

Risposta n. 157/2024

OGGETTO: Calcolo della plusvalenza per effetto della vendita di un immobile acquisito per usucapione, sul quale sono stati effettuati interventi rientranti nel Superbonus conclusi da meno di dieci anni – articolo 67, comma 1, lettera b-bis) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

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

QUESITO

L'Istante rappresenta di essere proprietario di un immobile abitativo, acquisito per usucapione, con sentenza del tribunale del 2020, oggetto di interventi edilizi per i quali ha fruito della detrazione di cui all'articolo 119 del decreto legge n. 34 del 2020 (cd. *Superbonus*), esercitando l'opzione per la cessione parziale del corrispondente credito prevista dal successivo articolo 121; con riferimento alla restante parte della spesa sostenuta dichiara che intende fruire della detrazione nella propria dichiarazione dei redditi.

L'*Istante* ha intenzione di vendere l'immobile oggetto degli interventi, che non è stato adibito ad abitazione principale, prima che siano decorsi dieci anni dal termine dei lavori e chiede come debba essere calcolata la plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lett. *b-bis*), del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante non fornisce alcuna soluzione interpretativa.

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 di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), 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».*

Le istruzioni operative relative all'applicazione delle disposizioni sopra citate sono state fornite con la circolare del 13 giugno 2024, n. 13/E nella quale è stato evidenziato che la plusvalenza che origina dalla nuova fattispecie è realizzata, fatte salve le esclusioni, a seguito della cessione a titolo oneroso (nel cui ambito, ai fini della norma in commento, si ritiene rientrino anche, ad esempio, la permuta e il conferimento) 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, indipendentemente dalla data di acquisto (o di costruzione) del bene.

Con riferimento alla modalità di determinazione della plusvalenza, ai sensi dell'articolo 68 del Tuir, 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», la norma 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, ovvero 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 costo di acquisto (o di costruzione) dell'immobile.

Qualora, invece, tra la data di conclusione degli interventi agevolati e la data di cessione dell'immobile siano trascorsi più di cinque anni e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* nella determinazione dei costi inerenti all'immobile si tiene conto del 50 per cento delle spese sostenute per gli interventi agevolati.

Come chiarito con la citata circolare n. 13/E del 2024, ai fini dell'irrilevanza delle spese relative agli interventi agevolati, nel calcolo della plusvalenza devono ricorrere congiuntamente entrambe le condizioni indicate nella norma, vale a dire che sia stata applicata l'agevolazione nella misura del 110 per cento delle spese sostenute e che sia

stata esercitata l'opzione di cui all'articolo 121 del decreto *Rilancio* per lo sconto in fattura praticato dal fornitore o per la cessione del credito corrispondente al *Superbonus*. Ne consegue che laddove con riferimento alle spese sostenute per gli interventi ammessi al *Superbonus* il contribuente si avvalga in parte della detrazione nella dichiarazione dei redditi 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.

La norma stabilisce, inoltre, che per gli immobili in questione, oggetto di interventi ammissibili al *Superbonus* 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 sopra illustrate, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Nell'ipotesi di rivendita di un bene immobile acquisito per usucapione, con la risoluzione 31 marzo 2003, n. 78/E, sia pure con riferimento all'ipotesi di rivendita di terreni edificabili, disciplinata dalla citata lettera *b)* del comma 1 del citato articolo 67 del Tuir, è stato chiarito che *«tenuto conto che le sentenze dichiarative di usucapione ai fini dell'imposta di registro sono soggette a tassazione come trasferimenti, secondo quanto disposto dalla nota II-bis all'art. 8 della Tariffa, parte prima, del DPR n. 131 del 1986, (aggiunta dall'art. 23, comma 2, del decreto legge n. 69 del 1989) e che quindi hanno un valore dichiarato e liquidato, costituito dal valore venale del bene alla data in cui è passata in giudicato la sentenza dichiarativa dell'usucapione, si deve ritenere*

che tale valore costituisca il termine iniziale per determinare il valore da assoggettare a tassazione ai sensi dell'articolo 82 del Tuir» [ora articolo 68].

Ad analoghe conclusioni si ritiene si debba pervenire anche ai fini della determinazione della plusvalenza di cui alla citata lett. *b-bis*) dell'articolo 67, in assenza di specifiche disposizioni normative al riguardo.

In altri termini, nell'ipotesi di rivendita entro dieci anni dalla fine dei lavori di un immobile oggetto di interventi ammissibili al *Superbonus*, acquisito per usucapione, la plusvalenza di cui al citato articolo 67, comma 1, lett. *b-bis*), del Tuir si determina, ai sensi del successivo articolo 68, come differenza tra il corrispettivo della vendita dell'immobile e il valore della sentenza dichiarativa di usucapione, aumentato «*dei costi inerenti al bene*», determinato senza tener conto delle spese relative agli interventi ammessi al *Superbonus* in relazione alle quali è stata esercitata l'opzione ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lett. *a*) e *b*), del decreto *Rilancio*.

Nel caso in esame, per effetto della vendita dell'immobile acquisito dall'*Istante* per usucapione, sul quale sono stati effettuati interventi rientranti nel *Superbonus* conclusi da meno di dieci anni al momento della cessione, si realizza l'emersione di plusvalenza tassabile ai sensi della citata lettera *b-bis*), comma 1 dell'articolo 67 del Tuir determinata, ai sensi del successivo articolo 68, in misura pari alla differenza tra il corrispettivo della vendita dell'immobile e il valore ricavabile della sentenza dichiarativa di usucapione, aumentato dei costi inerenti al bene da determinare come sopra indicato.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto e non implica un giudizio in merito alla

conformità degli interventi edilizi alle normative urbanistiche, nonché alla qualificazione e quantificazione delle spese sostenute nel rispetto della norma agevolativa, su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)