

RIDETERMINAZIONE VALORI DI ACQUISTO DI UN TERRENO CON SOVRASTANTE FABBRICATO IN CORSO DI COSTRUZIONE

Si chiede di rispondere al seguente quesito:

“La signora Tizia è proprietaria di un terreno edificabile con sovrastante fabbricato in corso d’opera edificato per il 70% delle opere. Non essendo più interessata ad ultimare il fabbricato ed avendo maturato la decisione di vendere il terreno con la casa in costruzione, intende avvalersi della facoltà di rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola prevista dall’art. 7 legge 448 del 28.12.2001 e successive proroghe che sarà fruibile anche nel 2016. In sostanza si chiede se sia corretto ai fini della individuazione del costo rivalutato, fiscalmente riconosciuto, inserire nel valore del terreno anche quello del fabbricato in costruzione”.

Risposta al quesito in sintesi:

Se la natura del terreno edificabile non sia mutata, e sia rimasta quella di terreno, nonostante l’avvio della costruzione, si ritiene che i costi sostenuti per la parziale edificazione possano essere qualificati come inerenti ed, in tal modo, anche lo stesso fabbricato in corso d’opera essere incluso nell’oggetto della perizia di stima.

Introduzione

L’art. 67 lett. b) tuir tratta in maniera distinta le due fattispecie della alienazione a titolo oneroso del fabbricato ultimato (prima parte), e del terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria (seconda parte), dettandone una separata disciplina.

La norma non indica invece quali siano le modalità per determinare e tassare il reddito da plusvalenza nei casi, simili ma diversi sul piano fiscale, riguardanti la vendita del terreno con sovrastante fabbricato in corso di edificazione e la vendita che abbia a oggetto direttamente il fabbricato in corso di costruzione stesso.

In considerazione della riconosciuta tipicità delle fattispecie plusvalenti, anche in relazione al loro specifico oggetto, spetta all’interprete collocare, a seconda dello stato di avanzamento dei lavori, le vendite in argomento tra le alienazioni di terreni oppure tra quelle che abbiano a oggetto fabbricati.

Il dato catastale, come si vedrà, potrà offrire un valido supporto in tal senso, se non addirittura decisivo.

Al fine di valutare la diversa operatività dell’art. 67 tuir è dunque necessario preliminarmente accertare la natura del bene che formi oggetto della cessione.

L’analisi delle diverse fattispecie consentirà anche di rispondere al quesito.

Vendita di terreno con sovrastante fabbricato in corso d'opera

Ricorrerà un'ipotesi di vendita di terreno con sovrastante fabbricato in corso d'opera, piuttosto che una vendita di fabbricato in costruzione se, muovendo dalla verifica dello stato del bene, al momento della cessione, sia possibile sostenere che la natura di terreno edificabile non sia ancora mutata, nonostante l'avvio della costruzione, e sia rimasta quella di terreno.

Ai fini della determinazione della plusvalenza, ai sensi dell'art. 67 tuir, risulterà applicabile la disciplina dettata per i terreni e non quella prevista per le cessioni di fabbricati.

Nello specifico la vendita avrà a oggetto il terreno edificabile con sovrastante fabbricato in corso d'opera i cui costi di costruzione potranno essere ritenuti inerenti il terreno stesso.

L'art. 68 -1 comma del tuir consente infatti, anche in relazione alla cessione onerosa di terreni, di aumentare il prezzo (valore) di acquisto "di ogni altro costo inerente al bene medesimo".

Se dunque il terreno rileverà ancora come tale ⁽¹⁾, attesa la indubbia inerenza dei costi di costruzione al bene medesimo, si potrà coerentemente concludere che gli stessi potranno concorrere a incrementare il relativo costo di acquisto. In tal modo, anche il fabbricato in corso d'opera potrà essere incluso nell'oggetto della perizia di stima, che potrebbe tener conto oltre che del terreno anche del maggior valore relativo allo stesso fabbricato.

A tali conclusioni è giunta anche la DRE Liguria in risposta all'interpello 903-120/2002 del 19.09.2002.

Va sottolineato infine che la risposta non muterebbe neanche nel caso in cui i costi di costruzione non siano stati sostenuti direttamente dal cedente, ma risultino comunque inerenti il terreno, come accade in talune fattispecie compensative piuttosto diffuse nella prassi negoziale (es. Permuta di cosa presente - con fondazioni già realizzate sul terreno del cedente a spese del cessionario - con cosa futura – con compensazione di debito/credito).

Vendita di fabbricato in costruzione

Viceversa se la verifica dello stato di avanzamento dei lavori, dovesse consentire di concludere che la natura del terreno edificabile sia mutata, oggetto dell'atto risulterebbe essere direttamente il fabbricato in costruzione.

Di conseguenza per la determinazione della plusvalenza si applicherà la disciplina dettata per i fabbricati anziché quella prevista per i terreni.

Va sottolineato che se ricorra tale fattispecie, il terreno non rileverà più come tale ⁽²⁾, e quindi non si potrà concludere, come nel caso precedente.

La vendita andrebbe inquadrata al pari di una alienazione di fabbricato "costruito"; la plusvalenza sarebbe costituita a norma dell' art. 68 – 1 comma tuir dalla differenza tra i corrispettivi percepiti e il costo di costruzione, senza possibilità di ulteriore rideterminazione, non essendo prevista in questo caso una modalità di rivalutazione del costo iniziale , riservata come noto solo ai terreni.

Non sarà del pari neanche possibile rivalutare il costo iniziale del terreno su cui sia stato edificato il fabbricato, perché non potrà più formare oggetto della alienazione essendo intervenuto il mutamento della sua natura in fabbricato (in costruzione).

Sintesi

In sintesi sarà possibile avvalersi della facoltà di rideterminazione del valore di acquisto solo nel caso in cui l'oggetto della vendita sia configurabile ancora come terreno (benché sullo stesso si stia edificando una costruzione), mentre non ci si potrà avvalere di tale procedura nel caso della diversa qualifica come fabbricato in costruzione.

A questo punto diventa decisivo stabilire, ai fini della soluzione del quesito, quando il terreno cessa di essere tale (considerando che non perde la natura originaria di terreno solo perché sullo stesso sia stia edificando un fabbricato) e diventa un bene diverso, qualificabile come fabbricato in costruzione.

La risposta è desumibile dal riferimento al quinquennio di cui all'art. 67 tuir lett. b) valido non solo per le cessioni di fabbricati "costruiti" ma anche per quelle aventi a oggetto un fabbricato "in costruzione" che possa dirsi ultimato in tale stadio.

La data di ultimazione dunque, con riferimento a tali ultimi beni, oltre che a fungere da elemento determinante la imponibilità o meno della relativa cessione ⁽³⁾, consente anche di stabilire quando si possa iniziare a regolare la plusvalenza relativa alla loro cessione secondo la disciplina propria dei fabbricati; nella sostanza la determinazione della data consentirà di individuare quando il bene non sia più qualificabile come terreno perché divenuto fabbricato in costruzione.

Tale data coincide con quella della fine dei lavori di costruzione del fabbricato benché sia rimasto ancora allo stato rustico. Il fabbricato "costruito da non più di cinque anni" infatti non è solo il bene costruito e immediatamente utilizzabile, ma anche quello che non ancora completato possa dirsi "costruito" nella accezione di cui all'art. 67 tuir lett. b).

In relazione a tale seconda tipologia di fabbricato la data di ultimazione (ripetesi riferita al bene in corso d'opera che si assume come costruito) avrà una valenza ulteriore rispetto a quella espressamente indicata dall'art. 67 tuir lett. b) prima parte.

Rileverà infatti, non solo come dies a quo, ai fini del calcolo del quinquennio al decorso del quale la vendita non genererà una plusvalenza tassabile, ma anche come dies ad quem, ovvero come data a partire dalla quale il bene cesserà di essere terreno e dovrà essere considerato come fabbricato. Il problema è allora quello di stabilire quando decorra tale data, il che equivale a verificare quando possano dirsi ultimati i lavori di edificazione di un immobile che benché conservi la natura di fabbricato in corso di costruzione sia in uno stadio tale che ne sia comunque consentita, ai fini dell'art. 67 tuir lett. b), la collocazione tra i fabbricati.

