Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 86/2026

OGGETTO: Plusvalenza realizzata mediante vendita di un bene condominiale, all'interno di un edificio oggetto di interventi agevolati di cui all'articolo 119 del decreto Rilancio – Articoli 67, comma1, lett. b–bis, e 68, comma 1 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

Il condominio *Istante* (di seguito, anche *Istante*), in persona dell'amministratore *pro tempore*, rappresenta che:

- l'edificio condominiale «*si compone di oltre cento unità immobiliari, aventi differente destinazione d'uso (i.e. abitazione, box, posto auto e cantina) di cui sono proprietari diversi condòmini, ai quali sono attribuiti millesimi di proprietà in ragione della suddivisione millesimale del Condominio*»;

- «*in data 23 novembre 2022, il Condominio ha deliberato, inter alia, la realizzazione di lavori di straordinaria manutenzione sulle parti comuni e riqualificazione energetica* [...] *rientranti, in parte tra quelli agevolabili ai sensi dell'art. 119 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 ("d.l. 34/2020") - nella misura del 110% delle spese sostenute - ed in parte tra quelli agevolabili ai sensi dell'art. 16-bis, co. 1, lett. a), TUIR, nella misura del 50% delle spese sostenute*»;

- «*la quasi totalità dei condòmini ha optato, ai sensi dell'art. 121, co. 1, lett. a), d.l. 34/2020, per il riconoscimento di "un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta" (c.d. "sconto in fattura"), sussistendo tutti i requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa per poterne beneficiare*»;

- «*negli anni si è avvalso dei servizi resi da un portiere, cui era concesso in uso un appartamento nel Condominio di proprietà condominiale. Tuttavia, di recente il Condominio ha rinunciato al portiere ed ha intenzione di cedere a titolo oneroso l'unità immobiliare concessagli precedentemente in uso, la quale risulta attualmente censita nel Catasto Fabbricati* [...] *categoria catastale A/3*».

- «*l'identificazione della stessa nel Catasto Fabbricati del Comune* [...] *nonché l'attribuzione della rendita catastale autonoma* [...] *sono avvenuti in vista del perfezionamento della prospettata cessione* [...] *le cui trattative sono ancora in corso ed alla data odierna la cessione dell'Abitazione non si è (ancora) perfezionata*».

Al riguardo, chiede:

- «*di confermare che, sebbene la cessione dell'Abitazione rientri tra le fattispecie astrattamente imponibili ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b-bis) TUIR, essa non dia luogo a redditi diversi imponibili in capo ai condòmini titolari delle singole unità immobiliari site nel condominio Istante nei casi in cui: (i) la proprietà sia stata acquisita per successione; (ii) le unità immobiliari di cui ciascun condòmino è titolare siano state adibite ad abitazione principale del condòmino o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione (o, se acquistate da un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale minor periodo). In altri termini, poiché il provento derivante dalla cessione dell'Abitazione deve essere imputato pro-quota ai condòmini e poiché l'Abitazione è un accessorio delle unità immobiliari detenute dai vari condòmini, l'Istante chiede di confermare che anche la verifica della sussistenza di una causa di esclusione da imposizione ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b-bis) TUIR debba essere effettuata avendo riguardo alla situazione soggettiva di ciascun condòmino con riferimento all'unità immobiliare nel Condominio di cui egli è titolare*»;

- di conoscere «*la modalità di determinazione della plusvalenza ai sensi dell'art. 68, co. 1, TUIR in capo a quei condòmini che (non beneficiando delle fattispecie di esclusione sopra menzionate) devono determinare il reddito diverso imponibile originatosi in seguito alla cessione dell'Abitazione. Al riguardo, l'Istante chiede chiarimenti circa il criterio più opportuno che questi ultimi devono adottare per individuare il valore fiscale di partenza dell'Abitazione (nel seguito, il "Costo Fiscale"), ossia il valore da considerare quale "prezzo di acquisto" o "costo di costruzione", e che ai sensi dell'art. 68, co. 1, TUIR va incrementato degli (eventuali) ulteriori costi inerenti al bene ceduto e successivamente confrontato con la quota di corrispettivo derivante*

dalla cessione dell'Abitazione al fine di determinare la plusvalenza da assoggettare ad imposizione. Il dubbio interpretativo si origina in quanto in sede di acquisto delle unità immobiliari site nel condominio Istante, i singoli condòmini non hanno sostenuto un costo specifico per acquisire pro-quota la titolarità delle parti comuni condominiali - tra cui si annovera, inter alia, l'Abitazione - nonché dei relativi frutti e, quindi, il valore associato a tale diritto è incorporato nell'(unico) prezzo di acquisto sostenuto».

