

ATTO DI TRASFERIMENTO CON RICHIESTA DI MOLTEPLICI TRATTAMENTI TRIBUTARI (CLAUSOLE SUBORDINATE)

Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 1° luglio 2015

Approvato dal CNN nella seduta dell'1 e 2 ottobre 2015

Lo studio in sintesi (Abstract): *Contrasti giurisprudenziali e di prassi amministrative chiamano a valutare i limiti in cui siano utilizzabili plurime richieste di trattamenti tributari per una stessa fattispecie.*

A fronte di una recente posizione di chiusura del Fisco, l'analisi mette in luce che vi sono effettivi margini per invocare un trattamento di favore in via principale ed altri in via subordinata, anche se occorrono precisazioni e distinzioni.

Sommario: Premessa; 1. Clausole subordinate come mera prospettazione di alternative di tassazione; 2. Clausole subordinate come paracadute da eventuali decadenze

Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 100/E del 17 novembre 2014 (in CNN Notizie del 24.11.2014), emessa nell'ambito della "Consulenza giuridica", ha risposto ad un quesito in materia di proprietà contadina e di imprenditore agricolo professionale, negando che per uno stesso negozio si possano utilmente invocare più regimi tributari di favore ed escludendo, di conseguenza, che si possa lasciare aperto l'accesso ad altri benefici quando venga meno l'applicabilità di quello inizialmente prescelto.

La questione vede in campo variegata posizioni nella stessa giurisprudenza di legittimità, involgendo la soluzione di delicati problemi interpretativi che condizionano senz'altro le scelte redazionali della fattispecie negoziale concreta e che, nel contempo, presentano risvolti di grande attualità nella dinamica del dovere di consiglio che incombe sui professionisti e quindi anche sul Notaio.

Di qui l'interesse a vagliare la consistenza e l'ampiezza delle soluzioni della prassi e della giurisprudenza, per appurare se le clausole negoziali subordinate abbiano ancora un margine di effettiva incidenza sul rapporto tributario in termini di attitudine a far migrare la fattispecie da uno

all'altro dei trattamenti di favore ⁽¹⁾ e, a seguire, se la loro carenza silente (ovvero, in assenza di adeguata informazione data al cliente) possa costituire motivo di responsabilità professionale.

Il tema si presenta ogni qual volta ricorra la "competizione" tra più disposizioni agevolative (in quanto tutte potenzialmente applicabili alla fattispecie concreta) ed il contribuente abbia interesse a non precludersi nessuno dei possibili vantaggi alternativi.

In verità, si tratta di una fenomenologia che presenta almeno due significative variabili, dal momento che una cosa è programmare la fruizione di altra agevolazione come "paracadute" di una futura decadenza da quella prioritariamente invocata, diverso è premunirsi nella prospettiva di contestazioni del Fisco in sede di verifica dei presupposti di applicabilità dell'un trattamento, ove per l'altro esse contestazioni siano da escludere o meno prevedibili.

Per la seconda variabile della prospettazione si considerino le questioni che possono profilarsi su tutti i fronti di verifica dei presupposti di applicabilità dei trattamenti agevolati, campo nel quale le letture restrittive ed estensive sono suscettibili di alterne fortune in dipendenza di nuove posizioni giurisprudenziali o di autonoma modificazione della prassi amministrativa.

Le richieste "subordinate" trovano quindi una prima ed importante giustificazione e legittimazione nella possibile criticità di ogni richiesta di trattamento di favore, in dipendenza di mancanza di prassi consolidate, di mutamenti interpretativi ad opera della giurisprudenza e delle stesse articolazioni delle strutture dell'Agenzia delle Entrate, di divergenze di valutazioni su caratteristiche e requisiti oggettivi e soggettivi ecc. ecc.

Come dire che l'approccio *problematico ex latere debitoris* all'applicazione del *giusto tributo* non deve essere visto come incertezza di vedute o consapevolezza di carenza di presupposti, bensì come plausibile atteggiamento di prudenza, di fronte alla sempre più imprevedibile evoluzione del diritto vivente ⁽²⁾.

