Civile Sent. Sez. U Num. 2321 Anno 2020

Presidente: TIRELLI FRANCESCO

Relatore: CONTI ROBERTO GIOVANNI

Data pubblicazione: 31/01/2020

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

SENTENZA

sul ricorso 27093-2012 proposto da:

VALENTINO ANTONIO, VALENTINO GIUSEPPE, elettivamente domiciliati in ROMA, VIA CARDINAL DE LUCA 10, presso lo studio dell'avvocato TULLIO ELEFANTE, che li rappresenta e difende;

- ricorrenti -

contro

620
19

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore Centrale pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 305/2011 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di NAPOLI, depositata il 06/10/2011.

Udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 17/12/2019 dal Consigliere ROBERTO GIOVANNI CONTI;

udito il Pubblico Ministero, in persona dell'Avvocato Generale MARCELLO MATERA, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;

uditi gli avvocati Tullio Elefante e Francesca Subrani dell'Avvocatura Generale dello Stato.

Fatti di causa

Valentino Antonio e Valentino Giuseppe impugnavano innanzi alla CTP di Caserta l'avviso di accertamento con il quale era stato rettificato il valore dichiarato della plusvalenza realizzata insieme alla madre Simone Vincenza in seguito all'alienazione, con atto notarile registrato il 3.11.2003, di un terreno edificatorio sito in Sessa Aurunca in favore della società COGGIM s.r.l., pervenuto in quota alla contribuente in seguito alla successione del defunto coniuge.

L'Ufficio, che operava la ripresa ad Irpef relativa all'anno di imposta 2003, rilevava che la contribuente non aveva incluso la plusvalenza realizzata nella dichiarazione dei redditi, avendo precedentemente provveduto alla rivalutazione del fondo, ai sensi dell'art. 7, comma 1 della l. n.448 del 2001, con perizia estimativa del valore del cespite di € 584.230,36, superiore al valore di vendita di € 500.000,00 dichiarato nell'atto di alienazione, non potendosi applicare la normativa di favore prevista dall'art. 7 della l. n.448 del 2001 in relazione all'indicazione di un valore di vendita inferiore a quello di perizia.

Sulla base di tali premesse, l'Agenzia delle entrate aveva determinato il valore della plusvalenza in misura pari alla differenza tra il valore di vendita e quello indicato nella dichiarazione di successione, imputando tale plusvalenza in parti uguali alla Simone ed ai suoi figli, secondo le regole di tassazione disposte dall'art. 82 del d.P.R. n.917 del 1986, *ratione temporis* applicabile e provvedendo, altresì, a scomputare dal tributo dovuto l'importo delle somme versate a seguito della rideterminazione del valore di acquisto.

La Commissione Tributaria Provinciale di Caserta riuniva i ricorsi proposti dai contribuenti e, con sentenza n. 734/07/09, li accoglieva parzialmente, riconoscendo il diritto dei ricorrenti al rimborso dell'imposta sostitutiva già versata.

Tale pronuncia veniva appellata dalla Simone innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania che, dopo aver disposto la separazione delle cause riunite, con sentenza n. 304/28/11, rigettava l'impugnazione. Secondo la CTR l'agevolazione prevista dall'art. 7, comma 1 della l. n.448 del 2001 era subordinata all'indicazione del valore determinato dalla perizia di stima ed al pagamento dell'imposta sostitutiva. E poiché nell'atto di alienazione era stato indicato un valore inferiore a quello risultante dalla perizia giurata, la disciplina agevolativa non poteva più applicarsi.

La Simone ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso.

All'udienza camerale del 19 aprile 2018 la sezione quinta ha rinviato il procedimento alla pubblica udienza e con ordinanza interlocutoria n.19351, pubblicata il 18 luglio 2019 coevamente all'ordinanza n.19352/2019 resa nel procedimento iniziato con ricorso da Simone Vincenza avverso la sentenza della CTR Campania avente il medesimo oggetto, ha quindi rimesso gli atti al Primo Presidente

affinché valutasse l'opportunità di assegnare la decisione del ricorso a queste Sezioni Unite, presentando la questione da risolvere aspetti di particolare rilevanza, in relazione al contrasto formatosi sulla decisione della stessa all'interno della sezione.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

Il Procuratore generale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

La causa, all'udienza del 17 dicembre 2019, è stata posta in decisione.

