Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposta n. 157/2026

OGGETTO: Determinazione della plusvalenza imponibile in caso di cessione infraquinquennale di un immobile congiuntamente alle relative pertinenze in presenza di un contratto preliminare stipulato anteriormente al decorso del quinquennio – articolo 67, comma 1, lettera b) del Tuir

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

QUESITO

Gli *Istanti*, cittadini [...] residenti all'estero e tra loro coniugati, dichiarano:

- di aver acquistato, in data 10 settembre 2021, la "*piena ed assoluta proprietà e disponibilità*" di un immobile ad uso residenziale sito nel Comune di [...]; in data 15 settembre 2021, la piena proprietà di un'unità immobiliare a destinazione sportiva [...] costituita da un campo da tennis e, in data 17 gennaio 2025, il diritto di proprietà di un campo da padel completamente attrezzato;

- che "*i campi da tennis e da padel sono stati entrambi acquistati - seppur in momenti differenti - dalla proprietà confinante, e sono da considerarsi pertinenze della proprietà degli Istanti, essendo destinati a servirla e a valorizzarne il decoro e la funzionalità"* e che "*l'acquisto di tali unità immobiliari e dei relativi terreni ha avuto come finalità l'utilizzo a supporto del proprio immobile residenziale, in particolare come aree destinate ad attività ricreative e di svago, coerentemente con l'uso residenziale personale della proprietà*";
- che l'acquisto del fabbricato e delle relative pertinenze "*è stato effettuato esclusivamente a titolo personale, e non nell'ambito di alcuna attività imprenditoriale, professionale o commerciale*" con l'intenzione "*di utilizzare la Proprietà quale residenza personale per le proprie vacanze, finalità che gli stessi hanno effettivamente perseguito e realizzato fino alla data della presente istanza*";
- "*che, già al momento dell'acquisto, l'immobile risultava in fase di ristrutturazione*";
- che "[i]*l progetto di ristrutturazione, così come documentato dai permessi e dalle relazioni tecniche acquisite, ha previsto una completa ristrutturazione dell'edificio, comprendente interventi di parziale demolizione delle parti ammalorate e sostituzione di componenti anche strutturali dell'immobile*" e che "[t]*ali interventi, pur rilevanti sul piano tecnico, rientrano pienamente nella disciplina della ristrutturazione edilizia ai sensi del D.P.R. n. 380 del 6 giugno 2001*";
- "*che, in quanto persone fisiche non residenti in Italia, la proprietà non può qualificarsi come loro abitazione principale ai sensi della normativa fiscale vigente e inoltre di non aver realizzato interventi volti al miglioramento dell'efficienza energetica*

dell'immobile, idonei a consentire la fruizione delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 119 del D.L. 34/2020 (c.d. "Superbonus")";

- che, in data 29 luglio 2025, hanno sottoscritto un contratto preliminare di compravendita "*mediante il quale si sono impegnati a trasferire al promissario acquirente la piena e perfetta proprietà dell'immobile oggetto della presente istanza, comprensivo delle relative pertinenze, tra cui il campo da tennis e il campo da padel, nonché ulteriori aree accessorie funzionalmente connesse all'immobile principale*";
- che "*la stipula del formale atto di trasferimento dovrà avvenire entro e non oltre il 30 novembre 2026*".

Ciò premesso, gli *Istanti* chiedono:

- in via principale*, "di confermare che, ex articolo 67, comma 1, lettera b) del TUIR, non si realizza alcuna plusvalenza imponibile in relazione alla cessione della Proprietà e delle relative pertinenze, anche in presenza di ristrutturazioni significative e di un contratto Preliminare stipulato prima del compimento dei cinque anni dalla data di acquisto dell'immobile, a condizione che la cessione definitiva avvenga successivamente al decorso del termine quinquennale dalla data di acquisto originaria*";
- in via subordinata*, "di conoscere i criteri e le modalità di tassazione applicabili alle somme percepite a titolo di caparra confirmatoria, corrisposte in occasione della sottoscrizione del contratto preliminare, al fine di poter correttamente adempiere agli obblighi fiscali vigenti*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli *Istanti* ritengono che:

