
Redditi diversi, le plusvalenze da cessione di terreni edificabili: le regole per individuare il momento di tassazione delle plusvalenze ai fini IRPEF

di [Ignazio Buscema](#)

Publicato il 3 Agosto 2013

in caso di cessione di un'area edificabile, la plusvalenza non può definirsi imponibile ai fini Irpef sino a quando non è stato stipulato l'atto che determina il trasferimento del bene: la difficile interpretazione in caso di pagamenti frazionati

Le regole per individuare il momento di tassazione delle plusvalenze ai fini Irpef

I redditi diversi, come si evince dal citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, c. 1, ed in particolare dall'espressione "*corrispettivi percepiti nel periodo di imposta*", vengono tassati in base al principio di cassa, il che significa che l'obbligazione tributaria sorge non nel momento della loro maturazione (principio di competenza), ma in quello della loro percezione. Il principio di cassa giova a spiegare che in caso di "*trasferimento del bene*" con differimento del pagamento del prezzo, la corrispondente plusvalenza con il relativo obbligo di denuncia e di pagamento dell'imposta matura in relazione al corrispettivo via via pagato; ciò che può verificarsi in diversi periodi di imposta.

La plusvalenza presente nel patrimonio di un soggetto (cioè l'incremento di valore) non è assoggettabile a tassazione fino a quando non viene realizzata. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, c. 1, lett. b, stabilisce, infatti, che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessioni a titolo oneroso. Da tale disposizione si ricava altresì che la realizzazione della plusvalenza richiede un atto di trasferimento della proprietà a titolo oneroso, in altre parole la realizzazione della plusvalenza è conseguenza di detto trasferimento. Senza trasferimento non si ha realizzazione della plusvalenza e, quindi, non esiste reddito tassabile.

In caso di cessione di aree edificabili, la plusvalenza non può definirsi imponibile, ai fini Irpef (ai sensi degli articoli 67 e 68 del Tuir), sino a quando non è stato stipulato l'atto che determina il trasferimento del bene. Solo da questo momento trova applicazione il principio di cassa, che guida l'assoggettamento a imposizione dei redditi diversi. Qualora i pagamenti parziali siano tutti avvenuti in epoca anteriore all'atto di cessione in forza di contratto preliminare, il presupposto dell'imposta applicata non può che essere rappresentato dal momento del trasferimento immobiliare, non certo coincidente con il contratto preliminare, in questo

senso deponendo il riferimento plurimo, contenuto nell'art. 81, e nell'art. 82, alla nozione di cessione, pur nell'accezione ampliata dal comma 5, dell'articolo 9 TUIR. E' infatti noto che nella promessa di vendita, la consegna del bene immobile e l'anticipato pagamento del prezzo, prima del perfezionamento del contratto definitivo, non sono indice della natura definitiva della compravendita, atteso che, quale che ne sia la giustificazione causale, è sempre il contratto definitivo a produrre l'effetto traslativo reale. Ad opinare diversamente rispetto alle ipotesi in cui i pagamenti precedono l'effetto traslativo (quale potrebbe essere il caso del contratto preliminare ad effetti anticipati, al quale può accompagnarsi il pagamento anticipato di somme) si dovrebbero non solo considerare imponibili corrispettivi che si riferiscono ad una cessione non ancora compiuta; ciò renderebbe concretamente serio il rischio di mancato assoggettamento della plusvalenza a tassazione, favorendo ipotesi di strategie elusive indirizzate a differire sine die l'effetto traslativo, pur essendo stato corrisposto l'intero corrispettivo da cui emerge la plusvalenza. A tal proposito segnaliamo alcune importanti valutazioni.

- In tema di imposte sui redditi, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, che concorrono a formare il reddito imponibile secondo il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, vanno individuate sulla base dell'interpretazione fornita dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, secondo cui 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.
- Deve farsi applicazione del criterio di cassa e non del principio di competenza; gli unici dati utilizzabili nell'operazione (algebrica, tassabile se il risultato è positivo) necessaria per determinare la differenza costituente la plusvalenza sono costituiti dal prezzo di acquisto (o dal costo di costruzione del bene ceduto) e dai corrispettivi percepiti nel periodo di imposta ovvero sia da elementi (prezzo, costo, corrispettivi) inerenti le specifiche attività negoziali di acquisizione (o di costruzione) prima e di dismissione, poi, dello stesso bene.
- La peculiarità della plusvalenza connessa alla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, disciplinata dall'art. 81, c. 1, lett. b, rispetto a quella individuata nella precedente lett. a della disposizione, è rappresentata dalla circostanza che la stessa prende corpo e rileva fiscalmente anche in assenza di qualsivoglia intento speculativo, a prescindere sia dalle modalità di acquisizione degli stessi (e, pertanto, anche per successione), sia dal tempo intercorso tra acquisto e rivendita, sia dallo svolgimento o meno sui terreni di alcun tipo di attività da parte del cedente.
- Per le aree suscettibili di edificazione, le stesse modalità di determinazione della plusvalenza, come determinate dall'art. 82 del Tuir, sono informate al principio di cassa, facendo la norma esplicito riferimento ai corrispettivi percepiti nel periodo di imposta.

