Sentenza del 07/02/2018 n. 2941 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
AGRICOLTURA - PICCOLA PROPRIETA' CONTADINA - AGEVOLAZIONI TRIBUTARIE Certificato attestante la sussistenza dei necessari requisiti - Onere di produzione tempestiva - Sussistenza - Limiti.

Massima:

In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli stabilite, a favore della piccola proprietà contadina, dalla l. n. 604 del 1954, il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine di decadenza di tre anni dalla registrazione dell'atto (ove stipulato prima dell'entrata in vigore della l. n. 25 del 2010), perde il diritto al beneficio, salvo che dimostri di essersi attivato per conseguire la documentazione in tempo utile e che il superamento del predetto termine sia dovuto all'inerzia degli uffici competenti e non alla propria negligenza nel richiedere o sollecitare il rilascio del certificato.

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo - Motivi della decisione

p. 1. I coniugi R.A. e L.P. propongono tre articolati motivi di ricorso per la cassazione della sentenza n. 77/44/12 del 21 maggio 2012, con la quale la commissione tributaria regionale della Lombardia, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di liquidazione loro notificato, il 19 dicembre 2009, in revoca dell'agevolazione sull'imposta di registro ed ipotecaria provvisoriamente fruita, L. n. 604 del 1954, ex art. 1, sull'atto 22 dicembre 2003 (registrato l'8 gennaio 2004); atto con il quale essi avevano acquistato, in qualità di coltivatori diretti, un terreno agricolo di accorpamento della piccola proprietà contadina.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha rilevato che: contrariamente a quanto sostenuto dai contribuenti, l'amministrazione finanziaria non era nella specie incorsa nella perenzione triennale per la revoca dell'agevolazione, dal momento che all'atto di compravendita in oggetto non risultava allegato il certificato di coltivatore diretto del R., ma soltanto quello di imprenditore agricolo; - in conseguenza di ciò, l'amministrazione finanziaria poteva legittimamente agire in revoca entro il termine di tre anni decorrente dall'inutile decorso del

triennio dall'atto, entro il quale la parte era ancora ammessa ex lege ad allegare il certificato mancante; - in quanto sopravvenuta alla compravendita in oggetto, non era nella specie applicabile la norma agevolativa (imposta catastale pari all'1% ed imposta di registro ed ipotecaria in misura fissa) introdotta dalla L. n. 25 del 2010, art. 2, comma 4 bis.

Resiste con controricorso l'agenzia delle Entrate.

I ricorrenti hanno depositato memoria.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso i contribuenti lamentano - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - violazione e falsa applicazione di legge (L. n. 604 del 1954, artt. 3-4; artt. 2934, 2935 e 2964 c.c.), nonchè insufficiente e contraddittoria motivazione. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente escluso che il termine triennale di prescrizione decorresse, nella specie, già dall'atto di trasferimento, posto che in quest'ultimo non vi era stata riserva di produzione nei tre anni del certificato di coltivatore diretto, nè produzione di certificato provvisorio ex art. 4 cit.; con la conseguenza che l'avviso di liquidazione in questione, intervenuto ben oltre il triennio dall'atto, era illegittimo.

p. 2.2 Il motivo è infondato.

In forza della L. n. 604 del 1954, art. 3, il riconoscimento dell'agevolazione in oggetto presuppone che l'acquirente produca, assieme all'atto presentato alla registrazione, un certificato del competente ispettorato provinciale agrario attestante la sussistenza dei requisiti dell'agevolazione medesima (tra i quali, il requisito soggettivo di coltivatore diretto), come previsti dall'art. 2 L. cit..

Qualora il richiedente non sia in grado di produrre tale certificato, è ammessa (art. 4) la possibilità di produzione di un'attestazione provvisoria del medesimo ispettorato, concernente la pendenza degli accertamenti per il rilascio del certificato definitivo. In tal caso l'interessato deve, entro tre anni dalla registrazione (termine così elevato dal D.L. n. 542 del 1996, conv. in L. n. 649 del 1996), "presentare all'Ufficio del registro il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell'atto". In difetto sono dovute le normali imposte, fatto salvo - in assenza tanto del certificato provvisorio quanto di quello definitivo - il diritto del contribuente di chiedere il rimborso "nel termine triennale di prescrizione", previa allegazione del certificato mancante (art. 5).

