

La decadenza da un'agevolazione non consente di invocarne altra in via subordinata

Cass. Sez. Trib. 30 maggio 2017, n. 13583 - Botta, pres.; Stalla, est.; Fuzio, P.M. (diff.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Agrifrut Romagna società agricola cooperativa r.l. (avv. Vincenzi) ed a. (*Cassa senza rinvio Comm. trib. reg. Bologna 3 luglio 2009*)

Ai fini dell'imposta di registro un atto, sottoposto ad un determinata tassazione agevolata comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere. La decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento impedisce pertanto qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto.

(Omissis)

FATTO E DIRITTO

p. 1. L'agenzia delle entrate propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 38/03/09 del 3 luglio 2009 con la quale la commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, in riforma della prima decisione, ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento notificato alla Agrifrut Romagna coop. agr. in recupero della piena tassazione di registro (aliquota 15 per cento), ipotecaria e catastale sull'atto 10 maggio 2004; atto con il quale la società aveva acquistato un terreno, con sovrastante fabbricato rurale, usufruendo delle agevolazioni (registro e ipotecaria in misura fissa, imposta catastale all'1 per cento) di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4 (trasferimenti di terreni agricoli a coltivatori diretti).

La Commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: effettivamente non spettava alla società l'agevolazione fruita al momento dell'acquisto atteso che, come dalla stessa dedotto in formale atto di «denuncia di decadenza» 22 aprile 2005, il terreno era stato da essa venduto a terzi nel quinquennio dall'acquisto; - purtuttavia, la società aveva diritto di fruire della diversa agevolazione, richiesta contestualmente alla citata denuncia di decadenza, di cui alla nota I, art 1, Tariffa, parte I, d.p.r. n. 131 del 1986 (registro all'8 per cento), atteso che essa rivestiva la qualità di "imprenditore agricolo professionale" (IAP) e che, inoltre, la mutata destinazione urbanistica del terreno da agricolo a edificabile non aveva comportato alcuna variazione della sua destinazione agricola di fatto.

Resiste con controricorso e memoria Agrintesa soc.coop.agr., incorporante Agrifrut.

p. 2.1. Con il primo motivo di ricorso l'agenzia delle entrate lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 - nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. per non avere la Commissione tributaria regionale preso in esame la sua eccezione, opposta fin dal primo grado di giudizio, relativa al fatto che la decadenza dalla agevolazione richiesta al momento della registrazione della compravendita precludeva, di per sé, la nuova richiesta di un diverso beneficio.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce analoga censura - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - per l'ipotesi in cui si ritenesse che la mancata pronuncia sulla suddetta eccezione denotasse rigetto implicito della medesima.

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - insufficiente motivazione in ordine al convincimento della C.T.R. di effettiva destinazione agricola del terreno nei dieci anni successivi al trasferimento; destinazione agricola che, al contrario, doveva escludersi in ragione del fatto che la società aveva venduto il fondo e che, inoltre, quest'ultimo aveva mutato destinazione urbanistica, divenendo edificabile: «il che rende impossibile per la società contribuente Agrifrut di continuare la coltivazione (quand'anche vi abbia mai provveduto)».

p. 2.2. Sono fondati il primo ed il secondo motivo di ricorso (assistiti da idonei quesiti di diritto ex c.p.c., vigente *ratione temporis*) con assorbimento del terzo.

La commissione tributaria regionale, nell'ammettere la società agricola all'agevolazione alternativa, ha disatteso il principio di diritto in base al quale: «la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già nell'atto di acquisto, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto. (Nella specie, per la S.C. non poteva essere concessa l'aliquota ridotta dell'8 per cento una volta che i contribuenti erano decaduti dalla agevolazione di cui al d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, art. 9 prevista per le imprese dirette-coltivatrici)» (Cass. 8409/13; così Cass. 14601/03).

Diversamente da quanto sostenuto dalla controricorrente, la circostanza che l'avviso di accertamento opposto avesse fatto inizialmente richiamo non già a quest'ultimo principio, bensì al mutamento della destinazione agricola del fondo nel decennio dall'acquisto, non osta all'applicazione del medesimo principio nella presente sede contenziosa.

Va intanto osservato che la cessazione della destinazione agricola del fondo era stata dall'amministrazione finanziaria desunta proprio dalla alienazione prima del tempo e, dunque, dalla sopravvenuta impossibilità per la società contribuente di proseguire sul fondo l'esercizio diretto dell'agricoltura.

