

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 17 novembre 2022, n. 33985

Rilevato che

Z.S. e M.I., attuali ricorrenti, stipulavano un contratto di compravendita avente ad oggetto un fondo rustico, dichiarando, come emerge dalla sentenza impugnata, di voler beneficiare delle agevolazioni fiscali previste per gli imprenditori agricoli a titolo principale (IAP) dall' art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 e dall'art. 21 della Tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972.

Avvenuta la registrazione in data 24 aprile 2008, l'Ufficio del registro competente accertava la mancata produzione del certificato attestante la qualifica richiesta e notificava, in data 22 aprile 2013, gli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro e ipotecaria in misura ordinaria.

I contribuenti, nell'impugnare tali avvisi, contestavano la fondatezza e la legittimità della pretesa avanzata dall'Agenzia evidenziando come il possesso della qualifica di imprenditori agricoli professionali fosse antecedente alla data della stipula del contratto, ed eccependo la decadenza dell'Agenzia dal diritto di agire per recuperare la differenza di imposta dovuta, per decorso del termine triennale prescritto a pena di decadenza dall'art. 76 del D.P.R. n. 131/1986.

Il ricorso era dichiarato inammissibile dal giudice di primo grado.

I contribuenti hanno proposto appello che la Commissione Tributaria Regionale della Campania ha esaminato nel merito, rigettandolo, sul rilievo che trattandosi di imposta complementare l'amministrazione non fosse decaduta dal potere di accertamento, perché il termine triennale di decadenza ex art. 76 TUR inizia a decorrere dal compimento del triennio per la presentazione del certificato da parte del contribuente.

Avverso tale sentenza i contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione affidandosi a un unico motivo.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita mediante controricorso.

La causa è stata trattata all'udienza camerale del 13 settembre 2022.

I ricorrenti hanno presentato memoria.

Ritenuto che

1.- Con il primo e unico motivo del ricorso, i contribuenti deducono ex art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. la violazione o falsa applicazione dell'art 76 del DPR 131/1986. Deducono che ha errato il giudice di appello a ritenere non maturata la decadenza per l'amministrazione dalla potestà di richiedere la maggiore imposta. Osservano che il termine di triennale di decadenza inizia a decorrere dalla registrazione, poiché i contribuenti avevano già dichiarato nell'atto pubblico di essere imprenditori agricoli professionali e pertanto avrebbero dovuto esibire in mani del notaio la certificazione di detta qualità, certificazione che non hanno invece allegato limitandosi a riservarne la produzione.

Il motivo è fondato.

L'art. 1 nota 1 della tariffa allegata al DPR 131/1986, *ratione temporis* vigente, prevede che "per gli atti traslativi stipulati da imprenditori agricoli a titolo principale o da associazioni o società cooperative di cui agli articoli 12 e 13 della legge 9 maggio 1975, n. 153, 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 dall'art. 12 della legge 9 maggio 1975, n. 153. 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 diversa è anche la decorrenza del termine di decadenza per l'esercizio della pretesa tributaria, previsto dall'art 76 del DPR 131/1986.

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'articolo 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 dell'art. 12 della l. n. 153/1975, il termine di decadenza triennale per l'esercizio della pretesa tributaria, previsto dall'art. 76, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986, decorre dalla data di registrazione dell'atto, perché l'acquirente deve consegnare al pubblico ufficiale rogante la certificazione relativa ai requisiti richiesti dall'art. 12, della l. n. 153/1975 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 dell'art. 75 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 (ora art. 77 del 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 dal caso in cui lo stipulante dichiarò di non possedere ancora il requisito e si riserva 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, sicché 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 dichiara 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 evince dalla sentenza impugnata e dal ricorso, la registrazione, così come la stipula, sono avvenute nell'aprile 2008, ma gli avvisi di liquidazione sono stati notificati nell'aprile 2013, allorché erano trascorsi cinque anni e, dunque, decorso il termine triennale di decadenza previsto dall'art. 76, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986.

Ne consegue l'accoglimento del ricorso, e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, può decidersi nel merito, accogliendo l'originario ricorso dei contribuenti

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; si dispone la distrazione come da richiesta del difensore antistatario.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie l'originario ricorso dei contribuenti; condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento a favore della parte contribuente delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in Euro 2.900,00 per compensi oltre euro 200,00 per spese non documentabili ed accessori di legge; compensa le spese del doppio grado di merito; dispone la distrazione a favore del difensore antistatario.

