

## Agevolazione non richiesta tempestivamente. Non compete

Cass. Sez. Trib. 9 febbraio 2018, n. 3200 - Chindemi, pres.; Stalla, est.; Giacalone, P.M. (conf.) - B.I.R. ed a. c. Agenzia delle Entrate di Mantova, Ministero economia e finanze (Avv. gen. Stato) ed a.

*L'istanza finalizzata ad ottenere il riconoscimento dell'agevolazione per lo IAP (1 per cento) non può essere manifestata dopo la registrazione della sentenza che accerta l'avvenuto acquisto di un compendio per usucapione atteso il carattere necessario della collaborazione del contribuente, che integra un presupposto del beneficio e costituisce una eccezione al principio generale desumibile dall'art. 77 del d.p.r. predetto, secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, alla erroneità di quest'ultima. L'agevolazione, quindi, può sempre essere richiesta in qualunque momento (ad esempio: nell'atto introduttivo del giudizio di accertamento dell'acquisto per usucapione) ma sempre prima della registrazione e liquidazione della relativa sentenza.*

(Omissis)

### FATTO è DIRITTO

p. 1.1 Va preliminarmente disposta la riunione del ricorso n. 27125/13 al ricorso n. 26199/13, in quanto si tratta di ricorsi (principali ed incidentali) tutti proposti avverso la stessa sentenza di appello (art. 335 c.p.c.). Ricorso n. 26199/13. B.I.R., in proprio e quale erede di B.N., propone tre motivi di ricorso (notificato il 19 novembre 2013) per la cassazione della sentenza n. 47/65/13 del 4 aprile 2013 con la quale la Commissione tributaria regionale Lombardia - Sez. st. di Brescia (in rigetto dell'appello principale dell'agenzia delle entrate ed in parziale accoglimento dell'appello incidentale di essa ricorrente), ha ritenuto fondato - sebbene nei limiti dell'aliquota dell'8 per cento di cui alla Tariffa, prima parte d.p.r. n. 131 del 1986, e del minor valore di Euro 35.000 per ettaro (in luogo di circa 50.000, come accertato dall'ufficio) - l'avviso di accertamento e liquidazione notificato per imposta di registro ed ipocatastale sulla sentenza n. 901 del 14 settembre 2006. Sentenza, passata in giudicato, con la quale il Tribunale di Mantova aveva accertato l'avvenuto acquisto per usucapione, in capo a Romana e Nelson Bianchini, della proprietà (per quota di due terzi) di un compendio agricolo costituito dal fondo e da vari fabbricati di tipo rurale.

La Commissione tributaria regionale ha ritenuto, in particolare, che: fosse condivisibile la tesi già accolta dal primo giudice in ordine al fatto che dovesse nella specie applicarsi l'aliquota agevolata per imposta di registro dell'8 per cento (in luogo di quella del 15 per cento, conteggiata nell'avviso) per l'imprenditore agricolo professionale (IAP), dal momento che, per quanto la relativa istanza fosse stata dalla contribuente presentata dieci giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto, la qualifica di imprenditore agricolo professionale dei Bianchini risultava tuttavia dalla sentenza stessa; quanto al valore venale del compendio, sussistessero elementi (estensione del terreno, valori OMI, destinazione a seminativo semplice) per ridurlo fino alla suddetta concorrenza di Euro 35.000 per ettaro.

L'agenzia delle entrate resiste con controricorso; formula altresì ricorso incidentale, notificato il 2 gennaio 2014, sulla base di quattro motivi.

Nessuna attività difensiva è stata posta in essere dalle controparti del giudizio di usucapione - anch'esse intimare con il ricorso in esame - S. e B.F., nonché G.T.

p. 1.2. Con il primo motivo di ricorso principale la B. lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1 e ss. e legge n. 604 del 1954, art. 1. per avere la Commissione tributaria regionale reputato tardiva l'istanza di applicazione dell'aliquota agevolata IAP (1 per cento), in quanto proposta dieci giorni dopo la richiesta di registrazione della sentenza, nonostante che la normativa di riferimento non richiedesse che l'istanza di riconoscimento IAP venisse necessariamente proposta prima dell'atto, ovvero prima della registrazione.

Con il secondo motivo di ricorso principale la B. deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della suddetta normativa, nonché del d.p.r. n. 131 del 1986, artt. 10 e 11. Per avere la Commissione tributaria regionale reputato tardiva l'istanza di applicazione dell'aliquota agevolata, in quanto proposta dieci giorni dopo la richiesta di registrazione della sentenza, nonostante che tale registrazione non fosse eseguita dalla parte (che non doveva espletare alcuna incombenza in proposito) ma dal cancelliere ex art. 10 cit. Inoltre, in base alla legge n. 604 del 1954, art. 5 il contribuente aveva comunque diritto al rimborso dell'imposta pagata in eccesso sul solo presupposto che il certificato IAP, inizialmente mancante, venisse da lui prodotto entro il termine triennale di prescrizione.

Con il terzo motivo di ricorso principale la B. lamenta violazione del d.p.r. n. 131 del 1986, artt. 10, 11, 16 e 41. Per non avere la Commissione tributaria regionale considerato che, ex art. 41 cit., nel caso di specie la registrazione della sentenza coincideva con il versamento dell'imposta ad essa relativa; versamento che, nella specie, era stato preceduto da avviso di liquidazione

notificato il 17 agosto 2009, a seguito del quale essa ricorrente aveva presentato (16 ottobre 2009) istanza motivata di riconoscimento delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina (aliquota 1 per cento) di cui al d.lgs. n. 99 del 2004 e legge n. 604 del 1954 cit.

p. 1.3 Con il primo motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle Entrate lamenta - *ex art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 3 - violazione dell'art. 14 preleggi e del d.p.r. n. 131 del 1986. Per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente recepito la tesi, già accolta dal primo giudice, in ordine alla spettanza, nella specie, della aliquota agevolata registro dell'8 per cento (art. 1, Tariffa, prima parte all. d.p.r. n. 131 del 1986), nonostante che la relativa istanza fosse stata dalla B. avanzata solo successivamente alla richiesta di registrazione della sentenza; non potendo la qualifica IAP eventualmente emersa in sentenza essere opposta all'amministrazione finanziaria, estranea al giudizio così definito.

