

CORTE DI CASSAZIONE

Sentenza, 30 maggio 2018, n. 13657

Plusvalenza e destinazione urbanistica – momento impositivo – conclusione del contratto

Rilevato in fatto

che l'Agenzia delle Entrate ricorre, con un unico motivo, nei confronti di S.R., in quale resiste con controricorso, per la cassazione della sentenza n. 59/1/11 della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano, depositata il 27/6/2011, che ha confermato la decisione di primo grado, con cui è stato disposto l'annullamento dell'avviso di accertamento, a carico del contribuente, per maggiori tributi (Irpef e Iva), relativamente all'anno di imposta 2002, derivanti da plusvalenza realizzata a seguito di conferimento, alla KAPI s.a.s. di K.P. & Co., di alcuni terreni, siti in Comune di (OMISSIS), divenuti - in tesi - edificabili prima della iscrizione tavolare del relativo atto traslativo, a seguito di delibera del predetto Comune, in data 24/7/2002, di approvazione della variante al piano urbanistico comunale (PUC), destinato a regolare la gestione delle attività di trasformazione del territorio comunale;

che la C.T.R., nel respingere l'appello dell'Ufficio, osservava che i terreni in questione hanno cambiato destinazione solo in epoca successiva all'atto di conferimento, stipulato il 14/5/2002 e registrato il 3/6/2002, e che il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 67 (allora art. 81), comma 1, lett. b), nel prevedere la tassazione dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, è disposizione favorevole alla tesi del contribuente in quanto, secondo il piano regolatore e come da certificazione rilasciata dal Comune, gli stessi rientravano in zona di "verde pubblico", a nulla rilevando, ai fini qui considerati, la mera aspettativa di una variazione di destinazione dei terreni medesimi, inoltre, evidenziava che il momento impositivo, anche nei territori dove vige la legge tavolare coincide, diversamente da quanto sostenuto dall'Ufficio, con la data di stipulazione del contratto, momento nel quale si concretizza la manifestazione di ricchezza, e non con quella dell'iscrizione del diritto di proprietà al libro fondiario (intavolazione), ed in ogni caso che la delibera del Comune, effettuata la pubblicazione nell'Albo Pretorio, è divenuta esecutiva solo in data 8/8/2002, dunque, dopo il trasferimento del diritto dominicale realizzatosi (5/8/2002) con l'intavolazione;

che l'intimato contribuente resiste con controricorso e memoria.

Considerato in diritto

che, con il motivo d'impugnazione, la ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. b), (ratione temporis vigente), R.D. n. 499 del 1929, artt. 2 e 12, in combinato disposto con il D.L. n. 223 del 2006, art. 36, comma 2, giacchè il Giudice di appello non ha considerato che, nel sistema tavolare, la stipulazione dell'atto traslativo di un diritto reale su beni immobili non è sufficiente a produrre il trasferimento del diritto stesso, in assenza dell'iscrizione nel libro fondiario, ai sensi del R.D. n. 499 del 1929, art. 2, e che tale adempimento rende l'atto assoggettabile ad imposta (proporzionale) di registro, essendosi verificato

il momento impositivo, principio applicabile anche ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, come previsto dal richiamato art. 81 TUIR, in quanto la plusvalenza imponibile è data, nel caso di specie, dal maggior valore che vengono ad avere i terreni in ragione della vocazione edificatoria, anche se prevista da strumento urbanistico (PUC) ancora in itinere;

che anzitutto va posta l'attenzione sulla questione se, per i terreni oggetto dell'atto di conferimento, e secondo l'Agenzia delle Entrate edificabili, il momento in riferimento al quale deve essere valutata la edificabilità, presupposto della norma impositiva, coincida con quello (5/8/2002) in cui il diritto è iscritto nel libro fondiario, avuto riguardo al sistema tavolare di cui al R.D. n. 499 del 1929, applicabile nella fattispecie, discendendo da tale iscrizione l'effetto traslativo, ovvero con quello (14/5/2002 - 3/6/2002) di conclusione del contratto, il quale costituisce solo il titolo per ottenere l'intavolazione;