- "[l]*a cessione della Proprietà oggetto della presente Istanza, comprensiva delle pertinenze, effettuata successivamente al decorso del termine quinquennale dalla data dell'atto notarile di acquisto (i.e. dopo il 10 settembre 2026), non determinerà la realizzazione di plusvalenze imponibili, poiché gli interventi di ristrutturazione eseguiti - pur rilevanti sotto il profilo edilizio - non integrano né una nuova costruzione né un nuovo acquisto ai fini fiscali e pertanto non incidono sul computo del quinquennio di cui all'art. 67 del TUIR*". Richiamano, al riguardo, la risposta a istanza di interpello n. 83 pubblicata il 22 novembre 2018 in cui si chiarisce che "*la cessione della pertinenza unitamente all'abitazione principale, entro cinque anni dall'acquisto non genera plusvalenza e quindi non è imponibile*";

- "[l]*a cessione della Proprietà, perfezionata mediante un unico atto notarile comprensivo anche delle pertinenze (i.e. campo da tennis e da padel, come dettagliatamente descritto), non integra il realizzo di plusvalenze imponibili neppure con riferimento alle pertinenze, ancorché la loro acquisizione sia avvenuta in epoca successiva rispetto all'acquisto del bene principale, in quanto le pertinenze seguono la disciplina fiscale dell'immobile principale*";

- "[l]*a sottoscrizione, anteriore al compimento del quinquennio previsto dall'art. 67, lettera b), del TUIR, di un contratto preliminare di cessione tra privati (al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa) costituisce mero accordo obbligatorio tra le parti, privo di effetti traslativi, e deve pertanto ritenersi fiscalmente irrilevante. Di conseguenza, le somme percepite a titolo di caparra confirmatoria, corrisposte agli Istanti in occasione della sottoscrizione del Preliminare, non assumeranno rilevanza ai fini delle imposte sui redditi, ove la cessione definitiva dell'immobile avvenga*

successivamente al termine quinquennale (i.e. dopo il 10 settembre 2026)". Fanno presente, al riguardo, che con la risposta a istanza di interpello n. 10 pubblicata il 24 gennaio 2025 è stato chiarito "*che ai fini del computo del quinquennio di cui all'art. 67 TUIR è del tutto irrilevante la circostanza che il preliminare sia stipulato anteriormente al decorso del termine, trattandosi di un mero accordo preparatorio privo di efficacia traslativa e, dunque, inidoneo a far emergere un reddito imponibile*". Rilevano, altresì, che, con le Ordinanze n. 1242 del 21 gennaio 2020 e n. 2154 del 30 gennaio 2020, la Corte di Cassazione ha "*confermato che il pagamento del corrispettivo sulla base del solo contratto preliminare - ancorché accompagnato dall'immediata consegna del bene - non assume rilievo ai fini del realizzo della plusvalenza, atteso che il preliminare produce esclusivamente effetti obbligatori. Ai fini fiscali rileva, pertanto, unicamente il momento in cui si verifica l'effetto traslativo, coincidente con la stipulazione del definitivo contratto di cessione*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), 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, «*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 [...]».

Il comma 1 del successivo articolo 68 del TUIR prevede che tali plusvalenze 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*».

Dal quadro normativo sopra delineato, emerge come la plusvalenza, realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di beni immobili, sia imponibile solo a condizione che la cessione intervenga entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del cespite.

Con numerosi documenti di prassi è stato chiarito, al riguardo, come la *ratio* sottesa alla norma in commento sia quella di assoggettare a tassazione la plusvalenza derivante dalla cessione di beni immobili posta in essere con finalità speculative. Si presume, infatti, che vi sia intento speculativo qualora l'arco temporale che intercorre tra la data di acquisto o di costruzione dell'immobile e la data di vendita dello stesso sia inferiore a cinque anni. La presunzione viene meno nell'ipotesi in cui la cessione infraquinquennale riguardi un bene acquisito per successione o un'unità immobiliare urbana che, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la vendita, sia stata adibita ad "*abitazione principale*" del cedente o di un suo familiare (*cfr*. risoluzioni n. 105/E del 21 maggio 2007 e n. 23/E del 28 gennaio 2009).