In ogni caso, la preclusione all'ottenimento di una agevolazione diversa da quella in relazione alla quale si è verificata la decadenza discende dalla applicazione alla fattispecie - sempre ammissibile e, anzi, doverosa - della disciplina giuridica sua propria (in termini di esaurimento del potere di accertamento e di valutazione del regime di tassazione applicabile al momento della registrazione dell'atto), e non dall'esercizio di un potere discrezionale e deliberativo sul quale l'amministrazione finanziaria fonda *ex novo* la pretesa impositiva.

Ne segue, in definitiva, l'accoglimento del ricorso con la cassazione della sentenza impugnata. Poiché non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, né sono state dedotte altre questioni controverse, sussistono i presupposti per la decisione nel merito *ex art. 384 c.p.c.*, mediante rigetto del ricorso introduttivo della società contribuente.

Le spese del presente giudizio di legittimità e di quello di merito vengono compensate, considerato il consolidarsi soltanto in corso di causa dei su riportati orientamenti interpretativi.

(Omissis)

La decadenza da un'agevolazione non consente di invocarne altra in via subordinata

Conformemente a quanto più volte affermato dalla Cassazione¹, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che non è possibile usufruire di un'agevolazione fiscale, richiesta in atto, in via subordinata nel caso in cui il contribuente sia incorso in decadenza da un'altra agevolazione tributaria richiesta nel medesimo atto in via principale².

Pertanto il contribuente che usufruisce di una determinata agevolazione fiscale, in caso di decadenza dal beneficio, non può invocare altra agevolazione; questo perché «i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto»³. Nello specifico, le agevolazioni alle quali è fatto riferimento sono quelle relative all'acquisto di terreni avvenuti prima dell'anno 2014; la fattispecie oggetto di chiarimento, riguarda l'impresa agricola decaduta dai benefici a favore della piccola proprietà contadina, che ha chiesto in subordine il regime fiscale privilegiato per gli imprenditori agricoli professionali iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale ovvero di quello previsto per gli IAP (*ex* IATP).

Si tratta di distinte agevolazioni, disciplinate da normative diverse che nel corso degli anni hanno subito rilevanti modifiche.

Per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze l'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.) prevedeva, fino al 31 dicembre 2013, l'applicazione dell'aliquota del 15 per cento nei casi di acquisto da parte di un soggetto privo della qualifica di coltivatore diretto o IAP. L'intento del legislatore era quello di scoraggiare eventuali speculazioni finanziarie e commerciali di fondi rustici⁴.

La nota I al suddetto art. 1 consentiva, tuttavia, l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'8 per cento quando il trasferimento era effettuato da imprenditori agricoli a titolo principale – qualità da intendersi riferita poi all'imprenditore agricolo professionale (IAP) ai sensi dell'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99 del 2004⁵ – da associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della legge n. 153/1975⁶.

¹ Cass. Sez.V Civ. 5 aprile 2013, n. 8409, in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

² Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 100 del 17 novembre 2014.

³ In precedenza l'Agenzia, nella c.m. 32/2007, aveva riconosciuto che, nonostante la decadenza dalla P.P.C., «il regime fiscale dell'IAP può essere, invece, riconosciuto se richiesto in via subordinata nell'atto di acquisto sempre che sussistano i presupposti di legge».

⁴ Tale aliquota è stata, per effetto della revisione dell'art. 1, Tariffa, parte I, del T.U.R. ridotta a 12 per cento e quindi ripristinata nella misura del 15 per cento (vedi nota n. 9).

⁵ Art. 1, d.lgs. n. 99/2004:

«4. All'imprenditore agricolo professionale persona fisica, se iscritto nella gestione previdenziale ed assistenziale, sono altresì riconosciute le agevolazioni tributarie in materia di imposizione indiretta e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto. La perdita dei requisiti di cui al comma 1, nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni ricevute in qualità di imprenditore agricolo professionale determina la decadenza dall'agevolazione medesima.

5 *quater*. Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo.

5 *quinquies*. L'art. 12 della l. 9 maggio 1975, n. 153, e successive modificazioni, è abrogato».

⁶ Nota I all'art. 1, Tariffa, parte I, del T.U.R.:

«Per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della l. 9 maggio 1975, n. 153, ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto disposto dall'art. 12 della l. 9 maggio 1975, n. 153. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione; qualora al termine del triennio

Le imposte ipotecaria e catastale erano dovute, in ogni caso, nella rispettiva misura proporzionale del 2 e 1 per cento per cui la tassazione complessiva era pari all'11 per cento.