che, come questa Corte ha già avuto occasione di affermare, "diversamente da quanto accade per l'imposta (proporzionale) di registro o per l'Invim, le quali sottopongono a tassazione proprio gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in quanto tali, ossia proprio in ragione di tale effetto, e con riferimento alle quali, proprio per tal motivo, i precedenti citati dalla ricorrente considerano perfezionato il presupposto impositivo nel momento in cui si realizza l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di un diritto reale di godimento (Cass. 7/11/2002, n. 15618; Cass. 08/03/2001, n. 3415; Cass. 29/04/1980, n. 2839) - nel caso di che trattasi (Irpef a tassazione separata ex art. 81, comma 1, lett. b), t.u.i.r.) l'imposizione ricade, come può ricavarsi univocamente già dalla formulazione letterale della norma, non già direttamente sull'atto, nè tantomeno sul suo effetto traslativo, bensì sul reddito che ne è ricavato in termini di plusvalenza (c.d. reddito diverso). Ne discende (...) che, da un lato, il momento impositivo, anche ai fini dell'imputazione temporale, va identificato con quello in cui tale reddito si produce, e dunque con il momento in cui il diritto al pagamento del corrispettivo sorge e diviene esigibile, ossia, con il momento della conclusione del contratto (per effetto della quale sorge il diritto al corrispettivo da parte del venditore), restando irrilevante che, per i meccanismi propri del sistema tavolare, l'effetto traslativo abbia a prodursi in un momento successivo quale quello della iscrizione nel libro fondiario; dall'altro, è rispetto al primo momento che occorre valutare la sussistenza dei presupposti d'imposta, tra i quali anche la destinazione urbanistica dell'area. Il decreto tavolare e la successiva iscrizione non incidono infatti sul contratto che, una volta sottoscritto dalle parti, è concluso e perfetto, come tale dunque in grado di produrre tutti gli effetti diversi da quelli del trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento. Sono solo gli effetti reali dello stesso che, per prodursi, hanno bisogno che si completi il procedimento che prende avvio con la presentazione della domanda tavolare". (Cass. n. 12323/2017);

che, pertanto, non appare censurabile la decisione del giudice di secondo grado secondo cui, ai fini dell'imponibilità della plusvalenza, il "momento della cessione" a cui occorre guardare è quello del conferimento dei terreni nella costituita KAPI s.a.s. di K.P. & Co., cui corrisponde l'attribuzione in contropartita della partecipazione sociale al conferente, in quanto il conferimento di un bene in società

è un atto per sua natura a titolo oneroso, commisurandosi sulla base di esso la partecipazione sociale del socio conferente (oltre che i suoi poteri sociali) e, quindi, i diritti patrimoniali conseguiti dal cedente con l'operazione predetta;

che la sentenza impugnata evidenzia inoltre la circostanza che la delibera del Consiglio Comunale di Lagundo del 24/7/2002, con la quale veniva modificata la originaria destinazione urbanistica dei terreni da "zona di verde agricolo", a (PUC) "zona per insediamenti produttivi", divenuta esecutiva solo l'8/8/2002, e cioè successivamente alla stipula (14/5/2002-3/6/2002) dell'atto conferimento nella società degli stessi terreni, in quel momento destinati a "zona di verde agricolo", e che nessun rilievo può essere assegnato al fatto che fosse già iniziato l'iter di variazione della predetta destinazione attivato dalla società con istanza del 22/2/2002, cui aveva fatto seguito, in data 15/3/2002, una richiesta di parere, ai sensi dell'art. 19, l.p. n. 13 del 1997, del Comune;

che anche sotto tale profilo la decisione non merita di essere censurata in quanto detta istanza è un mero atto prodromico dall'esito incerto rispetto alla qualificazione, ai fini fiscali, dell'area come edificabile, spettando in ogni caso al comune l'approvazione dello strumento urbanistico (PUC), all'esito del previsto procedimento, per cui appare in linea con la sopra ricordata giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 12323/2017) secondo cui, "in tema di imposte sui redditi, ai fini dell'applicabilità del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81, comma 1, lett. b), come interpretato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, conv. in L. 4 agosto 2006, n. 248, e della tassazione delle plusvalenze realizzate a seguito di cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, occorre che sussista un effettivo strumento urbanistico di pianificazione territoriale generale, adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione degli strumenti attuativi del medesimo, e quindi che sia già intervenuta, quanto meno, l'approvazione di una variante al piano regolatore generale, non rilevando di contro una mera aspettativa, anche giuridica, della futura approvazione di un siffatto strumento urbanistico (v. ex multis Cass. 14/12/2016, n. 25821; Cass. 20/04/2016, n. 7909; Cass. 11/06/2014, n. 13142; Cass. Sez. U. 30/11/2006, nn. 25505 e 25506). Alla luce del principio chiaramente fissato dal D.L. n. 223 del 2006, cit. art. 36, comma 2, ("un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo") non può invero ritenersi consentito prescindere dalla formale adozione da parte del competente organo comunale di uno strumento urbanistico ovvero di una delibera di variante di quello preesistente che tale destinazione preveda: chiaro e non suscettibile di diversa lettura apparendo in particolare l'uso del participio passato nella indicazione, quale fondamento di detta qualificazione, dello "strumento urbanistico generale adottato dal Comune";

che le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e condanna la ricorrente alla refusione delle spese del presente giudizio, che liquida in Euro 9.000,00 per compensi oltre rimborso spese forfettarie nella misura del 15 per cento ed accessori di legge.