Ai fini dell'applicabilità dell'art. 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR, la risoluzione dell'8 aprile 2008, n. 136/E, ha chiarito che «*Per interpretare la nozione di "abitazione*

principale" si devono richiamare gli articoli 10 e 15 del TUIR. In particolare, l'art. 10, comma 3-bis, definisce abitazione principale «quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale o i suoi familiari dimorano abitualmente»; la definizione è funzionale all'individuazione degli immobili per i quali compete la deduzione dal reddito complessivo, di un importo pari all'ammontare della rendita catastale. Inoltre, l'art. 15, comma 1, lett. b), ai fini della determinazione della detrazione d'imposta spettante sugli interessi passivi relativi ai mutui stipulati per l'acquisto dell'abitazione principale, considera tale «quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente». Per quanto riguarda il significato da attribuire all'espressione "familiari" lo stesso va desunto dall'art. 5, ultimo comma, del TUIR, secondo cui ai fini delle imposte sui redditi si intendono, per familiari, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado».

Con la medesima risoluzione è stato, conseguentemente, precisato che la circostanza che l'immobile oggetto della cessione sia di proprietà di contribuenti che risiedono all'estero esclude che l'immobile posseduto in Italia possa essere considerato dimora abituale e, dunque, possa qualificarsi come "*abitazione principale*".

Con la risposta a istanza di interpello n. 560 pubblicata il 18 novembre 2022 è stato, inoltre, chiarito che, ai fini del computo del quinquennio di cui al citato articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR, non rileva la circostanza che l'immobile sia stato oggetto di un intervento di ristrutturazione e di ampliamento essendo, invece, rilevante, ai predetti fini, l'acquisto dell'immobile stesso.

In linea con il quadro normativo e di prassi sopra delineato, si ritiene che la creazione del vincolo pertinenziale a servizio di un immobile abitativo - che non sia stato

adibito ad abitazione principale nel senso sopra chiarito - non esclude, di per sé, l'intento speculativo, qualora dette pertinenze siano vendute prima del decorso del quinquennio dal loro acquisto, a nulla rilevando che la vendita in questione sia effettuata unitamente all'immobile principale relativamente al quale, invece, sia già trascorso detto termine.

Ciò in quanto, il tenore letterale dell'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR - nel fare genericamente riferimento alle plusvalenze realizzate a fronte della cessione a titolo oneroso di "beni immobili" - induce a ritenere che il decorso del termine quinquennale stabilito dalla norma vada verificato separatamente per ciascun cespite oggetto di cessione.

Al riguardo, risulta rilevante quanto già chiarito con la risposta a interpello n. 83 pubblicata il 22 novembre 2018 (richiamata proprio dagli *Istanti*), riferita al caso della vendita di un immobile destinato ad "*abitazione principale*" e delle relative pertinenze. In tale occasione, richiamando la circolare del 1° marzo 2007, n. 12/E, è stato chiarito che «*la sussistenza del vincolo pertinenziale, rendendo il bene servente una proiezione del bene principale consente di attribuire alla pertinenza la medesima natura del bene principale*». Di conseguenza, «*la cessione della pertinenza u<u>nitamente all'abitazione principale</u>, entro cinque anni dall'acquisto non genera plusvalenza e quindi non è imponibile, sempreché per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, l'unità immobiliare urbana sia stata adibita ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari*» (sottolineatura aggiunta). Tuttavia, sempre la medesima risposta n. 83 del 2018 chiarisce che «*A diverse conclusioni deve pervenirsi, invece, nel caso in cui la pertinenza venga ceduta separatamente dall'abitazione principale. In tale ipotesi, infatti, si elide il vincolo di strumentalità funzionale della*