Ragioni della decisione

1. I ricorrenti, con il primo motivo di ricorso, prospettano la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, commi 1 e 6, della l. n. 448 del 2001. Secondo i ricorrenti la CTR avrebbe errato nell'escludere l'applicazione della disposizione agevolativa, appena ricordata, al caso di indicazione nell'atto di vendita di un valore inferiore a quello risultante dalla perizia. Inoltre – sempre secondo i ricorrenti – in ipotesi di cessione di un fondo edificabile con dichiarazione del valore di cessione in misura inferiore al valore di provenienza rivalutato con perizia asseverata, ai sensi dell'art. 7, comma 1 della l. n. 448 del 2001, il comma 6 del medesimo articolo andrebbe interpretato nel senso che la plusvalenza realizzata dai venditori debba essere comunque calcolata sulla differenza tra valore di cessione e valore iniziale rivalutato attraverso la perizia estimativa giurata. Ciò non eliderebbe la persistente vigenza del valore dichiarato ai fini delle imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali), esprimendo la perizia valutativa la base minima di riferimento per la valutazione del bene trasferito. Il giudice di appello avrebbe quindi errato nel ritenere che per effetto dell'indicazione di un valore inferiore nell'atto traslativo fosse venuta meno l'efficacia della perizia rivalutativa ai fini della tassazione della plusvalenza e che, quindi, la plusvalenza dovesse calcolarsi sulla base della differenza tra valore di cessione e

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

valore iniziale – storico - indicato nell'atto di provenienza – denuncia di successione –.

2. Con il secondo motivo di ricorso, i ricorrenti hanno prospettato l'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio. La CTR, secondo i ricorrenti, non avrebbe <<...spiegato la "ratio" sottesa alla propria statuizione secondo cui il valore della plusvalenza andrebbe determinato sulla base della differenza tra il valore indicato nell'atto di vendita e il valore di provenienza non rivalutato>>. Così facendo, la CTR avrebbe tralasciato di considerare che la questione controversa non afferiva all'individuazione dei requisiti necessari per l'applicazione del valore rivalutato al calcolo della sopravvenienza ex art.7, comma 1 *cit.*, quanto la corretta interpretazione del comma 6 della medesima disposizione. In definitiva, secondo l'assunto dei ricorrenti, la CTR avrebbe espresso un giudizio non rilevante ai fini della decisione avendola incentrata, invece, sulla sussistenza dei requisiti per usufruire dell'agevolazione fiscale - che non erano in contestazione - tralasciando di esaminare la questione relativa all'applicabilità o meno del valore del cespite rivalutato con perizia estimativa nella determinazione della plusvalenza reddituale in ipotesi di dichiarazione nell'atto di compravendita di un valore inferiore a quello della perizia.

3. Il contrasto rilevato dall'ordinanza interlocutoria e rimesso al vaglio di queste Sezioni Unite attiene agli effetti della mancata indicazione del valore del bene espresso dalla perizia estimativa di cui all'art.7 della legge n. 448 del 2001, nel testo vigente *ratione temporis*, all'interno di un atto negoziale di alienazione successivamente compiuto dall'alienante che, in forza della perizia anzidetta, abbia provveduto a corrispondere l'imposta sostitutiva prevista dal ricordato art. 7, indicando nell'atto di alienazione successivo un valore inferiore a quello risultante dal valore specificato nella perizia.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Il quadro normativo di riferimento.

4. In termini generali occorre rammentare che l'art. 81, lett. a) d.P.R. n. 917/1986 – divenuto art. 67 lett. a) per effetto del d.lgs. 12 dicembre 2003, n.344 – include fra i redditi diversi, se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: *"a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici."*

4.1 Il successivo art. 82, comma 1, dello stesso d.P.R. – poi divenuto art. 68, comma 1 per effetto della menzionata modifica – aggiunge che *"Le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 81 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"*.

4.2. In forza del meccanismo anzidetto le plusvalenze, rientranti nella categoria dei "redditi diversi", si computano sulla base della differenza positiva tra il prezzo di cessione del bene e il valore originario di acquisto.

4.3. A tale meccanismo è stato affiancato quello introdotto dall'art. 7 della l. n.448 del 2011, che ha riconosciuto la possibilità per il contribuente di rideterminare, alla data dell'1.1.2002, attraverso la redazione di una perizia di stima, il valore dell'immobile e di utilizzare quest'ultimo, anziché il costo storico, per il calcolo della plusvalenza.

4.4. In particolare, l'art. 7 della l. n.448 del 2001, nel testo *ratione temporis* vigente, sotto la rubrica "Rideterminazione dei valori di

acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola" così dispone: *"Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'articolo 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6. 2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento del valore determinato a norma del comma 1 ed è versata, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro il 16 dicembre 2002. 3. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 16 dicembre 2002. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata. 4. La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso la redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il termine del 16 dicembre 2002. 5. Il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno edificabile e con destinazione agricola nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico. 6. La*

rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

4.5 Va detto che il termine entro il quale fruire dell'agevolazione anzidetta è stato prorogato da numerose disposizioni normative successive, a partire dall' art.39, comma 14 *undecies* del d.l. n.269/2003, convertito con modificazioni con la l. n.326/2003, alla quale sono seguiti altri provvedimenti legislativi – d.l. n.355/2003, convertito con modificazioni con la l. n.47/2004, art. 6 *bis* comma 1; l'art.1 comma 376 l. n.311/2004; art.11 *quaterdecies*, comma 4, lettere a) b) e c) d.l. n.203/2005, conv. con modif. dalla l. n.248/2005; art. 1, comma 91, Legge n. 244/2007; art. 4, comma 9-ter, d.l. n. 97/2008, conv. Legge n. 129/2008; art. 2, comma 229, Legge n. 191/2009; art. 7, comma 2, lett. da dd) a gg), D.L. n. 70/2011; art. 1, comma 473, Legge n. 228/2012; art. 1, commi 156-157, Legge n. 147/2013; art. 1, commi 626-627, Legge n. 190/2014; art. 2, commi 887-888, Legge n. 208/2015; art. 1, comma 554, Legge n. 232/2016; art. 1, commi 997-999, Legge n. 205/2017; art. 1, commi 1053-1054, Legge n. 145/2018 –.

