

## Decreto giudiziale di trasferimento di compendio unico. Omessa richiesta della agevolazione in atto. A nulla rileva chiederla in un momento successivo

Cass. Sez. Trib. 14 marzo 2022, n. 8269 ord. - Chindemi, pres.; Dell'Orfano, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Azienda Agricola C. di C.A. e C. Società semplice. (Cassa e decide nel merito Comm. trib. reg. Puglia 15 maggio 2017)

**Imposte e tasse - Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Decreto giudiziale di trasferimento di compendio unico - Richiesta di rimborso delle imposte versate in misura ordinaria - Richiesta successiva delle agevolazioni ex art. 5 bis della legge n. 97/1994 - Omessa richiesta delle agevolazioni nel decreto di trasferimento - Non competono - Insussistenza dei presupposti dell'istanza di rimborso.**

*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.*

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in [www.osservatorioagromafie.it](http://www.osservatorioagromafie.it)

Premesso che chi vuole usufruire di determinate agevolazioni fiscali (ad esempio: «acquisto prima casa») deve farne espressa richiesta in atto, l'indirizzo consolidato della Cassazione è quello per cui 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<sup>1</sup>. L'Amministrazione finanziaria, dal canto suo, ha parimenti 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 principale<sup>2</sup>. 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»<sup>3</sup>.

Tuttavia la stessa Corte ha affermato che «Il criterio più rigido, per cui il trattamento agevolato ottenuto dal contribuente in sede di registrazione dell'atto non può essere mutato, neppure se un diverso titolo di agevolazione fosse stato richiesto in via subordinata fin dall'inizio (Cass. nn. 14601/2003, 6159/1990), può dirsi ormai superato, con giurisprudenza pienamente condivisa dal Collegio (Cass. n. 10354/2007), fondata sull'osservazione che, in tema di agevolazioni tributarie, non si rinvencono principi generali immanenti nell'ordinamento, in virtù dei quali un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione sarebbe irrevocabilmente perduta; potendosi anzi, alla luce del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 77 dedurre il principio contrario che, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione; anche perché, quando

<sup>1</sup>Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 aprile 2013, n. 8409, in *Giust. civ. Mass.*, 2013.

<sup>2</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 100 del 17 novembre 2014.

<sup>3</sup> In precedenza l'Agenzia, nella c.m. 32/2007, aveva riconosciuto che, nonostante la decadenza dalla PPC, «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».

*L'accesso alla diversa agevolazione è subordinato a particolari formalità da eseguirsi a pena di decadenza, ciò è stabilito espressamente, come in materia di agevolazioni alla proprietà contadina (l. 6 agosto 1954, n. 604, art. 5)»<sup>4</sup>.*

Il citato art. 77 del d.p.r. n. 131/1986 (Testo unico imposta di registro - TUR) prevede, in via generale, 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. La disposizione si pone in rapporto di specialità rispetto a quanto stabilito dall'art. 2033 c.c. che consente a chi ha eseguito un pagamento non dovuto il diritto di ripetere ciò che ha versato. In tema di agevolazioni tributarie, alla luce di quanto previsto dall'art. 77 del TUR, nei casi in cui un'agevolazione non sia stata richiesta al momento dell'imposizione, non si verifica la decadenza dal trattamento agevolato.

Con la sentenza di cui sopra i giudici di legittimità hanno voluto chiarire che il criterio a cui si fa riferimento 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 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.

Il principio, quindi, 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 relativa normativa, 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 stesso della registrazione dell'atto<sup>5</sup>.

Pertanto «incombe 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 legge n. 604/1954, 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»<sup>6</sup>.

Il citato art. 5 della suddetta legge n. 604/1954 consentiva al contribuente di potersi avvalere della facoltà di chiedere, mediante esplicita dichiarazione resa nell'atto, l'applicazione provvisoria dei benefici contemplati dalla legge al momento della registrazione dell'atto, presentando l'attestazione di cui all'art. 4, comma 1, ma doveva, nel previsto termine di decadenza di tre anni, produrre il certificato definitivo, attestante il possesso dei requisiti prescritti, verificandosi, nel caso in cui non effettuasse tale produzione nel termine indicato, una condizione risolutiva dei benefici anticipatamente ottenuti, integrata la quale l'Ufficio poteva

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

<sup>5</sup> Cfr. 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».