Con il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso incidentale l'Agenzia delle entrate lamenta, rispettivamente, motivazione apparente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), motivazione omessa ovvero insufficiente (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 *previg.*), nonché omesso esame in relazione ad un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella nuova formulazione di cui al d.l. n. 83 del 2012 conv. in legge n. 134 del 2012) per non avere la Commissione tributaria regionale - nel rigettare l'appello principale da essa proposto sul punto - adeguatamente esaminato le risultanze di causa e motivato sulla correttezza del valore attribuito al fondo nell'avviso di liquidazione opposto; così come accertato da una perizia dell'Agenzia del Territorio, prodotta in giudizio, che prendeva espressamente in esame tutti i parametri menzionati dalla Commissione tributaria regionale ad immotivata riduzione di tale valore fino alla concorrenza di Euro 35.000 per ettaro.

p.2.1 Ricorso n. 27125/13. Con tale ricorso, notificato anch'esso il 19 novembre 2013, l'Agenzia delle Entrate formula, in via principale, i medesimi quattro motivi come sopra esposti, in via incidentale, per la cassazione della medesima sentenza C.T.R. Lombardia n. 47/65/13 del 4 aprile 2013.

In tale giudizio resistono, con separati controricorsi, tanto B.I.R., quanto le altre contribuenti S. e B.F., nonché G.T.

La prima ripropone, in via incidentale, i medesimi motivi già formulati, in via principale, nel su riportato ricorso n. 26199/13, con l'aggiunta di un quarto motivo concernente l'asserita violazione dell'art. 112 c.p.c.; per non avere la Commissione tributaria regionale pronunciato sul motivo con il quale essa ricorrente aveva lamentato la mancata pronuncia, da parte del primo giudice, sull'istanza di applicazione nella specie dell'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina dal d.lgs. n. 604 del 1954. Le seconde formulano anch'esse, in via incidentale, i medesimi motivi di doglianza già formulati da B.I.R.; quest'ultima ha depositato memoria *ex art. 378 c.p.c.*, a valere anche per il precedente ricorso.

p. 3. Va preliminarmente accolta l'eccezione dell'agenzia delle entrate di inammissibilità del ricorso per cassazione siccome proposto (anche) nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze. Vale a dire, di un soggetto che non ha partecipato ai precedenti gradi di giudizio, e nei cui rapporti giuridici, poteri e competenze in materia sono succedute *ex lege* (d.lgs. n. 300 del 1999, art. 57, comma 1 con decorrenza dal 1° gennaio 2001 d.m. 28 dicembre 2000, *ex art. 1*) le Agenzie fiscali. Enti dotati di autonomia e distinta soggettività impositiva, nonché di legittimazione sostanziale e processuale (Cass. 1550/15; 22992/10; 6591/08 ed altre).

p. 4.1 I motivi proposti dalla parte contribuente non possono trovare accoglimento. In particolare, con tali doglianze i contribuenti lamentano che il giudice di appello abbia loro negato il riconoscimento dell'aliquota di maggior favore dell'1 per cento (legge n. 604 del 1954; d.lgs. n. 99 del 2004), a causa del fatto che tale agevolazione (invece dal giudice di merito riconosciuta, per il registro, in misura dell'8 per cento) non era stata tempestivamente richiesta, in quanto dedotta per la prima volta «dieci giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto».

Va invece accolta la contrapposta censura mossa dall'agenzia delle entrate, tanto nel ricorso incidentale quanto in quello principale, in relazione all'indebito riconoscimento, da parte del giudice di merito, proprio della tassazione nella detta misura dell'8 per cento, in luogo di quella mediante aliquota non agevolata.

Va considerato infatti che la mancata istanza di agevolazione prima della richiesta di registrazione - dalla quale prende data la registrazione stessa: d.p.r. n. 131 del 1986, art. 16, comma 1 - e della conseguente liquidazione, costituiva un elemento ostativo al riconoscimento della medesima; e, inoltre, che l'affermazione secondo cui i presupposti sostanziali dell'agevolazione, poi in effetti riconosciuta (registro 8 per cento), dovevano comunque evincersi dal giudizio di usucapione e, segnatamente, dalla stessa sentenza oggetto di registrazione, si poneva in contrasto con la normativa di riferimento, così come applicata dall'orientamento giurisprudenziale di legittimità in materia.

Il punto di partenza è effettivamente costituito dal principio (Cass. 14122/10 ed altre) secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie, non si rinviene nell'ordinamento un principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione è irrevocabilmente perduta; potendosi anzi, alla luce del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, art. 77 dedurre il principio contrario secondo il quale - sia pure nel rispetto dei limiti temporali previsti per richiedere il beneficio - è possibile rimediare all'erronea imposizione».

Tale principio non è tuttavia dirimente in tutte quelle situazioni, qual è la presente, nelle quali l'agevolazione è per legge subordinata alla deduzione di parte nell'atto oggetto di registrazione; deduzione correlata alla tempestiva evidenziazione della effettiva sussistenza di tutti quei requisiti soggettivi ed oggettivi sui quali la legge basa e giustifica la *ratio* agevolatrice. E la cui puntuale osservanza vale di per sé a porre l'amministrazione finanziaria in condizione di verificare, in una con l'effettiva sussistenza delle condizioni di legge, l'importo dell'imposta concretamente applicabile.

Il principio su riportato, basato sulla regola di generale rimborsabilità entro il termine prefissato - dell'imposta di registro versata in eccesso d.p.r. n. 131 del 1986, *ex art. 77* trova dunque limite in tutti quei casi nei quali l'amministrazione finanziaria non è posta in grado, in assenza di una univoca e tempestiva manifestazione di volontà del contribuente, di esercitare l'ordinaria funzione di accertamento e liquidazione.