4.6 A fronte delle proroghe anzidette il contribuente che si sia avvalso del pagamento dell'imposta sostitutiva già una volta, può accedere ad una nuova rivalutazione del valore dell'immobile in applicazione delle disposizioni di legge sopravvenuta anche con un prezzo più basso rispetto a quello precedente, laddove il valore dell'immobile sia nel frattempo diminuito, sempre che ciò risulti da apposita perizia di stima. In tale ipotesi è consentita la ripetizione dell'imposta sostitutiva versata in eccedenza rispetto al valore determinato nella prima perizia – art. 7, co. 2, lett. gg) e ff) del d.l. n. 70 del 2011, conv. in l. n. 106 del 2011 – ma l'importo del

rimborso non può essere comunque superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione del valore effettuata.

4.7 Orbene, il meccanismo introdotto consente, da un lato il pagamento su base volontaria, totalmente sganciata dal presupposto dell'alienazione o dall'insorgenza degli altri presupposti previsti dall'art. 81 cit., di un'imposta sostitutiva ad aliquota fissa, entro la data stabilita (in un'unica soluzione, ovvero in tre rate annuali), determinata sul valore del bene al momento della perizia estimativa giurata. La sostituzione, in luogo del costo o valore di acquisto, del valore così determinato sulla base di una perizia giurata di stima ha, dunque, il vantaggio di affrancare dalle plusvalenze latenti maturate fino all'1.1.2002, in caso di successiva vendita, la base imponibile da assoggettare a tassazione e lo "svantaggio" di imporre al soggetto che si avvale di tale meccanismo il pagamento di un'imposta che sostituisce quella che avrebbe dovuto assolvere solo nel caso dell'insorgenza del presupposto impositivo che, rispetto alle plusvalenze immobiliari, è rappresentato da una fattispecie traslativa a titolo oneroso.

4.8 Occorre, poi, sottolineare che il già ricordato comma 6 dell'art. 7 l. cit. ha inteso determinare il valore normale minimo di riferimento, considerandolo rilevante agli effetti non soltanto delle imposte dirette – e dunque del calcolo della plusvalenza –, ma anche ai fini delle imposte indirette.

Gli opposti indirizzi emersi nella giurisprudenza della Sezione tributaria sull'omessa indicazione del valore rideterminato ai sensi dell'art. 7 l. n.448/2001 nell'atto di cessione ad esso successivo.

5. Come rilevato nell'ordinanza interlocutoria, nell'interpretare il quadro normativo di riferimento, la Sezione tributaria ha sviluppato due diversi orientamenti.

5.1 L'indirizzo più risalente - e che può definirsi maggioritario - reputa che la mancata indicazione del valore determinato nella perizia di cui all'art. 7 cit., all'interno dell'atto di alienazione di un immobile a prezzo inferiore rispetto al valore della perizia non esponga il contribuente all'obbligo di corrispondere la plusvalenza considerando il valore storico del bene. Tale orientamento poggia sul dato letterale della disposizione di cui all'art. 7, al cui interno non è previsto alcun obbligo di indicare il valore normale minimo rivalutato nel successivo atto di alienazione, né vengono indicate conseguenze sanzionatorie rispetto a tale eventuale omissione, non inficiando tale soluzione la *ratio* sottesa a detto beneficio tesa, come già visto, a garantire il pagamento dell'imposta sostitutiva, sia pur ad aliquota fissa, a prescindere dalla presenza dei presupposti che determinerebbero l'insorgenza della plusvalenza tassabile.

5.2 Si è sul punto affermato che «la mancata indicazione nell'atto di vendita dell'immobile del valore del cespite, così come rideterminato a norma dell'art. 7 della l. n.448 del 2001, non costituisce condizione ostativa alla facoltà del contribuente di assumere come valore iniziale, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1° gennaio 2002 individuato sulla base di una perizia giurata, attesa, a tal proposito, l'assenza di limitazioni poste dalla legge e l'irrilevanza di quanto, invece, previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative» (Cass., ord., n.19242 del 2016). La circostanza che l'amministrazione abbia la possibilità di contestare il valore indicato nella perizia estimativa non assume alcun rilievo, secondo l'indirizzo appena ricordato, non ponendosi in tale contesto la questione della congruità del valore dell'immobile, quanto quella dell'applicabilità del procedimento di cui all'art. 7, cioè il criterio di calcolo della plusvalenza.