Pur essendo stata di più frequente ricorrenza nel settore agricolo a causa del concorso (ormai risalente) tra disposizioni sulla *proprietà contadina*, sui *territori montani* e sul "*compendio unico*", la problematica si perpetua anche dopo la falciatura delle agevolazioni portata dall'art. 10 del D.lgs. n.23/2011 (per i trasferimenti onerosi soggetti ad imposta di registro). Ed infatti ne perdura l'attualità oltre che per le fattispecie che vedano ancora aperti termini triennali per la richiesta di imposte suppletive (riguardo agli atti stipulati fino al 31.12.2013), pure per tutti i trasferimenti *gratuiti* e così per quelli *onerosi* cui si applichino agevolazioni sopravvissute alla menzionata falciatura e cioè, ad esempio:

- a) trasferimenti in dipendenza di separazione e divorzio (rispetto ai quali possono astrattamente concorrere i presupposti di applicabilità della totale esenzione ex L. 74/'87, dell'agevolazione "prima casa" o dell'agevolazione per la proprietà contadina);
- b) trasferimenti regolati dall'art. 32 del D.P.R. 601/'73 (per i quali sia possibile anche l'applicazione dell'agevolazione prima casa);
- c) trasferimenti nella mediazione giudiziaria (per le aree impositive cui non si applichi l'esenzione ex art. 17, comma 3, del D.lgs. n. 28/2010).

Nella prospettiva indicata, giova partire dalla Risoluzione sopra menzionata, la quale utilizza le argomentazioni della Corte di Cassazione sviluppate nella sentenza del **5 aprile 2013 n. 8409** (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, 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"*) ed in quella del **22 gennaio 2014, n. 1259** (*"L'Agenzia delle Entrate al riguardo, dopo aver ricordato il consolidato orientamento di questa Corte in materia di decadenza da agevolazione fiscale, faceva rilevare come l'Amministrazione avesse in realtà correttamente assoggettato l'atto ad imposizione ordinaria, non potendo esser riconosciute altre agevolazioni per le quali occorressero differenti condizioni di fatto o di diritto **ed anche se dette altre agevolazioni fossero state richieste al momento della registrazione**; e questo perché, così faceva conclusivamente osservare l'Agenzia delle Entrate, i poteri di accertamento e di valutazione - N.d.R.: dei presupposti ⁽³⁾ - del tributo erano da ritenersi esauriti nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione*), le quali argomentazioni trovano precedenti nelle sentenze **n. 14601 del 1° ottobre 2003** e **n. 6159 del 19 giugno 1990**.

Sposando tali argomentazioni giurisprudenziali, l'Agenzia ha mutato quell'orientamento che era apparso con la Circolare del 23 maggio 2007, n. 32, in occasione della quale ebbe ad affermare che *"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.**"*

In realtà, anche la giurisprudenza non ha espresso costantemente sfavore per le clausole subordinate che qui si esaminano, ammettendo in talune occasioni ⁽⁴⁾ che il rapporto tributario possa subire variazioni senza dover necessariamente ripiegare, in caso di decadenza, sul

trattamento “ordinario” ⁽⁵⁾. Affermazione che andrà nel prosieguo messa a punto a proposito dell’individuazione di cosa debba intendersi per “trattamento ordinario”.

Nei casi giurisprudenziali risolti negativamente, l’atteggiamento critico ha fatto leva su una affermata immutabilità del rapporto tributario, immutabilità che così genericamente definita si presta ad influenzare in modi diversi e talvolta opposti il *decisum* e della quale va opportunamente precisato il perimetro, quanto meno per aprire l’orizzonte alla evoluzione del rapporto tributario in termini di rivisitazione/revisione dei presupposti che condizionano l’applicazione dell’appropriato regime tributario. Prova ne è che il sistema conosce l’imposta suppletiva, applicata successivamente alla registrazione e dipendente dalla *correzione di errori od omissioni dell’ufficio* nella liquidazione dell’imposta, principale e complementare ⁽⁶⁾.

Se si volesse affermare che il rapporto, una volta sorto, rimanga sempre ancorato alla sua genesi, si direbbe cosa condivisibile ed in effetti condivisa dalla recente dottrina che ha esaminato il fenomeno della decadenza da un certo trattamento negando che si tratti di un fenomeno disancorato dal momento genetico ed affermando che si tratti di una mera evoluzione del medesimo (ed unico) rapporto tributario. Più precisamente, si è sottolineato che “la giurisprudenza, pur nell’emergere di indirizzi parzialmente innovativi negli ultimi anni, è incline a ricostruire in modo lineare e piano lo schema di attuazione della norma tributaria, individuando la nascita dell’obbligazione tributaria al verificarsi del fatto presupposto e accomunando all’interno di un unico rapporto obbligatorio le diverse articolazioni delle fasi del prelievo” e, a proposito dell’imposta di registro e della distinzione tra imposta principale, complementare e suppletiva, si è così ritenuto che “la conseguenza di tale impostazione sembra essere da un lato la individuazione di un’unica obbligazione, comprendente le tre tipologie di imposta sopra ricordate, e dall’altro e conseguentemente la probabile individuazione di un unico momento genetico del privilegio (rispetto al quale vanno stabilite anteriorità e posteriorità dei diritti acquistati da terzi)” ⁽⁷⁾.

