a interpello del 24 marzo 2021, n. 204, riguardante la fattispecie di una vendita infraquinquennale ex articolo 67, comma 1, lettera b), di un immobile oggetto del *Superbonus*, è stato affermato che le spese per gli interventi agevolati “rientrano tra le spese incrementative, (...), trattandosi di spese che non attengono alla normale gestione del bene e che ne hanno determinato un aumento di valore, perdurante al momento in cui viene realizzata l’operazione imponibile. Tali spese, pertanto, possono essere considerate, ai fini del calcolo della plusvalenza della cessione infraquinquennale dell’immobile, ai sensi del citato articolo 68 del TUIR, tra i costi inerenti all’immobile medesimo. Risulta irrilevante, ai predetti fini, la circostanza che le spese in questione diano diritto al *Superbonus* (...)”. Si veda, in senso conforme, anche la risposta a interpello del 31 gennaio 2022, n. 57.

110 per cento (...)» e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del decreto Rilancio, nella determinazione dei costi inerenti all'immobile si tiene conto del 50 per cento delle spese sostenute per gli interventi agevolati.

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

Quanto sopra esposto può essere sintetizzato con il seguente schema (ove si fa riferimento all'ipotesi di fruizione dell'incentivo nella misura del 110 per cento e di esercizio delle opzioni di cui al più volte citato articolo 121):



L'ultimo periodo del nuovo comma 1 dell'articolo 68 del TUIR dispone

che, per gli immobili ricompresi nella lettera b-bis) che, alla data della cessione, siano stati acquisiti o costruiti da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto (o il costo di costruzione), determinato in base alle regole previste dal comma 1 così come novellato, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

In conclusione, alla luce delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2024 agli articoli 67 e 68 del TUIR, si ritiene opportuno evidenziare i seguenti aspetti:

- il novellato articolo 67 del TUIR prevede una nuova fattispecie di plusvalenza immobiliare che riguarda la cessione “infradecennale” d'immobili che sono stati interessati dagli interventi ammessi al *Superbonus*, indipendentemente dal soggetto che ha eseguito gli interventi (cedente o altri aventi diritto), dalla percentuale di detrazione spettante e dalla modalità di fruizione di quest'ultima;
- il nuovo articolo 68, nel definire le modalità di calcolo della predetta plusvalenza per il cedente, stabilisce l'irrelevanza (totale o parziale) delle spese relative agli interventi agevolati solo qualora si sia fruito del *Superbonus* nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito d'imposta.

1.3 Applicabilità dell'imposta sostitutiva

Il comma 65 stabilisce che alle plusvalenze di cui al comma 64, ossia quelle riguardanti la cessione “infradecennale” d'immobili che sono stati interessati dagli interventi ammessi al *Superbonus*, possa essere applicata l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito prevista dall'articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, con le medesime modalità definite da tale disposizione.

Al riguardo, si ricorda che il citato comma 496 prevede che, in «*caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al*

notaio, in deroga alla disciplina di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 26 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia».

Alle plusvalenze disciplinate dall'articolo 67, comma 1, lettera b-bis), del TUIR, e calcolate secondo le disposizioni del novellato articolo 68, comma 1, del medesimo testo unico, in sintesi, il contribuente può applicare – in luogo dell'ordinario regime d'imposizione – l'imposta sostitutiva del 26 per cento, secondo le modalità previste dal citato comma 496.

1.4 Decorrenza delle nuove disposizioni

Il comma 66 in argomento stabilisce la decorrenza delle nuove disposizioni di cui ai commi 64 e 65, prevedendo che le stesse si applichino «alle cessioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2024».

2. Misure in materia di variazione dello stato dei beni – articolo 1, commi 86 e 87, della legge di bilancio 2024

L'articolo 1, commi 86 e 87, della legge di bilancio 2024¹¹ (di seguito anche

¹¹ Il comma 86 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2024 dispone che l'«Agenzia delle entrate, con riferimento alle unità immobiliari oggetto degli interventi di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, verifica, sulla base di specifiche liste selettive elaborate con l'utilizzo delle moderne tecnologie di interoperabilità e analisi delle banche dati, se sia stata presentata, ove prevista, la dichiarazione di cui all'articolo 1, commi 1 e 2, del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, anche ai fini degli eventuali effetti sulla rendita dell'immobile presente in atti nel catasto dei fabbricati».

comma 86 e comma 87) introduce novità in materia di variazione dello stato dei beni, con riferimento alle unità immobiliari oggetto degli interventi di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio, al fine di adeguare la rendita catastale delle unità immobiliari ai miglioramenti conseguiti per effetto degli interventi ammessi al *Superbonus*¹².

Il comma 86 prevede, in particolare, che l'Agenzia delle entrate, sulla base di apposite liste selettive, elaborate con l'utilizzo delle moderne tecnologie d'interoperabilità e analisi delle banche dati, verifichi se sia stata presentata, ove prevista, la dichiarazione di cui all'articolo 1, commi 1 e 2, del decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701¹³, in relazione alle unità immobiliari oggetto dei menzionati incentivi, anche ai fini degli eventuali effetti sulla rendita dell'immobile presente in atti nel catasto dei fabbricati.