- In caso di cessione di aree edificabili, la plusvalenza non può definirsi imponibile, ai fini Irpef (ai sensi degli articoli 67 e 68 del Tuir), sino a quando non è stato stipulato l'atto che determina il trasferimento del bene. Solo da questo momento trova applicazione il principio di cassa, che guida l'assoggettamento a imposizione dei redditi diversi.

Decisiva la stipula dell'atto anche se il prezzo di vendita è già stato incassato

In caso di cessione di aree edificabili, la plusvalenza non può definirsi imponibile, ai fini Irpef (ai sensi degli articoli 67 e 68 del Tuir), sino a quando non è stato stipulato l'atto che determina il trasferimento del bene. Solo da questo momento trova applicazione il principio di cassa, che guida l'assoggettamento a imposizione dei redditi diversi. Gli articoli 67 e 68 Tuir sono strutturati prevedendo un assoggettamento a tassazione del reddito nel momento in cui è percepito (principio di cassa), differenziando così i comportamenti rispetto al regime naturale per le imprese, per le quali l'articolo 109 del Tuir detta il principio di competenza. Pertanto, ai fini Irpef la tassazione segue, ordinariamente, l'incasso, al punto che la lettera 0 del comma 7 dell'articolo 68 del Tuir prevede che *“nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta”*.

Ciò significa che se l'incasso avviene in forma frazionata in diversi periodi d'imposta (successivi al rogito), anche la plusvalenza va dichiarata in diversi modelli Unico, proporzionando i costi alla frazione di corrispettivo di volta in volta incassata. Nell'ipotesi in cui si incassa (tutto o) parte del corrispettivo in anticipo rispetto alla stipula dell'atto di trasferimento, in uno o più periodi d'imposta precedenti non vi può essere, tecnicamente, nessuna plusvalenza sino a quando non è intervenuta la cessione che perfeziona il passaggio di proprietà (effetto traslativo reale). L'imposizione, pertanto, non può aversi in un periodo d'imposta anteriore al rogito, anche se il corrispettivo è stato corrisposto per intero anticipatamente. Diversamente, infatti, non solo si correrebbe il rischio di tassare redditi che in realtà non diverranno mai tali (perché, ad esempio, la cessione non si perfeziona), ma si offrirebbe anche al contribuente un "comodo" percorso per manovre spiccatamente elusive. Sarebbe, infatti, sufficiente procrastinare il rogito notarile di compravendita a una data prossima allo spirare dei termini dell'accertamento del periodo d'imposta in cui è avvenuto l'incasso integrale - immettendo sin da subito il promissario acquirente nel pieno possesso della cosa - per sfuggire alla tassazione.

Conclusioni

La tassazione dei redditi diversi, scaturiti da cessioni immobiliari o da disinvestimenti di natura finanziaria, segue il principio di cassa (articoli 67 e 68 del Tuir), che prevede l'assoggettamento nel momento in cui è percepito. Tanto è vero che se l'incasso è frazionato, ossia è effettuato in diversi periodi d'imposta successivi al rogito, la plusvalenza andrà dichiarata nei diversi modelli Unico riferiti agli esercizi in cui è percepita la quota di corrispettivo incassata.

Nella situazione in cui il cedente incassa in anticipo rispetto alla stipula dell'atto, in uno o più periodi d'imposta precedenti e interamente o in parte, il corrispettivo,

la plusvalenza entra nell'imponibile Irpef quando è stipulato l'atto che determina il trasferimento del bene. Infatti, la plusvalenza si determina con l'effetto traslativo reale al momento del rogito, cioè quando è attuata la cessione che perfeziona il passaggio di proprietà. L'articolo 68 del Tuir prevede, in generale, che la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta. La plusvalenza presente nel patrimonio di un soggetto non è assoggettabile a tassazione fino a quando non viene realizzata. Da tale disposizione si ricava altresì che la realizzazione della plusvalenza richiede un atto di trasferimento della proprietà a titolo oneroso, in buona sostanza la realizzazione della plusvalenza è conseguenza di detto trasferimento. Senza trasferimento non si ha realizzazione della plusvalenza e, quindi, non esiste reddito tassabile. L'imposizione non può avvenire in un periodo d'imposta precedente il rogito, anche se il corrispettivo è stato pagato tutto in anticipo(1).