Si è affermato, in proposito, che in tema di agevolazioni tributarie correlate a trasferimenti della proprietà per effetto di sentenza, la richiesta dell'agevolazione stessa «va effettuata nel primo momento in cui la parte destinataria degli effetti traslativi del provvedimento può far valere il proprio diritto all'applicazione del beneficio, ovvero sia nel momento in cui essa richiede la registrazione dell'atto all'Amministrazione finanziaria»; con la conseguenza che deve ritenersi inammissibile «una dichiarazione effettuata dopo che l'Amministrazione abbia già proceduto all'operazione di liquidazione dell'imposta o nel successivo giudizio di impugnazione dell'avviso di liquidazione medesimo, in quanto essa sarebbe del tutto incompatibile con l'esigenza di tutela dell'interesse dell'Amministrazione alla definitività e certezza del tributo» (Cass. 3863/09, in tema di agevolazioni prima casa su immobili trasferiti *ex art. 2932 c.c.*; ma sulla base di un'affermazione di portata generale).

In fattispecie analoga, Cass. 2261/14 ha osservato che la volontà finalizzata ad ottenere il riconoscimento dell'agevolazione non può essere manifestata dopo la registrazione della sentenza, «atteso il carattere necessario della collaborazione del contribuente, che integra un presupposto del beneficio e costituisce una eccezione al principio generale desumibile dall'art. 77 d.p.r. predetto, secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, alla erroneità di quest'ultima».

Sulla base dello stesso principio (necessità di deduzione prima della registrazione del provvedimento del giudice), si è espressa Cass. ord. 635/17, in materia di agevolazioni prima casa su un immobile acquisito a titolo originario con sentenza accertativa di usucapione.

Obiettano i B. che, nelle agevolazioni in oggetto, è la stessa legge a prevedere che la relativa qualifica (coltivatore diretto - IAP) possa essere dimostrata dal contribuente successivamente all'atto.

Tale argomento non può però trovare condivisione, dal momento che nell'ammettere la possibilità di (temporaneo) riconoscimento dell'agevolazione per la piccola proprietà contadina sulla base di un certificato provvisorio allegato al momento dell'atto, ovvero di rimborso dell'imposta versata in eccedenza a seguito di domanda corredata, nel termine triennale di prescrizione, dal certificato definitivo dell'ispettorato agrario (legge n. 604 del 1954, artt. 4 e 5), la disciplina legislativa richiede pur sempre che l'agevolazione (indipendentemente dai modi e termini della sua documentazione o dimostrazione) venga appunto richiesta al momento dell'atto: «Quando sia stata resa nell'atto esplicita dichiarazione di voler conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla presente legge e non sia stato prodotto né il certificato provvisorio previsto dall'art. 4, comma 1 né quello definitivo previsto dall'art. 3 (...)» (art. 5 cit.).

Analogamente è a dirsi per l'agevolazione (aliquota 8 per cento) di cui all'art. 1, Tariffa, prima parte d.p.r. n. 131 del 1986 (nella formulazione all'epoca vigente); anch'esso ammissivo di produzione successiva della certificazione dei requisiti di legge, ma sempre a condizione che «nell'atto di trasferimento» il contribuente dichiari di volersi avvalere dei requisiti agevolativi, ovvero di volerli conseguire come da documentazione da produrre nel triennio.

Si è in quest'ultima materia affermato (Cass. 10160/10) che: «la norma è esplicita laddove considera il beneficio fiscale in favore dell'acquirente che sia imprenditore agricolo a titolo principale e identifica il momento della produzione della certificazione - cioè della prova - con quello della registrazione nel quale la qualità predetta deve risultare in via documentale affinché l'atto possa essere registrato con l'aliquota agevolata; ed in quanto connessa con la qualità già posseduta la prova della qualità di cui si tratta non può che precedere il momento della tassazione, sicché nulla osta alla produzione anche in un momento successivo al rogito notarile, purché preceda la registrazione, la quale, in difetto di tale certificazione, non può non avvenire con la applicazione della ordinaria aliquota, e comunque senza la possibilità per il contribuente di conservare aliquote agevolate erroneamente applicate e successivamente revocate attraverso atti impositivi».

Orbene, nel caso di specie i giudici di merito - in primo e secondo grado hanno conformemente appurato, in fatto, che l'agevolazione era stata richiesta «dieci giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto». Gli stessi ricorrenti riferiscono che l'istanza di riconoscimento della agevolazione *ex lege* d.lgs. n. 99 del 2004 e legge n. 604 del 1954 era stata avanzata il 16 ottobre 2009, in sede di istanza di annullamento in autotutela dell'avviso di liquidazione previamente loro notificato dall'amministrazione finanziaria.

È vero che - vertendosi di imposta di registro applicata non già su un atto negoziale ma su un provvedimento giurisdizionale - faceva difetto la sede naturale di dichiarazione della volontà di avvalersi dell'agevolazione; appunto rappresentata dalla redazione dell'atto di acquisto.

Tale circostanza non muta, tuttavia, i termini della questione; dal momento che l'onere di tempestiva esplicitazione dell'istanza agevolativa ben poteva essere soddisfatto fin dall'atto introduttivo del giudizio avente ad oggetto l'accertamento dell'acquisto immobiliare per usucapione; ovvero nel corso del giudizio stesso; ovvero, ancora, anche successivamente all'emanazione della sentenza ma pur sempre prima che venisse richiesta la registrazione e che l'amministrazione finanziaria provvedesse - proprio perché non raggiunta da istanze agevolative - a liquidare l'imposta in regime ordinario.

Né rileva che la procedura di registrazione della sentenza trovasse impulso nell'iniziativa non di parte, ma del cancelliere, d.p.r. n. 131 del 1986, art. 10. Si trattava infatti di incombenza comunque derivante dalla legge, ed il cui assolvimento necessitato era

dunque di certo noto alla parte interessata che, agendo con diligenza, ben avrebbe potuto (dovuto) rappresentare in tempo utile il ricorso della volontà e dei requisiti di fruizione dell'agevolazione.

Ciò posto, la sola circostanza - indebitamente valorizzata dal giudice di merito - che i presupposti sostanziali dell'agevolazione IAP emergessero *de plano* dalla sentenza, non valeva a surrogare il requisito mancante della deduzione di una tempestiva ed esplicita volontà della parte di avvalersi dell'agevolazione.

