

Omessa indicazione delle agevolazioni a favore di IAP. Rettifica del decreto di espropriazione forzata immobiliare

Cass. Sez. V Civ. 5 febbraio 2020, n. 2643 ord. - Chindemi, pres.; D'oriano, est. - S.M. (avv. Napolitano) c Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). (*Conferma Comm. trib. Puglia, Sez. dist. Foggia 6 luglio 2015*)

Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Agevolazioni di cui alla legge n. 604/1954 a favore dello IAP - Decreto giudiziale di trasferimento di fondi rustici espropriati - Omessa indicazione del beneficio - Rettifica del decreto - Competono.

Nel caso in cui un atto sottoposto a registrazione sia costituito da un decreto di trasferimento di un bene espropriato (ex art. 586 c.p.c.) privo della dichiarazione del soggetto assegnatario (IAP) di volersi avvalere delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina la successiva integrazione della richiesta mancante consente di usufruire comunque dei benefici previsti dalla legge n. 604/1954, trattandosi di un atto di rettifica posteriore il cui contenuto è meramente ricognitivo dell'originario negozio di trasferimento e non modificativo dello stesso.

(Omissis)

Ritenuto che

1. con sentenza n. 1572/26/15, depositata in data 6 luglio 2015, non notificata, la Commissione tributaria della Puglia, sez. distaccata di Foggia, accoglieva l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza n. 66/6/2012 della Commissione Tributaria di Foggia, con condanna al pagamento delle spese di lite;
2. il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un diniego di rimborso delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, versate nella misura ordinaria, anziché in quella agevolata di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, all'atto della registrazione di un decreto di trasferimento immobiliare ex art. 586 c.p.c., emesso dal giudice dell'esecuzione del Tribunale di Foggia, relativo ad alcuni fondi rustici di cui S.M. era risultata aggiudicataria;
3. in tale decreto, registrato in data 4 luglio 2007, non era stata fatta menzione delle agevolazioni a cui la contribuente aveva diritto, rivestendo la qualifica di imprenditore agricolo professionale, sicché la stessa aveva richiesto ed ottenuto, in data 29 dicembre 2008, un decreto di rettifica che ne sanciva il riconoscimento e sulla cui base era stata avanzata la domanda di rimborso;
4. la C.T.P. aveva rigettato il ricorso, ritenendo la S. decaduta dal beneficio per non aver tempestivamente invocato le agevolazioni al momento della registrazione dell'atto;
5. la C.T.R., in riforma della decisione di primo grado, rilevato che sia dall'atto di rettifica che dall'attestazione della Regione Puglia risultava provato il possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione, aveva ritenuto irrilevante la non contestualità della dichiarazione ed ammissibile una integrazione successiva dell'atto di trasferimento;
6. avverso la sentenza di appello, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, notificato a mezzo PEC in data 5 ottobre 2015, affidato ad un unico motivo; la parte contribuente ha resistito con controricorso.

Considerato che

1. con un unico motivo l'Agenzia ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 del d.lgs. n. 99 del 2004, degli artt. 5, 13, 16, 20 nonché 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131 del 1986 e degli artt. 3, 4 e 5 della legge n. 604 del 1954, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., rilevando che al momento della registrazione dell'atto di trasferimento ex art. 586 c.p.c. non era stata richiesta né enunciata l'agevolazione, per cui doveva ritenersi preclusa una integrazione successiva della volontà originariamente non manifestata.

Osserva che:

1. Il ricorso non merita accoglimento.

1.1. La legge n. 604 del 1954 ha riconosciuto particolari agevolazioni in materia fiscale sugli atti inerenti la formazione della «piccola proprietà contadina», in presenza di determinati requisiti di natura soggettiva e oggettiva.

