

## **Plusvalenza conseguita solo quando la proprietà entra nel patrimonio del cedente**

*Tributi - Imposta di registro - Omessa contabilizzazione di ricavi - Reddito d'impresa - Accertamento - Permuta di cosa futura - Cessione area edificabile - Erigenda costruzione - Ex art. 1472 c.c.*

### **CORTE DI CASSAZIONE** **Sentenza 22 giugno 2022, n. 20075**

sul ricorso iscritto al numero 16246 del ruolo generale dell'anno 2015, proposto da Agenzia delle entrate, in persona del direttore pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, presso gli uffici della quale in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, si domicilia

-ricorrente-

contro s.r.l. S. L., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso, giusta procura speciale in calce al controricorso, dall'avv. Alberto Iadevaia, col quale elettivamente si domicilia in Roma, alla via Crescenzo, n. 19, presso lo studio dell'avv. Riccardo Rampioni

-controricorrente-

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Sardegna, sede distaccata di Sassari, depositata in data 23 gennaio 2015, n. 17/08/15;

udita la relazione resa dal consigliere Angelina-Maria Perrino nella pubblica udienza del 18 maggio 2022, tenutasi secondo le modalità previste dall'art. 23-bis del d.l. n. 137/20, conv. con l. 176/20, e richiamato dall'art. 16, comma 2, del d.l. n. 228/21;

lette le considerazioni scritte della Procura generale, in persona del sostituto procuratore generale Paola Filippi, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### **Fatti di causa**

Emerge dalla sentenza impugnata e dagli atti, per il profilo ancora d'interesse, che per l'anno d'imposta 2005 l'Agenzia delle entrate recuperò nei confronti della s.r.l. S. L. maggiore materia imponibile derivante dall'affermata omessa contabilizzazione di ricavi per euro 90.000,00;

e ciò perché la società non aveva contabilizzato in quell'anno il valore di un terreno edificabile ottenuto dalla s.r.l. V. in permuta della proprietà dell'unità immobiliare di futura costruzione da edificare su quel lotto.

La contribuente impugnò l'avviso, ottenendone per questo profilo l'annullamento dalla Commissione tributaria provinciale di Sassari. Quella regionale della Sardegna ha rigettato l'appello dell'Agenzia, ritenendo che il momento dell'imputazione in bilancio dei ricavi relativi alla cessione dell'unità immobiliare fosse quello dell'ultimazione dei lavori di costruzione, avvenuta nel 2006.

Contro questa sentenza propone ricorso l'Agenzia delle entrate per ottenerne la cassazione, che affida a un unico motivo, cui la contribuente replica con controricorso, che illustra con memoria.

Il giudizio proviene da adunanza camerata, in esito alla quale se n'è disposta la trattazione in pubblica udienza.

#### **Ragioni della decisione**

1 - Infondata è l'eccezione d'inammissibilità del ricorso per la pretesa violazione dell'art. 366, comma 1, n. 6, c.p.c., in quanto l'Agenzia ha riprodotto il contenuto della clausola contrattuale sulla quale fonda la propria pretesa (sull'adeguatezza della riproduzione, cfr. Cass., sez. un., n. 34469/19; conf., Cass. n. 18695/21).

2 - Col ricorso l'Agenzia lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. n. 917/86, là dove il giudice d'appello ha identificato il momento dell'imputazione in bilancio dei ricavi con quello dell'ultimazione dei lavori di costruzione dell'immobile.

Evidenzia al riguardo che le parti hanno convenuto nel contratto che gli effetti della permuta decorressero dalla stipula di esso; e tra tali effetti va compreso, sottolinea, anche l'effetto traslativo della proprietà dell'edificando complesso residenziale.

3 - Il ricorso è infondato.

3.1.- Questa Corte ravvisa la permuta di un bene esistente con un bene futuro nel contratto avente a oggetto il trasferimento della proprietà di un'area in cambio di un fabbricato o di alcune sue parti da costruire sull'area stessa, a cura e con mezzi del cessionario, se il sinallagma negoziale sia consistito nel trasferimento reciproco, con effetto immediato sulla proprietà dell'area e differito della cosa futura, e l'assunzione dell'obbligo di erigere l'edificio sia rimasta su di un piano accessorio e strumentale.

Si assume quindi come rilevante lo schema dello scambio tra la proprietà dell'area fabbricabile e una porzione della proprietà della erigenda costruzione (Cass. 25 ottobre 2013, n. 24172).

È in relazione, dunque, a questo schema di scambio, che riguarda, anche solo in parte, la medesima area fabbricabile, che si riconosce la mera strumentalità dell'obbligazione di costruire assunta dal permutante.

Ed è logico, perché, a seguito della cessione dell'area edificabile al costruttore, la realizzazione dell'edificio ne comporta l'acquisizione della proprietà per accessione; sicché occorre che il costruttore trasferisca la proprietà dell'immobile al soggetto che gli ha ceduto l'area (conf., Cass. n. 25254/18). In applicazione delle norme sulla vendita, peraltro, l'effetto traslativo si verifica, ex art. 1472 c.c., non appena la cosa viene ad esistenza; e questo momento si identifica, quando la cosa futura consista in una porzione dell'edificio che il permutante costruttore si è impegnato a realizzare, con la conclusione del processo edificatorio nelle sue componenti essenziali, ossia nella realizzazione delle strutture fondamentali, senza che abbiano rilevanza le rifiniture o gli accessori, così come emerge dall'art. 2645-bis, ultimo comma, c.c., ancorché nel relativo atto sia dichiarato che il trasferimento del bene immobile avviene con effetto ex tunc (in termini, sia pure ai fini dell'imposta di registro, Cass. n. 6171/17).

3.2 - È, dunque, nell'anno dell'ultimazione della costruzione, ossia nel 2006, che si è prodotto il componente positivo del reddito d'impresa, a norma dell'art. 109, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 917/86, secondo cui *“ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale”*.

In termini è la giurisprudenza di questa Corte (tra varie, Cass. nn. 4711 e 27058/17), sia pure relativa al caso speculare del soggetto che riceve come corrispettivo della cessione di un terreno un fabbricato realizzando, in forza di contratto integrante, una permuta di cosa presente con cosa futura.

E ciò perché nel caso in esame l'acquisizione del terreno è pur sempre il corrispettivo di una cessione di bene futuro venuto ad esistere successivamente.

4 - Il motivo va quindi rigettato e le spese seguono la soccombenza.

**P.Q.M.**

rigetta il motivo e condanna l'Agenzia a pagare le spese, che liquida in euro 5600,00 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, il 15% a titolo di spese forfetarie, Iva e cpa.

Così deciso in Roma, il 18 maggio 2022.