5.3 Seguendo la medesima prospettiva, la Sezione tributaria ha affrontato la questione specifica che viene sottoposta a queste Sezioni

Unite, correlata all'indicazione di un valore di vendita inferiore a quello risultante dalla perizia estimativa.

5.4 Un primo indirizzo, risalente a Cass. n.24310 del 2016 - poi seguita da Cass. n.24141/2017, Cass. n.7037/2018, Cass. n.23508/2018 -, muovendo dalle medesime considerazioni sopra ricordate, ha affermato che la scelta del contribuente di calcolare il valore del bene ai sensi dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001, in deroga al sistema ordinario, facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il versamento dell'imposta sostitutiva, non determina alcun vincolo nella successiva vendita e non limita, pertanto, la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore. Secondo tale indirizzo, la determinazione del valore del bene indicato nella perizia non può essere considerata inderogabile, né osta alla facoltà del contribuente di alienare lo stesso cespite ad un prezzo diverso, dovendosi escludere tanto la decadenza del contribuente dal beneficio, quanto la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri.

5.5 Va ancora segnalata Cass. n.25501/2018 che, nel porsi in linea di continuità con l'indirizzo sopra ricordato ha ritenuto che, in caso di prezzo di cessione superiore a quello stimato, la plusvalenza deve essere calcolata in base «alla differenza tra il valore di stima della perizia e il maggior valore di cessione».

5.6 Nella medesima direzione, Cass. n.2894/2019 ha inteso chiarire che il procedimento di cui all'art. 7 cit. consente il beneficio fiscale già descritto in relazione a tre momenti specifici che, in sequenza, richiedono: a) la determinazione del valore del terreno mediante perizia di stima nel termine di legge; b) il versamento di un'imposta sostitutiva del 4% sul valore stimato in perizia; c) l'esecuzione del versamento nei termini indicati dalla norma.

5.7 Da ciò consegue che l'indicazione del valore del bene inferiore non può produrre effetti pregiudizievoli per il contribuente

alienante che decida di trasferire il cespite a prezzo inferiore, né autorizzare l'Amministrazione finanziaria a calcolare la plusvalenza secondo i criteri ordinari previsti dall'art. 68 TUIR sulla base del vecchio valore di acquisto. Nel medesimo contesto si è poi precisato che nell'ipotesi del valore inferiore a quello indicato in perizia il contribuente non ha la possibilità di recuperare la minusvalenza, avendo volontariamente attivato il meccanismo di cui all'art. 7 ed il conseguente sistema del valore normale minimo di riferimento ivi normativamente previsto. Ed è proprio la volontarietà del valore rideterminato, del resto, ad indurre questa Corte ad escludere, secondo l'indirizzo prevalente, il diritto al rimborso in caso di ripensamento del contribuente, fermo comunque il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria in ordine al reale valore dell'immobile.

5.8 In definitiva, secondo questo indirizzo, la base imponibile su cui calcolare l'eventuale plusvalenza sarà sempre data dalla differenza tra il corrispettivo di vendita ed il valore del bene stimato nella perizia, incrementato del costo sostenuto per la redazione della stessa nella misura in cui lo stesso è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a suo carico. Ciò significa che, in termini di carico impositivo, il contribuente dovrà sostenere un costo complessivo dato dall'imposta sostitutiva del 4 per cento versata sul valore del terreno indicato in perizia e dalle imposte che dovrà corrispondere sull'eventuale plusvalenza realizzata al momento della cessione - Cass. n. 11044/2019 -.

5.9 Si sono poste peraltro in posizione distonica rispetto a quanto fin qui affermato, due pronunzie della Sezione tributaria.

In particolare, Cass. n. 19465 del 2016, pur muovendo da premesse in parte analoghe a quelle poste a base dell'indirizzo maggioritario, ha ritenuto il contribuente libero di non indicare il valore rivalutato in perizia ex art. 7 l. cit. e di inserire nell'atto

negoziale successivo un corrispettivo diverso rispetto al valore indicato nella perizia di stima, in quanto *medio tempore* ben possono essersi modificate le condizioni dell'immobile, ovvero l'andamento del mercato. Tuttavia - in simili ipotesi - quando il contribuente abbia indicato un valore inferiore a quello rideterminato con perizia ex art.7 della l. n. 448/2001, va riconosciuto il potere di accertamento dell'Ufficio dal momento che, ai sensi del comma 6 dell'art. 7 il valore rideterminato costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro, dell'imposta ipotecaria e catastale. In tale evenienza, pertanto, ed in mancanza del riferimento al valore periziato, l'accertamento deve assumere legittimamente, per determinare la plusvalenza, il criterio ordinario ex art. 68 TUIR, considerando come prezzo di acquisto quello determinato a norma dell'art. 68, comma 2 ultima parte del TUIR (nel testo riprodotto il già art. 82 TUIR).

5.10 In termini analoghi si è pronunciata Cass. n. 24136/2017 che, nel ribadire la natura di imposta volontaria del meccanismo sotteso all'art. 7 della l. n.448/2001 ed alla possibilità dell'Ufficio di rideterminare il valore rispetto a quello fissato in perizia ha ritenuto, nel caso in cui *"i contribuenti hanno dichiarato nell'atto di vendita un prezzo inferiore a quello oggetto dell'indicata perizia di stima"*, che l'aver versato l'imposta sostitutiva nella misura del 4% sul valore periziato *"...non può essere considerato preclusivo dell'esercizio del potere di accertamento dell'Ufficio, quanto alle imposte dirette sulla plusvalenza non dichiarata per l'anno 2003 e realizzata con l'atto di cessione; accertamento che, in mancanza del riferimento del prezzo al valore periziato, legittimamente assume ai fini della quantificazione della plusvalenza il criterio ordinario di cui all'art. 68 in relazione all'art.67, lett. b) TUIR, nella fattispecie in oggetto, assumendosi come prezzo di acquisto quello determinato a norma dell'art.68, comma 2, ultima parte TUIR"*.

L'ordinanza interlocutoria n.19351/2018.

6. L'ordinanza di rimessione, dopo avere ricordato gli orientamenti giurisprudenziali di cui si è detto, ha sottolineato la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate in alcuni atti di prassi, condividendone il punto di vista. Si ricorda, in particolare, l'interpretazione data al comma 6 dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001 dall'Agenzia delle entrate, secondo la quale la cessione a prezzo inferiore a quello indicato nella perizia giurata comporta la sopravvenuta inefficacia dell'operazione di rideterminazione del valore, sicché l'Ufficio deve procedere al calcolo della plusvalenza senza tener conto del valore normale minimo legale, applicando, invece, i criteri legali ordinari (artt. 67 e 68 TUIR) e, dunque, considerando la differenza tra il prezzo di cessione e il valore storico di acquisto. Solo attraverso una nuova, minore, rideterminazione del valore con apposita perizia è possibile, secondo l'Agenzia, discostarsi dal valore originariamente periziato (Ris. n. 53/E del 27.5.2015).

6.1 Ora, secondo la sezione rimettente, la *ratio* della disciplina speciale introdotta dal legislatore nel 2001 sarebbe *"...finalizzata ad assicurare introiti nelle casse dello Stato, a mezzo di concessione di un trattamento agevolativo che, in quanto tale, impone stretta interpretazione"*.

6.2 Dopo aver ricordato l'indirizzo volto ad interpretare restrittivamente le disposizioni agevolative (Cass., S.U., n. 18574/2016; Cass., S.U., n. 11373/2015) l'ordinanza interlocutoria, ritenendo preferibile l'adesione all'indirizzo minoritario ha ipotizzato che il contribuente, legittimamente decidendo di non avvalersi del meccanismo di cui all'art. 7 l. n. 448/2001, fosse decaduto dal beneficio agevolativo, esponendosi *"...al rischio dell'accertamento dell'ufficio, il quale ha potuto rideterminare il valore dei terreni, tenendo conto dei criteri ordinari, in ragione del venir meno del trattamento agevolativo"*.

La soluzione del contrasto.

7. Giova premettere che questa Corte è ferma nel ritenere che l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 7 è un'imposta "volontaria" che trova «causa necessaria e sufficiente in sé stessa, ossia nella stessa scelta liberamente operata dal contribuente di accedere all'opzione offertagli dal legislatore, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti probabilmente dovuta sulla plusvalenza non affrancata». Conseguentemente è irrilevante, ai fini del perfezionamento del meccanismo agevolativo, la circostanza che il contribuente tragga concretamente vantaggio dalla propria scelta in quanto la successiva cessione potrebbe addirittura mancare, senza perciò consentire di richiedere il rimborso di quanto versato (Cass. n. 29575 del 2018; Cass. n. 19217 del 2017).

7.1 Ciò premesso, queste Sezioni Unite ritengono di dare continuità all'indirizzo che esclude la decadenza del contribuente dal beneficio agevolativo connesso al pagamento dell'imposta sostitutiva sul valore alla data della perizia giurata allorché nel successivo atto traslativo sia stato omissso il riferimento al valore di perizia e, invece, indicato un corrispettivo inferiore di cessione.

7.2 Ed invero, la possibilità conferita al contribuente di usufruire del meccanismo agevolativo di cui all'art. 7, comma 1 l. n. 448/2001 – secondo il quale *"...può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima [...] unicamente condizionato al pagamento dell'imposta sostitutiva [...] a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6"* – va intesa nel senso che una volta verificatisi i presupposti previsti dalla disposizione anzidetta per fruire dell'imposta sostitutiva, tale meccanismo impedisce di recuperare, ai fini del computo della plusvalenza, il

valore storico del bene anteriore a quello di perizia, ancorché detto valore non sia indicato nell'atto o sia indicato un valore commerciale inferiore a quello periziato, come tale inidoneo a determinare l'insorgenza di un reddito tassabile rispetto al valore periziato maggiore.