In merito alla individuazione dell’*esatto* rapporto tributario, però, la questione della sua *unicità* non spiega valenza alcuna, posto che una cosa è la detta unicità in tutte le sue evoluzioni/involuzioni, altro stabilire se e quale trattamento tributario si attagli ad una fattispecie, secondo la prospettazione che ne venga fatta nell’atto da registrare. Prospettazione che nessuna disposizione di legge impone in modo univocamente sacramentale in relazione ad un certo trattamento e che può anche emergere semplicemente dal complesso delle caratteristiche esposte nell’atto dagli interessati ⁽⁸⁾.

In ordine alla pretesa immutabilità del rapporto tributario come emergente nei precedenti menzionati, in essi si adduce semplicemente che *i poteri di accertamento e valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere*, affermazione che da un lato va confrontata con le regole di liquidazione dell'imposta suppletiva/complementare e dall'altro con l'esposizione in atto dei presupposti di applicazione di altri trattamenti, esposizione che secondo la tesi restrittiva non avrebbe incidenza sull'azione amministrativa ove di quel determinato trattamento non si chieda effettiva applicazione sin dall'origine, causando un disinteresse "titolato" alla verifica di quei presupposti.

L'argomentazione addotta non appare convincente.

In primo luogo, ogni qual volta un trattamento indicato dal contribuente come applicabile in via graduata richieda la ricorrenza di presupposti effettivamente presenti nel caso concreto e ne venga fornita indicazione in atto, nulla vieta che, proprio in vista del corretto svolgimento dell'azione amministrativa, la PA si faccia carico di valutarli sin dall'origine, non essendovi impedimento alcuno a verificare residenza, impossidenza, qualifica professionale, ecc. ecc. controllabili sin dalla registrazione e di cui venga data indicazione in funzione dell'applicazione di un trattamento comunque riferentesi alla fattispecie concreta.

Si pensi alla richiesta di fruire dell'esenzione da tutte le imposte ai sensi delle disposizioni sul compendio unico, cui si fosse unita l'esposizione dei presupposti per l'applicazione del trattamento previsto per i territori montani, ex art. 9 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601. Ebbene, una volta che il compendio non fosse stato formato nel termine di legge (per mancato conseguimento della superficie minima od anche per mero ripensamento), non si vede quale controindicazione possa esservi ad applicare, anzi che le imposte "ordinarie", il trattamento previsto dal menzionato art. 9 D.P.R. 601 citato, che poggiava (fino alla soppressione delle agevolazioni disposta dall'art. 10 del D.lgs. n. 23/2011) sulla mera ricorrenza di presupposti oggettivi e soggettivi.

Lo stesso valeva per l'acquisto da parte di IAP che chiedesse l'agevolazione PPC ma esponesse anche la ricorrenza dei requisiti (e producesse al momento della stipulazione la documentazione) ex art. 1 Tariffa Parte Prima T.U. Registro nella formulazione valevole fino al 31.12.2013, ponendo i presupposti per applicare l'aliquota dell'8% (al posto di quella del 15%).

Ed infatti anche la stessa giurisprudenza di legittimità, evidentemente convinta di quanto appena esposto, ha affermato che non sussiste un generale principio preclusivo della clausole subordinate.

Più precisamente, nel 2010 ⁽⁹⁾, la Cassazione ha nettamente contestato la tesi dell'Agazia delle Entrate secondo cui *"in materia di concessione dei regimi agevolativi fiscali ... l'esercizio del potere di accertamento è limitato a valutare la sussistenza del diritto all'agevolazione richiesta in via principale e non può rivivere una seconda volta in relazione a presunte ulteriori agevolazioni, anche se chieste nell'atto tassato"*.