Tanto più considerato che la sentenza non aveva ad oggetto tali presupposti, e che la rilevanza di questi ultimi rientrava comunque nella disponibilità della parte; disponibilità da esercitarsi nelle forme prescritte dall'ordinamento tributario, e nell'ambito di un rapporto - quello impositivo - tutt'affatto diverso da quello oggetto di accertamento giudiziale.

Non rilevava, dunque, il principio secondo cui (Cass. 15918/11) «per stabilire i presupposti ed i criteri di tassazione, occorre - in conformità al disposto del d.p.r. 26 aprile 1985, n. 131, art. 20 e art. 8, *sub c*) della Tariffa allegata - far riferimento al contenuto ed agli effetti che emergono dalla pronuncia stessa, senza possibilità di utilizzare elementi ad essa estranei, né di ricercare contenuti diversi da quelli su cui si sia formato il giudicato»; non si trattava infatti, nella specie, di individuare l'esatta natura dei diritti accertati dalla sentenza, nonché degli effetti giuridici da questa prodotti (pacificamente riconducibili all'accertamento dell'acquisto a titolo originario della proprietà), bensì di vagliare la volontà della parte di optare per una determinata agevolazione in presenza dei relativi requisiti di forma e sostanza.

In definitiva, non sussistevano né i presupposti di riconoscibilità dell'agevolazione IAP *ex art.* 1, Tariffa, prima parte all. d.p.r. n. 131 del 1986, né quelli dell'agevolazione della piccola proprietà contadina in capo al coltivatore diretto di cui alla legge n. 604 del 1954 (come estesa all'imprenditore agricolo professionale dal d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1).

p.5. Infondati sono gli ulteriori motivi di ricorso dell'agenzia delle entrate, incentrati sul diverso problema del valore venale attribuibile al compendio immobiliare acquisito per usucapione.

Sul punto va intanto escluso che la sentenza impugnata possa considerarsi nulla per assenza di motivazione sul punto, *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Al contrario, la commissione tributaria regionale ha preso partitamente in esame il problema in questione, motivando sul proprio convincimento circa la attribuibilità al fondo in questione del valore di Euro 35.000 per ettaro (a fronte dei circa Euro 50.000 accertati). Ciò all'esito della perizia asseverata prodotta dai B. e della valutazione in diminuzione degli stessi parametri presi in esame della perizia dell'agenzia del territorio (estensione del terreno; valori OMI; destinazione culturale a seminativo semplice).

Si tratta di una motivazione che, del resto, recepisce l'impostazione assunta dalla parte appellante incidentale; della quale la Commissione tributaria regionale dà compiutamente conto in sentenza a confutazione dei criteri valutativi stabiliti dall'agenzia delle entrate.

Senonché, esclusa la causa di nullità sostenuta da quest'ultima, dovrà parimenti escludersi il vizio di omesso esame di cui alla (nuova) formulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5; qui applicabile *ratione temporis*.

Formulazione che rileva anche nel giudizio di cassazione avverso sentenze del giudice tributario, e sulla quale ci si limita a richiamare i rigorosi ambiti applicativi già chiariti da Cass. Sez. Un. n. 8053 del 7 aprile 2014 (e da innumerevoli decisioni successive).

L'accertamento così reso dal giudice di merito risulta, pertanto, qui intangibile.

In accoglimento del primo motivo di ricorso principale ed incidentale dell'agenzia delle entrate, la sentenza impugnata dovrà, in definitiva, essere cassata in ordine all'avvenuto riconoscimento dell'aliquota agevolata dell'8 per cento; con conseguente decisione nel merito *ex art.* 384 c.p.c. non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto - mediante rigetto *in parte qua* del ricorso introduttivo di parte contribuente, ed affermazione dell'applicazione, sul valore del compendio stabilito dalla commissione tributaria regionale, dell'imposta in regime non agevolato.

La parziale soccombenza finale di tutte le parti giustifica la compensazione delle spese di legittimità e merito.

P.Q.M.

LA CORTE

riunisce il ricorso n. 27125/13 a quello n. 26199/13;

- dichiara inammissibile il ricorso principale di parte contribuente siccome proposto nei confronti del Ministero dell'economia e delle finanze;
- rigetta il ricorso principale (26199/13) ed incidentale (27125/13) di parte contribuente;
- accoglie il primo motivo di ricorso principale (27125/13) ed incidentale (26199/13) dell'agenzia delle entrate, respinti gli altri;
- cassa, in relazione al motivo accolto, la sentenza impugnata e, decidendo del merito, dichiara applicabile l'imposta in regime non agevolato;
- compensa le spese di legittimità e merito;
- v.to il d.p.r. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 *quater*, come modificato dalla legge n. 228 del 2012;
- dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, a carico della parte contribuente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello rispettivamente dovuto per il ricorso principale (26199/13) ed incidentale (27125/13) da essa proposto.

(*Omissis*)

## Agevolazione non richiesta tempestivamente. Non compete

Come noto, l'usucapione è un modo di acquisto, a titolo originario, della proprietà o dei diritti reali di godimento.

A differenza di quanto avviene quando l'acquisto di un diritto ha origine da un atto di trasferimento tra il precedente proprietario e quello attuale, con l'usucapione l'acquisto della proprietà si realizza senza che vi sia alcun rapporto diretto tra il diritto sul bene del precedente titolare e quello nuovo acquistato dal possessore tramite l'usucapione.

La finalità dell'usucapione è quella di rendere certa e definitiva una situazione giuridica che altrimenti sarebbe difficile da dimostrare, nonché di favorire, rispetto ad un proprietario assolutamente assente, colui che valorizza il bene, lo utilizza costantemente e lo rende produttivo.

L'usucapione si concretizza automaticamente, per il solo fatto che si verificano le condizioni stabilite dalla legge, per cui una eventuale pronuncia del giudice sul riconoscimento della stessa ha un valore esclusivamente dichiarativo.

Quale modo di acquisto della proprietà a titolo originario, l'usucapione non è disciplinato espressamente dalla normativa tributaria; essendo, infatti, accertato per via giudiziale mediante apposita sentenza, il cui relativo titolo deve essere trascritto, consegue che ai fini fiscali, ed in particolare dell'imposta di registro, la tassazione delle sentenze che accertano l'acquisto di beni immobili per usucapione è assimilata a quella degli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà (in particolare: compravendita).