Note

1)contra, Ctr Sardegna, sentenza 39 del 7 novembre 2012 che ha dato preminenza al principio di cassa, anche per i periodi d'imposta antecedenti al rogito notarile di trasferimento.

2 agosto 2013

Ignazio buscema

Cass. civ. Sez. V, Sent., 24-07-2013, n. 17960

FattoDirittoP.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. PIVETTI Marco - Presidente -

Dott. VIRGILIO Biagio - Consigliere -

Dott. CRUCITTI Roberta - Consigliere -

Dott. PERRINO Angelina Maria - Consigliere -

Dott. CONTI Roberto Giovanni - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

sentenza

sul ricorso 20446/2008 proposto da:

M.M., M.A., F.R., B.O., elettivamente domiciliati in ROMA VIA CAIO MARIO 13, presso lo studio dell'avvocato LONGO MAURO, rappresentati e difesi dall'avvocato CAPARVI CLAUDIO, giusta delega in calce;

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12 presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende ope legis;

- controricorrente -

e contro

AGENZIA DELLE ENTRATE UFFICIO DI FOLIGNO;

- intimato -

avverso la sentenza n. 123/2007 della COMM.TRIB.REG. di PERUGIA, depositata il 20/12/2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/10/2012 dal Consigliere Dott. ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito per il resistente l'Avvocato MADDALO ALESSANDRO, che ha chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. BASILE Tommaso, che ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. Con la sentenza pubblicata il 20.12.2007, n. 123/3/2007, la CTR dell'Umbria ha confermato la sentenza dalla CTP di Perugia che aveva rigettato il ricorso proposto da M.M., B. O., F.R. e M.S. avverso 4 avvisi di accertamento con i quali l'Ufficio aveva ripreso a tassazione il tributo IRPEF per l'anno 2001, sanzioni ed interessi su plusvalenze realizzate a seguito di cessione di terreni venduti dai suddetti alla società Trevi 2000 Immobiliare s.r.l..

2. Secondo il giudice di appello i terreni alienati erano stati correttamente considerati come edificabili sulla base dello strumento urbanistico approvato dal comune.

2.1 Aggiungeva la CTR che il criterio da utilizzare per individuare il momento in cui sorgeva la plusvalenza era quello di competenza, poi evidenziando che dal contratto preliminare di vendita non si evinceva con certezza quali fossero stati i tempi ed i modi del pagamento del corrispettivo derivante dalla compravendita soggiacendo il medesimo ad una condizione sospensiva (...una volta verificatasi la prima condizione sotto apposta).

2.2 Rilevava, infine, che stante l'assenza di un documento di pagamento avente data certa e tenuto conto che il D.P.R. n. 633 del 1973, art. 6, individuava il momento impositivo ai fini iva dei trasferimenti immobiliari alla data di stipula dell'atto pubblico- risalente nel caso concreto al 28.3.2001 - doveva ritenersi corretto l'operato dell'ufficio impositore che aveva ritenuto realizzata la plusvalenza nell'anno 2001.

3. Contro la decisione testè ricordata hanno proposto ricorso per Cassazione M.M., B.O., F.R. e M.S., affidandolo a tre motivi al quale resiste con controricorso l'Agenzia delle Entrate.

Motivi della decisione

4. Con il primo motivo i ricorrenti lamentano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. b), in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, assumendo che erroneamente il giudice di appello aveva considerato l'edificabilità dell'area, avendo applicato alla fattispecie una normativa - D.L. n. 233 del 2006, art. 36 - entrata in vigore in epoca successiva alle vicende contestate negli avvisi di accertamento e non dotata di efficacia retroattiva, a ciò peraltro ostando la L. n. 212 del 2000, art. 1, che prevedeva l'impossibilità di introduzione di leggi retroattive.