In quella sede, la Suprema Corte, respingendo le argomentazioni dell'Agazia, ha ritenuto che << *tale affermazione - sostenuta unicamente mediante il richiamo di alcuni precedenti giurisprudenziali, asseritamente significativi di un "costante orientamento" conforme di questa suprema corte - non può essere condivisa.*" ... *"La censura, pertanto, è da esaminare solo con riferimento ai "principi in materia di concessione dei regimi agevolativi fiscali". Il principio qui invocato (infondatamente, per le ragioni espresse di seguito) è quello del cd. "consolidamento del criterio impositivo", per cui si ritiene preclusa alle parti (contribuente ed amministrazione finanziaria) la facoltà di far valere pretese o eccezioni che presuppongano la modificazione dei titoli o dei criteri di applicazione dell'imposta utilizzati all'atto della registrazione. Tale principio non è assoluto, giacché prevale l'opinione che il suddetto "consolidamento" si abbia solo quando sia mancata qualunque contestazione del criterio agevolativo applicato nel termine decadenziale di tre anni (D.P.R. n. 131 del 1986, art. 77, comma 1) dal giorno del pagamento; ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il relativo diritto (Cass. nn. 6150/2003, 7835/2001; per una particolare applicazione di tale principio, Cass. n. 12157/2005). Il verificarsi del "consolidamento" solo al termine del periodo triennale di decadenza costituiva, peraltro, jus receptum anche nella vigenza della vecchia legge di registro (Cass. nn. 3768/1994, 9/1976, 2581/1971, 3586/1969, 1625/1967). 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 rinvergono 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 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).>>*

Secondo questo filone giurisprudenziale, che rappresenta l'alternativa interpretativa a quello chiamato in causa dalla Risoluzione, non sussiste una inderogabile immutabilità del trattamento agevolato ottenuto dal contribuente in sede di registrazione dell'atto, soprattutto se un diverso titolo di agevolazione fosse stato richiesto in via subordinata fin dall'inizio e sussistessero a tale epoca tutti i presupposti per ottenere l'ulteriore trattamento, prospettato e richiesto in alternativa a quello invocato in via principale.

Si sottolinea, inoltre, che talune delle pronunce intervenute sul tema hanno affrontato casi in cui occorressero adempimenti e/o documentazioni prescritti a pena di inammissibilità della richiesta, rispetto alle quali ipotesi la produzione ulteriore si rivelasse intempestiva e quindi incapace di spianare la strada all'accesso al trattamento.

Ma vi è di più: una volta che le Parti dell'atto abbiano esposto condizioni e requisiti che la PA non abbia verificato, la decorrenza dei termini potrebbe al più precludere le contestazioni in ordine alla loro sussistenza, senza costituire un impedimento all'applicazione dell'ulteriore trattamento.

Giova poi segnalare che il D.lgs. 5 agosto 2015 n. 128⁽¹⁰⁾, introducendo l'art. 10-bis nella legge 27 luglio 2000 n.212 (Statuto del Contribuente), ha posto, al comma 4 di detto art. 10-bis, il principio di *libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*, per cui la lettura diretta ad ostacolare l'effettività delle clausole "subordinate" verrebbe a risultare in contrasto con lo spirito della nuova disposizione.

In ogni caso, per quanto attiene all'insegnamento giurisprudenziale e tenuto conto dei precedenti favorevoli e sfavorevoli, la questione deve considerarsi ancora aperta ed insufficientemente approfondita e, in attesa di una eventuale pronuncia della Cassazione a Sezioni Unite⁽¹¹⁾, è senz'altro utile esaminare gli altri aspetti della problematica nella delineata duplice prospettiva.

1. Clausole subordinate come mera prospettazione di alternative di tassazione

Venendo alle profilate due "variabili", quella che utilizza la prospettazione di molteplici trattamenti di favore in vista del conseguimento di quello più favorevole ma senza precludersene altri, trova giustificazione e legittimazione, come detto, nella possibile criticità di ogni applicazione di regime agevolativo.

