

Civile Ord. Sez. 5 Num. 19351 Anno 2019

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: FASANO ANNA MARIA

Data pubblicazione: 18/07/2019

ORDINANZA INTERLOCUTORIA
N. 73

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 giusta delega a margine;

- **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;

- **controricorrente** -

3481/01
2019

avverso la sentenza n. 305/2011 della COMM.TRIB.REG.
di NAPOLI, depositata il 06/10/2011;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 06/02/2019 dal Consigliere Dott. ANNA
MARIA FASANO;
udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha concluso per
l'accoglimento per quanto di ragione del ricorso;
udito per il ricorrente l'Avvocato ELEFANTE che si
riporta e chiede l'accoglimento.



FATTI DI CAUSA

Antonio e Giuseppe Valentino impugnavano innanzi alla CTP di Caserta due avvisi di accertamento, per Irpef, relativi all' anno di imposta 2003, con cui veniva rettificato il valore della plusvalenza realizzata con la madre Vincenza Simone, mediante cessione di un terreno edificatorio sito in Sessa Aurunca (CE), pervenuto ai contribuenti a mezzo di successione ereditaria. L'Ufficio rilevava che i venditori non avevano incluso la plusvalenza realizzata nella propria dichiarazione dei redditi, per avere precedentemente provveduto alla rivalutazione del fondo, ai sensi dell'art. 7, primo comma, legge n. 448 del 2001 e per avere dichiarato un valore di vendita di euro 500.000,00 inferiore al prezzo di stima della rivalutazione (euro 584.230,36). L'Ufficio riteneva non applicabile la normativa di favore prevista dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001, perché l'applicazione di tale norma presupponeva che fosse dichiarato un valore di vendita superiore a quello di perizia.

L'Agenzia delle entrate determinava il valore della plusvalenza in misura pari alla differenza tra il valore di vendita e quello indicato nella dichiarazione di successione (atto di provenienza), imputando tale plusvalenza in parti uguali ai tre contribuenti, secondo le normali regole di tassazione disposte dall'art. 82 del d.P.R. n. 917 del 1986, ratione temporis applicabile.

La Commissione Tributaria Provinciale di Caserta riuniva i ricorsi proposti dai contribuenti e, con sentenza n. 734/07/09, li accoglieva parzialmente, disponendo il diritto al rimborso dell'imposta sostitutiva già versata, e confermando per il resto l'accertamento. La sentenza veniva appellata innanzi alla Commissione Tributaria Regionale della Campania dall'Agenzia delle entrate, mentre i contribuenti spiegavano appello incidentale. L'adita Commissione, dopo aver disposto la separazione delle cause riunite, con sentenza n. 305/28/11, accoglieva l'appello dell'Ufficio, mentre rigettava l'appello incidentale spiegato dai contribuenti, stabilendo che l'agevolazione prevista dall'art. 7, comma 1, l. n. 448 del

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'Cassazione'.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2001, era subordinata all'indicazione del valore determinato dalla perizia di stima ed al pagamento dell'imposta sostitutiva.

Antonio e Giuseppe Valentino ricorrono per la cassazione della sentenza, svolgendo tre motivi. L'Ufficio si è costituito con controricorso. All'adunanza camerale del 19.4.2018, il Collegio, ritenuto la particolare rilevanza dei profili di diritto relativi alle questioni trattate, rinviava la causa a nuovo ruolo per la trattazione in pubblica udienza.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si censura la sentenza impugnata, denunciando violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1 e 6 l. n. 448 del 2001 (art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.), proponendo alla Corte di pronunciarsi, a scopo illustrativo, sul seguente quesito di diritto:

"Si chiede all'Ecc.ma Corte se, 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 ex art. 7, primo comma, legge 488/2001, il sesto comma del medesimo articolo debba essere interpretato nel senso che la plusvalenza realizzata dai venditori ai fini reddituali vada calcolata sulla base della differenza tra valore di cessione e valore iniziale (storico) indicato nell'atto di provenienza, venendo così meno l'efficacia della perizia rivalutativa ai fini della tassazione della plusvalenza (tesi sostenuta dalla CTR), ovvero se, ferma restando l'indeducibilità di eventuali minusvalenze, la perizia rivalutativa del valore iniziale rimanga efficace, di modo che la plusvalenza vada calcolata sulla differenza tra valore di cessione e valore iniziale rivalutato attraverso l'apposita perizia estimativa (tesi sostenuta dai ricorrenti)."