Per quanto specificamente concerne la perenzione (definita dalla legge quale "prescrizione") del diritto dell'amministrazione finanziaria al recupero delle somme dovute, stabilisce dell'art. 4, u.c. cit., che l'azione si prescrive con il decorso di tre anni dalla scadenza del termine (come si è detto, anch'esso triennale) di produzione del certificato definitivo non prodotto al momento dell'atto.

Nel caso di specie, gli acquirenti del terreno avevano prodotto, al momento dell'atto, non già il certificato definitivo IPA attestante la loro qualità di coltivatori diretti, ma il diverso certificato camerale di iscrizione del R. all'albo degli imprenditori agricoli a titolo principale. Cionondimeno, a fronte di quanto dichiarato in atto dagli acquirenti circa l'effettiva sussistenza di tutti i requisiti

oggettivi e soggettivi per usufruire delle agevolazioni richieste, l'allegazione del certificato definitivo dell'ispettorato agrario attestante il ricorso di tali requisiti ben doveva ritenersi ancora ammissibile - come stabilito dalla legge - entro il triennio successivo.

Solo con l'effettivo ed inutile decorso di quest'ultimo arco temporale, in definitiva, poteva ritenersi perfezionata la fattispecie impeditiva del diritto alla agevolazione richiesta; con conseguente diritto-dovere dell'amministrazione finanziaria di agire per il recupero delle maggiori imposte dovute.

Deriva pertanto, nella concretezza della fattispecie, che la prescrizione dell'azione amministrativa non poteva ritenersi compiuta se non alla data dell'8 gennaio 2010 (3 + 3 anni dalla registrazione dell'atto); con conseguente sua mancata maturazione per effetto della tempestiva notificazione (19 dicembre 2009) dell'avviso di liquidazione in esame.

Corretta in diritto, e congruamente motivata, deve dunque ritenersi la decisione resa sul punto dalla commissione tributaria regionale.

p. 3.1 Venendo al secondo motivo di ricorso, i contribuenti lamentano - ex art. 360 c.p.c., comma 1, nn. 3 e 5 - violazione altresì della L. n. 604 del 1954, artt. 3 e 5. Per non avere la commissione tributaria regionale considerato che il certificato attestante la qualità di coltivatore diretto L. n. 590 del 1965, ex art. 31, era stato comunque prodotto all'amministrazione finanziaria (in data 3 dicembre 2009, prima della ricezione dell'avviso di liquidazione), con conseguente sua rilevanza ai fini della decisione di merito.

p. 3.2 Il motivo è infondato.

Il certificato in questione andava prodotto - L. n. 604 del 1954, ex art. 4 - entro i tre anni dalla registrazione dell'atto; in difetto di che, era dovuta l'imposta in aliquota ordinaria, così come richiesto con l'avviso di liquidazione opposto.

Nè, nel caso di specie, i contribuenti hanno allegato di non aver potuto rispettare il termine così fissato per inerzia dell'amministrazione tenuta al rilascio, ovvero per altra ragione ad essi non imputabile.

Si rende pertanto applicabile, nella specie, l'orientamento di legittimità secondo cui (Cass. n. 10406/11): "In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto di terreni agricoli stabilite, a favore della piccola proprietà contadina, dalla L. 6 agosto 1954, n. 604, il contribuente che non adempia l'obbligo di produrre all'Ufficio il previsto certificato definitivo entro il prescritto termine decadenziale di tre anni dalla registrazione dell'atto, non perde il diritto ai benefici qualora provi di aver operato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile, richiedendola tempestivamente, e che il superamento del predetto termine sia dovuto a colpa degli uffici competenti, avendo gli stessi indebitamente ritardato il rilascio della documentazione".