5. Con il controricorso l'Agenzia delle Entrate deduceva, quanto al primo motivo la sua infondatezza.

6. Con il secondo motivo i ricorrenti lamentano violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. b), e art. 82, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere ritenuto applicabile il principio di competenza ai fini del computo della plusvalenza, apparendo improprio il richiamo, operato dalla CTR, a Cass. 16051/2001 - relativa a contratto di vendita con rateizzazione del prezzo - e dovendosi invece applicare il D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 81 e 82, che erano chiaramente informati al principio di cassa. Aggiungevano i ricorrenti che nemmeno corretto poteva ritenersi il richiamo al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 6, in tema di IVA operato dalla CTR che, proprio nel caso di trasferimenti immobiliari per i quali vi era stato un pagamento parziale, prevedeva che l'operazione si considerasse effettuata al momento del pagamento.

7. Rispetto a tale censura l'Agenzia delle Entrate evidenziava, anzitutto, che la CTR aveva riscontrato la mancanza di data certa del pagamento e che tale affermazione era idonea a giustificare la decisione.

8. Con il terzo motivo di ricorso i ricorrenti lamentano omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia (art. 360 c.p.c., n. 5), ritenendo che le affermazioni della CTR in ordine alla mancanza di un documento di pagamento avente data certa ed all'asserita impossibilità di individuare con certezza il momento del pagamento del corrispettivo della vendita si ponevano in antitesi rispetto alle risultanze processuali dalle quali, invece, emergeva l'esistenza delle fatture emesse dalle aziende agricole e delle copie del libro giornale della società acquirente, dalle quali si evidenziavano i pagamenti eseguiti in corrispondenza delle fatture ricevute nonchè un'attestazione sottoscritta dall'amministratore unico della società Trevi 2000 Immobiliare ove si dichiaravano i pagamenti effettuati nell'anno 1998 a favore dei ricorrenti.

L'Agenzia ha sostenuto l'inammissibilità della censura per carenza di autosufficienza, non avendo la parte ricorrente trascritto i documenti il cui esame avrebbe omesso la CTR al fine di valutare l'avvenuto pagamento nel 1998.

9. Il primo motivo di ricorso è infondato.

9.1 E' costante, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, il principio secondo cui, in tema di imposte sui redditi, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, che concorrono a formare il reddito imponibile secondo il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, vanno individuate sulla base dell'interpretazione fornita dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 36, comma 2, convertito con modificazioni dalla L. 4 agosto 2006, n. 248, secondo cui 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" (Cass. Sez. Un., 30 novembre 2006, n. 25506;

Cass., 10 giugno 2008, n. 15282; Cass., 17 aprile 2009, n. 9187;

Cass. n. 7329 del 2011).

9.2 La Commissione tributaria regionale si è attenuta ai superiori principi che pure resistono alle contrarie prospettazioni dei ricorrenti volte a negare l'efficacia retroattiva del ricordato art.36 bis in relazione alle previsioni della L. n. 212 del 2000, come rilevato, peraltro, da Corte Cost. n. 41/2008, secondo cui non può escludersi la derogabilità del c.d. Statuto del contribuente ad opera di una disposizione normativa ad esso successiva.

10. Passando al secondo motivo di ricorso, reputa il Collegio che lo stesso è infondato, ancorchè appaia necessario procedere alla correzione della motivazione della sentenza ai sensi dell'art.384 c.p.c, conforme a diritto quanto al dispositivo.

10.1 Occorre premettere che ai sensi dell'art.81, comma 1, lett. b), T.U.I.R. - nel testo ratione temporis vigente, ora divenuto art. 67 - sono inclusi tra i redditi diversi "...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".

Il successivo art. 82, aggiunge che "Le plusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett. a) e b), sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo". Giova ancora ricordare che l'art. 9, comma 5, del T.U.I.R. introdotto dal D.P.R. n. 42 del 1988, precisa che ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli

atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società.

10.2 Orbene t nel caso di specie deve farsi applicazione del criterio di cassa e non del principio di competenza come ritenuto dalla CTR che ha, quindi, erroneamente interpretato gli artt. 81 e 82 TUIR. 10.3 Ed invero, occorre premettere che questa Corte ha avuto modo di chiarire che dal dettato normativo di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 81, comma 1, - ove si dispone che "costituiscono redditi diversi" (a) "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni e (b) "le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni sociali"- e art. 82 - secondo il quale "le plusvalenze di cui alle lettere a), b) e c) dell'art. 81, comma 1, sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta, al netto dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili, e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo"- si evince che gli unici dati utilizzabili nell'operazione (algebraica, tassabile se il risultato è positivo) necessaria per determinare la "differenza" costituente la "plusvalenza" sono costituiti dal "prezzo di acquisto" (o dal "costo di costruzione del bene ceduto") e dai "corrispettivi percepiti nel periodo di imposta", ovverosia da elementi ("prezzo", "costo", "corrispettivi") inerenti le specifiche attività negoziali di acquisizione (o di costruzione) prima e di dismissione, poi, dello stesso bene - Cass. n. 27987/2011-.