Considerata l'attuale articolazione del procedimento di applicazione dell'imposta, che attribuisce un ruolo di provvisoria determinazione all'autoliquidazione fatta dal Notaio e che rimette all'intervento dell'Agenzia delle Entrate (in momento successivo alla registrazione) la effettiva

chiusura della fase di liquidazione dell'imposta principale, una possibile *revisione* della autoliquidazione di parte notarile può originare da prospettazioni antitetiche a quelle utilizzate dal Notaio. Ipotesi in cui l'Ufficio può rivedere l'autoliquidazione ritenuta erronea e rettificarla ex art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 131/86 (TUR), come modificato dall'articolo 1, comma 1, del Decreto legislativo n. 9 del 2000, ma l'imposta così rideterminata rimane "principale". Ebbene, proprio di fronte a tale eventualità si valorizza il ruolo delle clausole in esame, considerato che l'Ufficio, ove neghi l'applicabilità del regime tenuto a base dell'autoliquidazione, non potrebbe trascurare gli ulteriori trattamenti invocati senza incorrere nell'errore di applicare l'imposta ignorando le risultanze dell'atto.

Va poi considerato che la funzione delle clausole subordinate non si esaurisce nella fase di determinazione dell'imposta principale, poiché anche successivamente l'Ufficio può procedere a correzioni ex art. 42 TUR e sarebbe incongruo che in questa ulteriore circostanza il Fisco possa considerare immodificabile il rapporto tributario come instauratosi in sede di liquidazione dell'imposta principale, quando proprio con la liquidazione dell'imposta suppletiva vada a modificarne l'assetto.

2. Clausole subordinate come paracadute da eventuali decadenze

Passando all'altra "variabile", si inseriscono ulteriori elementi nell'analisi sopra sviluppata, poiché vanno tenute presenti sia le disposizioni che regolano espressamente le conseguenze della decadenza, sia le regole di base che operano nella determinazione del regime "ordinario" applicabile alla fattispecie concreta.

Quanto ad espresse regole determinative delle conseguenze della decadenza e senza pretese di esaustività dell'elencazione, va menzionata innanzitutto la disciplina dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa, la quale non consente di evitare in alcun modo i risvolti sanzionatori previsti dall'art. 1 Tariffa Parte prima TUR, Nota II bis, comma 4, in caso di perdita dell'agevolazione.

Si ricorda, poi, che fino al 31.12.2013 compariva - ed esplica ancora effetti per gli atti pregressi sottoposti al vecchio regime - la disciplina della decadenza dall'agevolazione per il "compendio unico" (art. 5-bis della legge n. 97/94 e art. 5-bis del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228), secondo la quale la violazione degli obblighi previsti dal menzionato art. 5-bis comma 1 della legge 97/94 - richiamato anche dall'art. 5-bis del D.lgs. n.228/2001 - comporta *il pagamento delle imposte non pagate, degli interessi e di maggiori imposte pari al 50% di quelle dovute*; per tale motivo, non pare possibile aggirare in alcun modo la conseguenza sanzionatoria.

Altrettanto vale per la fattispecie soggetta all'imposta di registro con aliquota 1% di cui al l'art. 1 Tariffa Parte prima TUR vigente fino al 31.12.2013, posto che il mancato ri-trasferimento nel triennio determina l'obbligo di pagare l'imposta ordinaria e la soprattassa del 30%, oltre agli interessi di mora.

Invece, nulla prevedono in termini di specifiche sanzioni la normativa sulla proprietà contadina (limitandosi a stabilire la decadenza per alienazione o mancata coltivazione nel quinquennio), quella sui PUP (che poneva la condizione del completamento dell'intervento entro cinque anni, poi prorogati ad undici) e quella sui piani di recupero (art. 5 L. n. 168/1982), mentre per altri regimi non è prevista nemmeno la decadenza (art. 32 D.P.R. 601/73, art. 9 D.P.R. 601/73).

Con queste precisazioni, il tema della richiesta di più trattamenti come *paracadute* dalla decadenza va affrontato espungendo tutte le ipotesi – quali quelle sopra menzionate – disciplinate in modo espresso e inderogabile.

Quanto alle altre fattispecie, l'invocazione di più agevolazioni si rivela inutile ove la causa di decadenza da quella opzionata coincida con quella stabilita per il trattamento ulteriore, come potrebbe accadere, ad esempio, per un acquisto di una casa con l'agevolazione per la proprietà contadina cui acceda la subordinata invocazione del trattamento "prima casa", allorché la decadenza dipenda dall'alienazione prima di cinque anni.