2. Con il secondo motivo si censura la sentenza impugnata denunciando omessa motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.), atteso che la Commissione Tributaria Regionale non avrebbe spiegato la "ratio" sottesa alla propria statuizione secondo cui il valore della plusvalenza andrebbe determinato sulla base della differenza tra valore indicato nell'atto di vendita e valore di provenienza non rivalutato, tenuto conto che la questione controversa non afferiva affatto alla individuazione dei requisiti necessari per

l'applicazione del valore rivalutato al calcolo della sopravvenienza, ex art. 7, comma 1, essendo riferita, invece, la corretta interpretazione del comma sesto dell'art. 7. Si conclude proponendo alla Corte, a scopo meramente illustrativo, di pronunciarsi sul seguente quesito di diritto: "Si chiede alla Ecc.ma Corte se, in giudizio afferente l'applicabilità della disciplina di determinazione delle minusvalenze e plusvalenze come regolata dall'art. 7 legge 448/2001, risulti omessa la motivazione della sentenza della CTR che incentri la propria pronuncia esclusivamente sulla sussistenza dei requisiti previsti per usufruire dell'agevolazione fiscale, quali l'indicazione del valore determinato dalla perizia di stima ed il pagamento dell'imposta sostitutiva, che non risultavano controversi, né in contestazione. La Commissione Tributaria Regionale avrebbe invece dovuto pronunciarsi sulla reale questione controversa che risultava la seguente: applicabilità, o meno, del valore del cespite rivalutato con perizia estimativa nella determinazione della plusvalenza reddituale in ipotesi di dichiarazione di un valore inferiore al valore di perizia nell'atto di compravendita".

3. Con il terzo motivo si censura la sentenza impugnata denunciando omessa pronuncia su un punto decisivo e controverso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., atteso che la CTR non avrebbe poi deciso se l'imposta sostitutiva andasse effettivamente detratta dall'imposta accertata, così omettendo di pronunciarsi su una specifica questione controversa, avendo accolto l'eccezione erariale, proposta nell'appello principale, secondo cui la Commissione di primo grado aveva erroneamente disposto il rimborso dell'imposta sostitutiva, mentre i contribuenti ne avevano chiesto la detrazione dall'imposta accertata.

4. I primi due motivi di ricorso, per ragioni di connessione logica, vanno esaminati congiuntamente.

La questione all'esame della Corte riguarda l'applicabilità della disciplina della rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili, ai fini della rivalutazione, sulla base della perizia di stima redatta dalle parti ai sensi dell'art. 7 l. n. 448 del 2001, nell'ipotesi in cui nell'atto di cessione del fondo venga dichiarato un valore inferiore a quello indicato nella perizia di stima ai fini della determinazione della plusvalenza, in

fattispecie in cui non vi è contestazione né sull'indicazione del valore di perizia nell'atto di cessione, né sul pagamento dell'imposta sostitutiva da parte del contribuente.

4.1. Gli artt. 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Legge finanziaria 2002) consentivano ai contribuenti che detenevano alla data del 1 gennaio 2002 titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentari, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro costo o valore di acquisto alla predetta data. Il costo di acquisto rideterminato, secondo le modalità contenute nelle predette disposizioni, era utilizzabile al fine del calcolo dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere a), b) c) e c bis) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni (TUIR). Per poter utilizzare il valore "rideterminato", in luogo del costo storico, il contribuente era tenuto al versamento di un'imposta sostitutiva del 2 o del 4 per cento del valore risultante da un'apposita perizia giurata di stima. Il termine entro il quale redigere la perizia giurata ed effettuare il pagamento dell'imposta era stato inizialmente fissato al 30 settembre 2002, ma disposizioni successive hanno modificato la data cui fare riferimento per il possesso dei beni ed i termini per l'effettuazione dei richiamati adempimenti.