Si tratta di indirizzo affermato anche da Cass. nn. 9159/10, 21980/14, e più recentemente richiamato sia da Cass. ord. 882/16, secondo la quale "l'intempestiva presentazione del certificato definitivo di cui alla L. n. 604 del 1954, art. 3, determina la decadenza dal beneficio

fiscale, a meno che il contribuente non dimostri la circostanza che il ritardo nella presentazione del certificato sia imputabile alla condotta colpevole dell'amministrazione competente al rilascio del certificato stesso"; sia da Cass. ord. 117/18, la quale - nel ribadire il principio - ha osservato altresì come la (solo apparentemente) diversa regola desumibile da Cass. nn. 11610/03, 10248/13 e 8326/14 (nel senso della possibilità di autonomo vaglio probatorio dei requisiti agevolativi da parte del giudice tributario), non valga in via generale, ma unicamente nel caso in cui la mancata tempestiva allegazione del certificato sia - appunto - dovuta alla comprovata inerzia della PA. Sicchè, in definitiva, va qui ribadito che: - ai fini dell'agevolazione a favore della piccola proprietà contadina di cui alla L. n. 604 del 1954, il certificato definitivo IPA (vincolante per l'amministrazione finanziaria che deve provvedere alla liquidazione dell'imposta) deve sempre essere allegato entro tre anni dalla registrazione dell'atto, a pena di decadenza dal beneficio provvisoriamente riconosciuto, e liquidazione delle imposte in misura ordinaria, così come stabilito dall'art. 4 L. cit.; - l'accertamento della qualità di coltivatore diretto e degli altri requisiti agevolativi ben può essere compiuto autonomamente dal giudice tributario sulla base delle prove a tal fine offerte dal contribuente, ma ciò unicamente qualora il certificato prescritto dalla legge non venga rilasciato in tempo utile per la comprovata inerzia della PA, e non per il ritardo o la negligenza del contribuente stesso nel richiederne o sollecitarne il rilascio.

Si osserva infine come la facoltà riconosciuta al contribuente dalla L. n. 604 del 1954, art. 5 - esercitabile entro il "termine triennale di prescrizione" riguardi il diritto al rimborso della maggiore imposta a fronte di domanda presentata dall'acquirente. Nel caso di specie, tuttavia, non si controverteva di diritto al rimborso dell'imposta pagata in eccedenza, quanto di revoca della agevolazione provvisoriamente fruita; conseguente all'inosservanza di un termine triennale insuscettibile, proprio perchè di natura decadenziale, di dilazione.

p. 4.1 Andando ora ad esaminare il terzo motivo di ricorso, i contribuenti lamentano - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - violazione e falsa applicazione della L. n. 25 del 2010, art. 2, comma 4 bis. Per avere la commissione tributaria regionale erroneamente escluso che fosse comunque nella specie applicabile l'agevolazione introdotta dalla normativa da ultimo citata (imposta catastale pari all'1% ed imposta di registro ed ipotecaria in misura fissa), stante la pacifica sussistenza della loro qualità di coltivatori diretti.

p. 4.2 Il motivo è infondato, dal momento che i contribuenti non potevano venire ammessi ad un'agevolazione diversa da quella da loro richiesta, ed in ordine alla quale si è attivata la funzione accertativa dell'amministrazione finanziaria; il tutto, vertendosi di imposta d'atto, con riguardo esclusivo al momento del trasferimento del fondo, ed alla disciplina agevolativa in tal momento vigente (L. n. 604 del 1954).

Va d'altra parte considerato che l'unificazione normativa (L. n. 25 del 2010, art. 2 comma 4 bis, di conv. D.L. n. 194 del 2009) dell'agevolazione delle imposte di registro ed ipotecaria (in misura fissa) e dell'imposta catastale (1%), nel caso di atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli in capo a coltivatori diretti ed imprenditori agricoli (sempre in funzione di tutela e di integrazione della piccola proprietà contadina), opera - come espressamente stabilito dal legislatore: comma 4 bis cit. - a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto medesimo; con conseguente sua irretroattività.

In via generale, ricorre poi l'orientamento di legittimità - anche recentemente ribadito - secondo cui: "la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione, ai fini dell'imposta di registro, con il trattamento agevolato richiesto o comunque accettato dal contribuente, comporta, in caso di decadenza dal beneficio, l'impossibilità di invocare altra agevolazione, 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, sicchè la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento (nella specie, in favore della piccola proprietà contadina) preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto" (Cass. ord. 10099/17; in termini, Cass. 8409/13).

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso;

- pone a carico della parte ricorrente le spese del presente procedimento, che liquida in Euro 5.500,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 11 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 7 febbraio 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza