Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposta n. 124/2026

OGGETTO: Applicazione dell'articolo 67, comma 1, lettera b–bis), del TUIR e determinazione dell'eventuale plusvalenza imponibile in caso di cessione di immobile oggetto di interventi edilizi agevolati (Superbonus)

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

QUESITO

La persona fisica istante (di seguito *Istante*) chiede chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 67, comma 1, lettera *b-bis*), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativamente alla plusvalenza che potrebbe emergere in caso di cessione dell'immobile di sua proprietà, sul quale negli anni 2023 e 2024 sono stati effettuati interventi edilizi agevolati (*Superbonus*), conclusi entro il 31 dicembre 2024, ai sensi dell'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, con fruizione tramite sconto in fattura.

L'*Istante* rappresenta che i genitori hanno stabilito la residenza anagrafica in un immobile di loro proprietà il 30 agosto 1991.

In data 9 maggio 2006, l'*Istante* ha acquistato dai propri genitori la piena proprietà di detto immobile.

In data 5 giugno 2012, l'*Istante* ha donato il diritto di usufrutto vitalizio sull'immobile ai propri genitori, mantenendo la nuda proprietà.

In data 19 gennaio 2022, il diritto di usufrutto si è estinto per rinuncia a titolo gratuito degli usufruttuari, con conseguente consolidazione della piena proprietà dell'*Istante*.

I genitori hanno mantenuto la residenza nello stesso immobile, sulla base di un contratto di comodato, rispettivamente fino alla data del decesso del padre (in data 17 febbraio 2022) e di trasferimento della residenza da parte della madre (in data 28 aprile 2022).

Successivamente, l'immobile è rimasto a disposizione della proprietaria o è stato concesso in locazione a terzi.

L'*Istante* intenderebbe vendere l'immobile in oggetto tra il 31 luglio 2026 e il 31 dicembre 2026, ma non esclude che la vendita possa avvenire in un momento successivo.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se, ai fini dell'applicazione dell'articolo 67, comma 1, lettera *b-bis*), del TUIR e della determinazione dell'eventuale plusvalenza imponibile ai sensi del successivo articolo 68, la data di acquisto dell'immobile debba essere individuata nel 9 maggio 2006, data in cui la stessa ha acquistato a titolo oneroso la piena proprietà dell'immobile, ovvero nel 19 gennaio 2022, quando, a seguito della rinuncia

all'usufrutto da parte dei genitori, si è nuovamente verificata la consolidazione del diritto di proprietà in capo alla medesima.

L'*Istante* chiede, inoltre, se, tenuto conto dei periodi di residenza anagrafica e di effettiva abitazione dei genitori, ovvero dal 30 agosto 1991 al 17 febbraio 2022 per il padre e dal 30 agosto 1991 al 28 aprile 2022 per la madre, nonché dei successivi periodi in cui l'immobile è stato a disposizione o locato a terzi, l'immobile possa considerarsi adibito ad abitazione principale dei familiari del cedente per la maggior parte dei dieci anni antecedenti la cessione, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *b-bis*) del TUIR, nell'ipotesi in cui la cessione stessa intervenga entro il 27 aprile 2027.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che la data di acquisto rilevante ai fini del calcolo del decennio antecedente all'atto della cessione, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *b-bis*), del TUIR, deve essere individuata nel 9 maggio 2006, data in cui la stessa ha acquisito la piena proprietà dell'immobile mediante atto di compravendita.

A parere dell'*Istante*, la successiva data di rinuncia al diritto di usufrutto non costituisce un "nuovo acquisto" della proprietà ai fini del calcolo del decennio.

Inoltre, l'*Istante* ritiene che, a condizione che la vendita intervenga entro il 27 aprile 2027, sia soddisfatto il requisito della destinazione ad abitazione principale dei familiari del cedente nel decennio precedente la vendita, ai fini dell'esclusione della plusvalenza. Con riferimento a tale decennio, infatti, "*la destinazione ad abitazione principale dei genitori risulterebbe permanere per 1827 giorni (dal 28 aprile 2017 al 28 aprile 2022, ultimo giorno di residenza della madre nell'immobile) mentre la*

destinazione diversa risulterebbe esistente per soli 1825 giorni (dal 29 aprile 2022 al 27 aprile 2027)".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 67, comma 1, del TUIR 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*».

Seppur con riferimento al trattamento fiscale applicabile alla plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR, derivante dalla cessione di un immobile la cui proprietà si era consolidata per effetto della morte dell'usufruttuario, con la risoluzione n. 218/E del 30 maggio 2008 è stato precisato che assume rilievo il momento di acquisto della nuda proprietà e non quello di estinzione dell'usufrutto.

In particolare, è stato evidenziato che "*Data la temporaneità dell'usufrutto (art. 979 c.c), in caso di morte del titolare, il diritto di proprietà riacquista automaticamente la propria pienezza, senza bisogno di alcuna forma giuridica di riappropriazione e senza dunque alcun atto di retrocessione (si parla al riguardo di consolidazione). Colui che acquista il diritto di nuda proprietà ha già potenzialmente acquistato il diritto della proprietà integrale.*

Quindi, quando interviene la consolidazione, il nudo proprietario dell'immobile non acquista un nuovo diritto reale sull'immobile, ma vede riespandersi il diritto di proprietà già presente nel suo patrimonio".

Le medesime considerazioni non sono state ritenute applicabili nella ipotesi in cui il diritto di usufrutto si estingue, anziché per morte dell'usufruttuario, a seguito di riscatto a titolo oneroso del diritto reale da parte del nudo proprietario. In tale ipotesi, nella risoluzione 188/E del 20 luglio 2009 è stato chiarito che ai fini reddituali nell'operazione di riacquisto dell'usufrutto e successiva rivendita entro i cinque anni della piena proprietà del bene è ravvisabile l'intento speculativo che sottende alla fattispecie impositiva delineata dall'articolo 67, comma 1, lettera *b)*, del TUIR e che configura l'ipotesi di plusvalenza tassabile.

Nel caso di specie, in assenza di un atto negoziale riconducibile al nudo proprietario, la rinuncia dell'usufrutto - quale atto unilaterale dell'usufruttuario - comporta la riespansione del diritto di proprietà rendendosi, per tale motivo, applicabili i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 218/E del 30 maggio 2008.

Ne consegue che, per la corretta individuazione della data di acquisto dell'immobile, ai fini del calcolo del decennio antecedente alla cessione di cui all'articolo

67, comma 1, lettera *b-bis*), del TUIR, occorre far riferimento alla data del 9 maggio 2006, giorno in cui l'*Istante* ha acquistato la piena proprietà dell'immobile mediante compravendita. La rinuncia a titolo gratuito all'usufrutto da parte dei genitori, intervenuta in data 19 gennaio 2022, ha comportato la mera riespansione del diritto di proprietà già presente nel patrimonio dell'*Istante*.

Con riferimento al quesito con il quale l'*Istante* chiede se l'immobile possa considerarsi adibito ad abitazione principale dei familiari del cedente per la maggior parte dei dieci anni antecedenti la cessione, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *b-bis*), TUIR, nell'ipotesi in cui la cessione stessa intervenga entro il 27 aprile 2027, si ritiene che l'immobile possa considerarsi adibito ad abitazione principale dei familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti la cessione, atteso che, come affermato dall'*Istante*, il padre vi ha risieduto dal 30 agosto 1991 fino al 17 febbraio 2022 (data del decesso), mentre la madre vi ha risieduto dal 30 agosto 1991 fino al 28 aprile 2022.

Alla luce di quanto osservato, nel caso di specie, ove la vendita intervenga entro il 27 aprile 2027, l'eventuale plusvalenza realizzata non sarà imponibile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *b-bis*), del TUIR in quanto l'immobile è stato adibito ad abitazione principale dei familiari del cedente per la maggior parte del decennio antecedente la cessione.

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.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)