In sede di richiesta di documentazione integrativa, l'*Istante* ha, tra l'altro, precisato che «*alla data odierna non si è pervenuti alla conclusione dell'atto traslativo dell'unità immobiliare precedentemente concessa in uso al portiere*».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che «*la verifica della sussistenza delle cause di esclusione previste dall'art. 67, co. 1, lett. b-bis) TUIR, nei casi di cessione di un bene di proprietà condominiale vada effettuata avendo riguardo alla situazione soggettiva di ciascun condomino rispetto all'unità immobiliare sita nel condominio di cui egli è titolare. Ciò in quanto la titolarità dell'unità immobiliare da cedere in ragione dei millesimi di proprietà segue (ed ha seguito), necessariamente, l'acquisto delle singole unità immobiliari cui tali millesimi sono riferiti, di cui rappresenta un accessorio».* Inoltre, è dell'avviso che «*il Costo Fiscale dell'Abitazione che i Condòmini Plusvalenti devono considerare rilevante per il calcolo della plusvalenza immobiliare va determinato secondo l'Istante ripartendo pro-quota in ragione dei millesimi di proprietà* [...] *il valore ottenuto applicando - (anche) ai fini delle imposte dirette - il criterio disciplinato ai sensi dell'art. 52, co. 4, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito, "TUR") per le imposte di registro, ipotecaria*

e catastale, ovvero moltiplicando la rendita catastale dell'Abitazione per i relativi coefficienti di aggiornamento (c.d. criterio del prezzo-valore)».

Diversamente, qualora il predetto criterio catastale non venga ritenuto idoneo, «*l'Istante ritiene che i Condòmini Plusvalenti, al fine di calcolare la plusvalenza imponibile debbano allora individuare, singolarmente, il Costo Fiscale da attribuire all'Abitazione, scorporandolo, in ragione di un criterio proporzionale, dal prezzo sostenuto in sede di acquisto dell'unità immobiliare di cui sono titolari, atteso che, come si è anticipato, in sede di acquisto è stato pagato un unico prezzo comprensivo (anche) del valore associato al diritto di godere delle parti comuni di proprietà condominiale, tra cui l'Abitazione*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 64 a 67, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), modificando, tra l'altro, gli articoli 67 e 68 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, disciplina una nuova ipotesi di plusvalenza immobiliare imponibile, relativa alle cessioni di 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 (c.d. *Superbonus*). In particolare, a seguito delle predette modifiche, l'articolo 67 del TUIR prevede 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) al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera bbis), 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 [...];

bbis) *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 decretolegge 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 bbis) 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 bbis) del comma 1 dell'articolo 67 acquisiti 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. Per gli immobili di cui alla lettera bbis) 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 decretolegge 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*».

La circolare n. 13/E del 13 giugno 2024, con la quale sono state fornite istruzioni operative per l'applicazione delle citate disposizioni, ha chiarito che:

- «*la plusvalenza che origina dalla nuova fattispecie è realizzata, fatte salve le esclusioni, a seguito della cessione a titolo oneroso 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*»;

- per espressa previsione sono escluse dall'ambito applicativo della norma le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso degli immobili «*acquisiti per successione e di 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*»;

- «*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 dal soggetto che ha eseguito gli interventi (cedente o altri aventi diritto), dalla percentuale di detrazione spettante, dalla modalità di fruizione di quest'ultima e dalla tipologia d'intervento effettuato*»;

- 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*».

Come chiarito, inoltre, con la circolare del 6 novembre 2000, n. 204, «*il condominio negli edifici, disciplinato dagli articoli da 1117 a 1139 del codice civile*

costituisce una particolare forma di comunione in cui coesiste una proprietà individuale dei singoli condòmini, costituita dall'appartamento, ed una comproprietà sui beni comuni dell'immobile (ad esempio, il suolo su cui l'edificio sorge, le fondazioni, i muri maestri, i tetti, i portoni d'ingresso ed i cortili, i locali per la portineria e l'alloggio del portiere, etc.). Si tratta di una comunione forzosa, non soggetta a scioglimento, in cui il condomino non può, rinunziando al diritto sulle cose comuni, sottrarsi al contributo nelle spese per la loro conservazione e sarà comunque tenuto a parteciparvi in proporzione ai millesimi di proprietà [...]. *Per quanto riguarda i redditi derivanti dagli immobili di cui all'art. 1117, n. 2), del codice civile (i locali per la portineria e per l'alloggio del portiere, per la lavanderia, per il riscaldamento centrale, per gli stenditoi e per altri simili servizi in comune), che costituiscono oggetto di proprietà comune e sono imputabili al singolo condomino in proporzione ai millesimi di proprietà, continua a permanere l'obbligo, in capo a ciascun condomino, di comprenderli nella propria dichiarazione dei redditi, tranne il caso in cui tali redditi non superino singolarmente l'importo di lire 50.000*».

Tanto precisato, nel caso in esame, di cessione di un bene condominiale come l'abitazione del portiere, la verifica dell'eventuale presenza delle esimenti previste dall'articolo 67, comma 1, lett. b-*bis*), del TUIR, deve essere effettuata avendo riguardo alla posizione soggettiva di ciascun condomino in relazione all'unità immobiliare di cui è titolare all'interno del condominio. Ciò in quanto la titolarità dell'abitazione del portiere, proporzionata ai millesimi di proprietà deriva dalla titolarità dell'unità immobiliare cui tali millesimi si riferiscono costituendone un elemento accessorio.

Ne consegue che il trattamento fiscale applicabile al bene accessorio (abitazione del portiere), non può che coincidere con quello previsto per il bene principale applicandosi lo stesso regime fiscale.

Pertanto, i condòmini devono verificare se, con riferimento all'unità immobiliare di cui sono titolari all'interno del condominio, ricorra una delle cause di esclusione previste dalla normativa. Qualora tale condizione sia soddisfatta, la cessione dell'abitazione del portiere non genera, in capo a loro, redditi diversi imponibili.

Diversamente, per i condomini per i quali non si verificano le predette cause di esclusione, qualora l'*ex* abitazione data in uso al portiere sia ceduta prima che siano decorsi dieci anni dalla conclusione degli interventi agevolati, di cui all'articolo 119 del decreto *Rilancio*, sulle parti comuni dell'edificio, l'eventuale plusvalenza realizzata a fronte di tale cessione costituisce reddito ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera b-*bis*), del TUIR in proporzione ai millesimi di proprietà, da calcolare ai sensi del successivo articolo 68, come differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e il «*prezzo di acquisto o costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*».

Al riguardo, si ritiene che, qualora non sia possibile individuare il «*prezzo di acquisto o costo di costruzione del bene ceduto*», i singoli condomini possano, ai fini della determinazione della plusvalenza, utilizzare il valore risultante da un'apposita perizia giurata redatta da un professionista abilitato, applicando a tale valore la rivalutazione calcolata in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, per adeguare i valori storici ai prezzi attuali. La rivalutazione in questione, ai sensi dell'articolo 68, comma 1, ultimo periodo, del TUIR,

riguarda soltanto gli immobili «*acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni*».

Nel caso in cui tra la data di conclusione degli interventi agevolati e la data di cessione dell'immobile siano trascorsi meno di cinque anni, per i condòmini che hanno fruito del *Superbonus* nella misura del 110 per cento e hanno esercitato le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere *a*) e *b*), del decreto *Rilancio*, ai fini della determinazione dei «*costi inerenti*» al bene non si tiene conto delle spese sostenute per gli interventi agevolati eseguiti sulle parti comuni. Diversamente, laddove tra la conclusione di tali interventi e la cessione dell'immobile in esame trascorrano più di cinque anni, nella determinazione dei «*costi inerenti*» al bene si potrà tener conto del 50 per cento di tali spese.

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, su cui rimane fermo ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)