Per beneficiare dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro, l'acquirente doveva produrre al notaio la certificazione della sussistenza dei relativi requisiti, rilasciata dagli Uffici provinciali dell'agricoltura.

L'aliquota agevolata era concessa anche a coloro che, nell'atto di acquisto dichiaravano di voler conseguire la qualifica di imprenditore agricolo ed entro tre anni dalla data del rogito producevano all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, presso il quale era stato registrato l'atto, l'apposita certificazione; in caso contrario decadevano dal beneficio.

In seguito, con l'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011⁷, è stato riformulato l'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986, per cui il regime impositivo degli atti a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, è stato rivisto prevedendo una riduzione del numero delle aliquote applicabili in relazione della tipologia dell'atto posto in essere⁸.

Contestualmente è stata disposta la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, della suddetta nota I nonché di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie riguardanti i trasferimenti a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, anche se previste da leggi speciali, per cui hanno cessato di produrre effetti le agevolazioni riguardanti l'acquisto di terreni agricoli (compendio unico, imprenditoria giovanile, territori montani, etc.)⁹ ad esclusione della normativa in materia di piccola proprietà contadina.

Anche quest'ultima disciplina è stata oggetto di una revisione. L'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 ha previsto che gli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, *iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiarie attraverso l'Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare (ISMEA), sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa (euro 200) ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento*. Gli onorari dei notai sono ridotti alla metà.

Si decade dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, sono alienati volontariamente i terreni ovvero si cessa di coltivarli o di condurli direttamente.

A differenza di quanto previsto in precedenza, la norma non richiama le originarie agevolazioni contenute nella legge n. 604/1954, che da oltre cinquant'anni ha disciplinato la materia con ripetute proroghe. Come ha riconosciuto anche l'Agenzia delle Entrate¹⁰, le agevolazioni in materia di P.P.C. sono soggette a una disciplina completamente nuova.

Per fruire dell'agevolazione non è più necessario che ricorrano le condizioni richieste dalla legge n. 604/1954, ovvero la circostanza che l'acquirente dedichi abitualmente la propria attività alla lavorazione

non sia stata prodotta la documentazione prescritta l'ufficio del registro competente provvede al recupero della differenza d'imposta. Si decade dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, e delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'ufficio del registro competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione. Nei casi in cui si procede al recupero della differenza di imposta sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del testo unico, con decorrenza dal momento del pagamento della imposta principale ovvero, in caso di mutamento di destinazione, da tale ultimo momento».

⁷ Come modificato dall'art. 26 del d.l. n. 104/2013.

⁸ Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014 dell'Agenzia delle Entrate.

⁹ Le aliquote previste dall'art. 1 della Tariffa, per un importo minimo di 1.000 euro, sono:

- 15 per cento - per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali (IAP), iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale;
- 9 per cento - per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere (compresi quelli costitutivi di diritti reali di godimento), nonché ai provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità ed a quelli coattivi;
- 2 per cento - per i trasferimenti aventi ad oggetto case di abitazione, escluse quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9.

Inoltre, gli atti assoggettati alle aliquote dell'imposta di registro di cui sopra, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 per cento.

¹⁰ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010.

della terra, l'idoneità del fondo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e la mancata alienazione nel biennio precedente di fondi rustici di oltre un ettaro.

L'agevolazione, di conseguenza, non si applica per l'acquisto di terreni edificabili (o comunque non agricoli), anche se l'acquirente intende destinarli all'attività agricola; non si applica neppure agli atti a titolo gratuito, come le donazioni, né alle successioni a causa di morte. Può essere concessa, invece, per l'acquisto del fabbricato che oltre a trovarsi in rapporto di pertinenzialità con il terreno agricolo acquistato, è situato sul medesimo terreno¹¹.

A chiarimento di quanto sopra, con risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015, l'Agenzia delle Entrate ha fatto fra l'altro presente che, diversamente dalla precedente disposizione agevolativa (legge n. 604/1954), l'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 non agevola le case rustiche non situate sul fondo, pertanto, la disciplina di favore trova applicazione solo con riferimento al trasferimento del fabbricato che costituisce pertinenza del terreno agricolo e che risulti situato sul medesimo terreno.

La normativa in materia di P.P.C. disciplinata dalla legge n. 25/2010¹², di conversione del d.l. n. 194/2009 (mille proroghe)¹³, con la legge di stabilità per il 2011 ha acquisito carattere permanente nel senso che i benefici per l'acquisto di terreni agricoli sono «a regime».