Di conseguenza, si applicano le disposizioni degli artt. 37 e 8, Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico dell'imposta di registro).

Ai sensi del citato art. 37 sono, infatti, soggetti all'imposta di registro gli atti dell'autorità giudiziaria in materia di controversie civili che definiscono, seppure parzialmente, il giudizio, anche se al momento della registrazione siano stati impugnati o siano ancora impugnabili, salvo conguaglio o rimborso in base a successiva sentenza passata in giudicato.

Per l'art. 8, comma 1, lett. a), Tariffa, parte prima, i provvedimenti giudiziari recanti trasferimento o costituzione di diritti reali di godimento su beni immobili scontano le stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti negoziali.

Esplicitamente, la nota II *bis*, dispone che «i provvedimenti giudiziari che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della Tariffa», per cui si applicano le stesse aliquote previste, ai fini dell'imposta di registro, per gli atti di trasferimento immobiliari.

A tale riguardo, va fatto presente, che a seguito delle modifiche apportate alla tassazione degli atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso<sup>1</sup>, a decorrere dal 1° gennaio 2014 gli atti dell'autorità giudiziaria che accertino l'acquisto per usucapione sono soggetti all'imposta di registro con le aliquote:

- 12 per cento (poi elevata al 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<sup>2</sup>;

- 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<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Art. 10 del d.lgs. n. 23/2011 e art. 1, comma 608, della legge n. 147/2013 (di stabilità per l'anno 2014).

<sup>2</sup> Art. 1 della legge n. 208/2015, con effetto 1° gennaio 2016.

<sup>3</sup> In precedenza erano previste le seguenti aliquote:

A chiarimento di quanto sopra, la Cassazione, con sentenza n. 14120/2010<sup>4</sup>, ha affermato che i benefici fiscali previsti per l'acquisto a titolo oneroso della «prima casa» si applicano anche alle sentenze dichiarative di acquisto per usucapione dell'abitazione principale in base a quanto previsto dall'art. 8, nota II *bis*, della Tariffa allegata al d.p.r. n.131/1986<sup>5</sup>.

Ai fini della tassazione del bene usucapito, la determinazione della base imponibile è rappresentata dal valore venale dell'immobile alla data di passaggio in giudicato della sentenza di accertamento dell'usucapione, ivi comprese, ai sensi dell'art. 934 del codice civile, le accessioni, così come affermato dalla Cassazione con sentenza n. 7224/2003<sup>6</sup>.

Relativamente ai fondi rustici<sup>7</sup> la stessa Corte, con sentenza n. 12609/2008<sup>8</sup>, ha ritenuto applicabili le agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina (legge n. 604/1954) per usucapione, giudizialmente accertata, di un fondo rustico.

---

«Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi, salvo quanto previsto dal successivo periodo 8 per cento.

Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze 7 per cento.

Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative di cui agli artt. 12 e 13 della l. 9 maggio 1975, n. 153 15 per cento.

Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico soggetti alla l. 1° giugno 1939, n. 1089, sempreché l'acquirente non venga meno agli obblighi della loro conservazione e protezione 3 per cento.

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 218 del 27 agosto 1969, ricorrano le condizioni di cui alla nota II *bis* 3 per cento.

Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10, primo comma, numero 8 *bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiari che intende trasferirli entro tre anni o diritti reali di godimento sugli stessi euro 168,00. (*omissis*)».

<sup>4</sup> Cass. 11 giugno 2010, n. 14120, in *Riv. giur. edil.*, 2010, 5, I, 1701.

<sup>5</sup> Richiamandosi alla sentenza, di cui sopra, l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 25/E/2012 ha precisato che nel caso di trasferimenti «prima casa» effettuati mediante sentenza dichiarativa di usucapione emessa dall'autorità giudiziaria, le agevolazioni competono limitatamente all'imposta di registro, con esclusione delle imposte ipotecaria e catastale che sono dovute in misura proporzionale ai sensi del d.lgs. n. 347/1990. Il motivo di questa limitazione dei benefici fiscali alla sola imposta di registro, e non anche alle imposte ipotecaria e catastale, è costituito dal fatto che la citata nota II *bis* non ne fa espressa menzione.

<sup>6</sup> Cass. 12 maggio 2003, n. 7224, in *Riv. giur. trib.*, 2004, 361, con nota di IANNIELLO e in *Giust. civ. Mass.*, 2003, 5.

<sup>7</sup> Con la risoluzione n. 201/E del 2 agosto 2007 l'Agenzia delle Entrate ha esaminato, ai fini dell'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, il trattamento da riservare sia nel caso in cui ricorrano i presupposti dell'art. 1159 *bis*, comma 1, c.c. (come ad esempio, nel mero giudizio di declaratoria di usucapione di terreni coltivati da oltre un ventennio) sia quello in cui si verificano i presupposti del successivo comma 2 (come in tutti quei casi previsti dell'usucapione speciale di fondi rustici acquistati, in buona fede, sulla base del decorso di cinque anni dalla data di trascrizione del titolo), chiarendo che:

1) nel caso di cui al comma 1 dell'art. 1159 *bis* trova riscontro la regola di carattere generale di cui all'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 (Testo unico dell'imposta di registro), dove alla nota II *bis* è espressamente evidenziato che ai provvedimenti che accertano l'acquisto dell'usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento sui beni medesimi si applica l'imposta di registro secondo le disposizioni previste dall'art. 1 della Tariffa e, analogamente, le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, ai sensi del d.lgs. n. 347 del 1990;

2) nelle ipotesi di cui al comma 2, si applicano le disposizioni previste dall'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601 del 1973, il quale prevede che nei territori montani i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici, fatti a scopo di arrotondamento o di accorpamento di proprietà dirette coltivatrici, singole o associate, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa e sono esenti dalle imposte catastali.

Principio ribadito con la risoluzione n. 76/2011, in cui è stato affermato che le sentenze con le quali vengono accertati gli acquisti per usucapione della proprietà di terreni siti in territori montani a favore di coltivatori diretti devono essere assoggettate alla tassazione agevolata, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, secondo le disposizioni di cui all'art. 9, comma 2, del d.p.r. n. 601 del 1973, sempreché tramite detti acquisti venga «realizzato l'arrotondamento o accorpamento di proprietà dirette coltivatrici (...)».

<sup>8</sup> Cass. 19 marzo 2008, n. 12609, in *Giust. civ. Mass.*, 2008, 5.

L'Agenzia delle Entrate<sup>9</sup> ha, altresì, precisato che sebbene gli atti giudiziari dichiarativi dell'acquisto della proprietà per usucapione non erano compresi tra quelli indicati dall'art. 1 della legge n. 604/1954, tuttavia a tale elenco non doveva essere attribuito carattere tassativo.

Sempre i giudici di legittimità, con decisione n. 23580/2015<sup>10</sup>, hanno affermato che la sentenza dichiarativa di usucapione di un fondo, sul quale è stato edificato un fabbricato dopo l'inizio del possesso e prima del decorso del termine ventennale, comporta, ai fini dell'imposta di registro, l'assoggettamento a tassazione anche del fabbricato già insistente sul suolo all'epoca del compimento del periodo utile per l'acquisizione della proprietà del terreno tramite sentenza dichiarativa.

Per completezza, infine, va richiamato l'art. 24 del d.p.r. n. 131/1986, il quale prevede, fra l'altro, che nei trasferimenti immobiliari le accessioni, i frutti pendenti e le pertinenze, si presumono trasferiti all'acquirente dell'immobile. Conseguentemente, con l'usucapione di un terreno, l'usucapiente acquisisce per accessione, unitamente al terreno sul quale insistono, anche le costruzioni edificate prima che si sia verificato l'usucapione. Diversamente, le costruzioni edificate dopo il compimento dell'usucapione costituiscono accessioni direttamente in favore del nuovo proprietario.

Tutto ciò premesso, con la sentenza n. 3200/2018, in epigrafe, la Cassazione ha avuto modo nuovamente di tornare sulla materia esaminando il caso riguardante l'avvenuto acquisto per usucapione (successione ereditaria), accertato con sentenza passata in giudicato, della proprietà (per quota di due terzi) di un compendio agricolo costituito dal fondo e da vari fabbricati rurali; la sentenza risale al 2006 (anno in cui erano vigenti le agevolazioni di cui alla nota I dell'art. 1 della Tariffa parte I del T.U.R.).

Per tale acquisto erano invocate le agevolazioni (*ex* legge n. 604/1964 e d.lgs. n. 99/2004)<sup>11</sup> consistenti nel pagamento delle imposte di registro e ipotecaria in misura fissa (all'epoca euro 168 ciascuna) e quella catastale nella misura dell'1 per cento.

Di contro, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate riteneva che nella fattispecie l'imposta di registro dovesse essere applicata con l'aliquota del 15 per cento per cui notificava alla contribuente (in possesso della qualifica di IAP) un avviso di accertamento e liquidazione ai fini del recupero delle maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale; inoltre rettificava il valore venale del compendio che era quantificato nella misura di euro 50.000 ad ettaro anziché euro 35.000.

In sostanza l'Agenzia lamentava (come si vedrà in seguito) che:

- l'istanza dell'agevolazione era stata presentata dieci giorni dopo la richiesta di registrazione della sentenza del Tribunale dell'avvenuto acquisto per usucapione del compendio (immobiliare) mentre avrebbe dovuto essere (semmai) avanzata nell'atto introduttivo del giudizio e comunque prima della registrazione e liquidazione dell'imposta;
- non era a conoscenza diretta della qualifica di IAP delle contribuenti, poiché questo era emerso non da un atto negoziale (compravendita) ma nel contesto di un provvedimento giudiziale al quale era del tutto estranea.

Contro l'avviso, era presentato ricorso alla Commissione tributaria provinciale che lo accoglieva parzialmente ritenendo applicabile, nella fattispecie, l'aliquota agevolata dell'imposta di registro nella misura dell'8 per cento<sup>12</sup> (in luogo di quella del 15 per cento) a favore dell'imprenditore agricolo professionale

<sup>9</sup> R.m. n. 77/E dell'8 novembre 2013.

<sup>10</sup> Cass. 18 novembre 2015, n. 23580, in *Giust. civ. Mass.*, 2015.

<sup>11</sup> L'art. 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004 riconosce all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le stesse agevolazioni in materia di imposizione indiretta (quindi, imposta di registro) riservate, dalla normativa vigente, al coltivatore diretto.

<sup>12</sup> L'agevolazione fiscale normalmente concessa agli IATP era quella prevista dalla nota I all'art. 1 della Tariffa, parte prima del T.U.R., cioè l'aliquota dell'8 per cento, anziché del 15 per cento, per il trasferimento di terreni agricoli e relative pertinenze, estesa anche agli IAP per effetto della parificazione tra IATP e IAP disposta dall'art. 1, comma 5 *quater*, del d.lgs. n. 99/2004, istitutiva della nuova figura dello IAP, secondo il quale «qualunque riferimento nella legislazione vigente allo IATP si intende riferito allo IAP». L'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 ha, poi disposto 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 gestione previdenziale ed assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento.

(IAP), dal momento che, per quanto la relativa istanza fosse stata presentata dalla contribuente dieci giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto, la qualifica di imprenditore agricolo professionale risultava tuttavia dalla sentenza stessa; quanto poi al valore venale del compendio, sulla base degli elementi di stima accertati (quali: estensione del terreno, valori OMI, destinazione a seminativo semplice) sussistevano i presupposti per una sua riduzione a euro 35.000 per ettaro.

Nel successivo giudizio di secondo grado, la Commissione tributaria regionale (in rigetto dell'appello principale dell'Agenzia delle Entrate ed in parziale accoglimento dell'appello incidentale di essa ricorrente), pur condividendo l'operato dell'Amministrazione finanziaria, si esprimeva conformemente a quanto stabilito dai primi giudici.

