

## Risoluzione del 28/01/2009 n. 23 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 - plusvalenza da cessione di immobile allo stato di rustico - art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR

**Sintesi:** Se oggetto della compravendita ? un fabbricato allo stato rustico, ma esistente secondo i parametri dell'art. 2645-bis, comma 6, del codice civile, la plusvalenza derivante dalla cessione ? riconducibile tra i redditi diversi qualora la cessione avvenga entro cinque anni dalla costruzione.

### Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, e' stato esposto il seguente

#### QUESITO

Nel febbraio 1989, la signora XY ha acquistato un terreno per costruirvi un immobile ad uso abitativo con relative pertinenze ed annesso rustico.

Nonostante l'iter amministrativo sia stato immediatamente avviato, allo stato attuale il fabbricato si trova allo stato di rustico grezzo.

Gia' dal novembre 2002 l'immobile presenta le mura perimetrali, il tetto e gli intonaci esterni.

Cio' premesso, l'istante ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, cui assoggettare l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile. In particolare, l'istante chiede se la fattispecie descritta rientri o meno nell'ambito applicativo di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante sostiene che l'operazione si qualifica come cessione di fabbricato posseduto da piu' di cinque anni e, pertanto, l'operazione non e' suscettibile di generare in capo al cedente la plusvalenza imponibile come reddito diverso ai sensi della lett. b) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR.

L'istante, facendo riferimento al codice civile, ritiene in sostanza che, perche' un immobile sia qualificato come fabbricato esistente, e' sufficiente che esista almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unita' e che sia completata la copertura. Cio' in conformita' a quanto disposto dall'art. 2645-bis, comma 6, del codice civile.

Pertanto, nella fattispecie prospettata, ad avviso della scrivente si configura la cessione di un immobile, ancorche' non ultimato, e non quella di un terreno edificabile. Ne consegue che, poiche' il periodo di tempo che intercorre tra la costruzione dell'immobile con le citate caratteristiche indicate dal codice civile (avvenuta nell'anno 2002) e la futura cessione dello stesso e' superiore a cinque anni, non si realizza il presupposto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lett. b).

Infine, l'istante ritiene che l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione del 6 giugno 2008 n. 231 non sia corretta. Infatti, il principio espresso in detta risoluzione, secondo cui il termine quinquennale decorre dal momento in cui l'immobile e' ultimato e cioe' e' "idoneo ad espletare la sua funzione ovvero ad essere destinato al consumo", e' in contrasto con la nozione civilistica la quale, seppur in relazione a finalita' diverse (trascrizione di contratti preliminari), definisce in modo puntuale la nozione di fabbricato esistente.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 67, comma 1, lettera b), dispone che sono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unita' 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 e dei suoi familiari, nonche' 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.

La norma, pertanto, contempla due distinte ipotesi di plusvalenza, scaturenti l'una dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' cinque anni e l'altra dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Le predette ipotesi si distinguono, tra l'altro, per il fatto che nella

prima assume rilevanza un elemento temporale che nella seconda non e' previsto.

In particolare, in caso di beni immobili diversi dalle aree edificabili, l'imponibilita' della plusvalenza e' condizionata al fatto che la cessione intervenga entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del cespite, salve alcune particolari eccezioni. La ratio della norma e' quella di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalle cessioni di beni immobili posti in essere con finalita' speculative. Tale intento si presume dalla circostanza che 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.

Le cessioni di aree edificabili, secondo la norma richiamata sono invece, in ogni caso, imponibili.

Nel caso prospettato, al fine di valutare la sussistenza o meno del presupposto impositivo riconducibile alle fattispecie previste dalla lettera b) del citato articolo 67, e' necessario, preliminarmente, accertare l'oggetto della cessione per verificare se si tratti di un fabbricato, ancorche' non ultimato, o di un terreno edificabile.

Tale valutazione implica, tuttavia, una complessa indagine di fatto ed in particolare l'esame delle clausole contrattuali dell'atto di compravendita, che non puo' formare oggetto di interpello, quale strumento volto alla definizione della portata e dell'ambito applicativo della norma tributaria.

Tutto cio' premesso, la scrivente ritiene che, qualora risulti che oggetto della compravendita sia un fabbricato, ancorche' allo stato rustico, ovvero non ultimato ma esistente ai sensi dell'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile (deve quindi esistere almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unita' e deve essere completata la copertura), la plusvalenza derivante dalla cessione e' inquadrabile nella previsione normativa di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), relativa agli immobili ceduti entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione.

In tale ipotesi, per verificare l'esistenza del presupposto impositivo e' necessario individuare il momento da cui inizia a decorre il computo del quinquennio.

In relazione a tale aspetto, considerato che l'immobile venduto e' allo stato "rustico", si ritiene che occorre riferirsi al momento in cui il manufatto e' stato realizzato e cioe' al momento in cui e' venuto ad esistenza secondo il criterio civilistico di cui all'art. 2645-bis, comma 6, c.c.

Peraltro, il richiamo operato dall'istante alla risoluzione n. 231 del 2008 non appare del tutto pertinente in quanto il documento di prassi aveva riguardo alla diversa fattispecie in cui in relazione alla cessione di un fabbricato ultimato occorreva chiarire se il termine del quinquennio decorresse dalla data di collaudo o da quella anteriore di utilizzo dell'immobile.

In conclusione, si deve quindi ritenere che qualora la vendita del fabbricato allo stato "rustico" avvenga entro il quinquennio dalla sua realizzazione essa generera' una plusvalenza imponibile in quanto il fabbricato essendo esistente ai fini civilistici e' riconducibile nella nozione di "immobile costruito", richiamata dall'articolo 67, comma 1, lett. b), del Tuir.

L'identificazione di fabbricato allo stato rustico, con i requisiti indicati nel sesto comma dell'art. 2645-bis del codice civile, deve essere naturalmente comprovata, ad esempio con la denuncia nel catasto urbano nella categoria provvisoria relativa agli immobili in corso di costruzione, poiche', in caso contrario, l'immobile rilevarebbe ancora come terreno edificabile la cui cessione genera sempre plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), seconda parte, del TUIR.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinche' le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.



RISOLUZIONE N. 23/E

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

*Roma, 28 gennaio 2009*

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – plusvalenza da cessione di immobile allo stato di rustico – art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Nel febbraio 1989, la signora XY ha acquistato un terreno per costruirvi un immobile ad uso abitativo con relative pertinenze ed annesso rustico.

Nonostante *l'iter* amministrativo sia stato immediatamente avviato, allo stato attuale il fabbricato si trova allo stato di rustico grezzo.

Già dal novembre 2002 l'immobile presenta le mura perimetrali, il tetto e gli intonaci esterni.

Ciò premesso, l'istante ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, cui assoggettare l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile. In particolare, l'istante chiede se la fattispecie descritta rientri o meno nell'ambito applicativo di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante sostiene che l'operazione si qualifica come cessione di fabbricato posseduto da più di cinque anni e, pertanto, l'operazione non è suscettibile di generare in capo al cedente la plusvalenza imponibile come reddito diverso ai sensi della lett. b) del comma 1 dell'art. 67 del TUIR.

L'istante, facendo riferimento al codice civile, ritiene in sostanza che, perché un immobile sia qualificato come fabbricato esistente, è sufficiente che esista almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e che sia completata la copertura. Ciò in conformità a quanto disposto dall'art. 2645-bis, comma 6, del codice civile.

Pertanto, nella fattispecie prospettata, ad avviso della scrivente si configura la cessione di un immobile, ancorché non ultimato, e non quella di un terreno edificabile. Ne consegue che, poiché il periodo di tempo che intercorre tra la costruzione dell'immobile con le citate caratteristiche indicate dal codice civile (avvenuta nell'anno 2002) e la futura cessione dello stesso è superiore a cinque anni, non si realizza il presupposto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lett. b).

Infine, l'istante ritiene che l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione del 6 giugno 2008 n. 231 non sia corretta. Infatti, il principio espresso in detta risoluzione, secondo cui il termine quinquennale decorre dal momento in cui l'immobile è ultimato e cioè è "idoneo ad espletare la sua funzione ovvero ad essere destinato al consumo", è in contrasto con la nozione civilistica la quale, seppur in relazione a finalità diverse (trascrizione di contratti preliminari), definisce in modo puntuale la nozione di fabbricato esistente.

## **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 67, comma 1, lettera b), dispone che sono redditi diversi 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 e 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.

La norma, pertanto, contempla due distinte ipotesi di plusvalenza, scaturenti l'una dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più cinque anni e l'altra dalla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Le predette ipotesi si distinguono, tra l'altro, per il fatto che nella prima assume rilevanza un elemento temporale che nella seconda non è previsto.

In particolare, in caso di beni immobili diversi dalle aree edificabili, l'imponibilità della plusvalenza è condizionata al fatto che la cessione intervenga entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione del cespite, salve alcune particolari eccezioni. La ratio della norma è quella di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalle cessioni di beni immobili posti in essere con finalità speculative. Tale intento si presume dalla circostanza che 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.

Le cessioni di aree edificabili, secondo la norma richiamata sono invece, in ogni caso, imponibili.

Nel caso prospettato, al fine di valutare la sussistenza o meno del presupposto impositivo riconducibile alle fattispecie previste dalla lettera b) del citato articolo 67, è necessario, preliminarmente, accertare l'oggetto della cessione per verificare se si tratti di un fabbricato, ancorché non ultimato, o di un terreno edificabile.

Tale valutazione implica, tuttavia, una complessa indagine di fatto ed in particolare l'esame delle clausole contrattuali dell'atto di compravendita, che non

può formare oggetto di interpello, quale strumento volto alla definizione della portata e dell'ambito applicativo della norma tributaria.

Tutto ciò premesso, la scrivente ritiene che, qualora risulti che oggetto della compravendita sia un fabbricato, ancorché allo stato rustico, ovvero non ultimato ma esistente ai sensi dell'articolo 2645-bis, comma 6, del codice civile (deve quindi esistere almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere completata la copertura), la plusvalenza derivante dalla cessione è inquadrabile nella previsione normativa di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), relativa agli immobili ceduti entro cinque anni dall'acquisto o dalla costruzione.

In tale ipotesi, per verificare l'esistenza del presupposto impositivo è necessario individuare il momento da cui inizia a decorre il computo del quinquennio.

In relazione a tale aspetto, considerato che l'immobile venduto è allo stato "rustico", si ritiene che occorre riferirsi al momento in cui il manufatto è stato realizzato e cioè al momento in cui è venuto ad esistenza secondo il criterio civilistico di cui all'art. 2645-bis, comma 6, c.c.

Pertanto, il richiamo operato dall'istante alla risoluzione n. 231 del 2008 non appare del tutto pertinente in quanto il documento di prassi aveva riguardo alla diversa fattispecie in cui in relazione alla cessione di un fabbricato ultimato occorreva chiarire se il termine del quinquennio decorresse dalla data di collaudo o da quella anteriore di utilizzo dell'immobile.

In conclusione, si deve quindi ritenere che qualora la vendita del fabbricato allo stato "rustico" avvenga entro il quinquennio dalla sua realizzazione essa genererà una plusvalenza imponibile in quanto il fabbricato essendo esistente ai fini civilistici è riconducibile nella nozione di "immobile costruito", richiamata dall'articolo 67, comma 1, lett. b), del Tuir.

L'identificazione di fabbricato allo stato rustico, con i requisiti indicati nel sesto comma dell'art. 2645-bis del codice civile, deve essere naturalmente comprovata, ad esempio con la denuncia nel catasto urbano nella categoria

provvisoria relativa agli immobili in corso di costruzione, poiché, in caso contrario, l'immobile rileverebbe ancora come terreno edificabile la cui cessione genera sempre plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), seconda parte, del TUIR.

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.