4.2. Il valore viene determinato sulla base di una perizia giurata di stima, a cui si applica l'art. 64 c.p.c., redatta dai professionisti indicati nella citata norma.

L'art. 7, comma 6, cit. in particolare, stabilisce che: "la determinazione del valore di acquisto dei terreni costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale". Il valore rideterminato può essere contrapposto al corrispettivo della cessione a titolo oneroso al posto dell'originario costo o valore di acquisto. Il valore fiscalmente riconosciuto di tali beni aumenta, riducendo così l'eventuale plusvalenza ai fini Irpef in caso di successiva cessione. La perizia giurata di stima, infatti, consente di ridurre il valore della plusvalenza derivante dalla cessione dei beni stessi, di cui all'art. 81, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle

imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il versamento dell' imposta sostitutiva perfeziona la rivalutazione ed il contribuente può utilizzare immediatamente il nuovo valore di acquisto per la determinazione della plusvalenza. Il contribuente può optare per la rideterminazione del valore del bene, con conseguente versamento dell' imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio dell' imposta ordinaria, altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata, mentre l' Amministrazione finanziaria, a fronte della concessione di un simile beneficio, riceve un immediato introito fiscale. La stima emergente dalla perizia giurata, con il pagamento dell' imposta sostitutiva, determina il nuovo valore minimo legale, in modo tale che il titolare del terreno, al momento della sua alienazione, possa sottrarsi alla tassazione della plusvalenza secondo i criteri dettati dal d.P.R. n. 917 del 1986 art. 68.

4.3.L' art. 7 della l. n. 448 del 2001, in sostanza, consente una rideterminazione del valore di acquisto di terreni edificabili e a destinazione agricola, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva, che permette di assumere come valore iniziale non più il costo di acquisto del terreno, secondo i criteri individuati nell' art. 68 del TUIR (già art. 81), ma quello determinato sulla base della relazione di stima. La stima emergente dalla perizia giurata ed il pagamento dell' imposta sostitutiva identifica il nuovo valore minimo legale, così che l' alienante, al momento della vendita del terreno, si affranca dalla tassazione della plusvalenza generata ai sensi dell' art. 67, comma 1, lett. a) e b) del d.P.R. n. 917 del 1986.

4.4. Si può verificare l' ipotesi che il prezzo di cessione sia ulteriormente superiore a quello stimato, oppure inferiore a quello stimato, come accaduto nella fattispecie. Va, pertanto, stabilito se il contribuente che si sia avvalso della rivalutazione possa ancora usufruire del regime agevolativo, beneficiando della determinazione del valore indicato nella perizia giurata.

Come chiarito da questa Corte (Cass. n. 9155 del 2016; Cass. n. 24057 del 2014), la natura dell' imposta sostitutiva in esame è quella di una

imposta "volontaria, in quanto è frutto di una libera scelta del contribuente, il quale opta per la rideterminazione del valore del bene... con conseguente versamento dell'imposta sostitutiva, nella prospettiva, in caso di futura cessione, di un risparmio sull'imposta ordinaria altrimenti dovuta sulla plusvalenza non affrancata, ricevendone l'Amministrazione finanziaria un immediato introito fiscale". In particolare, è stato precisato che l'opzione fiscale in oggetto non rientra tra le dichiarazioni di scienza suscettibili di essere corrette in caso di errore, ma tra le manifestazioni di volontà irretrattabili (salvo il caso di errore obiettivamente riconoscibile ed essenziale ai sensi dell'art. 1428 c.c.), non potendo pertanto ravvisarsi i presupposti per il ricorso alla procedura di rimborso prevista dall'art. 38 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, non essendo configurabile un errore materiale bensì una scelta discrezionale compiuta dal contribuente, e non ricorrendo un'ipotesi di duplicazione o di inesistenza della obbligazione (Cass. 939 del 2016, Cass. n. 6688 del 2015, Cass. n. 3410 del 2015). Si è chiarito che: "Assumono efficacia determinante, ai fini del perfezionamento della procedura in questione, da un lato, la redazione di una perizia giurata di stima, e, dall'altro, l'assoggettamento del detto valore ad una imposta sostitutiva attraverso il versamento della stessa nel termine su precisato cosicché la scelta del contribuente di optare (attraverso la perizia giurata di stima ed il versamento anche solo della prima rata dell'imposta sostitutiva) per la determinazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni costituisce un atto unilaterale dichiarativo di volontà che, giunto a conoscenza del destinatario Amministrazione finanziaria (attraverso il detto pagamento dell'imposta sostitutiva) comporta di per sé quale suo effetto (per quanto detto sopra) la rideterminazione del valore della partecipazione, e, pertanto, in base ai principi generali di cui all'art. 1324 c.c. e art. 1334 c.c. e ss. non può essere revocato per scelta unilaterale del contribuente" (Cass. n. 3410 del 2015), "sicché il caso di pagamento rateale, restano dovuti i successivi versamenti, non potendo invocarsi il principio della emendabilità della dichiarazione in relazione a specifiche manifestazioni di volontà negoziale" (Cass, n. 26317 del 2016). La scelta rimane irrevocabile anche in conseguenza di un evento successivo ed imprevedibile, quale può essere il decesso del contribuente, intervenuto prima della cessione del bene, che non priva di

causa giuridica l'adempimento dell'obbligazione tributaria ormai effettuato (v. Cass. n. 13406 del 2016, in tema di esclusione del rimborso a favore degli eredi).

Questa Corte ha affermato il principio, secondo cui:

"In tema di imposte sui redditi, e con riferimento alla determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett.a) e b) del d.P.R. n. 917 del 1986, nel caso di cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la rideterminazione del valore di acquisto sulla base di una perizia giurata di stima, a norma dell'art. 7 della l. n. 448 del 2001, non limita il potere di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, come si evince dallo stesso art. 7, comma 6, ai sensi del quale tale rideterminazione costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro, dell'imposta ipotecaria e catastale" (Cass. n. 19465 del 2016).

Ciò sulla base del rilievo che: " se l'esercizio di tale scelta non preclude al contribuente, in caso di futura cessione, la facoltà di non attenersi al valore quale indicato nella succitata perizia di stima, potendo essersi nel contempo modificate le condizioni relative all'andamento del mercato immobiliare e le stesse condizioni dell'immobile, d'altro canto il valore indicato nella perizia non limita l'accertamento dell'Ufficio, come si evince dal succitato comma 6 dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001, secondo il quale la rideterminazione del valore di acquisto dei terreni costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale " (in motivazione Cass. n. 19465 del 2016; Cass. n. 29184 del 2017).

4.5. Secondo l'interpretazione della Agenzia delle Entrate, il comma 6 dell'art. 7 cit. implica che, se la cessione avvenga ad un corrispettivo inferiore a quello dichiarato nella perizia giurata, l'Ufficio deve procedere al calcolo della plusvalenza senza tenere conto del valore minimo legale, ma secondo i criteri desunti dagli artt. 67 e 68 del TUIR, e dunque calcolando la differenza tra il prezzo di cessione e il vecchio valore di acquisto. Tale interpretazione, secondo l'Agenzia, discende dalla considerazione che il valore in perizia non è immodificabile, potendo verificarsi eventi che incidano sul bene deprezzandolo; in questo caso, trattandosi di valore non più utilizzato dallo stesso dichiarante - cedente,

anche per l'Ufficio non costituisce più valore di riferimento, riemergendo pertanto i criteri originari di calcolo dalla plusvalenza. L'interpretazione sostenuta dall'Agenzia delle entrate è stata illustrata in varie circolari, in particolare nella n. 15 del 1.02.2002, nella n. 81 del 6.11.2002, nella n. 35 del 4.8.2004, e più recentemente nella n. 47 del 2011.

Per l'Ufficio, nel caso di cessione di un terreno ad un valore inferiore a quello per cui si è pagata l'imposta sostitutiva l'intera operazione di rideterminazione cessa di avere effetto, sicchè va applicata la plusvalenza secondo le regole della tassazione ordinaria. Più recentemente, con la circolare n. 1 del 15 febbraio 2013, l'Agenzia delle entrate ha precisato che: "Qualora il contribuente intenda avvalersi del valore rideterminato deve necessariamente indicarlo nell'atto di cessione anche se il corrispettivo è inferiore. In tal caso, le imposte di registro, ipotecarie e catastali devono essere assolte sul valore di perizia indicato nell'atto di trasferimento.

Nel caso in cui, invece, nell'atto di trasferimento sia indicato un valore inferiore a quello rivalutato, si rendono applicabili le regole ordinarie di determinazione della plusvalenza indicate nell'articolo 68 del TUIR, senza tenere conto del valore rideterminato. Va tenuto presente, peraltro, che, il contribuente ha anche la possibilità di rideterminare nuovamente il valore del terreno detenuto, riferito alla data del 1 gennaio 2013. Il contribuente che intende usufruire nuovamente della determinazione del valore del terreno (con riferimento alla data del 1 gennaio 2013), deve redigere la perizia giurata di stima entro il 30 giugno 2013, ovvero entro la data di stipula dell'atto se la cessione avviene prima di tale termine e deve provvedere al versamento dell'importo eventualmente dovuto entro il 1 luglio 2013 (poiché il termine del 30 giugno 2013, previsto dalla norma, cade di domenica). Qualora l'imposta pagata in occasione della precedente rideterminazione sia maggiore di quella dovuta entro il 30 giugno 2013 non deve essere effettuato alcun versamento. Al riguardo, appare opportuno precisare che, in tal caso, per espressa previsione normativa, la parte eccedente non può essere chiesta a rimborso".

Le richiamate circolari, che illustrano la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate, sono irrilevanti ai fini della lettura della disciplina, non costituendo fonte di interpretazione autentica della norma, nondimeno

possono costituire un utile strumento per la ricerca e la ricostruzione del significato di una norma, senza che il giudice sia tenuto ad applicarle.

4.6. E' noto l'indirizzo, sostenuto da questa Corte, secondo cui, in ipotesi in cui il contribuente, come nella specie, dichiara nell'atto di vendita un prezzo inferiore a quello oggetto dell'indicata perizia di stima, esclude la decadenza dal beneficio, con la conseguenza che all'Ufficio sarà precluso di riprendere il calcolo della plusvalenza secondo il criterio degli artt. 67 e 68 TUIR, muovendo dal vecchio valore di acquisto. Si è ritenuto che: "La scelta del contribuente di calcolare il valore del bene ai sensi della legge n. 488 del 2001, art. 7, in deroga al sistema ordinario, facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non limita la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore, sicchè anche in tale ipotesi, deve escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri (Cass. n. 25501 del 2018).

In linea con questo indirizzo l'ordinanza n. 24310 del 2016 secondo cui: "Non appare dunque sussistente alcun vincolo ai fini della determinazione del corrispettivo nella successiva vendita dell'immobile, non potendo in particolare ritenersi che il valore del cespite come rideterminato ex art. 7 l. 448 /2001, costituisca valore legale inderogabile e condizione ostativa alla facoltà del contribuente di alienare il bene ad un prezzo inferiore, dovendo pertanto escludersi la decadenza dal beneficio e la facoltà per l'Agenzia di accertare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri ex artt. 67 e 68 TUIR, con riferimento cioè al costo di acquisto del terreno".

Il principio è stato confermato da Cass. n. 19242 del 2016, Cass. n. 7037 del 2018, e Cass. n. 24141 del 2017.

Si è, altresì, stabilito che nel caso in cui il prezzo di cessione sia ulteriormente superiore a quello stimato, la plusvalenza è pari alla differenza tra il valore di stima della perizia ed il maggior valore di cessione (Cass. n. 25501 del 2018 ; Conf. Cass. n. 2894 del 2019).

In particolare, è stato precisato che:" In tema di plusvalenze realizzate mediante la cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la scelta del contribuente di calcolare il valore del bene ex art. 7 della l. n. 448 del 2001, in deroga al sistema ordinario, facendo redigere apposita perizia giurata ed effettuando il relativo versamento, non determina alcun

vincolo nella successiva vendita e non limita pertanto la facoltà di alienare il bene ad un prezzo inferiore, sicchè, in questa ipotesi, deve escludersi la decadenza del contribuente dal beneficio e la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di calcolare la plusvalenza secondo gli ordinari criteri previsti dall'art. 68 TUIR, ossia a partire dal vecchio valore di acquisto (Cass. n. 7037 del 2018; Cass. n. 23508 del 2018; Cass. n. 24310 del 2016; Cass. n. 19242 del 2016; Cass. n. 25721 del 2014). Riguardo al medesimo tema, questa Corte ha, altresì, osservato che la mancata indicazione, nell'atto di vendita dell'immobile, del valore del cespite così come rideterminato a norma della l. n. 448 cit. art. 7, non costituisce condizione ostativa alla facoltà del contribuente di assumere come valore iniziali, in luogo del costo o del valore di acquisto, quello alla data del 1.1.2002, individuato sulla base di una perizia giurata, attesa l'assenza di limitazioni poste in tal senso dalla legge e l'irrilevanza di quanto, invece, previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative "(Cass. n. 25501 del 2018; Cass. n. 19242 del 2016).

4.7. A tale orientamento si contrappone l'indirizzo minoritario, che si condivide, illustrato con sentenza n. 19465 del 2016 a mente del quale, in fattispecie analoga a quella per cui si procede, nel caso in cui viene dichiarato nell'atto di vendita un prezzo inferiore a quello oggetto della perizia di stima, si afferma che non può essere considerato preclusivo dell'esercizio del potere di accertamento dell'Ufficio, quanto alle imposte alle imposte dirette sulla plusvalenza non dichiarata e realizzata con il patto di cessione: "accertamento che, in mancanza del riferimento del prezzo del 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), del TUIR."

Si ritiene, infatti, che a seguito della vendita del bene ad un prezzo inferiore a quello indicato nella perizia di stima, il trattamento agevolativo indicato dall'art. 7 della l. n. 448 del 2001, viene meno, sicchè l'Ufficio non essendo privato del potere di accertare un valore diverso dal prezzo di vendita, può certamente contestare al contribuente la plusvalenza calcolata ai sensi dell'art. 68 del TUIR (già art. 81), ma tenendo conto del "vecchio valore" di acquisto. Se il contribuente, per intervenuta diminuzione del valore dell'immobile, nella cessione dichiara un prezzo

inferiore, sarà assoggettato all'eventuale plusvalenza secondo le regole ordinarie: quindi, si assumerà come valore normale di riferimento il costo o il valore di acquisto del terreno secondo gli ordinari criteri dell'art. 68.

4.8. Offre uno spunto a favore della tesi esposta, l'esame della "ratio" della disciplina speciale introdotta dal legislatore nel 2001, finalizzata ad assicurare introiti nelle casse dello Stato, a mezzo di concessione di un trattamento agevolativo, che, in quanto tale, impone stretta interpretazione.

Secondo la giurisprudenza di questo giudice di legittimità (v. per tutte S.U. ord. n. 11373 del 2015) e la giurisprudenza anche costituzionale, a salvaguardia dell'equilibrio tra gli interessi che si contrappongono nel rapporto tributario (la garanzia dei contribuenti e le esigenze di bilancio dell'ente impositore), che si esprime a livello costituzionale nell'art. 53 Cost., nella riserva di legge sancita dall'art. 23 Cost. e nella previsione dell'art. 81 Cost. (v. Cort. Cost. n. 1 del 2012), l'ambito dell'imposizione è tracciato dal legislatore attraverso la precisa indicazione di oggetti e soggetti tassabili, con la conseguenza che in relazione alle norme impositive è pacificamente escluso che la tassazione possa investire oggetti e soggetti non espressamente emergenti dal dato normativo espresso, onde anche le norme agevolative, per esigenza speculare, non possono essere suscettibili di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del suddetto dato normativo espresso.

Non è consentito desumere dal dettato normativo dell'art. 7 comma 1, cit., i principi espressi dall'indirizzo che ritiene di escludere la decadenza dal beneficio fiscale, posto che la norma consente una facoltà al contribuente che, se esercitata, gli impone il rispetto dei presupposti per la concessione dell'agevolazione. Si 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".

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La disciplina derogatoria dell'imposizione fiscale, nella specie il recupero della plusvalenza tassabile, è da ritenersi di stretta interpretazione sicchè le possibili deroghe e termini di decadenza possono essere consentiti solo dalla legge.

A tale riguardo le S.U. di questa Corte, con sentenza n. 18574 del 2016, hanno chiarito che: "Non può ritenersi un'operazione ermeneutica ...che, sia pure attraverso una interpretazione logico - sistematica, si spinga oltre la lettera della legge, nella specie ritenendo spettante all'Amministrazione un più ampio termine per l'accertamento in relazione ad un tributo (IVA) per il quale tale più ampio termine non è stato espressamente previsto, dovendo evidenziarsi che in relazione a norme eccezionali o comunque di "stretta interpretazione", anche l'esegesi logico-evolutiva (ed eventualmente quella costituzionalmente orientata) sono precluse se, operando non difformemente dalla interpretazione analogica, conducano ad un estensione della sfera di operatività della norma interpretata ad ipotesi non sussumibili nel relativo specifico significato testuale (v. in tal senso la già citata S.U. ord. n. 11373 del 2015)".

4.9. Il Collegio, disattendendo l'indirizzo prevalente sostenuto da questa Corte, rileva che, nella fattispecie in esame, avendo il contribuente dichiarato nell'atto un corrispettivo inferiore a quello indicato nella perizia di stima, è conseguente decaduto dal beneficio agevolativo, consentendo all'Amministrazione di accertare la plusvalenza tassabile secondo i criteri ordinari. l'Ufficio ha, pertanto, legittimamente assunto ai fini della quantificazione della plusvalenza il criterio ordinario di cui all'art. 68, in relazione all'art. 67, lett. b) del TUIR, trattandosi di atto di cessione di terreno acquisito pro quota per effetto di successione.

Il contribuente, esercitando il diritto di cui all'art. 7 della l. n. 448 del 2001, ha espresso volontariamente una opzione fiscale (qualificata da questa Corte come dichiarazione di volontà irretrattabile), sicchè nell'ipotesi in cui, al momento della cessione del bene rivalutato, non si sia attenuto a tale opzione, indicando nell'atto di cessione un prezzo inferiore a quello dichiarato nella perizia di stima, si è esposto al rischio dell'accertamento dell'Ufficio, il quale ha potuto rideterminare il valore dei

terreni, tenendo conto dei criteri ordinari, in ragione del venire meno del trattamento agevolativo.

Con l'atto impositivo impugnato, il valore della plusvalenza è stato determinato in misura pari alla differenza tra il valore di vendita e quello indicato nella dichiarazione di successione (atto di provenienza), ed è stato imputato in parti uguali alla ricorrente ed ai suoi due figli, secondo le normali regole di tassazione disposte dall'art. 82 del d.P.R. n. 917 del 1986 (nella formulazione applicabile "ratione temporis").

5. Da siffatti rilievi emerge chiaramente che ricorrono le condizioni per la rimessione degli atti al Primo Presidente, affinché valuti l'opportunità di assegnare la trattazione e la decisione del ricorso alle Sezioni Unite, atteso che la soluzione della questione, oltre che a rendere necessaria una armonizzazione tra le pronunce di questa Corte, può qualificarsi di "particolare rilevanza" ai sensi dell'art. 374 comma 2, c.p.c.

Il terzo motivo di ricorso si intende assorbito, posto che la valutazione delle censure dipende dalla decisione sulle questioni sottoposte all'esame delle Sezioni Unite.

P.Q.M.

La Corte rimette la causa al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite.

Così deciso, in Roma, nelle camere di consiglio del 6 febbraio e del 17