Circa le fattispecie in cui l'effettiva incidenza sia possibile e quindi per ciò che attiene al problema nel suo *profilo generale*, è utile considerare come l'opinione negativa si fondi, sostanzialmente, sull'argomento per cui non sarebbe consentito fare *marcia indietro* ed ottenere una tassazione più mite di quella ordinaria in caso di decadenza dal trattamento opzionato all'origine, perché l'Ufficio una volta liquidata l'imposta principale *non avrebbe più modo di ripetere l'operazione e procedere ad una diversa tassazione*. Come dire che la conclusione della fase di determinazione dell'imposta principale congelerebbe, dal lato del contribuente, la conformazione del rapporto tributario in modo irreversibile.

Tale opinione appare condizionata dall'evitare il controllo, entro il termine decadenziale, di tutti i requisiti e presupposti esposti in atto (condizionanti sia la tassazione opzionata, sia quelle subordinate) ma, a parte la mancanza di qualsiasi indice normativo a favore della pretesa limitazione del perimetro del controllo, avrebbe senso se l'imposta ri-liquidata avesse natura di imposta principale e per essa valesse il termine triennale decorrente dalla registrazione.

In realtà, il termine stabilito per la riscossione dell'imposta principale non sembra entrare in gioco: anche l'imposta ri-liquidata, in quanto non conseguente ad errori od omissioni commessi

nell'autoliquidazione (e neanche discendente da errori od omissioni dell'ufficio), è imposta "complementare" e non una nuova "principale", mentre il trattamento invocato in subordine rileva come elemento di calcolo dell'ulteriore imposta dovuta a seguito della decadenza e non come riapplicazione di imposta principale. Ed infatti, una volta verificatasi la decadenza, non vale il disposto dell'art. 76 comma 2 TUR (che stabilisce il termine triennale per la riscossione dell'imposta principale); trattandosi, invece, di imposta complementare, il termine decadenziale per l'esercizio dell'azione della finanza, anch'esso triennale (e non biennale, non ricorrendo l'imposta conseguente a rettifica di valore), decorre dal momento in cui sussista il potere di compiere o tenere l'atto od il comportamento stesso ⁽¹²⁾.

Riguardo agli adempimenti a carico del contribuente ed all'eventuale sanzione per mancata presentazione della denuncia ex art. 19 TUR, si ricorda che, secondo l'Agenzia delle Entrate, poiché l'Ufficio utilizza il Campione Unico, nessuna denuncia ex art. 19 TUR è dovuta in caso di verificarsi del fatto che determini decadenza (Ris. N. 37/E del 9 aprile 2014) ⁽¹³⁾.

Rimane da esaminare cosa debba intendersi per "imposta ordinaria" tutte le volte che debba procedersi al calcolo degli importi dovuti a seguito di decadenza.

In proposito va ricordato che nel sistema ante D.lgs. 23/2011, come in quello attuale, vi sono previsioni atte a diversificare comunque la tassazione "ordinaria" in particolari condizioni e requisiti che possono presentarsi anche nella fattispecie sottoposta al trattamento agevolato.

Così, ove si tratti di trasferimento a favore di IAP o coldiretto iscritti nella relativa gestione previdenziale che si trovino a decadere dall'agevolazione PPC, l'imposta "ordinaria" cui far riferimento per calcolare l'imposta non pagata e la maggior imposta del 50% è senz'altro *quella con aliquota 9%*.

Analogamente, ove nell'atto registrato ante 1.1.2014 figurasse la richiesta di applicazione del trattamento PPC, ma nel contempo l'acquirente avesse esposto anche il requisito IAP ed avesse prodotto il relativo certificato, l'imposta ordinaria cui far riferimento in caso di decadenza sarebbe quella con aliquota 8% prevista dall'art. 1 Tariffa Parte prima TUR nella versione vigente fino al 31.12.2013 ⁽¹⁴⁾.

Giampiero Petteruti

1) La presente analisi segue quella già sviluppata dalla Commissione Studi Tributarî in occasione della risposta a quesito n. 150-2012/T - *Ammissibilità dell'applicazione di diverse agevolazioni fiscali in via subordinata*, autori PODETTI-LA PECCERELLA, in CNN Notizie del 25.7.2013.

