

Risposta n. 208/2024

OGGETTO: Determinazione della plusvalenza imponibile in caso di immobile ceduto entro 10 anni dalla conclusione dei lavori ammessi al Superbonus e acquisito solo in parte per successione – articoli 67, comma 1, lettera b-bis) e 68, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante dichiara:

- di essere proprietaria di un immobile acquisito, per il 50 per cento, a seguito della compravendita effettuata dal coniuge nel 19XX in regime di comunione legale dei beni e, per il restante 50 per cento, tramite successione al coniuge defunto nel 20XX, che non è stato adibito ad abitazione principale;
- che sulle parti comuni dell'edificio condominiale sono stati eseguiti interventi, terminati il XX dicembre 2023, ammessi alla detrazione del 110 per cento delle spese sostenute (cd. *Superbonus*) disciplinata dall'articolo 119 del decreto legge 19 maggio

2020, n. 34, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 17 luglio 2020, n. 77, relativamente alla quale è stata esercitata l'opzione per la cessione del credito ai sensi del successivo articolo 121.

Data l'intenzione di cedere l'immobile nel 2024, l'*Istante* chiede:

1. se si determini una plusvalenza imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b-*bis*) del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, anche se gli interventi agevolabili sono stati effettuati esclusivamente sull'edificio condominiale;

2. in caso di risposta affermativa al primo quesito, come deve essere determinata la plusvalenza imponibile, considerato che il 50 per cento dell'immobile è stato acquisito per successione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che:

1. la cessione dell'immobile in questione non generi una plusvalenza imponibile ai sensi del richiamato articolo 67 del TUIR in quanto *«non si può affermare che, in relazione all'immobile "il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati" essendo tali interventi stati eseguiti dal condominio sulle sole parti comuni e non anche sulle parti private dell'immobile»*;

2. diversamente, qualora la vendita immobiliare dovesse dar luogo a una plusvalenza imponibile, quest'ultima è determinata solo in relazione al 50 per cento della proprietà acquisita tramite il regime patrimoniale della comunione legale dei beni, con conseguente esclusione della restante quota pervenuta per successione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 64 a 67, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (di seguito legge di bilancio 2024) disciplina una nuova ipotesi di plusvalenza immobiliare imponibile, relativa alle 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, relativamente ai quali spetta la detrazione ivi prevista (cd. *Superbonus*). In particolare, l'articolo 67 del Testo unico delle imposte sui redditi (Tuir) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal citato articolo 1, comma 64, della legge di bilancio 2024, dispone che: *«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-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 [...]]».

Il successivo articolo 68 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. 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».*

Il comma 66 dell'articolo 1 della citata legge di bilancio 2024 stabilisce, inoltre, che: *«Le disposizioni di cui ai commi 64 e 65 [che prevede che alle suddette plusvalenze*

si può applicare l'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 26 per cento] *si applicano alle cessioni poste in essere a decorrere dal 1° gennaio 2024».*

Con la circolare 13 giugno 2024, n. 13/E sono state impartite le istruzioni operative relative all'applicazione delle disposizioni di cui trattasi ed è stato evidenziato che, ai fini dell'emersione della plusvalenza imponibile, non rileva, tra l'altro, *«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».*

Quindi, sono imponibili le plusvalenze originate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi agevolati dal *Superbonus* e terminati da non più di dieci anni, ivi compresi i lavori eseguiti esclusivamente sulle parti comuni degli edifici condominiali.

Nella richiamata circolare n. 13/E del 2024, è stato, inoltre, evidenziato che: *«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» [...]».*

In altri termini, per gli immobili ereditati il presupposto impositivo è escluso per espressa previsione normativa.

Si ritiene che tale esclusione operi anche nell'ipotesi in cui la proprietà immobiliare derivi solo in parte da una successione. In tale ultima ipotesi,

tuttavia, l'esclusione dall'ambito applicativo della citata lettera b-*bis*) riguarda solo la plusvalenza correlata alla quota di proprietà dell'immobile acquisito per successione, con conseguente imponibilità *pro-quota* della plusvalenza ottenuta dalla cessione immobiliare.

Ciò posto, in applicazione dei principi sopra enunciati, dalla vendita dell'immobile emerge una plusvalenza tassabile anche se gli interventi ammessi al *Superbonus* terminati da non più di dieci anni, sono stati realizzati solo sulle parti comuni dell'edificio condominiale. Inoltre, in base a quanto affermato, l'immobile in questione è stato acquisito dall'*Istante* per successione per la sola quota del 50 per cento che rappresenta la corrispondente quota di plusvalenza non imponibile ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera b-*bis*) del Tuir.

Nel caso in esame, pertanto, è necessario distinguere, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza realizzata con la cessione dell'intero immobile, la quota relativa all'immobile pervenuto per successione (esclusa) da quella riferibile al 50 per cento dell'immobile acquistato a titolo oneroso (imponibile).

In particolare, va assoggettato a tassazione il 50 per cento della plusvalenza determinata, ai sensi dell'articolo 68, comma 1, del Tuir, quale differenza tra:

- il prezzo complessivo della vendita immobiliare percepito nel periodo d'imposta,

e

- il costo d'acquisto a suo tempo sostenuto dal coniuge, aumentato di ogni altro costo inerente all'immobile, opportunamente convertito in euro e rivalutato. Irrilevanti a tal fine saranno le spese sostenute dall'*Istante* relativamente agli interventi ammessi al *Superbonus*, in quanto conclusi nel 2023 e quindi entro cinque anni dalla vendita.

Resta ferma la possibilità di applicare, in luogo dell'ordinario regime d'imposizione, l'imposta sostitutiva del 26 per cento, secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 496, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (articolo 1, comma 65, della legge di bilancio 2024).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)