In altri termini, il comma 86, integrando le disposizioni già esistenti in materia, **prevede**, con specifico riguardo alle unità immobiliari oggetto degli interventi *Superbonus* di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio, **un potere di**

Il comma 87 stabilisce che, nei «casi oggetto di verifica di cui al comma 86 per i quali non risulti presentata la dichiarazione, l'Agenzia delle entrate può inviare al contribuente apposita comunicazione ai sensi dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190».

¹² Per l'individuazione degli immobili oggetto degli interventi di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio, si rinvia ai chiarimenti resi con le circolari 8 agosto 2020, n. 24/E, 22 dicembre 2020, n. 30/E, 23 giugno 2022, n. 23/E, 13 giugno 2023, n. 13/E, nonché con le risoluzioni 28 settembre 2020, n. 60/E, 12 marzo 2021, n. 18/E, e 15 febbraio 2022, n. 8/E.

¹³ L'articolo 1, commi 1 e 2, del d.m. n. 701 del 1994 stabilisce che: «1. Con provvedimento del direttore generale del dipartimento del territorio, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, viene fissata la data a partire dalla quale le dichiarazioni per l'accertamento delle unità immobiliari urbane di nuova costruzione, di cui all'art. 56 del regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 1° dicembre 1949, n. 1142, e le dichiarazioni di variazione dello stato dei beni, di cui all'art. 20 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249, come sostituito dall'art. 2 del decreto legislativo 8 aprile 1948, n. 514, unitamente ai relativi elaborati grafici, sono redatte conformemente ai modelli riportati nell'allegato A al presente regolamento e alle procedure vigenti o in uso presso gli uffici tecnici erariali alla data di presentazione degli atti. 2. Le dichiarazioni, di cui al comma 1, ad eccezione di quelle finalizzate a procedimenti amministrativi iniziati d'ufficio, sono sottoscritte da uno dei soggetti che ha la titolarità di diritti reali sui beni denunciati e dal tecnico redattore degli atti grafici di cui sia prevista l'allegazione e contengono dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto con attribuzione di rendita catastale, senza visita di sopralluogo. Il dichiarante propone anche l'attribuzione della categoria, classe e relativa rendita catastale, per le unità a destinazione ordinaria, o l'attribuzione della categoria e della rendita, per le unità a destinazione speciale o particolare. Nelle stesse dichiarazioni sono riportati, per ciascuna unità immobiliare, i dati di superficie, espressi in metri quadrati, in conformità alle istruzioni dettate con il provvedimento di cui al comma 1».

verifica dell'Agenzia delle entrate funzionale a indurre il contribuente all'adempimento degli obblighi di comunicazione laddove non eseguiti o non eseguiti correttamente e, quindi, ad aggiornare eventualmente la rendita catastale negli atti del catasto dei fabbricati.

Il successivo comma 87 dispone che, limitatamente ai casi oggetto di verifica di cui al comma 1 per i quali non risulti effettuata la presentazione di tale dichiarazione¹⁴, l'Agenzia delle entrate può inviare al contribuente un'apposita comunicazione, ai sensi dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190¹⁵, al fine di sollecitare il contribuente all'adempimento previsto.

La disposizione di cui al comma 87 introduce, quindi, anche per i casi di omessa denuncia delle dichiarazioni di variazione dello stato dei beni, un meccanismo di stimolo alla *compliance*, che consente ai soggetti destinatari della comunicazione di provvedere spontaneamente a regolarizzare la propria posizione.

¹⁴ Ossia la dichiarazione di variazione dello stato dei beni di cui all'articolo 1, commi 1 e 2, del d.m. n. 701 del 1994.

¹⁵ L'articolo 1, comma 634, della l. n. 190 del 2014 dispone che, al «fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'amministrazione fiscale, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione del contribuente, ovvero del suo intermediario, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche e delle nuove tecnologie, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti. Il contribuente può segnalare all'Agenzia delle entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti».

L'articolo 1, comma 635, della l. n. 190 del 2014 dispone che per «le medesime finalità di cui al comma 634 l'Agenzia delle entrate mette, altresì, a disposizione del contribuente ovvero del suo intermediario gli elementi e le informazioni utili a quest'ultimo per una valutazione in ordine ai ricavi, compensi, redditi, volume d'affari e valore della produzione nonché relativi alla stima dei predetti elementi, anche in relazione ai beni acquisiti o posseduti».

L'articolo 1, comma 636, della l. n. 190 del 2014 dispone che con «provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono individuate le modalità con cui gli elementi e le informazioni di cui ai commi 634 e 635 sono messi a disposizione del contribuente e della Guardia di finanza. Il provvedimento di cui al primo periodo indica, in particolare, le fonti informative, la tipologia di informazioni da fornire al contribuente e le modalità di comunicazione tra quest'ultimo e l'amministrazione, assicurate anche a distanza mediante l'utilizzo delle nuove tecnologie, i livelli di assistenza e i rimedi per la rimozione delle eventuali omissioni e per la correzione degli eventuali errori commessi».

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)