- 2) Non sarebbe adeguato alla realtà ritenere che l'interpretazione di cui è portatore il Fisco sia scevra dall'interesse di Parte e, corrispondentemente, che lo sia quella del contribuente, ma il giusto equilibrio tra le due non sempre trova riscontro nella lettura della giurisprudenza, come emerge dalle decisioni di stampo opposto riportate nel testo.
- 3) Nella Sentenza si parla di "poteri di accertamento e di valutazione del tributo" ma la frase è diversa nella massima che figura in Fisconline ed è stata "ricomposta" (come riportato nel testo) dalla stessa Agenzia in occasione della Circolare del 23/05/2007 n. 32.
- 4) Comm. Trib. Prov. di Pisa, Sez. VI, 27 marzo 2000, n. 38; Cassaz. 9 agosto 1994, n. 7346 (in quella fattispecie, fu negato altro trattamento agevolato per mancata richiesta al momento della stipulazione dell'atto. Da ciò può dedursi che, in presenza della richiesta, si ritenesse ammessa la plurima previsione di applicazione di agevolazioni).
- 5) Trattamento "ordinario" che vede in campo, dall'1.1.2014, anche la duplicità di tassazione dei trasferimenti di terreni a favore di coltivatori diretti e IAP iscritti nelle relative gestioni previdenziali, per i quali l'imposta di registro è applicata con aliquota 9% quando non venga invocato il trattamento per la proprietà contadina: decadendo dalla PPC, uno di tali soggetti deve corrispondere la differenza d'imposta calcolata con l'aliquota 9% e non con l'aliquota 12%.
- 6) Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale Toscana, *Il controllo delle agevolazioni nell'imposta di registro*, a cura di E. Galeotti, vers. febbraio 2010.
- 7) BASILAVECCHIA, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, in CNN Notizie del 13/05/2005 e in Studi e Materiali, 2005, 2377.
- 8) PODETTI-LA PECCERELLA, *Ammissibilità dell'applicazione di diverse agevolazioni fiscali in via subordinata*, cit., evidenziano che "Vi sono agevolazioni per la applicazione delle quali è richiesto esclusivamente che risulti la sussistenza dei requisiti, soggettivi e/o oggettivi richiesti dalla legge, senza necessità di espressa specifica richiesta delle agevolazioni stesse da parte del contribuente. In tal caso, come precisato dalla Cassazione, la loro applicazione deve essere "automatica" e, nel caso di disapplicazione da parte dell'Ufficio, il contribuente ha diritto ad ottenere il rimborso della maggiore imposta pagata, purché ne faccia richiesta nei termini di decadenza."
- 9) Cassazione. n. 14122 dell'11 giugno 2010, in Fisconline e in Giust. civ. Mass. 2010, 6, 902.
- 10) Cfr. MASTROIACOVO, *Efficacia dal 1° ottobre per la nuova disciplina dell'abuso del diritto*, in CNN Notizie del 31.8.2015.
- 11) Il D.lgs. n. 40/2006, in attuazione della delega prevista dalla legge per la competitività, nel ridefinire il rapporto tra Sezioni Unite e Sezioni Semplici della Cassazione ha stabilito che "se la sezione semplice ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle sezioni unite, rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso". In tal modo la decisione della Suprema Corte a Sezioni Unite è vincolante per le Sezioni Semplici nel senso che queste ultime non possono discostarsi da quanto deciso dalle S.U. e decidere la *quaestio iuris* in modo difforme.
- 12) Cass. SS.UU. 6-21 ottobre 2000 n. 1196; Circolare del 14 agosto 2002 n. 69 che, pur trattando delle agevolazioni fiscali "prima casa", esprime un concetto valido generalmente; DRE Toscana, *Il controllo delle agevolazioni nell'imposta di registro* a cura di E.GALEOTTI, vers. Febbraio 2010)
- 13) Nello stesso senso BASILAVECCHIA, Studio n. 102-2008/T, *La denuncia di eventi successivi alla registrazione*, in CNN Notizie del 23/06/2008 e in Studi e materiali del Consiglio nazionale del notariato, Milano, 2008, 1194.
- 14) Per questa fattispecie, già menzionata a proposito delle cause che determinano decadenza sia per la PPC sia per il trattamento specificamente riservato all'IAP (aliquota 8%, per atti stipulati fino al 31.12.2013), si rileva che la tassazione con aliquota ridotta viene meno ove nei 10 anni venga mutata la destinazione agricola ma, secondo la giurisprudenza, la detta destinazione non cessa per la sola concessione in godimento ad altri soggetti (Dec. n. 262 del 12 luglio 1993 Comm. trib. I grado di Bassano del Grappa, Sez. III, in *Fisconline*, e Comm. di II grado di Bologna, Sez. IV, dec. n. 318 del 26 marzo-22 aprile 1988 (in "il fisco" n. 28/1988, pag. 4440).