Sentenza del 11/11/2022 n. 33288 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Imposta di registro sottoposizione atto tassazione agevolata-decadenza beneficio-preclusione altra agevolazione.- fattispecie-inapplicabilità-

Massima:

In materia di imposta di registro, la sottoposizione di un atto ad una determinata tassazione 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, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto. Tuttavia nel caso di specie non si tratta di applicare una diversa agevolazione fiscale in luogo di altra per la quale l' amministrazione finanziaria abbia comminato la revoca o la decadenza ovvero per la quale il contribuente abbia deciso la rinunzia, ma soltanto di applicare il trattamento fiscale ordinariamente previsto dalla disciplina legislativa per la peculiarità della fattispecie impositiva.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

A.A. e B.B. hanno proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dal Commissione Tributaria Regionale di Venezia - Sezione Staccata di Verona il 21 novembre 2016 n. 1255/12/2016, che, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per la decadenza dalle agevolazioni per la formazione della c.d. "piccola proprietà contadina", in relazione all'acquisto della proprietà di un fondo rustico in Comune di (---), con rogito notarile del (---), a causa della rivendita parziale prima del decorso di un quinquennio, ha rigettato l'appello proposto dai medesimi avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Verona il 10 settembre 2014 n. 378/04/2014, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che la decadenza dalle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina precludeva ai contribuenti la possibilità

di beneficiare, in via subordinata, del trattamento fiscale previsto per gli imprenditori agricoli professionali (IAP), che era stato invocato solamente in sede giudiziale. Il ricorso è affidato ad un unico motivo. L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso. I ricorrenti hanno depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Con unico motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la decadenza dalle agevolazioni per la formazione della c.d. "piccola proprietà contadina" precludesse ai contribuenti di usufruire del regime specificamente previsto per gli imprenditori agricoli professionali (IAP), che era stato invocato dai medesimi nel corso del giudizio di prime cure.

RAGIONI DELLA DECISIONE.

1. Il motivo è fondato.

1.1 Secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, 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 preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto (tra le tante: Cass., Sez. 5, 1 ottobre 2003, n. 14601; Cass., Sez. 5, 5 aprile 2013, n. 8409; Cass., Sez. 5, 21 aprile 2017, n. 10099; Cass., Sez. 6-5, 8 ottobre 2018, n. 24655; Cass., Sez. 6-5, 18 maggio 2021, n. 13500; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2022, n. 14935).

1.2 Tuttavia, con specifico riferimento al caso sub iudice, mediante la risposta ad interpello n. 551 del 18 novembre 2020 (peraltro, richiamata in memoria dai ricorrenti), muovendo da una attenta riconsiderazione del rapporto corrente tra il D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, art. 2, comma 4-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2010, n. 25, e l'art. 1, comma 3, della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti è pervenuta a conclusioni condivisibili anche in questa sede.

1.3 Con il quesito sottoposto all'amministrazione finanziaria, si chiedeva, avendo beneficiato il contribuente delle agevolazioni previste per la formazione della piccola proprietà contadina in sede di acquisto di terreni, "(...) se in caso di vendita dei terreni prima del decorso dei 5 anni cui consegue la decadenza dall'agevolazione, è da ritenersi corretta l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 9 per cento".

1.4 Si riportano le argomentazioni sostenute in proposito dall'amministrazione finanziaria: "Al riguardo, con la risposta all'istanza di consulenza giuridica, n. 7 del 24 giugno 2020, è stato precisato che dalla lettura, a contrario, di tale ultima disposizione (vale a dire, dell'art. 1, comma 3, della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) emerge che il trasferimento di terreni agricoli e delle relative pertinenze effettuato a favore di coltivatori diretti ed

imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, in assenza della richiesta di fruire delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, è soggetto all'imposta di registro nella misura del 9 per cento prevista per gli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere", ai sensi dell'art. 1, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR. Detta interpretazione letterale appare confortata dall'esame della Relazione Tecnica alla L. 28 dicembre 2015, n. 208, la quale, al comma 905 ha previsto l'innalzamento dell'aliquota dell'imposta di registro dal 12 per cento al 15 per cento, per i trasferimenti di terreni agricoli effettuati da "rentiers", ovvero quei soggetti che non rivestano la qualifica di coltivatori diretti o di imprenditori agricoli professionali, al fine di agevolare l'acquisto di terreni agricoli che sia finalizzato alla loro coltivazione. Dalle precisazioni fornite nella risposta sopra riportata, si evince che il trattamento tributario ai fini dell'imposta di registro per i trasferimenti di terreni agricoli in favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale, in assenza della richiesta di agevolazioni previste dal D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, art. 2, comma 4-bis, è quello individuato dall'art. 1, comma 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR vale a dire imposta di registro nella misura del 9 per cento prevista per gli "atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere". L'aliquota del 9 per cento trova quindi applicazione sia nell'ipotesi di rinuncia alle agevolazioni di cui al D.L. n. 194 del 2009, esercitata espressamente nell'atto di trasferimento, sia nell'ipotesi, oggetto del presente interpello, di decadenza dalle agevolazioni per l'alienazione dei terreni prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula dell'atto. In effetti, la decadenza dalle agevolazioni non fa venir meno in capo all'istante la qualifica di imprenditore agricolo professionale, qualifica che permane anche dopo la vendita del terreno e che permette l'applicazione dell'aliquota del 9 per cento per il recupero dell'imposta di registro sull'originario atto di acquisto. L'aliquota del 15 per cento, prevista dall'art. 1, comma 3, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, trova infatti applicazione solo per i trasferimenti di terreni agricoli in favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti o dagli imprenditori agricoli professionali".

1.5 Dunque, secondo il convincimento dell'amministrazione finanziaria, che il collegio è propenso a condividere in questa sede, una volta esclusa (per revoca, decadenza o rinunzia) la concessione delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina in base al D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, comma 4, (con rinvio alla L. 6 agosto 1954, n. 604, artt. 1 e 2), la previsione dell'art. 1, comma 1, della tariffa parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (a tenore del quale: gli "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" sono soggetti all'imposta di registro in misura proporzionale con l'aliquota del 9%) sancisce il trattamento tributario di default per il trasferimento di terreni agricoli e di relative pertinenze a favore di coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali, che siano iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale; là dove, invece, l'art. 1, comma 3, della tariffa parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (a tenore del quale: "Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale", si applica l'imposta di registro in misura proporzionale con

l'aliquota del 15%) regolamenta le ipotesi residuali di trasferimenti di terreni agricoli (e relative pertinenze) a favore di soggetti professionalmente non qualificati (cioè, nè coltivatori diretti, nè imprenditori agricoli professionali).

1.6 Tale interpretazione può essere confermata, per identità di ratio, anche con riguardo al testo - applicabile ratione temporis, in relazione all'epoca di stipulazione della compravendita ((---)) - della nota I all'art. 1 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (poi abrogata dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 1, lett. b), a tenore del quale: "Per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui alla L. 9 maggio 1975, n. 153, artt. 12 e 13 ai fini dell'applicazione dell'aliquota dell'8 per cento l'acquirente deve produrre al pubblico ufficiale rogante la certificazione della sussistenza dei requisiti in conformità a quanto disposto dalla L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12. Il beneficio predetto è esteso altresì agli acquirenti che dichiarino nell'atto di trasferimento di voler conseguire i sopra indicati requisiti e che entro il triennio producano la stessa certificazione; qualora al termine del triennio non sia stata prodotta la documentazione prescritta l'ufficio del registro competente provvede al recupero della differenza d'imposta. Si decade dal beneficio nel caso di destinazione dei terreni, e delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo che avvenga entro dieci anni dal trasferimento. Il mutamento di destinazione deve essere comunicato entro un anno all'ufficio del registro competente. In caso di omessa denuncia si applica una soprattassa pari alla metà della maggior imposta dovuta in dipendenza del mutamento della destinazione. Nei casi in cui si procede al recupero della differenza di imposta sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del testo unico, con decorrenza dal momento del pagamento della imposta principale ovvero, in caso di mutamento di destinazione, da tale ultimo momento".

In particolare, la L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12 che dettava la definizione di "imprenditore agricolo a titolo principale" (come colui "che dedichi all'attività agricola almeno due terzi del proprio tempo di lavoro complessivo e che ricavi dall'attività medesima almeno due terzi del proprio reddito globale da lavoro risultante dalla propria posizione fiscale", secondo l'accertamento fattone dalle Regioni), è stato abrogato dal D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, comma 1-quinquies, quale introdotto dal D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, comma 4, (con decorrenza dal 30 giugno 2005). Al contempo, il D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, comma 5-quinquies, quale introdotto dal D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, comma 4, ha altresì stabilito che: "Qualunque riferimento nella legislazione vigente all'imprenditore agricolo a titolo principale si intende riferito all'imprenditore agricolo professionale, come definito nel presente articolo".

Ne discende che, una volta comprovata la qualità di "imprenditore agricolo professionale" attraverso idonea certificazione D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, ex art. 1 di cui si sia data contezza in sede di compravendita (come è accaduto nella vicenda in disamina), la decadenza dall'agevolazione della c.d. "piccola proprietà contadina" non può impedire al contribuente di invocare - e, anzi, impone all'amministrazione finanziaria di applicare in sede di recupero - il trattamento previsto ratione temporis dall'abrogata nota I all'art. 1 della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

1.7 In conclusione, si può affermare il seguente principio di diritto: "In tema di imposta di registro, per le stipulazioni intervenute dopo il 30 giugno 2005 (ma prima del 7 aprile 2011), con riguardo ad una compravendita di fondo rustico da parte di imprenditore agricolo professionale, che abbia invocato nell'occasione le agevolazioni della c.d. "piccola proprietà contadina" D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, ex art. 1, comma 4, (con rinvio alla L. 6 agosto 1954, n. 604, artt. 1 e 2), in caso di successiva decadenza per rivendita totale o parziale del fondo rustico prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, essendo venuta meno la figura dell'"imprenditore agricolo a titolo principale" dopo che la L. 9 maggio 1975, n. 153, art. 12 è stato abrogato dal D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, comma 1-quinquies, (quale introdotto dal D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, comma 4), si deve applicare l'aliquota in misura ridotta dell'8% secondo la previsione della nota I all'art. 1 della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (poi abrogata dal D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 1, lett. b), nel testo risultante ratione temporis dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 29 marzo 2004, n. 99, art. 1, comma 5-quinquies, (quale introdotto del D.Lgs. 27 maggio 2005, n. 101, art. 1, comma 4), che ha esteso all'imprenditore agricolo professionale la precedente disciplina dell'imprenditore agricolo a titolo principale; con la conseguenza che, in tali ipotesi, la produzione della certificazione relativa alla qualità di imprenditore agricolo professionale in sede di rogito notarile basta al contribuente per beneficiare di tale trattamento d'ufficio anche dopo la decadenza dalle agevolazioni della c. d. "piccola proprietà contadina", non potendo l'amministrazione finanziaria applicare l'aliquota nella misura del 15% secondo la previsione ratione temporis dell'art. 1, comma 3, della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 per i "soggetti diversi dagli imprenditori agricoli professionali"".

1.8 Peraltro, tale esegesi non contraddice il richiamato orientamento della giurisprudenza di legittimità in tema di incumulabilità delle agevolazioni fiscali.

Difatti, nella vicenda in disamina, non si tratta di applicare una diversa agevolazione fiscale in luogo di altra per la quale l'amministrazione finanziaria abbia comminato la revoca o la decadenza ovvero per la quale il contribuente abbia deciso la rinunzia, ma soltanto di applicare il trattamento fiscale ordinariamente previsto dalla disciplina legislativa per la peculiarità della fattispecie impositiva.

1.9 Nella specie, quindi, il giudice di appello non si è uniformato ai principi enunciati, avendo erroneamente ritenuto che la previsione di una minore aliquota per l'imposta di registro a favore degli imprenditori agricoli professionali aveva la natura di vera e propria agevolazione, che non era usufruibile (in via subordinata) per la compravendita di fondo rustico in questione a causa della preclusione derivante dalla sopravvenuta decadenza dall'agevolazione della c.d. "piccola proprietà contadina" escludesse. Là dove, invece, l'attestata qualità di imprenditori agricoli professionali in capo ai ricorrenti avrebbe consentito loro di beneficiare del trattamento fiscale più favorevole in materia di imposta di registro.

2. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso può trovare accoglimento e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con l'accoglimento del ricorso originario dei contribuenti.

3. La novità della questione esaminata e l'insussistenza di precedenti giurisprudenziali costituiscono giusti motivi per disporre la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso originario dei contribuenti; compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 4 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 11 novembre 2022

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza