

RISOLUZIONE N. 100/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 17 novembre 2014

***OGGETTO: Consulenza giuridica - Agevolazione tributaria chiesta in subordine.
Articolo 2, comma 4-bis, del d.l. 30/12/2009, n. 194, convertito in
legge 26/02/2010, n. 25, ed articolo 1, comma 4, del d.lgs. 29/03/04,
n. 99 come modificato dal d.lgs. 27/05/05, n. 101***

Con la consulenza giuridica specificata in oggetto - concernente l'interpretazione dell'art. 2, comma 4-bis, del d.l. 30/12/2009, n. 194, convertito in legge 26/02/2010, n. 25 - è stato esposto il seguente

QUESITO

Con atto pubblico del ... 2010, registrato a ... il ... 2010 al n. ... , serie ... , la Società Agricola ALFA acquistava la proprietà di terreni agricoli e relative pertinenze siti in ..., per il prezzo di Euro 1.568.340,00.

La società acquirente richiedeva ed otteneva le agevolazioni tributarie previste a favore della piccola proprietà contadina dall'articolo 2, comma 4-bis, del d.l. 30/12/2009, n. 194, convertito in legge 26/2/2010, n. 25.

Nel medesimo atto, la società richiedeva, in via subordinata, il riconoscimento delle agevolazioni fiscali previste, a favore degli imprenditori agricoli professionali iscritti nella gestione previdenziale ed assistenziale (persone fisiche e società agricole), dall'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 99/2004, come modificato dal d.lgs. n. 101/2005 (imposta di registro ed ipotecaria in misura fissa, nonché imposta catastale nella misura dell'1%, con esenzione dall'imposta di bollo).

In via di ulteriore subordine, la società chiedeva le agevolazioni previste per gli imprenditori agricoli professionali e, quindi, l'applicazione dell'imposta di registro con aliquota dell'8%, dell'imposta ipotecaria con aliquota del 2% e dell'imposta catastale dell'1%, riservandosi di esibire, entro il termine massimo di tre anni, la necessaria documentazione al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Dai successivi controlli effettuati dall'ufficio al fine di verificare la sussistenza delle condizioni necessarie per la conservazione del beneficio è emerso che la società non ha coltivato i terreni acquistati con l'agevolazione per la piccola proprietà contadina, incorrendo nella relativa decadenza.

Si chiede, pertanto, di conoscere se, in caso di decadenza da una delle agevolazioni fiscali previste a favore dei soggetti che operano nel settore agricolo, sia possibile riconoscere una seconda agevolazione richiesta "in via subordinata" ed, in caso di risposta negativa, se l'imposta di registro da recuperare sia quella del 15%, prevista per il trasferimento di terreni agricoli a favore di soggetti non IAP, oppure quella dell'8%, prevista per gli acquisti effettuati da soggetti IAP.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'ufficio istante ritiene che, nel caso in cui il soggetto acquirente sia incorso nella decadenza dall'agevolazione richiesta per l'acquisto del terreno agricolo, si debbano recuperare le relative imposte, applicando l'aliquota ordinaria.

Nel caso di specie, infatti, è stato notificato l'avviso di liquidazione per il recupero delle imposte di registro con aliquota del 15% ed ipotecaria con aliquota del 2%.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La possibilità di usufruire di un'agevolazione fiscale richiesta in atto in via subordinata, nel caso in cui il contribuente sia incorso in decadenza da altra dall'agevolazione richiesta nel medesimo atto in via principale, è una questione oggetto di diverse pronunce da parte della giurisprudenza di legittimità.

Al riguardo, occorre tener presente la posizione interpretativa assunta dalla Corte con 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”*.

Inoltre, la sentenza della Corte di Cassazione del 22 gennaio 2014, n. 1259 – aderendo alla tesi rappresentata dal patrocinio legale - ha affermato che *“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 del tributo erano da ritenersi esauriti 'nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione' ”.

Le rappresentate posizioni interpretative – che consolidano un orientamento già assunto dalla Corte con le sentenze n. 14601 del 1° ottobre 2003 e n. 6159 del 19 giugno 1990 – consentono di ritenere non più attuale la Circolare del 23 maggio 2007, n. 32 dell'Agenzia delle Entrate limitatamente al periodo in cui afferma 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.”*

Pertanto, si condivide la soluzione rappresentata secondo cui, nel caso di specie, non potendo trovare applicazione l'agevolazione richiesta in via subordinata nell'atto, occorre recuperare le imposte applicando l'aliquota ordinaria del 15% e non l'aliquota dell'8% prevista per gli acquisti operati dai soggetti IAP.

Per completezza, si fa presente che la nota I dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, è stata abrogata dall'art. 10, comma 1, lett. b), del D. lgs. 14 marzo 2011, n. 23 a decorrere dal 1° gennaio 2014; tale disposizione è stata commentata con circolare dell'Agenzia delle Entrate del 21 febbraio 2014, n. 2.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE