

[Home](#) [Settore Studi](#) [Segnalazioni novità](#) [Normative](#)

LEGGE DI BILANCIO 2024: NOVITÀ IN MATERIA DI PLUSVALENZE IMMOBILIARI E ALTRE DISPOSIZIONI FISCALI

NORMATIVE

NOTIZIARIO N 1 DEL 03 GENNAIO 2024

[ANNARITA LOMONACO](#)

Modifiche in tema di plusvalenze immobiliari e altri redditi diversi

- **art. 1, commi 52 e 53** *rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni*
- **art. 1, commi 64-66** *plusvalenze immobiliari in caso di Superbonus*
- **art. 1, comma 92** *redditi diversi in caso di costituzione di diritti reali di godimento*

Altre disposizioni fiscali

- **art. 1, comma 63** *cedolare secca per locazioni brevi*
- **art. 1, commi 86 e 87** *controlli su immobili oggetto di interventi edilizi in caso di Superbonus*
- **art. 1, comma 439** *credito di imposta per beneficiari di finanziamenti bancari agevolati per la ricostruzione nei territori colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi da maggio 2023*

La 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, reca all'articolo 1, tra le disposizioni fiscali di maggiore interesse per l'attività notarile, alcune novità (e una "conferma") in tema di **plusvalenze immobiliari e relativa imposta sostitutiva**.

Commi 52 e 53 – *rideterminazione valori di acquisto terreni e partecipazioni*

È prevista anche per il 2024 la facoltà di rideterminare il valore di acquisto di terreni (edificabili e con destinazione agricola) e di partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, posseduti alla data del 1° gennaio 2024, ai fini delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. a), b), c) e c-bis), t.u.i.r., mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva.

La perizia di stima deve essere redatta e giurata entro il 30 giugno 2024.

Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo a

decorrere dal 30 giugno 2024.

Le aliquote delle imposte sostitutive sono fissate nella misura del 16 per cento del valore rideterminato.

Per i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione l'imposta sostitutiva si applica sul valore normale determinato ai sensi dell'art. 9, comma 4, lett. a), t.u.i.r., ossia con riferimento alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023.

Commi 64-66 *plusvalenze immobiliari in caso di Superbonus*

Nell'ambito dei redditi diversi di cui all'articolo 67 t.u.i.r. è individuata una nuova fattispecie di plusvalenza imponibile derivante da cessioni a titolo oneroso di immobili poste in essere dal 1° gennaio 2024.

Ai sensi dell'art. 1, comma 65, della legge di bilancio 2024 si tratta di plusvalenze per le quali può essere effettuata l'opzione al notaio per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui al comma 496 dell'art. 1 l. n. 266/2005.

Più precisamente la lettera *b-bis*) aggiunta al comma 1 dell'articolo 67 citato disciplina le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di immobili in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto (diversi quindi dal proprietario) abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'art. 119 d.l. n. 34/2020 (cd. Superbonus), conclusi da non più di dieci anni al momento della cessione.

Sono esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, se il periodo intercorrente tra l'acquisto, o la costruzione, e la cessione è inferiore a dieci anni, per la maggior parte di questo periodo.

In altri termini nel caso di cessione di fabbricati per i quali si sia fruito del cd. Superbonus la plusvalenza imponibile è regolata ai sensi della nuova disposizione, potendo dunque assumere rilevanza fiscale anche laddove il trasferimento avvenga decorsi i cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del bene [infatti le fattispecie già disciplinate dalla lett. b) art. 67 cit. si applicano ora "*al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-bis*")].

È modificato anche l'articolo 68 t.u.i.r. con riguardo alle modalità di calcolo della plusvalenza in esame, la quale è determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d' imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione aumentato dei costi inerenti al bene.

La modifica all'articolo 68 incide proprio con riguardo al computo dei costi inerenti in quanto vengono esclusi o limitati i costi relativi agli interventi che danno diritto al Superbonus nella misura del 110 per cento per i quali il beneficiario abbia esercitato l'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito di cui all'art. 121 d.l. n. 34/2020.

Più precisamente la nuova disposizione di cui all'articolo 68 distingue due ipotesi ai fini della determinazione di costi inerenti al bene per gli immobili di cui alla lettera *b-bis*) qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e sia stata esercitata l'opzione dello sconto in fattura o della cessione del credito:

- non si tiene conto delle spese relative agli interventi agevolati in esame se essi si siano conclusi da non più di cinque anni al momento della cessione
- si tiene conto del 50% di tali spese se gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni al momento della cessione.

Per i medesimi immobili di cui alla lettera *b-bis*), acquistati o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato come indicato, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

La disciplina - come evidenziato anche dai primi commenti apparsi sulla stampa specializzata - presenta diverse difficoltà interpretative anche in considerazione della complessità della casistica che può derivarne (ad esempio, si pensi al caso di interventi sulle parti comuni condominiali, che sembrerebbero compresi secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio, o al caso di interventi che danno diritto al Superbonus nella misura ridotta, inferiore al 110%, al caso in cui non siano state esercitate le opzioni, beneficiando direttamente della detrazione Irpef, ai casi in cui il beneficiario sia soggetto diverso dal cedente, ecc.).

Si rinvia pertanto a successivi approfondimenti da parte del settore studi tributari.

TESTO COORDINATO CON LE MODIFICHE (IN GRASSETTO)

Art 67, comma 1 t.u.i.r.

«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»;

(omissis)

Art. 68, comma 1

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

Comma 92 - redditi diversi in caso di costituzione di diritti reali di godimento

La legge di bilancio 2024, modificando l'art. 9 comma 5 e l'art. 67, comma 1, lett. h) t.u.i.r., inserisce la costituzione di diritti reali di godimento tra i redditi diversi disciplinati dalla lett. h) del medesimo art. 67.

Tale ultima disposizione, nella parte in cui si riferiva (già prima della modifica) alla "*concessione di usufrutto*", era stata oggetto di interpretazioni non univoche.

Infatti, secondo la tesi preferibile (cfr. Raponi, *Novità in tema di plusvalenze immobiliari; aspetti notarili*, studio n. 32-2017/T), a tale espressione doveva ricondursi esclusivamente la cessione di usufrutto posta in essere dall'usufruttuario, mentre la costituzione del diritto di usufrutto da parte del pieno proprietario, in base anche all'equiparazione di cui all'art. 9 comma 5 t.u.i.r., era da inquadrare nell'ambito delle plusvalenze di cui alla lett. b) dell'art. 67, comma 1.

Secondo un diverso orientamento, sostenuto anche dall'Agenzia delle entrate (cfr., da ultimo, risposta a interpello n. 381 del 12 luglio 2023), la costituzione del diritto di usufrutto è assimilabile alla cessione sotto il profilo della rilevanza dei redditi derivanti, rientranti nella previsione di cui alla lett. h).

Anche la collocazione della costituzione del diritto di superficie fra le plusvalenze imponibili ai sensi della lett. b) cit. non era del tutto pacifica.

A fronte, infatti, della tesi positiva ritenuta preferibile (cfr. studio n. 32-2017/T cit.; relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio), l'Agenzia delle entrate (circ. n. 36/E del 2013) aveva sostenuto, invece, che la costituzione del diritto di superficie da parte del proprietario fosse da ricondurre fra i redditi diversi di cui alla lett. l), ossia fra i redditi diversi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare, permettere

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di bilancio *la concessione di usufrutto e la costituzione di altri diritti reali di godimento* trova espressa collocazione fra i redditi diversi di cui alla lett. h) cit.

Ne deriva, quindi, tra l'altro, che nel caso di costituzione del diritto reale di godimento su un terreno agricolo o su un fabbricato non dovrebbero più valere il limite dei cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione e le esclusioni di cui al primo periodo della lett. b) (e ora anche della lett. b-bis) dell'art. 67. Inoltre non è prevista la possibilità di optare per l'imposta sostitutiva ai sensi del comma 496 dell'art. 1 l. n. 266/2005.

Va ricordato anche che il criterio di calcolo dei redditi diversi di cui alla lett. h) è regolato dall'art. 71 t.u.i.r., ai sensi del quale tali redditi sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione (più in generale per le differenze fra le plusvalenze di cui alla lett. b e i redditi diversi di cui alla lett. h cfr. studio n. 32-2017/T cit.).

In altri termini - si legge nella relazione tecnica al disegno di legge di bilancio - il regime impositivo delle plusvalenze resta riservato solo alle cessioni dei diritti reali di godimento che seguono la sua costituzione ad opera del proprietario, mentre i redditi ritratti in sede di costituzione dei medesimi diritti divengono imponibili per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.

Seguiranno su tale tema successivi approfondimenti da parte del Settore studi tributari.

Art. 9, comma 5

«Ai fini delle imposte sui redditi, ***laddove non è previsto diversamente***, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società».

Art. 67, comma 1

*h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, **dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento** e dalla sublocazione di beni immobili, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili, dall'affitto e dalla concessione in usufrutto di aziende; l'affitto e la concessione in usufrutto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore non si considerano fatti nell'esercizio dell'impresa, ma in caso di successiva vendita totale o parziale le plusvalenze realizzate concorrono a formare il reddito complessivo come redditi diversi;*

Altre disposizioni fiscali

Comma 63 - *cedolare secca per locazioni brevi*

Nell'ipotesi di opzione per il regime di tassazione mediante la cd. cedolare secca, l'aliquota è aumentata al 26% per i contratti di locazione breve nel caso di destinazione di più di un immobile ad uso abitativo. È confermata, però, l'aliquota del 21% per i redditi derivanti dalla locazione breve relativa ad una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi.

Resta fermo che tale regime fiscale può applicarsi fino ad un massimo di quattro appartamenti destinanti alla locazione breve per ciascun periodo di imposta, in quanto oltre questo limite l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale ai sensi dell'art. 1, comma 595, l. n. 178/2020 (cfr. relazione illustrativa cit.).

Commi 86 e 87 - *controlli su immobili oggetto di interventi edilizi in caso di Superbonus*

L'Agenzia delle entrate, sulla base di apposite liste selettive, effettuerà verifiche specifiche sulle unità immobiliari oggetto degli interventi di cui all'art. 119 d.l. n. 34/2020 ai fini della variazione dello stato dei beni in catasto e di eventuali effetti sulla rendita catastale.

Comma 439 - *credito di imposta per beneficiari di finanziamenti bancari agevolati per la ricostruzione nei territori colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi da maggio 2023*

In caso di accesso ai finanziamenti agevolati, disciplinati nei precedenti commi 436 e ss., contratti dalle banche operanti nei territori colpiti dagli eventi alluvionali delle regioni Emilia-Romagna, Toscana e Marche, in capo ai beneficiari matura un credito di imposta fruibile esclusivamente in compensazione secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Nella legge di bilancio 2024 non risultano prorogate per l'anno 2024:

- le agevolazioni prima casa “under 36” (art. 64, commi 6-10, d.l. n. 73/2021) relative all’esenzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, al credito di imposta per l’IVA e all’esenzione dall’imposta sostitutiva sui finanziamenti a medio/lungo termine (la legge di bilancio, art. 1 commi 7 e ss., interviene, invece, sulla disciplina del Fondo di garanzia per l’acquisto della prima casa, prorogando il termine di cui all’art. 64, comma 3, d.l. n. 73/2021 e ampliando, tra l’altro, le categorie di beneficiari);
- la detrazione Irpef del 50 per cento dell’IVA corrisposta per gli acquisti dalle imprese costruttrici di immobili residenziali (art. 1 comma 76 l. n. 303/2022).