Nel ricorso per Cassazione l'interessata contestava la decisione della C.T.R. in base ai seguenti motivi:

1) la stessa aveva reputato tardiva l'istanza di applicazione dell'aliquota agevolata IAP (imposta catastale nella misura dell'1 per cento)<sup>13</sup>, in quanto proposta dieci giorni dopo la richiesta di registrazione della sentenza, nonostante che la normativa di riferimento non richiedesse che l'istanza di riconoscimento IAP fosse necessariamente proposta prima dell'atto, ovvero prima della registrazione; registrazione che, fra l'altro, doveva avvenire ad opera del cancelliere del Tribunale, nell'ambito delle sue mansioni, e non ad opera della diretta interessata, in base a quanto disposto dall'art. 10 del T.U.R.<sup>14</sup>;

2) in base all'art. 5 della legge n. 604/54<sup>15</sup>, sussisteva comunque il diritto al rimborso dell'imposta pagata in eccesso sul solo presupposto che il certificato IAP, inizialmente mancante, era prodotto entro il termine triennale di prescrizione;

3) ai sensi dell'art. 41 del T.U.R. (liquidazione dell'imposta), la registrazione della sentenza coincideva con il versamento dell'imposta ad essa relativa; versamento che era stato preceduto da un avviso di liquidazione, a seguito del quale era stata presentata (nel 2009) istanza motivata di riconoscimento delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina (aliquota 1 per cento dell'imposta catastale) di cui alla legge n. 604/1954 e d.lgs. n. 99/2004.

Parimenti l'Amministrazione finanziaria, con controricorso, faceva presente che:

a) la C.T.R. aveva ritenuto applicabile l'aliquota ridotta dell'imposta di registro (8 per cento), nonostante che la relativa istanza fosse stata presentata solo successivamente alla richiesta di registrazione della sentenza;

---

<sup>13</sup> Con risoluzione n. 350/E del 29 novembre 2007, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per riconoscere all'imprenditore agricolo professionale le agevolazioni fiscali in materia di imposte indirette - le stesse previste a favore delle persone fisiche coltivatori diretti dalla legge n. 604 del 1954 (cosiddette agevolazioni piccola proprietà contadina) -, occorre, in aggiunta all'iscrizione nella gestione previdenziale ed assistenziale propria degli imprenditori agricoli e professionali, anche la sussistenza delle condizioni stabilite dall'art. 2 della l. 6 agosto 1954, n. 604, che risultino compatibili con la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

<sup>14</sup> L'art. 10 del d.p.r. n. 131/1986 dispone che sono obbligati a richiedere la registrazione:

a) le parti contraenti per le scritture private non autenticate per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all'estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei soggetti che rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di cui all'art. 4;

b) i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati;

c) i cancellieri e i segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio delle loro funzioni;

d) gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo della guardia di finanza per gli atti da registrare d'ufficio a norma dell'art. 15.

d) *bis*) gli agenti di affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari del ruolo di cui all'art. 2 della l. 3 febbraio 1989, n. 39, per le scritture private non autenticate di natura negoziale stipulate a seguito della loro attività per la conclusione degli affari.

<sup>15</sup> L'art. 5 della legge n. 604/1954 stabiliva che «Quando sia stata resa la dichiarazione contestuale di cui alla lett. a) dell'art. 3 e non sia stato prodotto né il certificato definitivo previsto dalla lett. b) dello stesso art. 3, né quello provvisorio previsto dal primo comma dell'art. 4, sono dovute le normali imposte di registro e ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se, nel termine triennale di prescrizione, gli interessati presentino apposita domanda alla Intendenza di finanza competente per territorio, corredata dal certificato dell'Ispettorato provinciale agrario di cui al secondo comma dell'art. 4».

b) la qualifica IAP, emersa nella sentenza, non poteva essere opposta alla stessa Amministrazione, estranea al provvedimento giudiziale;

c) la valutazione del compendio era stata determinata in base ad una perizia dell'Agenzia del Territorio che aveva preso espressamente in esame gli stessi parametri menzionati dalla C.T.R.

Nel merito i giudici di legittimità hanno osservato che:

- non potevano essere accolte le richieste della contribuente circa il riconoscimento delle agevolazioni di maggior favore (imposta catastale nella misura dell'1 per cento *ex* legge n. 604/1954 e d.lgs. n. 99/04) in quanto tale agevolazione non era stata tempestivamente richiesta bensì dedotta dieci giorni dopo la richiesta di registrazione dell'atto. Pur ammettendo la possibilità di un eventuale (temporaneo) riconoscimento dei benefici in materia di p.p.c. sulla base di un certificato provvisorio allegato all'atto, ovvero di rimborso dell'imposta versata in eccedenza, a seguito di domanda corredata, nel termine triennale di prescrizione, del certificato definitivo dell'Ispettorato agrario, la normativa in questione (*ex* artt. 4 e 5 della legge n. 604/1954) richiedeva pur sempre che l'agevolazione fosse richiesta al momento dell'atto;

- parimenti, anche l'eventuale richiesta dell'agevolazione con l'aliquota ridotta dell'8 per cento (nella formulazione vigente all'epoca dei fatti), che consentiva anch'essa la produzione della certificazione in epoca successiva, avrebbe comportato ugualmente una richiesta esplicita nell'atto di trasferimento<sup>16</sup>;

- condivisibile (ed accolta), invece, la censura mossa dall'Agenzia delle Entrate, in relazione all'indebito riconoscimento, da parte della C.T.R., della tassazione nella misura ridotta (aliquota dell'8 per cento), in luogo di quella non agevolata (15 per cento), atteso che la mancata presentazione dell'istanza di agevolazione prima della richiesta di registrazione e della conseguente liquidazione, costituiva un elemento ostativo al riconoscimento della medesima;

- l'aver ritenuto (la contribuente) che i presupposti dell'agevolazione dovevano comunque evincersi dal giudizio per usucapione e, segnatamente, dalla stessa sentenza oggetto di registrazione, costituiva motivo di contrasto con la normativa di riferimento e l'orientamento stesso della Cassazione secondo la quale «In tema di agevolazioni tributarie, non si rinviene nell'ordinamento un principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione è irrevocabilmente perduta; potendosi anzi, alla luce del d.p.r. n. 131/1986, art. 77 dedurre il principio contrario secondo il quale – sia pure nel rispetto dei limiti temporali previsti per richiedere il beneficio – è possibile rimediare all'erronea imposizione»<sup>17</sup>.