Secondo il fisco si può considerare che il fabbricato sia "costruito" ancorché non completato se presenti le caratteristiche dell'art. 2645 *bis* c.c. comma 6 e nello specifico abbia almeno le mura perimetrali e la copertura completata (risoluzione n. 23 del 28 gennaio 2009) ⁽⁴⁾.

Per l'amministrazione Finanziaria dunque anche lo spartiacque tra terreno e fabbricato andrebbe individuato nella ricorrenza dei requisiti indicati nel sesto comma dell'art. 2645 *bis* c.c.

Per gli operatori però sul piano pratico tale criterio risulterebbe di difficile riscontro e di articolata applicazione oltre che fonte di probabili applicazioni in chiave elusiva.

Al riguardo allora - pur dovendosi prudentemente valutare l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria - potrebbe essere preferibile utilizzare la data di fine lavori più definita che potrà essere desunta dalle risultanze catastali.

Se il bene fosse ancora censito nel Catasto Terreni (in Catasto natura "Terreno" ⁽⁵⁾) non potrebbe essere considerato come ultimato e ricorrerebbe il caso di vendita di un terreno passibile di rivalutazione.

Se invece l'immobile fosse già transitato nel Catasto Fabbricati (in Catasto categoria F3 ⁽⁶⁾) potrebbe essere considerato come ultimato, e la data di fine lavori coincidere con quella dell'accatastamento ovvero della denuncia nel catasto urbano.

In tal caso oggetto della cessione sarebbe il fabbricato in costruzione, e non il terreno, e quindi l'eventuale plusvalenza non risulterebbe affrancabile mediante la rideterminazione del valore iniziale.

In caso di cessione infraquinquennale si potrebbe solo accedere al pagamento ridotto con il versamento dell'imposta sostitutiva. La cessione oltre i cinque anni dalla ultimazione invece risulterebbe non imponibile ex art. 67 lett. b) tuir.

Francesco Raponi

-
- 1)** (L'atto avrà allegato a pena di nullità il certificato di destinazione urbanistica oltre che riportare gli estremi del titolo abilitativo edilizio del fabbricato)
 - 2)** (L'atto non avrà obbligatoriamente allegato a pena di nullità il certificato di destinazione urbanistica oltre che gli estremi del titolo abilitativo edilizio del fabbricato)
 - 3)** Come noto, infatti, secondo il dettato normativo la data di ultimazione costituisce il dies a quo per stabilire la decorrenza del quinquennio ai fini della esenzione da plusvalenza da cessione, sia nel caso che abbia a oggetto un fabbricato "costruito" ultimato, sia che invece abbia a oggetto un fabbricato in costruzione che possa dirsi anch'esso "ultimato" nel senso indicato dall'art. 67 tuir. La vendita di un fabbricato che sia stato ultimato da oltre cinque anni infatti non genera materia imponibile come reddito diverso, qualunque sia il suo stato di avanzamento, costruito integralmente o ancora da completare.
Analizzando il bene in fieri si può coerentemente sostenere che fino alla data di ultimazione, il fabbricato che non sia ancora ultimato rileverà ai fini della determinazione del reddito da plusvalenza in base allo stato di avanzamento dei lavori, o come un fabbricato in costruzione oppure come un terreno e eventualmente generare in entrambi i casi una plusvalenza diversa nei presupposti e anche nel calcolo.
 - 4)** Cfr. studio n. 45-2011/T, Plusvalenze immobiliari: lo stato dell'arte, est. Basilavecchia-Cignarella.
 - 5)** Nella nota di trascrizione se ne indicherebbe la natura con la lettera "C"
 - 6)** Nella nota di trascrizione la relativa natura risulterà indicata con la lettera " F"