In particolare ai sensi dell'art. 2 i benefici sono applicabili quando:

- 1) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta sia persona che dedica abitualmente la propria attività manuale alla lavorazione della terra;
- 2) il fondo venduto, permutato o concesso in enfiteusi sia idoneo alla formazione o all'arrotondamento della piccola proprietà contadina e, in ogni caso, in aggiunta a eventuali altri fondi posseduti a titolo di proprietà od enfiteusi dall'acquirente o comunque dagli appartenenti al suo nucleo familiare, non ecceda di oltre un decimo la superficie corrispondente alla capacità lavorativa dei membri contadini del nucleo familiare stesso;
- 3) l'acquirente, il permutante o l'enfiteuta nel biennio precedente all'atto di acquisto o della concessione in enfiteusi non abbia venduto altri fondi rustici oppure abbia venduto appezzamenti di terreno la cui superficie complessiva non sia superiore ad

un ettaro, con una tolleranza del 10 per cento salvo casi particolari da esaminarsi dall'Ispettore provinciale dell'agricoltura in modo da favorire soprattutto la formazione di organiche aziende agricole familiari.

L'art. 3 stabilisce poi che «(...) per conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, e successive modificazioni ed integrazioni, l'acquirente, i permutanti e l'enfiteuta debbono produrre, al momento della registrazione, insieme all'atto, lo stato di famiglia e un certificato dell'ispettorato provinciale agrario competente per territorio, che attesti la sussistenza dei requisiti (...)» di cui ai numeri 1, 2 e 3 dell'articolo 2 della stessa legge, mentre l'articolo 4 prevede che, in luogo di tale documentazione, «(...) può essere prodotta un'attestazione provvisoria (...) dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio (...)», ed in questo caso le agevolazioni tributarie sono applicate al momento della registrazione, ma entro un anno (termine elevato a tre anni dal d.l. n. 542 del 1996, art. 2, comma 1) da tale formalità l'interessato deve presentare all'ufficio il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto, e in difetto sono dovute le normali imposte.

Il d.lgs. n. 99 del 2004, art. 1, comma 4, ha quindi esteso all'imprenditore agricolo professionale (IAP) le agevolazioni fiscali precedentemente stabilite a favore del solo coltivatore diretto, da richiedersi con le stesse modalità di cui alla legge n. 604 del 1954, espressamente richiamata.

1.2. Questione controversa è se l'applicazione dell'aliquota agevolata dell'1 per cento che, secondo la normativa suindicata, va richiesta al momento della registrazione dell'atto, con la possibilità di posticipare solo la verifica dei presupposti e fatte salve eventuali decadenze dal beneficio, possa essere fatta valere anche successivamente, previa rettifica giudiziale dell'atto sottoposto a registrazione.

Questa Corte ha già affermato che «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 dell'art. 77 del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, 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» (Cass. n. 14122 del 2010).

Ma si è anche precisato che «In tema di agevolazioni tributarie per l'arrotondamento della piccola proprietà contadina di cui alla legge n. 604 del 1954, incorre in decadenza il soggetto che non abbia formulato la dichiarazione di volersi avvalere dello specifico trattamento agevolato nell'atto traslativo sottoposto a registrazione, trattandosi di formalità alla quale è espressamente subordinato l'accesso al beneficio a norma dell'art. 5 della detta legge e non assumendo rilevanza, pertanto, il contrario principio per il quale di regola non si decade da un'agevolazione ove non richiesta al momento dell'imposizione» (cedi Cass. n. 15863 del 2018).

Analogamente si è ritenuto che «In tema di agevolazioni "prima casa", le manifestazioni di volontà prescritte dall'art. 1, nota II *bis*, della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 vanno rese sempre, anche ove l'acquisto sia avvenuto a titolo originario per usucapione, prima della registrazione del provvedimento del giudice, atteso il carattere necessario della collaborazione del contribuente, che integra un presupposto del beneficio e costituisce un'eccezione al principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, all'errore di quest'ultima» (vedi Cass. n. 635 del 2017 e per analogo principio in caso di acquisto a seguito di sentenza costitutiva *ex art.* 2932 c.c., Cass. n. 2261 del 2014).

1.3. Va data pertanto continuità al principio secondo cui anche un'agevolazione fiscale può essere richiesta in un momento successivo a quello dell'imposizione, ma solo a condizione che la normativa di riferimento non imponga al contribuente di farla valere con specifiche modalità, come è ad esempio espressamente stabilito in tema di agevolazioni *ex d.lgs.* n. 99 del 2004 che vanno richieste al momento della registrazione dell'atto.

2. Il caso in esame presenta tuttavia delle peculiarità, in considerazione del fatto che l'atto sottoposto a registrazione è costituito da un decreto di trasferimento *ex art.* 586 c.p.c., che *ab origine* privo della dichiarazione dell'aggiudicatario di volersi avvalere delle agevolazioni, è stato oggetto di una successiva rettifica ad opera dello stesso giudice dell'esecuzione che lo aveva emesso con l'aggiunta ad integrazione della richiesta mancante.

La presenza di un atto di rettifica impone necessariamente ulteriori considerazioni: se è vero che in tema di imposta di registro, è principio pacifico quello per cui il tributo si applica secondo l'intrinseca natura e gli effetti dell'atto presentato a registrazione, e non in base a schemi o categorie, a ciò consegue che si debba anche tenere conto di un eventuale atto di rettifica successivo il cui contenuto sia meramente ricognitivo dell'originario negozio di trasferimento e non (anche in parte) modificativo-traslativo, senza che rilevi la localizzazione dell'errore (all'interno od all'esterno del precedente negozio) che si è voluto emendare con la rettifica, ovvero la sua imputabilità o meno ai contraenti (vedi in tema di rettifica dei dati catastali Cass. n. 12869 del 1991), sicché l'atto da prendere in considerazione non potrà che essere quello finale, come integrato, e non più quello originario.

2.1. Nella specie, con accertamento di fatto non censurato, la C.T.R. ha ritenuto che l'atto integrativo successivo costituisca negozio collegato all'atto di trasferimento, valutazione che non meraviglia tenuto conto che la rettifica è stata operata da un'autorità giudiziaria, in riferimento ad un atto emesso nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata immobiliare.

2.2. Ritiene pertanto il Collegio che sulla base di queste circostanze di fatto tale rettifica debba essere ritenuta idonea ad integrare e sanare con effetto *ex tunc* la formalità omissa e che la sentenza impugnata abbia fatto corretta applicazione dei criteri normativi applicabili, come innanzi specificati, laddove ha ritenuto che il regime agevolativo di cui alla legge n. 604 del 1954 potesse essere applicato anche ad un decreto di trasferimento immobiliare *ex art.* 586 c.p.c. corredato della relativa richiesta ad opera della parte aggiudicatario per effetto di un atto di rettifica giudiziale successivo alla registrazione.

3. Per tutto quanto sopra esposto, il ricorso va rigettato.

3.1. La novità e particolarità della questione controversa giustifica la compensazione delle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso

(Omissis)

Omessa indicazione delle agevolazioni a favore di IAP. Rettifica del decreto di espropriazione forzata immobiliare

Il contribuente che ha versato l'imposta di registro o altre imposte oltre il dovuto ha diritto a richiedere il rimborso. In tal senso, l'art. 77 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - T.U.R.) prevede – similmente a quanto disposto dall'art. 38 del d.p.r. n. 602/1973 in tema di imposte sui redditi – che il rimborso dell'imposta (di registro), 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.

Le motivazioni per cui il contribuente può chiedere il rimborso di quanto versato, a suo giudizio, in eccedenza sono molteplici per cui la normativa di riferimento consente di reclamarne la restituzione presentando apposita istanza al competente ufficio che ha registrato l'atto il quale, dopo aver esaminato la domanda, provvederà, sussistendone le condizioni, al relativo rimborso. Il caso più frequente, di cui si è occupata la giurisprudenza, riguarda coloro che hanno effettuato, nello specifico, il pagamento delle suddette imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria anziché in quella agevolata. Più propriamente i giudici di legittimità si sono occupati di quei casi in cui le agevolazioni (in particolare: «prima casa» e «piccola proprietà contadina» cioè quelle consentite dalla legge) non sono state espressamente richieste in sede di imposizione dell'atto (art. 16, comma 1, del T.U.R.)¹ dagli aventi diritto e che ne hanno invocato il riconoscimento a posteriori anche al fine di correggere eventuali defezioni dell'atto medesimo.

Il principio di carattere generale al quale si è uniformata la giurisprudenza è quello per cui anche un'agevolazione fiscale può essere richiesta in un momento successivo a quello dell'imposizione fiscale ma solo a condizione che la normativa di riferimento, come ad esempio quella riguardante la piccola proprietà contadina (legge n. 604/1954), non imponga al contribuente di farla valere, con specifiche modalità, al momento della registrazione dell'atto².

Pertanto la Suprema Corte ha affermato che «incorre in decadenza il soggetto che non abbia formulato la dichiarazione di volersi avvalere dello specifico trattamento agevolato nell'atto traslativo sottoposto a registrazione, trattandosi di formalità alla quale è espressamente subordinato l'accesso al beneficio a norma dell'art. 5 della suddetta legge, non assumendo rilevanza, pertanto, il contrario principio per il quale di regola non si decade da un'agevolazione ove non richiesta al momento dell'imposizione»³.

Tuttavia la stessa Cassazione⁴ ha ammesso che «In tema di agevolazioni tributarie nell'ordinamento non si rinviene un principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione è irrevocabilmente perduta; potendosi anzi, alla luce di quanto disposto dall'art. 77 del d.p.r. n. 131/1986

¹ L'articolo in questione prevede che la registrazione sia eseguita, previo pagamento dell'imposta liquidata dall'ufficio, con la data del giorno in cui è stata richiesta.

² Cass. Sez. V Civ. 28 marzo 2010, n. 10160, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 4, 623 e in questa Riv., 2011, 11, 710, con nota di: ORLANDO. In tale sentenza la Suprema Corte ha affermato che «da 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».

³ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 giugno 2018, n. 15863, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 11 giugno 2010, n. 14122, in *Giust. civ. Mass.*, 2010, 6, 902.

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»⁵.

Con tale puntualizzazione i giudici di legittimità hanno voluto chiarire che il criterio sopra enunciato non è comunque dirimente in tutte quelle situazioni nelle quali l'agevolazione è per legge subordinata alla richiesta formulata dall'interessato nell'atto oggetto di registrazione; richiesta correlata alla tempestiva asseverazione della effettiva sussistenza di tutti quei requisiti soggettivi ed oggettivi che giustificano il riconoscimento dei benefici fiscali richiesti e la cui puntuale osservanza consente all'Amministrazione finanziaria di accertare, unitamente alla sussistenza delle condizioni di legge, l'importo dell'imposta concretamente applicabile.

La regola di generale rimborsabilità, entro il termine prefissato, dell'imposta di registro versata in eccesso trova dunque un limite in tutte quelle situazioni nelle 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.

Così, ad esempio, intervenendo in materia di benefici fiscali relativi alla «prima casa» la Cassazione ha precisato che in presenza di trasferimenti della proprietà per effetto di una sentenza del giudice, la richiesta dell'agevolazione va effettuata nel momento stesso 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; di conseguenza 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»⁶. Sempre sullo stesso tema, ma in altra circostanza, ha ribadito che la volontà finalizzata ad ottenere il riconoscimento dell'agevolazione medesima 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. n. 131/1986 secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, alla erroneità di quest'ultima»⁷. In senso conforme, soffermandosi sempre sulle agevolazioni «prima casa» inerenti un immobile acquisito a titolo originario con sentenza accertativa di usucapione, la Corte ha ribadito la necessità della richiesta prima della registrazione del provvedimento del giudice⁸.

I richiami alla giurisprudenza sono da premessa alla vicenda esaminata dalla Corte di legittimità, oggetto dell'ordinanza n. 2643 del 5 febbraio 2020, in epigrafe, essendo stata chiamata a pronunciarsi su di un caso del tutto particolare, come dalla medesima precisato, poiché l'atto sottoposto a registrazione era costituito da un decreto di trasferimento di un bene espropriato (art. 586 c.p.c.) che originariamente era privo della dichiarazione, da parte del soggetto interessato (IAP), di volersi avvalere delle agevolazioni in materia di piccola proprietà contadina e che era stato argomento di una successiva rettifica ad opera dello stesso giudice dell'esecuzione che lo aveva emesso con l'aggiunta ad integrazione della richiesta mancante. Il problema che si poneva era, quindi, quello di accertare se i benefici in parola (imposta catastale con aliquota dell'1 per cento)⁹ potessero essere comunque riconosciuti. Più propriamente la questione controversa poneva il quesito se l'eventuale applicazione dell'aliquota agevolata dell'1 per cento che, secondo la normativa suindicata doveva essere richiesta al momento della registrazione dell'atto rinviando ad un momento successivo la possibilità di verificare solo la sussistenza dei presupposti al fine della eventuale

⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 3 febbraio 2014, n. 2261, in *Giust. civ. Mass.*, 2014 e in *Diritto & Giustizia*, 2014, 30 settembre.

⁶ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 18 febbraio 2009, n. 3863, in *Giust. civ. Mass.*, 2009, 2, 257.

⁷ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 3 aprile 2014, n. 2261, cit.

⁸ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 12 gennaio 2017, n. 635, in *Giust. civ. Mass.*, 2017.

⁹ Le rimanenti imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

decadenze dal beneficio, poteva essere fatta valere anche successivamente per effetto della rettifica giudiziale dell'atto sottoposto a registrazione.

Per inciso va detto che in tema di vendita (espropriazione) forzata, il trasferimento dell'immobile aggiudicato è l'effetto di una fattispecie complessa, costituita dall'aggiudicazione, dal successivo versamento del prezzo e dal decreto di trasferimento, quest'ultimo con funzione di verifica ed accertamento della sussistenza degli altri presupposti e, quindi, privo di autonoma efficacia traslativa in assenza delle altre condizioni. Pertanto, il mancato pagamento del prezzo di aggiudicazione dell'immobile pignorato legittima la revoca, anche d'ufficio, del decreto di trasferimento fino al momento in cui lo stesso venga portato ad esecuzione, che si identifica non con quello della sua emanazione, ma con quello del compimento da parte del cancelliere delle operazioni indicate dall'art. 586 c.p.c.¹⁰.

L'effetto traslativo della vendita si verifica, quindi, al momento dell'emanazione di tale decreto, atto conclusivo dell'espropriazione forzata; decreto che contiene, fra l'altro, l'indicazione dei confini catastali dell'immobile per permetterne l'identificazione per cui se il bene, successivamente al trasferimento, risulti diverso da quello oggetto dell'offerta dell'aggiudicatario, la vendita dovrà considerarsi nulla, con conseguente diritto dell'aggiudicatario alla ripetizione della somma versata.

Il decreto di trasferimento dell'immobile, emanato dal giudice dell'esecuzione, ha, quindi, la stessa funzione e valenza del rogito notarile per cui con tale provvedimento è trasferito all'acquirente il diritto di proprietà sul bene (o altro diritto reale oggetto di pignoramento) e contestualmente è ordinato al debitore, o a eventuali occupanti senza titolo, di lasciare l'immobile. A seguito dell'aggiudicazione del bene il decreto di trasferimento è sottoposto a registrazione con il versamento delle relative imposte¹¹.

Nei fatti, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva negato il rimborso delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, versate nella misura ordinaria¹² anziché in quella agevolata di cui al d.lgs. n. 99 del 2004, all'atto della registrazione di un decreto di trasferimento immobiliare *ex* art. 586 c.p.c.¹³, emesso dal giudice dell'esecuzione del Tribunale, relativo ad alcuni fondi rustici di cui la contribuente, imprenditore agricolo professionale, era risultata aggiudicataria. In tale decreto, come anticipato, non era stata fatta menzione delle agevolazioni a cui la contribuente aveva diritto, rivestendo la qualifica di IAP, sicché la stessa aveva richiesto ed ottenuto, in seguito, un decreto di rettifica che, sancendone il riconoscimento, aveva consentito di presentare la domanda di rimborso.

Avverso il diniego di rimborso delle imposte versate in eccedenza la contribuente presentava ricorso alla C.T.P. che lo rigettava ritenendo che la ricorrente era comunque decaduta dal beneficio per non aver tempestivamente invocato le agevolazioni al momento della registrazione dell'atto. Di parere contrario, invece, la C.T.R. che, in riforma della decisione di primo grado, accoglieva il successivo appello poiché era dimostrato, sia dall'atto di rettifica del decreto del giudice che dall'attestazione della Regione, che

¹⁰ Cfr. Cass. Sez. III Civ. 16 settembre 2008, n. 23709, in *DeJure*.

¹¹ Al pari della compravendita, il trasferimento dell'immobile oggetto di espropriazione è soggetto attualmente ai seguenti tributi:

- imposta di registro (o IVA): l'imposta di registro è applicata in misura proporzionale con l'aliquota del 9 per cento (ridotta al 2 per cento nel caso di «prima casa»);
- imposte ipotecaria e catastale, nella misura fissa di euro 50 ciascuna;
- imposta di bollo.

¹² All'epoca dei fatti si deve ritenere che l'imposta di registro era stata corrisposta l'imposta di registro con l'aliquota dell'8 per cento e le imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 3 per cento.

¹³ Art. 586 c.p.c. Avvenuto il versamento del prezzo, il giudice dell'esecuzione può sospendere la vendita quando ritiene che il prezzo offerto sia notevolmente inferiore a quello giusto, ovvero pronunciare decreto col quale trasferisce all'aggiudicatario il bene espropriato, ripetendo la descrizione contenuta nell'ordinanza che dispone la vendita, e ordinando che si cancellino le trascrizioni dei pignoramenti e le iscrizioni ipotecarie, se queste ultime non si riferiscono ad obbligazioni assunte dall'aggiudicatario a norma dell'articolo 508.

Il giudice con il decreto ordina anche la cancellazione delle trascrizioni dei pignoramenti e delle iscrizioni ipotecarie successive alla trascrizione del pignoramento.

Il decreto contiene altresì l'ingiunzione al debitore o al custode di rilasciare l'immobile venduto.

Esso costituisce titolo per la trascrizione della vendita sui libri fondiari e titolo esecutivo per il rilascio.

L'interessata era in possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi per fruire dell'agevolazione di cui alla legge n. 604/1954 per cui aveva ritenuto irrilevante la non contestualità della dichiarazione nell'atto di trasferimento ed ammissibile una sua integrazione in un secondo momento.

L'Agenzia ricorreva, quindi, in cassazione contestando la sentenza dei giudici tributari in quanto al momento della registrazione dell'atto di trasferimento (art. 586 c.p.c.) non era stata richiesta né enunciata l'agevolazione cosicché doveva ritenersi preclusa una eventuale integrazione successiva dell'atto quale manifestazione della volontà del soggetto di avvalersene. Pertanto, non sussistendo i presupposti per il riconoscimento delle agevolazioni previste dalla legge n. 604/1954, dovevano applicarsi le imposte (di registro, ipotecaria e catastale) nella misura ordinaria così come previsto dall'art. 1, Tariffa, parte I, del d.p.r. n. 131/1986.

Nel merito, la Suprema Corte dopo aver richiamato le disposizioni della legge n. 604/1954 che consentono di accedere alle agevolazioni fiscali sugli atti inerenti la formazione della «piccola proprietà contadina» (l'art. 4, comma 1, del d.lgs. n. 99 del 2004, ha esteso le agevolazioni allo IAP) ed aver citato la relativa giurisprudenza, sottolinea la peculiarità del caso di specie sottoposto al suo esame evidenziando come la presenza di un atto di rettifica, operato da un'autorità giudiziaria in riferimento ad un atto emesso nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata immobiliare, imponga necessariamente ulteriori considerazioni rispetto a quelle di cui si è fatto cenno in premessa.

Il pensiero dei giudici di legittimità parte, quindi, da questo presupposto: se per consolidata giurisprudenza è accertato, come abbiamo visto, che in tema di imposta di registro vige il principio in base al quale il tributo si applica secondo l'intrinseca natura e gli effetti dell'atto presentato a registrazione (art. 20 del d.p.r. n. 131/1986) ne consegue che si debba anche tenere conto di un eventuale atto di rettifica successivo il cui contenuto sia meramente ricognitivo dell'originario negozio di trasferimento e non (anche in parte) modificativo-traslativo, «senza che rilevi la localizzazione dell'errore (all'interno od all'esterno del precedente negozio) che si è voluto emendare con la rettifica, ovvero la sua imputabilità o meno ai contraenti (...) sicché l'atto da prendere in considerazione non potrà che essere quello finale, come integrato, e non più quello originario»¹⁴.

Nello specifico, la C.T.R. ha ritenuto che l'atto integrativo, operato da un'autorità giudiziaria in riferimento ad un atto emesso nell'ambito di una procedura di espropriazione forzata immobiliare, costituiva un negozio collegato all'atto di trasferimento stesso per cui ha considerato che il regime agevolativo di cui alla legge n. 604 del 1954 potesse essere applicato anche ad un decreto di trasferimento immobiliare (art. 586 c.p.c.) corredato della relativa richiesta ad opera della parte aggiudicataria per effetto di un atto di rettifica giudiziale successivo alla registrazione.

Nel respingere il ricorso dell'Agenzia delle Entrate la Cassazione ha, pertanto, ritenuto tale rettifica idonea ad integrare e sanare *ex tunc* la formalità omessa.

Con tale sentenza i giudici di legittimità hanno ribadito un principio già espresso in precedenza (richiamato in nota) allorquando si sono pronunciati in tema di imposta di registro; imposta determinata da errori materiali (rettifica di dati catastali). Tuttavia una riflessione si pone ugualmente poiché in quella circostanza si faceva riferimento a determinati «errori materiali» mentre nel caso di specie la questione verteva su una «dimenticanza» (ovvero omissione) della parte interessata. In sostanza, era venuta meno quella «collaborazione» che ciascun contribuente dovrebbe prestare specialmente quando sono invocate talune agevolazioni fiscali. Nel caso esaminato l'istanza agevolativa poteva essere tempestivamente soddisfatta nel corso dell'emanazione del decreto come anche successivamente all'emanazione dello stesso

¹⁴ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 29 novembre 1991, n. 12869, in *Giust. civ. Mass.*, 1991. Con tale sentenza la Suprema Corte ha fatto presente che ai fini dell'applicazione dell'imposta fissa di registro, in caso di rettifica di dati catastali determinata da errori materiali, occorre verificare, caso per caso, se il contenuto dell'atto qualificato come rettifica sia in effetti meramente ricognitivo dell'originario negozio di trasferimento e non (anche in parte) modificativo-traslativo, mentre non rileva la localizzazione dell'errore (all'interno od all'esterno del precedente negozio) ovvero la sua imputabilità o meno ai contraenti.

decreto ma pur sempre prima che venisse richiesta la registrazione; attività che avrebbe, fra l'altro, consentito all'Amministrazione finanziaria di prendere atto da subito, dato che era estranea al provvedimento del giudice, della richiesta avanzata dall'interessata di conseguire i benefici fiscali connessi al trasferimento immobiliare.

Ancorché sussistevano i presupposti sostanziali dell'agevolazione IAP in capo all'interessata non di meno questo valeva a surrogare il requisito mancante della deduzione di una tempestiva ed esplicita volontà della parte di avvalersi dell'agevolazione. Tanto più considerato che il decreto di espropriazione non aveva ad oggetto tali presupposti, e che la rilevanza di questi ultimi rientrava pertanto nella disponibilità della parte; disponibilità da esercitarsi nelle forme prescritte dall'ordinamento tributario¹⁵.

Luigi Cenicola

¹⁵ Cfr. Cass. Sez. V Civ. 9 febbraio 2018, n. 3200, in questa Riv., 2018, 2, con nota di L. CENICOLA