Il richiamato art. 77 prevede, infatti, che il rimborso dell'imposta, della soprattassa, della pena pecuniaria e degli interessi di mora deve essere richiesto, a pena di decadenza, dal contribuente o dal soggetto nei cui confronti la sanzione è stata applicata entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione.

Il principio di carattere generale, basato sulla rimborsabilità – entro il termine prefissato – dell'imposta di registro versata in eccesso, trova un limite in tutti quei casi, come quello in questione, nei quali l'Amministrazione finanziaria non è posta in grado, in assenza di una univoca e tempestiva manifestazione di volontà del contribuente, di esercitare l'ordinaria funzione di accertamento e liquidazione.

Non essendo stato, pertanto, in grado di esercitare tale funzione in quanto estraneo al giudizio attinente l'acquisto per usucapione, l'ufficio ha (correttamente) ritenuto di applicare nella circostanza l'aliquota più elevata, quella cioè del 15 per cento,

Sul tema, sempre la Suprema Corte<sup>18</sup> ha osservato che la volontà finalizzata ad ottenere il riconoscimento dell'agevolazione non può essere manifestata dopo la registrazione della sentenza, «atteso il carattere necessario della collaborazione del contribuente, che integra un presupposto del beneficio e costituisce una eccezione al principio generale desumibile dall'art. 77 del d.p.r. predetto, secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, alla erroneità di quest'ultima».

<sup>16</sup> Cfr. Cass. 28 marzo 2010, n. 10160, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 4, 623 e in questa Riv., 2011, 11, 710, con nota di ORLANDO.

<sup>17</sup> Cass. 11 giugno 2010, n. 14122, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 6, 902.

<sup>18</sup> Cass. 3 febbraio 2014, n. 2261, in *Giust. civ. Mass.*, 2014 e in *Diritto&Giustizia*, 30 settembre 2014.

- sebbene non si trattasse, nella circostanza, di un tipico atto negoziale (compravendita) dove la volontà di avvalersi dell'agevolazione era desumibile da una espressa dichiarazione di parte, ma di un provvedimento giudiziale (con sentenza passata in giudicato), pur tuttavia questo non avrebbe comunque impedito all'interessata di richiedere, nell'atto introduttivo del giudizio stesso o in altra fase (dopo l'emanazione della sentenza), il beneficio in questione; richiesta che doveva avvenire pur sempre prima della registrazione della sentenza e della liquidazione dell'imposta ad opera dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate;

- quanto al fatto poi che la registrazione della sentenza era avvenuta ad opera del cancelliere (*ex* art. 10, d.p.r. n. 131/86), la parte ricorrente era ben conscia che tale procedura rientrava nell'assolvimento delle mansioni proprie di tale soggetto, per cui, agendo con diligenza, avrebbe potuto (dovuto) rappresentare in tempo utile la volontà e la sussistenza dei requisiti per usufruire dell'agevolazione.

Per la Cassazione, quindi, il solo fatto che la C.T.R. abbia dedotto, sulla base della sentenza (provvedimento giurisdizionale) che sussistessero i presupposti dell'agevolazione, non era di per sé sufficiente ad integrare il requisito mancante; quello cioè della deduzione di una tempestiva ed esplicita volontà della parte di avvalersi dell'agevolazione. In definitiva, non sussistevano, nella fattispecie, né i presupposti di riconoscibilità dell'agevolazione IAP *ex* art. 1, Tariffa parte prima al d.p.r. n. 131/86, né quelli dell'agevolazione della piccola proprietà contadina in capo al coltivatore diretto di cui alla legge n. 604/54 (come estesa all'imprenditore agricolo professionale dall'art. 1, d.lgs. n. 99/04).

Relativamente alla riduzione del valore economico del compendio (da euro 50.000 a 35.000 per ettaro) la Suprema Corte ha ritenuto infondata la pretesa dell'Agenzia, che aveva stimato al rialzo tale valore, ritenendo sufficientemente motivata la perizia di parte.

Accogliendo, quindi, le motivazioni dell'Agenzia delle Entrate, limitatamente alle doglianze inerenti l'applicazione dell'aliquota agevolata dell'8 per cento, la Suprema Corte ha cassato la sentenza della C.T.R. ritenendo applicabile nella fattispecie l'aliquota non agevolata (15 per cento).

Il caso esaminato è relativo ad un periodo in cui per i trasferimenti di terreni agricoli e relative pertinenze l'art. 1, Tariffa, parte prima, del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.) prevedeva l'applicazione dell'aliquota del 15 per cento (poi confermata) 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 rustici

La nota I al suddetto art. 1 consentiva, tuttavia, l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'8 per cento quando il trasferimento era a favore di imprenditori agricoli a titolo principale – qualità da intendersi riferita poi all'imprenditore agricolo professionale (IAP).

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, come già evidenziato, l'art. 10, comma 4, del d.lgs. n. 23/2011 ha riformulato l'art. 1, Tariffa, parte prima, 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 essere<sup>19</sup>.

Contestualmente è stata disposta la soppressione, a decorrere dal 1° gennaio 2014, della suddetta nota I, per cui lo IAP usufruisce attualmente delle agevolazioni introdotte con l'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 ai sensi del quale «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

<sup>19</sup> Agenzia delle Entrate, circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014.

imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, nonché le operazioni fondiari 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».

A differenza di quanto disposto 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 Entrate<sup>20</sup>, le agevolazioni in materia di p.p.c. sono soggette a una disciplina completamente nuova.

L'attuale normativa, quindi, non contempla eventuali alternative per cui, qualora lo IAP intenda acquistare un compendio senza usufruire dell'agevolazione citata, dovrà corrispondere l'imposta di registro con l'aliquota del 9 per cento.

Il caso commentato, tradotto ai nostri giorni, non muta nella sostanza nel senso cioè che (si ritiene) le doglianze espresse allora dall'Agenzia sarebbero confermate anche oggi con la tassazione dell'atto al 15 per cento.

Luigi Cenicola

---

<sup>20</sup> Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 36/E del 17 maggio 2010.