7.3 È appunto l'utilizzazione del meccanismo previsto dall'art. 7 a dimostrare che il contribuente si è avvalso di tale possibilità, realizzando con il pagamento i presupposti necessari e sufficienti ad impedire la reviviscenza del valore storico del bene.

7.4 Ne consegue che il rapporto contribuente-fisco, con riferimento al tema delle plusvalenze viene regolato, per scelta volontaria del primo, in modo speciale rispetto alla disciplina ordinaria proprio per effetto del meccanismo – normativamente previsto – che ruota attorno alla fissazione del valore normale minimo di riferimento, determinato per effetto di una stima operata sul valore attuale del bene ai sensi delle norme del codice di procedura civile, sulla cui base il contribuente compie un atto inequivocabilmente rivolto a valersi del beneficio previsto provvedendo al pagamento dell'imposta sostitutiva.

7.5 In questa direzione è assai chiara Cass. n. 2894/2019, ove è stato precisato che il procedimento di cui all'art. 7 cit. è scandito da tre momenti: a) la determinazione del valore del terreno mediante perizia di stima nel termine di legge; b) il versamento di un'imposta sostitutiva del 4% sul valore stimato in perizia; c) l'esecuzione del versamento nei termini indicati dalla norma. Perfezionate tali condizioni, il valore normale minimo di riferimento consente al fisco di riscuotere l'imposta sostitutiva, sicché, pur non essendovi alcun vincolo nella successiva alienazione del bene quanto all'indicazione del prezzo di alienazione - che potrà essere inferiore rispetto al valore indicato nella perizia giurata - non può profilarsi la decadenza dal beneficio e la reviviscenza del valore storico del bene, né l'Amministrazione finanziaria potrà calcolare la plusvalenza secondo i

criteri ordinari previsti dall'art. 68 TUIR, cioè partendo dal vecchio valore di acquisto.

7.6 Con tale pagamento il valore sul quale determinare le future plusvalenze viene fissato con efficacia vincolante tanto nei confronti del contribuente che del fisco, al quale ultimo non può essere consentito di eliminare gli effetti del pagamento recuperando il valore storico del cespite se non quando lo stesso dimostri, con onere a suo carico, che il valore normale minimo di riferimento risultante dalla perizia non corrisponde all'effettivo valore del cespite.

7.7 È dunque vero che il sistema del valore rideterminato con perizia estimativa ex art. 7 della l. n. 448/2001 non contiene alcuna limitazione al potere di rettifica dell'Ufficio e, quindi, al potere di accertare che il valore del bene sia diverso da quello determinato dalla perizia giurata – cfr. Cass. n. 9109/2012, Cass. n. 11960/2014; Cass. n. 19465/2016, Cass. n. 29184/2017, Cass. n. 13636/2018; Cass. n. 2894/2019, Cass. n. 11682/2019 - ma tale affermazione non può spiegare alcun rilievo rispetto alla diversa questione qui in esame, nella quale non si discute dell'incongruità del valore indicato in perizia - da utilizzare quale valore normale minimo di riferimento ai fini (anche) delle imposte sui redditi - quanto della decadenza dal beneficio agevolativo correlato al pregresso pagamento dell'imposta sostitutiva in caso di mancata indicazione del valore anzidetto nell'atto di compravendita in cui viene esposto un valore inferiore a quello ivi indicato (non ponendosi, per contro, alcun problema quanto all'indicazione di un valore superiore, per come già chiarito da Cass.n.20984/2019 – v., *supra*, p.5.5 –).

7.8 Orbene, non può condividersi la soluzione preferita dall'indirizzo minoritario - in buona parte coerente con la posizione espressa a più riprese dall'Agenzia delle entrate – Ris. 27 maggio 2015 n. 53/E, Circolari n. 9/E del 30 gennaio 2002, par. 7.1 e 7.2, n. 15/E del 1 febbraio 2002, par.3, Circ. n. 81 del 2002, par. 2.1 – a cui

tenore dovrebbe individuarsi a carico del contribuente un onere di allegazione, nell'atto di compravendita, del valore normale minimo di riferimento risultante dalla perizia ed una decadenza in caso di determinazione del corrispettivo inferiore rispetto a detto valore.

7.9 Non si ravvisa, infatti, alcun aggancio normativo idoneo a dimostrare l'esistenza di un obbligo del contribuente di allegazione del valore normale minimo di riferimento periziato e/o di fissazione del corrispettivo nel medesimo valore (o con valore di scarto poco significativo, secondo quanto ritenuto dall'amministrazione fiscale nell'atto di prassi del 2015, cit.). Il ricordato comma 6 dell'art. 7 della legge citata non fa, infatti, alcun cenno a siffatta evenienza, nemmeno risultando persuasivi gli argomenti richiamati per desumerne *aliunde* l'esistenza.

