

CASS. CIV. SEZ. V, ORD., (UD. 13/09/2022) 24-10-2022, N. 31397



**REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente -
Dott. CANDIA Ugo - Consigliere -
Dott. RUSSO E.A. Rita - Consigliere -
Dott. PICARDI Francesca - Consigliere -
Dott. DELL'ORFANO Antonella - rel. Consigliere -
ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 28490/2019 R.G. proposto da:

A.A., elettivamente domiciliata in ROMA, via G. Pisanelli N. 4, presso lo studio dell'avvocato GIUSEPPE GIGLI, (PEC: giuseppigli.ordineavvocatiroma.org) che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato GIUSEPPE PUGI, (PEC: avvgiuseppepugi.cnfpec.it);

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del suo Direttore, elettivamente domiciliata in ROMA, Via Dei Portoghesi n. 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO che la rappresenta e difende ex lege;

- intimata -

avverso la SENTENZA n. 376/2019, pronunciata dalla COMM. TRIB. REG. della TOSCANA il 21/01/2019 e depositata il 04/03/2019;

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/09/2022 dal Consigliere Dott. RITA RUSSO.

Svolgimento del processo

CHE:

A.A. ha stipulato in data 27 gennaio 2009 un contratto di compravendita di terreni agricoli, dichiarando di voler beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dalla nota I art. 1 della Tariffa (parte prima) allegata al TUR e dichiarando di essere iscritta all'albo degli imprenditori agricoli professionali.

Avvenuta la registrazione, in data 16 febbraio 2009, l'Ufficio del registro competente accertava la mancata produzione del certificato e notificava, il 27 marzo 2014, avviso di liquidazione dell'imposta di registro e ipotecaria in misura ordinaria.

La contribuente, nell'impugnare l'avviso, contestava la fondatezza e la legittimità della pretesa, nonché la decadenza dell'Agenzia dal diritto di agire per recuperare la differenza di imposta, per il decorso del termine di cui al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76. Il ricorso era respinto in primo grado. La contribuente ha proposto appello, che la Commissione Tributale Regionale della Toscana ha rigettato, ritenendo che il solo inadempimento dell'onere -imposto a chi intenda usufruire del beneficio fiscale- per effetto del decorso del termine di decadenza triennale, costituisca condizione necessaria e sufficiente del recupero fiscale esercitato.

Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidandosi a due motivi. L'Agenzia delle entrate si è costituita al solo scopo di partecipare all'eventuale discussione orale. La causa è stata trattata all'udienza camerale del 13 settembre 2022.

Motivi della decisione

CHE:

1.- Con il primo motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 la parte ricorrente censura la legittimità della sentenza impugnata per violazione o falsa applicazione di norme di diritto, con riferimento al D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, lett. a) alla L. n. 604 del 1954, artt. 3, 4 e 5 e successive modificazioni e al D.Lgs. n. 463 del 1997, art. 3-ter. Deduce che erroneamente è stata esclusa la decadenza dell'amministrazione finanziaria, prevista dall'art. 76 cit., posto che il triennio utile per l'accertamento decorre dalla stipula dell'atto da momento che ella già possedeva in via definitiva la qualifica di imprenditore agricolo professionale (IAP) e che lo aveva dichiarato, senza allegare in proposito alcuna documentazione. Di conseguenza, deduce ancora la contribuente, l'imposta di registro e ipotecaria in misura ordinaria avrebbe dovuto essere richiesta al momento della registrazione, ovvero al più tardi entro tre anni dalla richiesta di registrazione e cioè entro il 16 febbraio 2012. Trascrive in ricorso, al fine di sostenere le proprie argomentazioni, quella parte dell'atto di compravendita dove dichiara che ella possiede già i requisiti per fruire delle agevolazioni.

2.- Con il secondo motivo di ricorso, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, la ricorrente censura la legittimità della sentenza impugnata per non aver il giudice di appello valutato il fatto decisivo che ella, al momento della stipula dell'atto di compravendita, già possedeva la qualifica di IAP. Deduce che da ciò deriva l'illegittimità degli avvisi di liquidazione impugnati, essendo decaduta l'Agenzia dalla facoltà prevista dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76 che prevede un termine di decadenza triennale.

I motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono fondati.

L'art. 1 nota 1 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, *ratione temporis* vigente, prevede che "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 tratta di due ipotesi differenti, quanto agli oneri posti a carico del contribuente ed alla relativa tempistica, il cui discrimen si individua in ragione del contenuto della dichiarazione del contribuente stesso, il quale è tenuto a precisare, nell'atto, se possiede già il requisito per fruire della agevolazione, ovvero se intende conseguirlo. Se il soggetto è già in possesso del requisito, deve produrre il certificato attestante detta qualità, se deve ancora conseguirlo e ne dichiara l'intenzione, può produrre il certificato entro un termine prestabilito. Di conseguenza, è diversa anche la decorrenza del termine di decadenza per l'esercizio della pretesa tributaria, previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76. L'art. 76 cit., infatti, indica quale termine di decadenza per la notifica dell'avviso di liquidazione i tre anni decorrenti dalla registrazione dell'atto e solo in via d'eccezione, in caso di imposta complementare, fissa la decorrenza dalla data in cui è stata presentata la denuncia di cui all'art. 19 TUR; ciò sull'evidente presupposto che ricorrano le condizioni dell'art. 19 cit., insussistenti qualora la parte non debba ancora conseguire la qualifica richiesta per l'agevolazione (evento futuro e incerto) ma abbia dichiarato di esserne già in possesso.

