



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO

LA TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE SU IMMOBILI OGGETTO DI INTERVENTI AGEVOLATI CON IL C.D. “SUPERBONUS”: ASPETTI CONTROVERSI

a cura di:

Gerardo Carleo
Cristoforo Florio
Francesco Nesci
Ciriaco Riente
Stefano Spina

AREA DI DELEGA CNDCEC

Fiscalità

CONSIGLIERE DELEGATO

Salvatore Regalbuto

COMMISSIONE DI STUDIO CNDCEC

**Fiscalità immobiliare e della
transizione ecologica**

PRESIDENTE

Marco Preverin

1 LUGLIO 2025

DOCUMENTO

La tassazione delle plusvalenze su immobili
oggetto di interventi agevolati con il c.d.
“superbonus”: aspetti controversi



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

Commissione di studio CNDCEC “Fiscalità immobiliare e della transizione ecologica”

Consigliere CNDCEC delegato

Salvatore Regalbuto - *Tesoriere CNDCEC e Consigliere delegato Area “Fiscalità”*

Coordinatore

Pasquale Saggese - *Coordinatore Fondazione Nazionale di ricerca dei Commercialisti*

Presidente

Marco Preverin

Componenti

Salvatore Borreale

Gerardo Carleo

Cristoforo Florio

Giuseppe Gaggioli

Marco Ghelli

Giampiero Guarnerio

Francesco Nesci

Bartolomeo Piccione

Ciriaco Riente

Stefano Spina



Sommario

1. PREMESSA E PRIME INTERPRETAZIONI DI PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE	1
2. IMMOBILE ACQUISITO PER SUCCESSIONE E SUCCESSIVAMENTE OGGETTO DI INTERVENTI “SUPERBONUS”	4
3. IMMOBILE ACQUISTATO FRUENDO DEL “SISMABONUS ACQUISTI” IN VERSIONE “SUPERBONUS”	5
4. INTERVENTI “SUPERBONUS” EFFETTUATI DAL DONANTE	6
5. IMMOBILE OGGETTO DI INTERVENTI “SUPERBONUS” SENZA TRASFORMAZIONE URBANISTICA ED EDILIZIA	7
6. CESSIONE DELL'IMMOBILE ANTECEDENTEMENTE ALLA FINE DEI LAVORI	8
7. CESSIONE TRAMITE IL CONTRATTO DI “RENT TO BUY”	11



1. Premessa e prime interpretazioni di prassi dell'Agenzia delle entrate

L'art. 1, commi 64-66, della l. 30 dicembre 2023 n. 213, introducendo la lettera b-bis) nell'art. 67, comma 1, del TUIR (d.P.R. n. 917/1986), ha previsto, a partire dal 1° gennaio 2024, una nuova fattispecie impositiva ai fini delle imposte sui redditi costituita dalle *“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”* fruendo del c.d. “superbonus” di cui all'art. 119 del d.l. n. 34/2020, *“che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione”*.

Il nuovo presupposto impositivo sulle cessioni a titolo oneroso di beni immobili, che sono stati oggetto di interventi agevolati con il “superbonus” di cui all'art. 119 del d.l. n. 34/2020, scatta dunque:

- a prescindere dalla circostanza che la detrazione “superbonus” sia stata applicata nella percentuale “originaria” del 110%, oppure nelle percentuali “ridotte” del 90%, 70% oppure 65%;
- a prescindere dalla circostanza che la detrazione “superbonus” sia stata fruita per quote annuali in dichiarazione dei redditi a scomputo dell'imposta lorda, oppure mediante opzione per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo, ex art. 121 del d.l. n. 34/2020;
- a prescindere dal fatto che il beneficiario della detrazione “superbonus” sia stato il contribuente proprietario che cede l'immobile, realizzando il presupposto imponibile di cui alla nuova lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR, oppure un altro degli aventi diritto al beneficio secondo la disciplina dell'art. 119 del d.l. n. 34/2020 (quali, a mero titolo esemplificativo, il conduttore, il comodatario o il familiare convivente);
- a prescindere dalla durata del possesso dell'unità venduta (e quindi anche nel caso di possesso ultraquinquennale), perché l'unico parametro temporale rilevante è quello decennale che decorre dalla data di ultimazione dei lavori agevolati con il “superbonus”.

Sempre ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR, sono tuttavia escluse a priori dal “nuovo” presupposto imponibile le cessioni di 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 10 anni, per la maggior parte di tale periodo”.*

Il nuovo presupposto impositivo può determinare l'emersione di una plusvalenza che, in quanto inquadrata nell'ambito dell'art. 67 del TUIR, concorre a formare il reddito complessivo IRPEF nell'ambito della categoria dei redditi diversi, ferma restando la possibilità per il cedente di optare nell'atto per l'assoggettamento della plusvalenza al regime di imposizione sostitutiva del 26% di cui all'art. 1, comma 496, della l. 23 dicembre 2005, n. 266, con versamento dell'imposta sostitutiva a cura del notaio rogante.

DOCUMENTO

La tassazione delle plusvalenze su immobili
oggetto di interventi agevolati con il c.d.
“superbonus”: aspetti controversi



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
RICERCA

Le modalità di determinazione della “nuova” plusvalenza imponibile, di cui alla lettera *b-bis*) dell’art. 67, comma 1, del TUIR, sono disciplinate dal comma 1 del successivo art. 68, come a sua volta modificato dall’art. 1, commi da 64 a 66, della l. 30 dicembre 2023, n. 213.

In particolare, ai fini della determinazione della plusvalenza, il comma 1 dell’art. 68 del TUIR prevede che:

- il costo di acquisto o il costo di costruzione dell’immobile, da contrapporre, unitamente a ogni altro costo inerente al bene medesimo, al corrispettivo di cessione, sono rivalutati su base ISTAT, qualora l’acquisto o la costruzione risalgano a oltre 5 anni prima della cessione;
- nel caso di immobili acquisiti dal cedente per donazione, si assume come costo di acquisto o di costruzione “quello sostenuto dal donante, aumentato dell’imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente”;
- i costi inerenti all’immobile, che consistono in spese relative a interventi per i quali si è beneficiato del “superbonus” nella misura “originaria” del 110% mediante opzione per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito, non possono però essere posti a incremento del costo di acquisto o di costruzione (e, quindi, a decremento della plusvalenza imponibile):
 - per il loro intero ammontare, se all’atto della cessione gli interventi agevolati risultano conclusi da non più di 5 anni;
 - per il 50% del loro ammontare, se all’atto della cessione gli interventi agevolati risultano conclusi da oltre 5 anni.

Restano pertanto sempre computabili a incremento del costo di acquisto o di costruzione (e, quindi, a decremento della plusvalenza imponibile) i costi inerenti all’immobile oggetto di cessione, che consistono in spese relative a interventi per i quali si è beneficiato del “superbonus”:

- nella misura “originaria” del 110% per quote costanti in dichiarazione dei redditi a scomputo dell’imposta lorda (senza dunque esercizio delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito);
- nelle misure “ridotte” del 90%, 70% e/o 65%, ivi compreso il caso in cui siano state esercitate le opzioni per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito.

Le richiamate disposizioni lasciano aperte numerose questioni di non immediata e univoca interpretazione, non tutte affrontate nell’ambito dei primi documenti interpretativi di prassi dell’Agenzia delle entrate.

In particolare, l’Agenzia delle entrate, ad oggi, si è occupata della disciplina del “nuovo” presupposto imponibile di cui alla lettera *b-bis*) dell’art. 67, comma 1, del TUIR:

- nella circolare 13 giugno 2024, n. 13/E;
- nella risposta a interpello 16 luglio 2024, n. 156;
- nella risposta a interpello 17 luglio 2024, n. 157;
- nella risposta a interpello 23 ottobre 2024, n. 208.



La circolare 13 giugno 2024, n. 13/E, nell'affrontare “a 360 gradi” la nuova disciplina, ha affermato, tra l'altro, che:

- il “nuovo” presupposto imponibile di cui alla lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR si può integrare *“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”*, salvo che ricorrano i presupposti d'interposizione di cui all'art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973;
- nel caso di cessione di unità immobiliari ubicate in edifici composti da più unità immobiliari, il “nuovo” presupposto imponibile si può integrare non solo quando gli interventi agevolati con il “superbonus” hanno avuto per oggetto la specifica unità immobiliare oggetto di cessione (c.d. “interventi trainati”), perché *“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”*;
- la data di conclusione dei lavori agevolati con il “superbonus”, a partire dalla quale decorre la finestra temporale decennale al cui interno la cessione dell'immobile può far scattare il “nuovo” presupposto imponibile, *“è, in linea di principio, comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti”*.

Con la risposta a interpello 16 luglio 2024, n. 156, l'Agenzia delle entrate ha esaminato lo specifico caso di una cessione con patto di riservato dominio di cui agli articoli 1523 e seg. c.c.¹, confermando la tesi del contribuente secondo la quale, in tali circostanze, il termine finale, da prendere in considerazione al fine della verifica del decorso del decennio rispetto alla data di ultimazione dei lavori agevolati con il “superbonus”, è il momento in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà dell'immobile (coincidente con il pagamento dell'ultima rata) e non quello, antecedente, della stipula del rogito di compravendita.

La risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate 17 luglio 2024, n. 157 ha esaminato lo specifico caso di un immobile che era stato acquisito per usucapione, giungendo ad affermare, in coerenza a quanto già precisato in occasione della risoluzione 31 marzo 2003, n. 78/E, che il “prezzo di acquisto” da assumere ai fini della determinazione della plusvalenza, è rappresentato dal valore della sentenza dichiarativa di usucapione, aumentato dei costi inerenti².

Nella risposta a interpello 23 ottobre 2024, n. 208, l'Agenzia delle entrate si è occupata invece dello specifico caso di immobili ricevuti per successione, affermando che l'esclusione di detti immobili dal “nuovo” presupposto imponibile di cui alla lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR opera anche nel caso in cui in capo al cedente sia pervenuta in via ereditaria una sola quota di proprietà dell'immobile (in questo caso risulterà imponibile la sola plusvalenza relativa alla quota di proprietà

¹ Si tratta della vendita con riserva di proprietà secondo cui il trasferimento della proprietà, dal punto di vista civilistico, avviene al momento del pagamento dell'ultima rata di prezzo mentre, ai fini delle imposte dirette e indirette, il presupposto per la tassazione coincide con la stipulazione dell'atto di vendita.

² La risposta, tuttavia, non precisa quali siano i costi inerenti.



del cedente diversa da quella ricevuta in successione, determinata in misura proporzionale all'intera quota di proprietà posseduta).

La norma e gli interventi di prassi citati lasciano tuttavia alcuni margini di incertezza in relazione agli aspetti che seguono.

2. Immobile acquisito per successione e successivamente oggetto di interventi “superbonus”

Se appare pacifico che l'immobile oggetto di interventi “superbonus” in capo al *de cuius* e successivamente trasferito per successione all'erede, il quale lo rivende, non sia soggetto a imposizione in base alla lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR³, qualche considerazione merita la fattispecie riguardante gli immobili acquisiti per successione sui quali l'erede, soggetto cedente, ha eseguito i lavori agevolati successivamente alla successione stessa.

Stante la formulazione della lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR e la successiva indicazione contenuta nella circolare dell'Agenzia delle entrate 13 giugno 2024, n. 13/E (§ 1.1) secondo cui sono escluse le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso degli immobili “*acquisiti per successione*”, si ritiene che anche nel caso di lavori agevolati eseguiti dall'erede l'eventuale plusvalenza originata dalla cessione dell'immobile non sia soggetta a imposta ai sensi della più volte citata lettera b-bis), per carenza di presupposto.

In senso conforme sembrerebbe porsi, peraltro, anche la prassi ufficiale dell'Agenzia delle entrate, posto che, nella risposta a interpello 23 ottobre 2024, n. 208, relativa al caso di un immobile acquisito per successione limitatamente al 50% della proprietà complessiva e oggetto di interventi agevolati con il “superbonus”, conferma l'imponibilità della plusvalenza *ex* lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR limitatamente al 50% del suo ammontare.

In verità, la richiamata risposta, nel confermare l'esclusione degli immobili acquisiti per successione dal novero di quelli per i quali può “scattare” la “plusvalenza superbonus” *ex* lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR, non esplicita che questo principio vale sia con riguardo al caso in cui i “lavori superbonus” sono stati effettuati *ante* successione dal *de cuius*, sia con riguardo al caso in cui i “lavori superbonus” sono stati effettuati *post* successione dall'erede, ma, proprio questa assenza di distinguo, nell'affrontare la fattispecie dell'immobile acquisito per successione e nell'esplicitarne l'irrelevanza, induce legittimamente a ritenere che, anche per l'Agenzia delle entrate, non vi siano distinguo da fare tra le due differenti casistiche.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate, in questo caso, resta comunque fermo che “*l'esclusione dall'ambito applicativo della citata lettera b-bis) riguarda solo la plusvalenza correlata alla quota di*

³ In tal senso si è espressa l'Agenzia delle entrate con la circolare 13 giugno 2024, n. 13/E (§ 1.1) ove si è precisato che qualunque immobile acquisito per successione non rientra nella fattispecie impositiva.



proprietà dell'immobile acquisito per successione, con conseguente imponibilità pro quota della plusvalenza ottenuta dalla cessione immobiliare”.

3. Immobile acquistato fruendo del “sismabonus acquisti” in versione “superbonus”

La detrazione “sismabonus”, di cui all’art. 16 comma 1-*bis*, e seguenti del d.l. n. 63/2013, spetta sulle spese sostenute per interventi di riduzione del rischio sismico su immobili ubicati nelle zone sismiche 1, 2 o 3.

Tuttavia, ai sensi del comma 1-*septies* dell’art. 16 del d.l. n. 63/2013, se il soggetto che effettua detti interventi è una impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare, la quale li realizza, su un edificio di sua proprietà, mediante demolizione dell’edificio preesistente e sua ricostruzione (anche con aumento volumetrico), ottenendo una riduzione di almeno una classe di rischio sismico dell’edificio risultante, rispetto a quello preesistente, la detrazione “sismabonus” può essere fruita dal soggetto che acquista dall’impresa le singole unità immobiliari site nell’edificio sulle spese sostenute per detto acquisto.

Si parla, in tal caso, di “sismabonus acquisti”.

Ai sensi del comma 4 dell’art. 119 del d.l. n. 34/2020, tanto le spese sostenute per interventi di riduzione del rischio sismico agevolati ai sensi dei commi 1-*bis*, 1-*quater* o 1-*quinquies* dell’art. 16 del d.l. n. 63/2013, quanto le spese sostenute per acquisti di “case antisismiche” agevolati ai sensi del comma 1-*septies* del citato art. 16, sono state ricomprese tra le spese detraibili ai fini del “superbonus” di cui all’art. 119 del d.l. n. 34/2020.

Se è pacifico che le cessioni di unità immobiliari, su cui il cedente o altri aventi diritto hanno sostenuto spese per interventi di riduzione del rischio sismico agevolati con il “superbonus” di cui all’art. 119 del d.l. n. 34/2020, sono suscettibili di rientrare nel perimetro del presupposto imponibile disegnato dalla lettera b-*bis*) di cui all’art. 67, comma 1, del TUIR, alquanto dubbia è apparsa sin dal principio la riconducibilità in tale alveo anche delle cessioni di unità immobiliari che sono state acquistate dal cedente o altri aventi diritto agevolando le spese sostenute per detto acquisto con la detrazione “sismabonus acquisti” in “versione superbonus”.

La questione può comunque considerarsi ormai superata dalla risposta a interpello 20 maggio 2025, n. 137, con la quale la stessa Agenzia delle Entrate ha negato la riconducibilità all’ambito applicativo della lett. b-*bis*) dell’art. 67, comma 1 del TUIR della cessione di un’unità immobiliare acquisita dal cedente fruendo della detrazione “sismabonus acquisti” in “versione superbonus”.

Resta fermo che, nel caso la “rivendita” dell’unità immobiliare, precedentemente acquisita con i benefici “super-sismabonus acquisti”, avvenga entro cinque anni dall’acquisto, la relativa plusvalenza



potrà essere eventualmente assoggettata a tassazione ai sensi dello “storico” presupposto imponibile di cui alla lett. b) del medesimo art. 67, comma 1 del TUIR.

4. Interventi “superbonus” effettuati dal donante

A differenza degli immobili ricevuti per successione, gli immobili ricevuti per donazione non risultano espressamente esclusi dall’ambito di applicazione della nuova lettera b-bis) dell’art. 67, comma 1, del TUIR.

Pertanto, la cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, *“in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all’articolo 119 [...], che si siano conclusi da non più di dieci anni all’atto della cessione”*, può dare luogo a plusvalenze imponibili ai sensi della richiamata lett. b-bis).

Pertanto, ai fini del calcolo della plusvalenza imponibile, il successivo art. 68, comma 1, del TUIR stabilisce che, per gli immobili ricevuti per donazione, *“si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante, aumentato dell’imposta sulle donazioni nonché di ogni altro costo successivo inerente”*.

Se non sussistono dubbi circa la potenziale rilevanza imponibile ex lettera b-bis) dell’art. 67, comma 1, del TUIR dei casi in cui gli interventi agevolati con il “superbonus” di cui all’art. 119 del d.l. n. 34/2020 sono stati effettuati dal donatario-cedente, o da altro avente diritto, *post* donazione, assai più incerte paiono le conclusioni cui pervenire nel caso in cui gli interventi agevolati con il “superbonus” di cui all’art. 119 del d.l. n. 34/2020 siano stati effettuati dal donante, o da altro avente diritto, *ante* donazione.

Sul punto, pare corretto ritenere che il dato letterale della norma non consenta di attrarre nel perimetro delle cessioni plusvalenti ex lettera b-bis) dell’art. 67, comma 1, del TUIR, quelle effettuate da donatari che non hanno essi stessi effettuato gli interventi agevolati con il “superbonus” di cui all’art. 119 del d.l. n. 34/2020, i quali invece sono stati effettuati, *ante* donazione, dal donante e risultino ultimati da meno di dieci anni dalla data di cessione dell’immobile da parte del donatario.

Né pare fonte di trascuratezza normativa il fatto che la lettera b-bis) dell’art. 67, comma 1, del TUIR non contempli, al pari della precedente lettera b), un richiamo espresso alla casistica del “subentro del donatario al donante”, perché in quel contesto normativo (lett. b)) detto richiamo è utile a esplicitare che il “contatore delle lancette” del possesso minimo quinquennale per escludere da tassazione la plusvalenza non ricomincia a decorrere, per il donatario, dalla data della donazione, mentre in questo contesto normativo (lett. b-bis)), ancorato alla data di ultimazione dei lavori “superbonus”, avrebbe avuto senso al più per esplicitare proprio la rilevanza imponibile anche degli interventi “superbonus” effettuati dal donante *ante* donazione (cosa che, non per caso, non è stata inserita nella norma).

Affermato che, nel caso di mancato assoggettamento a tassazione ex lettera b-bis) dell’art. 67, comma 1, del TUIR della plusvalenza realizzata dal donatario con la cessione di un immobile, su cui risultano ultimati da meno di dieci anni interventi agevolati con il “superbonus” eseguiti *ante* donazione dal



donante, non possa essere contestata dall'Amministrazione finanziaria alcuna violazione della specifica norma, resta però, caso per caso, valutabile l'eventuale natura elusiva ex art. 10-bis della legge n. 212/2000 della condotta di donazione dell'immobile e successiva cessione da parte del donatario, oppure – in presenza, ben inteso, dei relativi presupposti – la sussistenza di un'ipotesi di interposizione fittizia ex art. 37, comma 3, del d.P.R. n. 600/1973.

5. Immobile oggetto di interventi “superbonus” senza trasformazione urbanistica ed edilizia

Ai fini della spettanza della detrazione di cui all'art. 119 del d.l. n. 34/2020 è necessario il raggiungimento di determinati risultati (la riduzione di due classi energetiche ovvero la riduzione del rischio sismico dell'edificio) indipendentemente dal fatto che tale obiettivo sia raggiunto con interventi comportanti una trasformazione urbanistica o edilizia oppure la mera sostituzione di alcuni elementi tecnologici dell'edificio quali, ad esempio, i serramenti o la caldaia.

Infatti, il comma 1 dell'art. 119 del d.l. n. 34/2020 riporta una elencazione di interventi tra cui figurano, ad esempio, la *“sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria, a condensazione”*.

La lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR fa riferimento agli immobili sui quali siano stati eseguiti *“gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”* e quindi anche quelli di mera sostituzione di singoli elementi dell'edificio.

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle entrate 13 giugno 2024, n. 13/E (§ 1.1) specifica che non rileva *“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”*.

Il medesimo documento di prassi conclude che *“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 dalla tipologia d'intervento effettuato”*.

Pertanto, poiché sia la norma che la prassi in materia individuano come presupposto impositivo l'esecuzione di interventi agevolati di cui all'art. 119 del d.l. n. 34/2020 a prescindere dalla tipologia di detti interventi, la cessione di un immobile riqualificato tramite un intervento, riconducibile all'art. 119 del d.l. n. 34/2020, che non comporti una trasformazione urbanistica ed edilizia, quale, ad esempio, la sola sostituzione della caldaia o dei serramenti, fa scattare i presupposti di tassazione della plusvalenza in base alla citata lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR.



6. Cessione dell'immobile antecedentemente alla fine dei lavori

Con riguardo al requisito temporale da verificare ai fini dell'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito interventi agevolati di cui all'art. 119 del d.l. n. 34/2020, l'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 13/E/2024, ha avuto modo di precisare 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. 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”*.

Il termine dei lavori appare pertanto dirimente ai fini della imponibilità della plusvalenza.

Preliminarmente, occorre chiedersi come vada individuata la data di conclusione degli interventi agevolati in presenza di contestuale effettuazione di lavori sia “trainanti” che “trainati”.

Al riguardo, un esempio può aiutare nel ragionamento.

Tizio è proprietario da 8 anni di un appartamento, acquistato per euro 70.000, ubicato in un edificio condominiale in cui sono ancora in corso lavori agevolati con il c.d. “superbonus” consistenti nella sostituzione dell'impianto di climatizzazione invernale (intervento trainante su parti comuni). Tizio ha effettuato nel proprio appartamento anche la sostituzione degli infissi (intervento trainato su parti private), già conclusa.

Nel caso in cui il bene fosse ceduto per un corrispettivo di euro 120.000, ci si chiede se la vendita faccia emergere una plusvalenza imponibile ai sensi della lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del TUIR, considerato che gli interventi trainati sull'alloggio sono stati conclusi da meno di dieci anni.

Nell'esempio proposto sembra corretto ritenere che non emerga alcuna plusvalenza imponibile in quanto i lavori trainanti non sono stati conclusi. Tale interpretazione trova peraltro conforto nella circostanza che in mancanza dell'ultimazione dei lavori trainanti il diritto al “superbonus” non verrebbe comunque a giuridica esistenza, ancorché siano stati conclusi i lavori trainati, per cui mancherebbe il presupposto stesso per la tassazione della plusvalenza, costituito dalla fruizione del “superbonus” (da parte del cedente o degli altri aventi diritto) sull'immobile oggetto di cessione.

Data di conclusione dell'intervento agevolato

Stabilire la data di conclusione dell'intervento agevolato è quindi determinante, sia per verificare se la plusvalenza originata dalla vendita ricade nel disposto della lettera b-bis) dell'art. 67, comma 1, del



TUIR, in quanto i lavori potrebbero non essere ancora conclusi all'atto della cessione, sia per determinare la decorrenza dei dieci anni dalla conclusione degli stessi.

Secondo un'interpretazione letterale della norma, per il calcolo del periodo decennale dovrebbe essere presa in considerazione la data di conclusione degli interventi che hanno consentito di usufruire del superbonus.

Tuttavia, nel caso di un intervento complesso, per il quale siano riconosciute diverse tipologie di agevolazioni, non potendo, dal punto di vista urbanistico, presentare un “fine lavori” parziale per le opere riconducibili al superbonus, potrebbe essere corretto considerare come data di conclusione dell'intervento agevolato quella indicata nella comunicazione di fine lavori presentata all'ente competente, riferita all'intervento edilizio complessivo.

Poiché, così ragionando, viene dato rilievo a un evento formale piuttosto che al dato sostanziale, diventa necessario comprendere quali possano essere i documenti attestanti la conclusione dei lavori.

Al riguardo, si può affermare che nel caso di intervento per il quale sia stato rilasciato o presentato un titolo edilizio (permesso di costruire, S.C.I.A.), la data di conclusione dell'intervento agevolato coinciderà con quella di presentazione della comunicazione di fine lavori, che segna la chiusura del procedimento edilizio/urbanistico.

Nel caso di presentazione della C.I.L.A.S. (comunicazione di inizio lavori asseverata per il superbonus), il ragionamento potrebbe essere diverso. Infatti, la C.I.L.A.S. non è un titolo edilizio previsto dal d.P.R. n. 380/2001, bensì è stata introdotta dal comma 13-ter dell'art. 119 del d.l. n. 34/2020, al fine di semplificare le procedure burocratiche per i lavori agevolati con il superbonus, per cui non vi è uno specifico obbligo di comunicare la fine dei lavori. Nella prassi, tuttavia, molti tecnici hanno preferito chiudere i lavori “superbonus” formalmente con un “fine lavori” mediante comunicazione comunque inviata agli uffici competenti. In tale ultimo caso la data di conclusione dell'intervento agevolato dovrebbe ritenersi coincidente con quella di presentazione della citata comunicazione.

Per i lavori di efficientamento energetico, come noto, deve essere presentata, entro 90 giorni dalla conclusione dei lavori, una comunicazione all'ENEA. Tale termine, ove la normativa urbanistica e i regolamenti edilizi non richiedono la presentazione di una comunicazione di fine lavori agli uffici competenti, decorre dal giorno del collaudo finale dei lavori. In assenza di un collaudo, il *dies a quo* coincide con la data di fine lavori, attestata dalla ditta esecutrice degli interventi ai sensi e per gli effetti degli articoli 47, 75 e 76 del d.P.R. n. 445/2000.

Per i lavori di riduzione del rischio sismico, l'art. 3, comma 5, del d.m. n. 58/2017 richiede il deposito presso il competente sportello unico comunale delle attestazioni di cui al comma 4 del medesimo art. 3 (Allegati B-1 e B-2). Per tali attestazioni finali non è previsto un termine entro cui devono essere presentate, tuttavia, il citato comma 4 stabilisce che il direttore dei lavori (mediante l'Allegato B-1) e il collaudatore statico (mediante l'Allegato B-2) devono rilasciare le loro attestazioni “all'atto dell'ultimazione dei lavori strutturali e del collaudo”. La norma, quindi, lascerebbe intendere che la data di sottoscrizione degli Allegati B-1 e B-2 è contestuale all'ultimazione dei lavori strutturali,



indipendentemente dal deposito successivo dei citati modelli. Pertanto, tale data dovrebbe rappresentare il momento a partire dal quale i lavori si considerano conclusi.