7.10 Tale conclusione risulta, del resto, pienamente coerente con l'affermazione per cui il beneficio previsto dall'art. 7 della l. ult.cit. va riconosciuto anche nell'ipotesi in cui la perizia sia stata asseverata successivamente alla stipula dell'atto di compravendita, posto che la deroga espressa al regime ordinario – risultante dall'art. 7 l. n. 448/2001 – è ammessa senza alcun ulteriore requisito ai fini della facoltà di utilizzare la suddetta deroga di determinazione dell'imponibile, attesa l'assenza di ulteriori limitazioni poste dalla legge a tal proposito e l'irrilevanza di quanto invece previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative" e, in particolare, senza che *"...la mancata indicazione, nel rogito di vendita dell'immobile, del valore del cespite come rideterminato l. n. 448 del 2001, ex art. 7, costituisca condizione ostativa alla facoltà per il contribuente di utilizzare la deroga, prevista dalla citata disposizione, al normale criterio di determinazione"* – Cass. n.22249/2017 –. Indirizzo, quest'ultimo, che ha opportunamente inteso ridimensionare la portata delle limitazioni indicate dall'amministrazione all'interno di circolari o risoluzioni, ma – preme sottolineare – al tempo stesso ha

inteso ricondurre l'ambito delle suddette limitazioni al tessuto normativo, individuando un corretto bilanciamento fra gli interessi in gioco che verrebbe, invece, vulnerato qualora vengano introdotti *sine lege* obblighi e decadenze a carico del contribuente che assolve l'obbligo fiscale seguendo la disciplina positiva di cui all'art. 7 l. cit.

7.11 Né la facoltà dell'alienante di modificare il valore normale minimo risultante dalla perizia estimativa con un nuovo valore rideterminato in relazione all'andamento del mercato immobiliare o alle condizioni dell'immobile può giustificare la decadenza del beneficio nel caso in cui l'alienante non decida di avvalersi di tale opzione, risultando quest'ultima collegata ad una scelta del titolare consentita ma in alcun modo imposta dalla legislazione vigente. Nulla pertanto impedisce al venditore di addivenire ad una nuova perizia estimativa per rideterminare il valore del bene – quale nuovo valore normale minimo di riferimento – ma il mancato esercizio di tale opzione non incide né sull'imposta sostitutiva già all'epoca versata dal venditore sulla base della perizia – risultando ormai definito il rapporto fiscale al momento del versamento dell'imposta –, né può determinare la decadenza del beneficio e la reviviscenza del valore storico del bene al fine di consentire al fisco la rettifica del calcolo della plusvalenza.

7.12 Benché, poi, il fisco tenda ad interpretare il sistema in modo da creare una diretta correlazione fra le due diverse tassazioni, al punto da affermare che la tesi dallo stesso espressa avrebbe la finalità di impedire l'occultamento delle imposte di trasferimento secondo il valore normale minimo, non può disconoscersi che si è in presenza di distinte imposizioni fiscali nascenti sulla base di autonomi presupposti -e per quel che qui importa art. 7 l. n. 448/2001 – unicamente prevedendosi che il valore normale minimo di riferimento periziato costituisca la base tanto ai fini delle imposte sui redditi che per le (eventuali) imposte di trasferimento.

7.13 Peraltro, la perdita di gettito relativo alle imposte sui trasferimenti, che si verrebbe a determinare per la mancata considerazione del valore minimo di riferimento (superiore a quello del corrispettivo dichiarato), è senz'altro scongiurata dal potere dell'amministrazione di individuare e contestare lo scostamento fra il valore normale minimo di riferimento periziato ed il detto corrispettivo attraverso la rettifica sulla base del valore rivalutato che il contribuente ha l'obbligo di indicare in dichiarazione (a titolo meramente esemplificativo si vedano le istruzioni al Mod. Unico 2003 e 2004, pertinenti rispetto al caso di specie, nelle quali è espressamente previsto che tra i soggetti tenuti alla dichiarazione dei redditi vi sono coloro che hanno rivalutato il valore dei terreni posseduti, ai sensi dell'art. 7 della legge n.448/2001, compilando l'apposita sezione XI del quadro RM dei modelli anzidetti).

7.14 Deve, infatti, ammettersi senz'altro che l'Amministrazione possa richiedere alle parti contraenti – Cass. n. 9146/2014, Cass. n. 13139/2018 – il pagamento delle imposte di trasferimento rettificando il prezzo di vendita inferiore indicato nell'atto di trasferimento e contestando il pagamento delle imposte d'atto sulla base del valore a suo tempo periziato – alla stregua dell'art. 7, comma 6, della l. n. 448/2001 –.

7.15 Ma siffatta conclusione non consente di affermare la decadenza dal beneficio del contribuente che, avendo già pagato l'imposta sostitutiva con riferimento alle imposte sui redditi, abbia assolto integralmente il proprio debito col fisco – in misura forfetaria – ben prima dell'atto traslativo.