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 7 giugno 2018, n. 15863, in *Giust. civ. Mass.*, 2018.

richiedere il pagamento delle imposte nella misura ordinaria. La suddetta legge disponeva, quindi, che l'azione dell'Amministrazione finanziaria per il recupero delle imposte ordinarie si prescriveva col decorso di tre anni dalla scadenza del termine stabilito.

Come noto, la legge in questione non è più in vigore essendo stata sostituita dall'art. 2, comma 4 *bis*, del d.l. n. 194/2009 il quale 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 (IAP), 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. 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 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>7</sup>, le agevolazioni in materia di p.p.c. sono soggette a una disciplina completamente nuova.

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

Resta comunque il fatto che anche ai fini della presente normativa è necessario che la richiesta della tassazione agevolata avvenga al momento della relativa registrazione con apposita dichiarazione resa in atto, a nulla rilevando il principio contrario per il quale di regola non si decade da un'agevolazione ove non richiesta al momento dell'imposizione.

Analogamente, l'art. 7, comma 11 *bis*, del d.lgs. n. 99/2004 dispone che la costituzione di compendio unico (art. 5 *bis* della legge n. 97/1994) deve avvenire con dichiarazione resa dalla parte acquirente o cessionaria nell'atto di acquisto o di trasferimento; in tale ipotesi sono dovuti esclusivamente gli onorari notarili per l'atto di acquisto o trasferimento ridotti ad un sesto ai sensi del presente articolo, senza alcuna maggiorazione.

Riassumendo, quindi, vi sono determinate disposizioni di legge (inclusa quella per l'acquisto dell'abitazione principale) che subordinano la concessione di determinate agevolazioni alla relativa richiesta in atto sussistendo i requisiti soggettivi ed oggettivi.

La controversia esaminata dalla Cassazione e decisa con l'ordinanza n. 8269 del 14 marzo 2022, in epigrafe, parte da queste considerazioni preliminari.

Nei fatti, un'azienda agricola (società semplice) aveva chiesto il rimborso delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sostenute, nell'anno 2008, a seguito dell'aggiudicazione di determinati terreni, costituenti compendio unico, acquisti mediante appositi decreti.

L'ufficio non aveva dato seguito all'istanza di rimborso per cui la contribuente aveva impugnato il «silenzio-rifiuto» ricorrendo alla C.T.P.

Le motivazioni per cui il contribuente può chiedere il rimborso di quanto, a suo giudizio, ha versato in eccedenza sono molteplici. La normativa gli 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, come quello (si presume) in oggetto, riguarda coloro che hanno effettuato il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria anziché in quella agevolata. Più propriamente si tratta di quei casi in cui le agevolazioni (in particolare: «piccola proprietà contadina») non sono state espressamente richieste in sede di

---

<sup>7</sup> Agenzia delle Entrate, ris. n. 36/E del 17 maggio 2010.

registrazione dell'atto dagli aventi diritto e che ne hanno invocato il riconoscimento a posteriori anche al fine di correggere eventuali defezioni dell'atto medesimo.

Quando la proprietà dei beni (terreni e fabbricati) è acquisita tramite un provvedimento del giudice, il decreto di trasferimento dell'immobile ha la stessa funzione e valenza del rogito notarile. A seguito dell'aggiudicazione del bene il decreto di trasferimento è sottoposto a registrazione con il versamento delle relative imposte.

Gli atti dell'autorità giudiziaria recanti trasferimento o costituzione di diritti reali su beni immobili ovvero su altri beni e diritti sono, ai sensi dell'art. 8, tariffa, parte I, del TUR, soggetti alle stesse imposte stabilite per i corrispondenti atti pubblici o privati (art. 1, tariffa, parte I). In particolare sono soggetti attualmente all'imposta di registro con le aliquote<sup>8</sup>:

- del 9 per cento per i fabbricati o anche per i terreni per i quali non sono richieste le agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina;
- del 15 per cento per i terreni quando si tratta di trasferimenti fatti a favore di soggetti privi della qualifica di coltivatore diretto o di IAP.

Come anticipato, per usufruire delle agevolazioni relative all'acquisto di terreni costituenti compendio unico è necessario richiederle al momento della registrazione del decreto di trasferimento immobiliare (*ex* art. 586 c.p.c.). In caso di omesso adempimento, l'ufficio provvede alla liquidazione delle imposte nella misura ordinaria.

Nella fattispecie, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva negato il rimborso delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, versate (si presume) nella misura ordinaria anziché in quella agevolata proprio perché nell'atto della registrazione del decreto di trasferimento immobiliare la contribuente non aveva fatta espressa menzione di avvalersi dei benefici fiscali a favore dello IAP. Fra l'altro, essendo una società semplice, il requisito di imprenditore agricolo doveva essere posseduto almeno da un socio, prima e non dopo l'aggiudicazione dei beni; tesi, questa, sostenuta nel giudizio di primo grado.

La C.T.P. aveva comunque accolto il ricorso della contribuente e nel successivo appello la C.T.R. rilevava che l'ufficio aveva addotto altre motivazioni, ritenendo che il mancato rimborso delle somme pagate, dopo la riliquidazione degli originari avvisi, dipendeva dalla mancata dimostrazione, incombente sulla parte, della costituzione di un compendio unico. Per i giudici tributari l'appello era inammissibile in quanto si trattava, nello specifico, di una «nuova domanda» ai sensi dell'art. 57 del d.lgs. n. 546/1992 il quale espressamente prevede che «Nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono tuttavia essere chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata. Inoltre, Non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili anche d'ufficio».

La Corte sul punto ha osservato che *«nel processo tributario, quando il contribuente impugni il silenzio-rifiuto formatosi su un'istanza di rimborso, deve dimostrare che non sussiste nessuna delle ipotesi che legittimano il rifiuto, e l'Amministrazione finanziaria può, dal canto suo, difendersi a tutto campo, non essendo vincolata ad una specifica motivazione di rigetto, con la conseguenza che le eventuali falle del ricorso introduttivo possono essere eccepite in appello dall'Amministrazione a prescindere dalla preclusione posta dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 57, in quanto, comunque, attengono all'originario thema decidendum (sussistenza o insussistenza dei presupposti che legittimano il rifiuto del rimborso), fatto salvo il limite del giudicato»*<sup>9</sup>.

La Cassazione ha, quindi, accolto il ricorso dell'Amministrazione finanziaria perché la contribuente era incorsa in decadenza, non avendo formulato la dichiarazione di volersi avvalere dello specifico trattamento agevolato nell'atto sottoposto a registrazione (decreto di trasferimento immobiliare *ex* art. 586 c.p.c., con rettifica giudiziale successiva alla registrazione).

<sup>8</sup> All'epoca dei fatti si deve ritenere che l'imposta di registro era stata corrisposta con l'aliquota dell'8 per cento e le imposte ipotecaria e catastale nella misura complessiva del 3 per cento. Oggi le ipocatastali sono dovute nella misura di 50 euro ciascuna.

<sup>9</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 29 ottobre 2020, n. 23862, in *Giust. civ. Mass.*, 2020.

Il caso esaminato non è dissimile da tanti altri. In altra circostanza però il contenzioso ha avuto un esito diverso<sup>10</sup>. Nella fattispecie, 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 potevano essere comunque riconosciuti. Più propriamente la questione controversa poneva il quesito se l'eventuale applicazione delle imposte agevolate 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 decadenza dal beneficio ovvero poteva essere fatta valere anche successivamente per effetto della rettifica giudiziale dell'atto sottoposto a registrazione.

Ancora una volta, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate aveva negato il rimborso delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, versate nella misura ordinaria anziché in quella agevolata.

Nello specifico, la C.T.R. aveva 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 aveva considerato che il regime agevolativo di cui alla legge n. 604/1954 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.

I giudici di legittimità hanno convenuto che le ragioni addotte dalla C.T.R. fossero meritevoli di accoglimento per cui, nel respingere il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, la Cassazione ha ritenuto che tale rettifica fosse idonea ad integrare e sanare *ex tunc* la formalità omessa.

*Luigi Cenicola*

---

<sup>10</sup> Cfr. Cass. Sez. V Civ. 5 febbraio 2020 n. 2643 ord., in *DeJure*.