Lavori non conclusi – Clausola di salvaguardia

La tassazione della plusvalenza ai sensi della lettera b-*bis*) dell’art. 67, comma 1, del TUIR, presuppone che “il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati” con il superbonus e che tali interventi siano conclusi da non più di dieci anni al momento della cessione.

Dall’interpretazione letterale della citata disposizione, si deduce che non dovrebbe emergere alcuna plusvalenza in caso di cessione di un immobile su cui sono in corso di esecuzione interventi che danno diritto al superbonus, ma che, alla data della cessione, non sono ancora stati completati.

Va ricordato che la spettanza del superbonus, ai sensi dell’art. 119 del d.l. n. 34/2020, presuppone che gli interventi che beneficiano dell’agevolazione siano effettivamente realizzati, con l’obiettivo di migliorare l’efficienza energetica (con un miglioramento di almeno due classi energetiche) e/o di ridurre il rischio sismico (anche senza un miglioramento della classe di rischio).

La mancata ultimazione dei lavori comporta, infatti, il recupero dei benefici già fruiti, sia nel caso di esercizio dell’opzione per sconto o cessione su stati di avanzamento dei lavori (SAL) intermedi, che nel caso di detrazione diretta in dichiarazione dei redditi. Tuttavia, il legislatore ha previsto una deroga a tale principio generale, stabilendo che le detrazioni per gli interventi agevolati con il superbonus, per le quali è stata esercitata l’opzione per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito di imposta, sulla base di SAL effettuati fino al 31 dicembre 2023, *“non sono oggetto di recupero in caso di mancata ultimazione dell’intervento, ancorché tale circostanza comporti il mancato soddisfacimento del requisito del miglioramento di due classi energetiche”* (cfr. art. 1, comma 1, primo periodo, del d.l. 29 dicembre 2023, n. 212, conv. dalla legge 22 febbraio 2024, n. 17).

Questa “clausola di salvaguardia” riguarda tutti i SAL superbonus relativi a lavori svolti tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2023, indipendentemente dal beneficiario, dalla tipologia di intervento o dall’immobile interessato. Pertanto, in base a questa disposizione, è possibile che il superbonus non venga revocato (se fruito tramite opzione) nonostante il mancato completamento dei lavori.

In questo scenario, pare corretto ritenere che il mancato completamento dei lavori impedisca l’emersione di plusvalenze imponibili ex lett. b-*bis*) dell’art. 67, comma 1, del TUIR (in quanto non verificandosi il presupposto ultimazione dei lavori, non inizia a decorrere la finestra temporale decennale all’interno della quale la cessione dell’immobile diviene plusvalente) anche se detto mancato completamento non comporta la restituzione del superbonus fruito sui SAL, in virtù della norma di salvaguardia di cui all’art. 1, comma 1, primo periodo, d.l. n. 212/2023.

Rimane comunque applicabile la disposizione della lettera b) del medesimo art. 67, qualora l’unità immobiliare venga rivenduta nel quinquennio dall’acquisto o costruzione. In tal caso, ai fini del calcolo della plusvalenza (determinata come “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”, ai sensi dell’art. 68, comma 1, del TUIR), vanno considerate anche le cosiddette “spese di



costruzione e incrementative” previste dall’art. 13 del d.P.R. n. 643/1972, che possono comprendere le spese sostenute per gli interventi superbonus, anche se questi non sono stati completati nella loro interezza.

Conclusione dei lavori e SAL intermedi

Altro interrogativo potrebbe sorgere nel caso di cessione dell’immobile successivamente alla presentazione di uno stato di avanzamento lavori (SAL) intermedio. È il caso, ad esempio, di un immobile venduto dopo la presentazione del primo SAL da parte del cedente per il quale l’intervento agevolato con il superbonus è completato successivamente da parte del cessionario. Tale operazione non genera plusvalenza imponibile poiché occorre necessariamente fare riferimento alla conclusione definitiva dell’intervento nel suo complesso, senza che le singole fasi intermedie, ossia gli stati di avanzamento, possano incidere sul trattamento fiscale delle plusvalenze immobiliari. In sintesi, la cessione di un immobile o di una sua porzione, effettuata dopo il completamento di uno o più stati di avanzamento (anche se già saldati e conclusi), ma prima del completamento “definitivo”, non può dar luogo a una plusvalenza imponibile in assenza di conclusione dei lavori (e di presentazione del SAL finale).

Esempi.