10.4 Si è quindi ritenuto, in generale, che i "redditi diversi", come si evince dal citato D.P.R. n. 917 del 1986, art. 82, comma 1, ed in particolare dall'espressione "corrispettivi percepiti nel periodo di imposta", vengono tassati in base al principio di cassa, il che significa che l'obbligazione tributaria sorge non nel momento della loro maturazione (principio di competenza), ma in quello della loro percezione - Cass. n. 14673 dei 1999; conf. Cass. n. 9154 del 2000; Cass.12581/2004; Cass. n.15851/2004; Cass. 6620/1997-.

10.5 Ora, questa Corte è ben consapevole che all'interno della categoria dei c.d. redditi diversi sono presenti ipotesi fra loro nettamente diverse.

10.6 Il che, a titolo meramente esemplificativo, sembra confermato dal diverso regime previsto dal D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 81, comma 1, lett. b), che include le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di terreni ricadenti nella zona "F" del piano regolatore, indipendentemente dall'approvazione degli strumenti attuativi malgrado l'esclusione, prevista dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11, comma 5, delle plusvalenze relative ai terreni ricadenti nella medesima zona "F", realizzate nell'ambito di procedure espropriative - cfr. Cass. 732 9/2011 -.

10.7 Del resto, anche altri precedenti di questa Corte hanno provveduto ad indicare specificamente il momento rilevante ai fini del sorgere del presupposto per la plusvalenza, senza che ciò possa valere a giustificare l'adozione di un unico meccanismo di individuazione del tempo di insorgenza della plusvalenza - v. Cass. n. 4365 del 23/02/2011 a proposito di cessione di un'azienda, che ha affermato la rilevanza del momento della conclusione del contratto e della

corrispondente irrilevanza delle vicende successive relative all'adempimento degli obblighi contrattuali od all'estinzione dell'obbligazione per effetto di una transazione con carattere novativo, ovvero di un negozio di risoluzione del precedente contratto per mutuo dissenso.

10.8 Ciò può, verosimilmente, giustificare l'esistenza di taluni precedenti di questa Corte in cui si trova affermato che ai fini della plusvalenza vige il principio di competenza - v. Cass. n. 16051 del 20/12/2001 e Cass. n. 25326 del 15/12/2010, con riferimento ai redditi derivanti da operazioni speculative analoghe a quelle di cui si discute, ancorchè disciplinate dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, art. 76, non più in vigore-.

10.9 Ora, tornando al caso di specie, occorre anzitutto sottolineare la peculiarità della plusvalenza connessa alla cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, disciplinata dall'art. 81, comma 1, lett. b), rispetto a quella individuata nella precedente lett. a) della disposizione, essa è rappresentata dalla circostanza che la stessa prende corpo e rileva fiscalmente anche in assenza di qualsivoglia intento speculativo, a prescindere sia dalle modalità di acquisizione degli stessi (e, pertanto, anche per successione), sia dal tempo intercorso tra acquisto e rivendita, sia dallo svolgimento o meno sui terreni di alcun tipo di attività da parte del cedente - Cass. n. 23605 del 15/09/2008; Cass. n. 23993 del 26/11/2010; Cass. n. 8697 del 15/04/2011 -. Ciò detto, quel che allora rileva, ai fini della decisione, è l'esame della regola iuris fissata dall'art. 81 con riferimento alle aree suscettibili di edificazione.

10.10 Per queste ultime sembra doversi ritenere che le stesse modalità di determinazione della plusvalenza come determinate dall'art. 82, siano informate al principio di cassa, facendo la norma esplicito riferimento ai corrispettivi percepiti nel periodo di imposta.

10.11 E tuttavia, l'errore in diritto in cui è incorsa la CTR, che ha per contro ritenuto rilevante il principio di competenza, non sembra inficiare la decisione che ha rigettato le doglianze dei ricorrenti.

Ed infatti, ritenendo che ai fini della vicenda concreta rilevasse l'atto di trasferimento immobiliare dei terreni, il giudice di appello ha fatto corretta applicazione del ricordato D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 81 e 82.