7.16 Ne consegue che il fisco è nelle condizioni di compiere le opportune verifiche tese ad evitare l'occultamento della base imponibile con riguardo alle imposte sui trasferimenti, come è del resto confermato dai casi oggetto di esame da parte di questa Corte, nei quali è stata l'amministrazione, pur in assenza di indicazione del

valore indicato nella perizia ex art. 7 della l. n. 448/2001 nell'atto di trasferimento, a promuovere un accertamento per la ripresa della plusvalenza proprio sulla base della circostanza che il valore di riferimento, *aliunde* conosciuto, non era stato inserito nell'atto.

7.17 Nemmeno giova richiamare l'argomento che il meccanismo dell'imposta sostitutiva sia volontario, al punto da potere ritenersi che la mancata indicazione del valore nell'atto determini una volontà contraria della parte che non vi abbia fatto riferimento. Ed infatti, è sufficiente evidenziare che il titolare del bene, optando per il meccanismo di cui all'art. 7 della l. n. 448/2001, sceglie di addivenire al pagamento del tributo in misura fissa sganciandolo dalla effettiva alienazione del bene dalla quale deriverebbe l'insorgenza del presupposto impositivo per la formazione di un reddito diverso da sottoporre a tassazione. E ciò il contribuente fa sulla base del valore periziato che costituisce, *ex lege*, valore normale minimo di riferimento.

7.18 Seguendo tale ordine di idee perde di consistenza la questione pure adombrata nell'ordinanza di rimessione, volta a valorizzare la giurisprudenza di queste Sezioni Unite che esclude, in tema di disposizioni agevolative fiscali, il ricorso all'interpretazione estensiva e/o analogica – v, per tutte, Cass., S.U., n. 18574/2016 – al fine di giustificare la decadenza dal pagamento dell'imposta sostitutiva, ed anzi rafforza le conclusioni qui condivise. Ed infatti, proprio il dato testuale dell'art. 7, c. 6 ult. cit., nella parte in cui esclude l'esistenza di un obbligo del contribuente di indicare il valore normale minimo di riferimento, impedisce di estendere l'ambito dell'imposizione secondo le regole ordinarie in relazione alle norme impositive rispetto ad oggetti o soggetti non espressamente emergenti dal dato normativo espresso – cfr. Cass. S.U., n. 18574/2016 –.

7.19 È dunque necessario prediligere l'interpretazione letterale dell'art. 7 cit. - in cui non viene in alcun modo previsto l'obbligo di indicazione del valore minimo di riferimento nell'atto traslativo successivo - soprattutto laddove intende perseguire un bilanciamento ragionevole fra i diversi e contrapposti interessi (*id est*: quello del contribuente a fruire del pagamento di un'imposta fissa ad aliquota modesta e quella del fisco creditore di un'entrata "certa", parametrata al valore normale minimo). Bilanciamento che subirebbe un'incomprensibile frattura se si giungesse a ritenere, a fronte dell'indicazione di un valore inferiore a quello periziato o del mancato inserimento del valore di riferimento nell'atto, la decadenza del beneficio e la ripresa a tassazione della plusvalenza sulla base del valore storico del bene.

7.20 Sulla base di tali premesse, va fissato il seguente principio di diritto:

"In tema di plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) e b) del d.P.R. n. 917 del 1986, per i terreni edificabili e con destinazione agricola l'indicazione nell'atto di vendita dell'immobile, di un corrispettivo inferiore rispetto al valore del cespite in precedenza rideterminato dal contribuente sulla base di perizia giurata a norma dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001 non determina la decadenza del contribuente dal beneficio correlato al pregresso versamento dell'imposta sostitutiva, né la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo il valore storico del bene".

8. Passando a questo punto all'esame dei motivi di ricorso proposti, il primo è fondato e determina l'assorbimento del secondo.

8.1 Ed invero, la CTR ha erroneamente ritenuto che l'omessa indicazione del valore normale minimo di riferimento contenuto in perizia e l'indicazione di un prezzo di cessione inferiore ad esso

giustificasse la rettifica del valore della plusvalenza sulla base del valore storico del bene.

8.2 Sulla base di tali considerazioni il primo motivo di ricorso va accolto, assorbito il secondo motivo.

9. Non ricorrendo la necessità di ulteriori accertamenti di fatto, la causa può essere decisa nel merito con l'accoglimento del ricorso della contribuente.

10. L'esistenza di contrasti giurisprudenziali che hanno indotto la decisione da parte di queste Sezioni Unite giustifica l'integrale compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo.

Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito accoglie il ricorso della contribuente *dei contribuenti*

Compensa le spese del giudizio.

Così deciso il 17 dicembre 2019 dalle Sezioni Unite civili in Roma.

Il cons.rel.

Raffaella Pisanò

Il Presidente

Giuseppe M. ...