Tizio ha acquistato una casa indipendente su cui sta realizzando un intervento ammesso al superbonus. Ha ultimato i lavori trainati mentre sono in corso quelli trainanti. Decide di vendere a Sempronio prima dell’ultimazione dei lavori trainanti. In tale contesto non si applica la nuova normativa sulle plusvalenze. Nel caso in cui Sempronio, una volta divenuto proprietario e conclusi tutti i lavori, intenda vendere prima dei dieci anni dall’ultimazione dei lavori, tale cessione potrà generare una plusvalenza imponibile in quanto considerata la prima cessione successiva alla fine dei lavori.

Tizio è proprietario di una casa indipendente su cui ha realizzato interventi trainanti e trainati e la vende prima di presentare la comunicazione di fine lavori presso l’ente competente. In base a quanto indicato dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 13/E/2024 tale operazione non dovrebbe generare plusvalenza in quanto la vendita avviene prima della data di conclusione dei lavori che, in linea di principio, è comprovata dalle abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti.

Su tale ultimo aspetto, tuttavia, occorre prestare la massima cautela nel caso in cui la presentazione della comunicazione di fine lavori venga ritardata strumentalmente al mero fine di procedere, elusivamente, alla cessione dell’immobile evitando l’emersione della plusvalenza.

7. Cessione tramite il contratto di “rent to buy”

Un caso non affrontato dall’Agenzia delle entrate nella più volte citata circolare n. 13/E/2024 riguarda il contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili (c.d. “rent to buy”) di cui



all'art. 23 del d.l. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla legge 11 novembre 2014, n. 164.

Si tratta, come è noto, di un contratto, diverso dalla locazione finanziaria, che prevede l'immediata concessione del godimento di un immobile, con diritto per il conduttore di acquistarlo entro un termine determinato, imputando al corrispettivo del trasferimento la parte di canone indicata nel contratto.

L'effetto traslativo della proprietà avviene in un momento successivo rispetto alla stipula del contratto, se e quando verrà esercitata l'opzione di acquisto.

Ci si interroga quindi sulla possibile emersione di plusvalenze imponibili *ex* lettera *b-bis*) dell'art. 67, comma 1, del TUIR su di un immobile oggetto di interventi superbonus che dopo la fine dei lavori viene “ceduto” attraverso un contratto di *rent to buy* la cui opzione di acquisto potrà essere esercitata successivamente allo spirare del decennio dalla conclusione dei lavori.

Come anticipato in premessa, l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello 16 luglio 2024, n. 156, si è pronunciata in relazione alla vendita con riserva di proprietà. Anche in questo caso, a ben vedere, gli effetti traslativi della proprietà sono differiti a un momento successivo alla stipula dell'atto di compravendita, coincidente con il pagamento dell'ultima rata di prezzo.

Il caso oggetto di interpello riguardava due fratelli che, nel 2021, hanno acquisito ciascuno il 50% di un immobile per donazione. Successivamente, l'immobile è stato ristrutturato usufruendo del c.d. “superbonus”, con la conclusione dei lavori a dicembre 2023, come attestato dalla comunicazione di fine lavori.

Uno dei fratelli ha deciso di acquistare la quota dell'altro, per diventare così l'unico proprietario dell'immobile. Tuttavia, non disponendo della liquidità necessaria e considerando la parentela tra i due, ha chiesto al fratello di stipulare un contratto di compravendita con riserva della proprietà (ai sensi dell'art. 1523 c.c.), che gli consentisse di dilazionare il pagamento in 120 rate mensili (per un totale di 10 anni), ma di acquisire immediatamente il possesso dell'immobile.

Nel precisare che in caso di contratto di vendita con riserva di proprietà, il momento in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà dell'immobile coincide con il pagamento dell'ultima rata, l'Agenzia delle entrate ha confermato che, nel caso esaminato (poiché, a quel momento, sarà trascorso più di un decennio dalla conclusione dei lavori agevolati con il superbonus) la plusvalenza realizzata non sarà rilevante ai fini IRPEF, in quanto fuoriuscirà dal periodo di monitoraggio previsto dalla citata lettera *b-bis*) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR.

La stessa logica si dovrebbe applicare, evidentemente, anche nel caso del contratto di *rent to buy* posto che anche in questo caso il momento traslativo della proprietà si verifica in un momento successivo alla stipula dell'atto per effetto dell'esercizio dell'opzione di acquisto che, nel caso siano trascorsi oltre dieci anni dalla conclusione dei lavori agevolati con il superbonus, non potrà generare plusvalenza imponibile ai sensi della nuova lettera *b-bis*) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR.