Pertanto, dal 2014 le agevolazioni usufruibili per l'acquisto di terreni sono unicamente quelle in materia di piccola proprietà contadina (imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e catastale all'1 per cento). In caso contrario, gli acquisti effettuati da soggetti non qualificati (CD/IAP), sono soggetti alle imposte ordinarie (registro 15 per cento, ipotecaria 2 per cento e catastale 1 per cento).

In tal modo, non è possibile richiedere in via subordinata l'aliquota unica del 9 per cento a seguito dell'abrogazione della nota I all'art. 1, Tariffa, parte I, del T.U.R. che consentiva di usufruire, in precedenza, dell'aliquota ridotta di registro dell'8 per cento in luogo di quella ordinaria del 15 per cento.

Quello di non poter chiedere nello stesso atto un'agevolazione in via subordinata nel caso di decadenza dal beneficio richiesto in via principale ha già avuto, come rilevato in premessa, un riscontro sia da parte della giurisprudenza che della prassi amministrativa.

Ovviamente tale principio è stato acclarato sulla base di casistiche antecedenti al 2014, quando molti ricorrevano a questo «stratagemma» avvalendosi delle diverse normative in vigore a quei tempi.

Abbiamo iniziato richiamando il pensiero espresso al riguardo dalla Suprema Corte secondo la quale «*La tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, nemmeno se richiesta in via subordinata già all'inizio, in quanto i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dall'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto*».

In altra circostanza la stessa Cassazione¹⁴ ha osservato che «*L'Agenzia delle Entrate al riguardo, dopo aver ricordato il consolidato orientamento di questa Corte in materia di decadenza da agevolazione fiscale, faceva rilevare come l'Amministrazione avesse in realtà correttamente assoggettato l'atto ad imposizione ordinaria, non potendo esser riconosciute altre agevolazioni per le quali occorressero differenti condizioni di fatto o di diritto ed anche se dette altre agevolazioni fossero state richieste al momento della registrazione; e questo perché, così faceva conclusivamente osservare l'Agenzia delle Entrate, i poteri di accertamento e di valutazione del tributo erano da ritenersi esauriti nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione*».

¹¹ Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 26/E del 6 marzo 2015.

¹² In vigore dal 28 febbraio 2010.

¹³ A differenza di quanto era sempre avvenuto negli anni precedenti, la norma non richiama le originarie agevolazioni riguardanti la piccola proprietà contadina (*ex* legge n. 604/1954), che hanno disciplinato in precedenza la materia, con ripetute proroghe. Le attuali agevolazioni sono disciplinate da una normativa del tutto nuova, come chiarito anche dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione n. 36/del 17 maggio 2010.

¹⁴ Cass. Sez.V. Civ. 22 gennaio 2014, n. 1259.

Anche la sentenza in epigrafe è di eguale contenuto. Nella fattispecie l'Agenzia delle Entrate ricorreva per Cassazione contro la decisione della C.T.R. che, in riforma della prima decisione, aveva ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento notificato ad una Cooperativa agricola per il recupero dell'imposta di registro (aliquota 15 per cento), e di quelle ipotecaria e catastale, relativa ad un atto del 2004 inerente l'acquisto di un terreno, con sovrastante fabbricato rurale, usufruendo delle agevolazioni (registro e ipotecaria in misura fissa, imposta catastale all'1 per cento) di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, art. 2, comma 4 (trasferimenti di terreni agricoli a coltivatori diretti).

La Commissione tributaria regionale aveva rilevato che sebbene non spettasse alla società l'agevolazione fruita al momento dell'acquisto atteso che, come dalla stessa dedotto in formale atto di «denuncia di decadenza» 22 aprile 2005, il terreno era stato da essa venduto a terzi nel quinquennio dall'acquisto, pur tuttavia, la società aveva diritto di fruire della diversa agevolazione, richiesta contestualmente alla citata denuncia di decadenza, di cui alla nota I, art 1, Tariffa, parte I, d.p.r. n. 131 del 1986 (registro all'8 per cento), atteso che essa rivestiva la qualità di «imprenditore agricolo professionale» (IAP) e che, inoltre, la mutata destinazione urbanistica del terreno da agricolo a edificabile non aveva comportato alcuna variazione della sua destinazione agricola di fatto.

La Suprema Corte, nel condividere l'operato dell'Amministrazione finanziaria, si è richiamata a un principio ormai consolidato della giurisprudenza secondo il quale non è possibile usufruire di un'agevolazione fiscale richiesta in atto in via subordinata nel caso in cui il contribuente sia incorso in decadenza da un'altra agevolazione tributaria richiesta nel medesimo atto in via principale.

Luigi Cenicola