Secondo l'orientamento consolidato di questa Corte, "In tema di imposta di registro, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata di cui all'art. 1, nota I, della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, stipulati dagli imprenditori agricoli a titolo principale, ai sensi della L. n. 153 del 1975, art. 12 il termine di decadenza triennale per l'esercizio della pretesa tributaria, previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2, decorre dalla data di registrazione dell'atto, perchè l'acquirente deve consegnare al pubblico ufficiale rogante la certificazione relativa ai requisiti richiesti dalla L. n. 153 del 1975, art. 12 prima che avvenga la registrazione, non essendo applicabile il più lungo termine per la produzione della richiamata certificazione, indicato nella stessa disposizione della tariffa, con riferimento al diverso caso in cui l'acquirente dichiarati, nell'atto di trasferimento, di voler conseguire la qualifica di imprenditore agricolo, che ancora non possiede" (Cass., sez. V civ., ord. n. 939 del 16.01.2019; in termini v. anche Cass. sez. V Sez. 5 -, Ord. n. 15324 del 13/05/2022).

Questa Corte ha anche precisato che "In tema di imposta di registro, decorsi tre anni dalla data di registrazione dell'atto, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, art. 75 (ora art. 77 testo unico approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), si prescrive la possibilità di ottenere una revisione del titolo di tassazione e, conseguentemente, rimane preclusa, tanto per il contribuente quanto per l'amministrazione, l'invocabilità di diritti che presuppongono la modificazione del predetto titolo, mettendo in discussione il criterio di tassazione adottato in relazione alla natura dell'atto" (Cass., sez. V civ., sent. n. 4025 del 14.03.2012).

L'avvenuta dichiarazione del contribuente, in sede di stipula dell'atto pubblico, di possedere la qualifica di imprenditore agricolo professionale, impone, al fine di ottenere la agevolazione invocata, che venga contestualmente, o al più entro il termine di registrazione, esibito il certificato attestante la sussistenza dei requisiti, diversamente l'imposta è dovuta in misura ordinaria e ciò costituisce un dato immediatamente percepibile in sede di controllo fiscale, con la conseguente immediata decorrenza del termine di decadenza per l'amministrazione. Solo nel caso in cui lo stipulante dichiari di non possedere ancora il requisito e si riservi di produrre il certificato entro il termine (triennale) di legge è necessario attendere la predetta scadenza per verificare se il contribuente ha adempiuto o meno agli oneri posti a suo carico, e ciò giustifica lo slittamento del termine anche per l'amministrazione.

Al momento della registrazione, l'amministrazione è resa pienamente edotta delle dichiarazioni del contribuente e di conseguenza può valutare se il certificato deve essere già in atti -ed in difetto di detto documento deve richiedere l'imposta nella misura ordinaria- ovvero se il contribuente può legittimamente fruire di un termine ulteriore per conseguire la qualifica richiesta e produrre il certificato. Colui che al momento della stipula dell'atto rivendica il possesso della qualità di imprenditore agricolo non può avvalersi del termine triennale di cui alla tariffa, art. 1, nota prima, sicchè una eventuale "riserva" in tal senso è priva di valore; e da ciò deriva che, in tal caso, specularmente, il termine triennale per l'accertamento della sua mancanza decorre dalla medesima registrazione (Cass. sez. V civ., ord. n. 939 del 20 novembre 2018). In altri termini, la individuazione del dies a quo per l'esercizio della pretesa tributaria dipende dai tempi che rispettivamente gravano sul contribuente per la produzione del certificato, diversi a seconda della circostanza che egli dichiari di avere già la richiesta qualifica ovvero intenda ottenerla e non invece dalla qualificazione dell'imposta come complementare o principale.

Nel caso di specie, come si legge tanto nella sentenza di secondo grado che nel ricorso, la registrazione è avvenuta nel febbraio 2009 e l'avviso di liquidazione è stato notificato nel marzo 2014, allorchè erano trascorsi cinque anni e, dunque, decorso il termine triennale di decadenza previsto dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 76, comma 2. Ne consegue l'accoglimento del ricorso e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può decidersi nel merito, accogliendo l'originario ricorso della contribuente. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza dell'Agenzia delle Entrate e si liquidano come da dispositivo, compensando le spese del doppio grado di merito.

P.Q.M.

- Accoglie il primo e secondo motivo di ricorso;

- cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso della contribuente;
- condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento a favore della contribuente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 4.100,00 per compensi oltre Euro 200,00 per spese non documentabili ed accessori di legge; compensa le spese del doppio grado di merito.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 13 settembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 24 ottobre 2022