

Sentenza

FATTI DI CAUSA

1. La Direzione Provinciale I di Roma dell'Agenzia delle Entrate emetteva nei confronti di Lo.Da. un avviso di accertamento con il quale contestava al prefato contribuente l'omessa dichiarazione della plusvalenza da lui asseritamente realizzata nell'anno 2010 a séguito della cessione a titolo oneroso di un terreno di sua proprietà, suscettibile di utilizzazione edificatoria, sito nel Comune di Formello in località "Omissis", trasferito a terzi con atto di compravendita per notar An.Ma. del 30 giugno 2009; ne derivavano le corrispondenti riprese a tassazione ai fini dell'IRPEF e l'irrogazione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste dalla legge.

1.1 La pretesa fiscale si fondava sul disconoscimento del diritto del contribuente di avvalersi dell'opzione per la rideterminazione del valore di acquisto del terreno, ai fini dell'applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. b), del t.u.i.r., secondo la procedura prevista dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001 e dall'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282 del 2002, conv. dalla legge n. 27 del 2003, come modificato dall'art. 2, comma 229, lett. a), della legge n. 191 del 2009; e ciò sul presupposto che alla data del 1 gennaio 2010, all'uopo fissata da tale ultima norma, egli non fosse più nel possesso del bene.

2. Il Lo.Da. impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale (CTP) di Roma, che respingeva il suo ricorso.

3. La pronuncia di primo grado veniva successivamente confermata dalla Commissione Tributaria Regionale (CTR) del Lazio, la quale rigettava l'appello della parte privata.

3.1 A sostegno della decisione assunta il collegio regionale osservava che: - alla data del 1 gennaio 2010 il ricorrente non era più nel possesso del terreno in questione, avendolo ceduto all'acquirente in virtù di apposita clausola (art. 7) del contratto di compravendita concluso inter partes; - era, inoltre, rimasto inosservato l'obbligo di indicare nel rogito notarile il valore rideterminato dell'immobile compravenduto, dal momento che la perizia giurata di stima a tal fine prevista dall'art. 7, comma 1, della legge n. 448 del 2001 era stata "redatta, giurata ed asseverata" solo successivamente alla stipula dell'atto.

4. Contro questa sentenza Lo.Da. ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

6. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Il ricorrente ha depositato sintetica memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. I due motivi di ricorso, formulati ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., prospettano entrambi la violazione dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001 e dell'art. 2, comma 229, della legge n. 191 del 2009.

1.1 Con il primo si rimprovera alla CTR di aver erroneamente affermato che il contribuente non poteva avvalersi dell'opzione per la rideterminazione del valore di acquisto del terreno secondo la procedura disciplinata dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001, per avere egli ceduto il possesso materiale dell'immobile alla parte acquirente anteriormente al 1 gennaio 2010.

1.2 I giudici regionali avrebbero, infatti, tralasciato di considerare che il possesso di diritto del terreno era stato mantenuto dal Lo.Da. fino al 21 aprile 2010, giacché soltanto in quella data si era prodotto l'effetto traslativo

del bene, convenzionalmente sottoposto alla condizione sospensiva della definitiva approvazione del piano particolareggiato del Comune di Formello relativo al comparto "Omissis" (art. 5 del contratto).

2. Con il secondo si contesta al collegio d'appello di aver a torto ritenuto necessaria l'indicazione del valore periziato dell'immobile nell'atto di compravendita, al fine di poter accedere alla tassazione sostitutiva contemplata dalle norme citate.

3. Le suesposte censure sono suscettibili di congiunta disamina, in quanto accomunate dalla denunciata inosservanza delle stesse norme di legge.

3.1 Esse sono meritevoli di accoglimento per le ragioni di séguito illustrate.

3.2 Come si ricava dalla superiore narrativa, la CTR laziale ha posto a base della propria pronuncia due distinte e autonome rationes decidendi:

(i) il contribuente non poteva avvalersi della procedura di rideterminazione del valore di acquisto del terreno prevista dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001, avendo perduto il possesso del bene anteriormente alla data del 1 gennaio 2010, fissata dall'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282 del 2002, conv. dalla legge n. 27 del 2003, come modificato dall'art. 2, comma 229, lett. a), della legge n. 191 del 2009 per l'accesso alla detta procedura;

(ii) le parti erano venute meno all'obbligo di indicare nel contratto di compravendita il valore del bene rideterminato ai sensi dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001, poiché la perizia giurata di stima a tal fine richiesta dalla norma era stata "redatta, giurata ed asseverata" solo successivamente alla data di stipula del rogito notarile.

3.3 Ambedue le predette rationes sono state efficacemente attaccate dal ricorrente con i motivi sopra illustrati.

3.4 Per una migliore intelligenza delle questioni da trattare conviene anzitutto trascrivere il testo delle norme di riferimento.

3.5 L'art. 7, comma 1, della legge n. 448 del 2001, nel testo applicabile ratione temporis, così recita:

"Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81 (ora articolo 67 – n.d.r.), 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...".

L'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282 del 2002, conv. dalla legge n. 27 del 2003, come modificato dall'art. 2, comma 229, lett. a), della legge n. 191 del 2009, stabilisce quanto segue: "Le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto... dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2010. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 31 ottobre 2010; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 31 ottobre 2010".

3.6 Dall'inequivoco tenore letterale dell'ultimo periodo di quest'ultima norma si ricava che la perizia di stima del valore del terreno doveva essere redatta e asseverata con giuramento entro il 31 ottobre 2010.

3.7 Tali adempimenti erano, quindi, espletabili anche successivamente alla data del 1 gennaio 2010, fino alla quale il contribuente avrebbe dovuto mantenere il possesso del bene, onde potersi avvalere delle disposizioni di cui all'art. 7 della legge n. 448 del 2001.

Ne discende che non soltanto il giuramento ma anche la stessa redazione della perizia ben potevano avvenire in un momento successivo alla stipula dell'atto di cessione del terreno.

3.8 In questi termini si è già più volte pronunciata la giurisprudenza di legittimità, la quale ha statuito che, in tema di plusvalenze di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lettere a) e b), del D.P.R. n. 917 del 1986 realizzate a séguito della cessione di terreni edificabili e con destinazione agricola, la mancata indicazione, nell'atto di vendita, del valore dell'immobile, così come rideterminato a norma dell'art. 7 della legge n. 448 del 2001, non costituisce condizione ostativa alla facoltà del contribuente di assumere come valore iniziale quello alla data del 1 gennaio 2002 (ripetutamente modificata con successivi interventi legislativi) individuato sulla base di una perizia giurata, stante l'assenza di limitazioni poste in proposito dalla legge e l'irrilevanza di quanto, invece, previsto da atti non normativi, come le circolari amministrative (cfr. Cass. n. 25721/2014, Cass. n. 19242/2016, Cass. n. 3462/2023).

3.9 Le considerazioni fin qui svolte dimostrano la fondatezza del secondo motivo.

3.10 Altrettanto fondate sono le critiche rivolte dal ricorrente alla prima ratio decidendi spesa dalla Commissione regionale.

3.11 I giudici di seconde cure hanno, infatti, ritenuto che il Lo.Da. non potesse accedere alla procedura di rideterminazione del valore del terreno di cui all'art. 7 della legge n. 448 del 2001, per aver perduto il possesso materiale del bene anteriormente alla data del 1 gennaio 2010.

3.12 Il ragionamento decisorio da loro seguito si fonda sulla pattuizione contenuta nella clausola n. 7 del contratto di compravendita, in virtù della quale, fin dalla data di stipula del rogito (30 giugno 2009), la parte acquirente doveva considerarsi immessa nel possesso dell'immobile.

3.13 La CTR non ha, però, tenuto conto della diversa tesi propugnata al riguardo dal contribuente, il quale sosteneva di aver mantenuto il possesso di diritto del terreno fino al 21 aprile 2010, avendo le parti subordinato la produzione dell'effetto traslativo alla condizione sospensiva della definitiva approvazione del piano particolareggiato del Comune di Formello relativo al comparto "Omissis".

L'assunto difensivo della parte privata ruota intorno alla clausola n. 5 del contratto, di cui la stessa Commissione regionale ha fatto espressa

menzione nella narrativa della sentenza (pag. 2, paragrafo 2).

3.14 Ciò posto, ritiene la Corte che, ai fini dell'accesso al meccanismo di rideterminazione del valore dei terreni edificabili e con destinazione agricola, posseduti alla data del 1 gennaio 2010 secondo la disciplina dettata dall'art. 7 della legge n. 448 del 2001 e dall'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282 del 2002, come modificato dall'art. 2, comma 229, lett. a), della legge n. 191 del 2009, il requisito del possesso debba essere riferito al diritto di possedere (*ius possidendi*), spettante al titolare della proprietà o di altro diritto reale di godimento sulla res. Non rileva, invece, il mero potere di fatto sulla cosa, ove non sorretto da una corrispondente situazione giuridica (*ius possessionis*), come può accadere quando non si sia ancora prodotto l'effetto traslativo in favore di chi eserciti tale potere nella consapevolezza della perdurante titolarità del diritto di proprietà in capo ad altri.

3.15 Invero, poiché la norma risponde alla ratio di istituire un meccanismo agevolativo che consenta al contribuente di sottrarsi, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva, alla tassazione della plusvalenza derivante dalla cessione (anche solo eventuale) a titolo oneroso di terreni edificabili e con destinazione agricola, il destinatario di essa non può che essere individuato nella persona che andrebbe altrimenti

assoggettata alla predetta tassazione, vale a dire in chi abbia ceduto (o in futuro cederà) terreni di quella natura verso il corrispettivo di un prezzo superiore a quello precedentemente sostenuto per l'acquisto.

3.16 Ne discende, come logica conseguenza, che il possesso rilevante a termini della disposizione in commento è soltanto quello del titolare dello ius in re oggetto di cessione, non potendo il mero possessore materiale realizzare una plusvalenza imponibile.

3.17 Sulla scorta dei rilievi che precedono, ha errato la CTR nell'affermare che, per effetto del trasferimento del potere di fatto sul terreno in pendenza della condizione sospensiva apposta al contratto di compravendita, era venuto meno in capo al contribuente venditore il requisito del possesso dell'immobile, necessario per poter accedere al meccanismo di tassazione alternativo previsto dall'art. 7, comma 1, della legge n. 448 del 2001.

4. Va, pertanto, disposta la cassazione dell'impugnata sentenza con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (già CTR) del Lazio, in diversa composizione, la quale, alla luce dei principi di diritto sopra espressi, procederà a un nuovo esame della controversia, accertando se alla data del 1 gennaio 2010 il contribuente avesse il diritto di possedere il terreno per cui è causa per non essersi ancora avverata la condizione sospensiva dell'effetto traslativo della proprietà.

4.1 Al giudice di rinvio viene demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione, in data 15 settembre 2026.

Depositato in Cancelleria il 25 settembre 2026.