pertinenza rispetto al bene principale, per cui l'operazione posta in essere assume una diversa connotazione, avendo ad oggetto un immobile che non può essere assimilato all'abitazione principale di cui alla citata norma (art. 67, comma 1, lettera b), del TUIR)», con la conseguenza che «*la plusvalenza derivante dalla cessione infraquinquennale del box auto (ndr posta in essere) separatamente dall'abitazione principale, costituisca reddito diverso ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR e, quindi, soggetto ad IRPEF*» (sottolineature aggiunte). In altri termini, con la citata risposta n. 83 del 2018 si è inteso chiarire, in linea con quanto già indicato nella circolare n. 12/E del 2007, che la sussistenza del vincolo pertinenziale attribuisce al bene servente esclusivamente la medesima "*natura*" del bene principale, ossia - ove sussistente - la sua qualità di immobile adibito ad abitazione principale. La sussistenza del vincolo pertinenziale, al contrario, non può modificare elementi oggettivi che caratterizzano il rapporto del possessore con il bene, quali la data di acquisto o costruzione dello stesso, che deve essere valutata con riferimento a ogni singola unità immobiliare e non, invece, con esclusivo riferimento al bene principale.

Da quanto sopra consegue che, ove - come nel caso oggetto della presente istanza di interpello - non trovi applicazione nessuna delle eccezioni previste dall'articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR (ossia che la cessione riguardi beni acquisiti per successione o unità immobiliari urbane che, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione, sono adibiti ad "*abitazione principale*" del cedente o dei suoi familiari), anche nell'ipotesi di cessione *uno actu* dell'immobile principale e delle relative pertinenze, l'imponibilità della plusvalenza emerge - esclusivamente con riferimento alla quota parte del corrispettivo percepito in

relazione alla cessione dell'immobile pertinenziale acquistato o costruito da meno di cinque anni - quand'anche l'immobile principale sia stato acquistato o costruito da più di cinque anni.

Ai fini del computo del predetto termine dei cinque anni, non rileva la circostanza che sia stato stipulato un contratto preliminare di compravendita.

Al riguardo, con riferimento al quesito relativo all'emersione della plusvalenza già in sede di percezione della caparra, avvenuta contestualmente alla stipula del contratto preliminare di compravendita, da ultimo, con la risposta a interpello n. 10, pubblicata il 24 gennaio 2025, è stato chiarito che «*irrilevante* [...] *è da ritenersi la circostanza che prima del compimento del quinquennio richiesto dalla norma sarà stipulato un contratto "preliminare", che rappresenta un mero accordo con cui le parti si obbligano alla stipula di un contratto di compravendita immobiliare in un secondo momento, senza alcun effetto traslativo della proprietà del bene*». Pertanto, nel caso di specie, la stipula del contratto preliminare unitamente all'incasso della caparra (nel corso dell'anno 2025) non farà emergere la plusvalenza *ex* articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR limitatamente all'immobile principale e al pertinenziale campo da tennis (entrambi acquistati nel corso dell'anno 2021).

Resta fermo che la plusvalenza emergerà esclusivamente con riferimento al pertinenziale campo da padel (acquistato nel corso dell'anno 2025), se ceduto nel quinquennio dall'acquisto. Ove la caparra sia imputata ad acconto sul corrispettivo ai sensi dell'articolo 1385 del *Codice civile*, la plusvalenza sarà da calcolare - applicando i criteri di cui all'articolo 68 del TUIR - sulla quota del corrispettivo imputabile a tale cespite comprensivo dell'acconto già ricevuto e la stessa sarà imponibile nell'anno di

imposta in cui avviene la cessione, ovvero all'atto della stipula del contratto definitivo (in tal senso, *cfr*. Corte di Cassazione, Sez. V, 24 luglio 2013, n. 17960).

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 restando, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)