10.12 Ed infatti, come ha chiarito questa Corte - Cass. n. 14673 del 1999 "La plusvalenza presente nel patrimonio di un soggetto (cioè il suindicato incremento di valore) non è assoggettabile a tassazione fino a quando non viene realizzata. Il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 81, comma 1, lett. b), nel cui ambito di applicazione rientrano anche le ipotesi previste dalla L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 5, stabilisce, infatti, che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessioni a titolo oneroso. Da tale disposizione si ricava altresì che la realizzazione della plusvalenza richiede un atto di trasferimento della proprietà a titolo oneroso, in altre parole la realizzazione della plusvalenza è conseguenza di detto "trasferimento". Senza trasferimento non si ha realizzazione della plusvalenza e, quindi, non esiste reddito tassabile".

10.13 Il principio di cassa, in definitiva, giova a spiegare che in caso di "trasferimento del bene" con differimento del pagamento del prezzo, la corrispondente plusvalenza con il relativo obbligo di denuncia e di pagamento dell'imposta matura in relazione al corrispettivo via via pagato; ciò che può verificarsi in diversi periodi di imposta.

10.14 Nel caso di specie, in cui per stessa ammissione dei ricorrenti i pagamenti parziali sono tutti avvenuti in epoca anteriore all'atto di cessione in forza di contratto preliminare, il presupposto dell'imposta applicata non poteva che essere rappresentato dal momento del trasferimento immobiliare, non certo coincidente con il contratto preliminare, in questo senso deponendo il riferimento plurimo, contenuto nell'art. 81, e nell'art. 82, alla nozione di cessione, pur nell'accezione ampliata dal comma 5, dell'art. 9 TUIR. 10.15 E' infatti noto che nella promessa di vendita, la consegna del bene immobile e l'anticipato pagamento del prezzo, prima del perfezionamento del contratto definitivo, non sono indice della natura definitiva della compravendita, atteso che - quale che ne sia la giustificazione causale - è sempre il contratto definitivo a produrre l'effetto traslativo reale - cfr. Cass. 8796/2000, 10469/2001, 13368/2005, 24290/2006, S.U. 7930/2008, 1296/2010, Cass. 4863/2010-.

10.16 Ad opinare diversamente rispetto alle ipotesi in cui i pagamenti precedono l'effetto traslativo (quale potrebbe essere il caso del contratto preliminare ad effetti anticipati, al quale può accompagnarsi il pagamento anticipato di somme) si dovrebbero non solo considerare imponibili corrispettivi che si riferiscono ad una cessione non ancora compiuta; ciò renderebbe concretamente serio il rischio di mancato assoggettamento della plusvalenza a tassazione, favorendo ipotesi di strategie elusive indirizzate a differire sine die l'effetto traslativo, pur essendo stato corrisposto l'intero corrispettivo da cui emerge la plusvalenza.

10.17 Ne consegue che, essendo pacifico fra le parti che il corrispettivo della vendita stipulata con definitivo il 28 marzo 2001 non fu pagato in epoca successiva all'atto traslativo, non era possibile individuare, ai fini fiscali, il momento di insorgenza del reddito in un momento diverso da quello dell'atto di vendita. Solo se i ricorrenti avessero dedotto che detti corrispettivi erano stati corrisposti in epoca successiva a tale atto: si sarebbe dunque potuto porre il problema legato all'effettiva percezione delle somme che, in mancanza di elementi - mai indicati dai ricorrenti - per ritenere la percezione successiva all'atto di trasferimento - anzi espressamente esclusa dagli stessi ricorrenti -, sono state quindi correttamente tassate dall'ufficio impositore all'epoca del detto trasferimento.

10.18 La decisione del giudice di appello, per queste ragioni, da correggere in diritto alla stregua delle superiori considerazioni, appare immune dai vizi prospettati dai ricorrenti. Ed è ben chiara, in questa prospettiva, l'irrelevanza delle doglianze agitate dalle parti ricorrenti nel terzo motivo in ordine alla prova dell'avvenuto pagamento anteriore all'atto di acquisto che resta pertanto assorbito.

11. In relazione a quanto testè affermato rimanendo assorbito il terzo motivo di ricorso, il ricorso va rigettato, con condanna degli stessi al pagamento delle spese processuali liquidate come da dispositivo - v. Cass. S.U. N. 17405/2012.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna i ricorrenti al pagamento delle spese processuali che liquida in favore dell'Agenzia in complessivi Euro 2.000,00, per compensi, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile, il 17 ottobre 2012.

Depositato in Cancelleria il 24 luglio 2013