

IMPOSTE INDIRETTE

Non invocabile la subordinazione delle agevolazioni

di Luigi Scappini

L'Agenzia delle Entrate, con la [**Risoluzione n.100/E**](#) di ieri torna a occuparsi dell'**agevolazione tributaria**, ai fini dell'**imposta di registro** da applicare sulle compravendite di **terreni agricoli**, di cui all'articolo 2, comma 4-bis, del DL n. 194/2009, convertito in Legge n. 25/2010, conosciuta come **piccola proprietà contadina**.

L'agevolazione, richiamata rappresenta l'**ultima**, per quanto attiene il comparto agricolo, sopravvissuta alla **razionalizzazione** messa in atto dal Legislatore con l'articolo 10, comma 4 della Legge n. 23/2011.

Infatti, per espressa previsione normativa sono **venute meno**, con decorrenza **1° gennaio 2014**, tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali, tra cui, si ricorda, vi erano quelle attinenti al **compendio unico**, la **forestazione** e l'applicazione dell'imposta in misura ridotta per gli **lap** non iscritti alla previdenza agricola prevista nella **nota I dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima**.

La risoluzione nasce dalla richiesta di consulenza da parte di un ufficio territoriale che ritiene di dover riprendere a tassazione nella misura ordinaria un atto di compravendita di un terreno agricolo che originariamente aveva fruito dell'agevolazione prevista per la piccola proprietà contadina.

Nello specifico, nell'atto notarile era stata **richiesta e ottenuta** l'applicazione delle agevolazioni tributarie previste a favore della **piccola proprietà contadina** dall'articolo 2, comma 4-bis, del DL. n. 194/2009, convertito in Legge n. 25/2010 e, in **via subordinata**, il **riconoscimento** delle agevolazioni fiscali previste, a favore degli **lap** 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, e **da ultimo** l'applicazione delle **agevolazioni** previste per gli **lap**, riservandosi di esibire, entro il termine massimo di tre anni, la necessaria documentazione.

In sede di **verifica**, è risultato che la società **non** aveva **coltivato i terreni** acquistati con **conseguente decadenza** dall'agevolazione invocata.

Infatti, si ricorda come il Legislatore, tra le **cause di decadenza** dall'agevolazione abbia previsto l'ipotesi in cui, entro un **quinquennio** dall'**acquisto**, l'acquirente **cessi di coltivare o di condurre direttamente** i terreni oggetto dell'acquisto agevolato.

Tuttavia, in **deroga** a questa previsione, si ricorda come ai sensi dell'articolo 11, comma 3 del D.Lgs. n.228/2001, non incorre in decadenza l'acquirente che, durante il periodo vincolativo, ferma restando la destinazione agricola, **alieni** il fondo o **conceda il godimento** dello stesso a favore del **coniuge**, di **parenti** entro il **terzo grado** o di **affini** entro il **secondo grado**, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile.

In merito alla costruzione di un atto notarile in cui venga richiesta in via subordinata, 'applicazione di una o più norme agevolative, da azionarsi in ipotesi di decadenza, la Corte di Cassazione, come riportato nella Risoluzione n. 100/E, con la sentenza n. 8409/2013 ha affermato che "*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*" (cfr la più recente sentenza n. 1259/2014).

Tuttavia in senso contrario si segnala la [**Circolare n. 32/2007**](#) con cui l'Agenzia delle Entrate affermava 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.*".

Infatti, tale fattispecie agevolazione prevista per gli **Iap** dalla nota I dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima prevedeva ipotesi di **decadenza meno restrittive**, individuate nell'ipotesi di destinazione dei terreni, o delle relative pertinenze, diversa dall'uso agricolo entro dieci anni dal trasferimento, considerando quali possibili fattispecie l'utilizzo edificatorio del terreno, la locazione per usi non agricoli quali l'utilizzo come parcheggio e la destinazione a cava.

A supportare questa impostazione notarile vi erano anche alcune sentenze di legittimità quali la n.14122/2010 e la più datata n. 10354/2007 ove testualmente si afferma come "*non è dato rinvenire nell'ordinamento alcun principio generale immanente nel sistema secondo il quale un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione sarebbe irrevocabilmente perduta, potendosi anzi dedurre il principio contrario secondo il quale, seppur con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione*".

Fatto sta che l'Agenzia delle Entrate, sposando il primo filone giurisprudenziale richiamato e la soluzione rappresentata, afferma che **non è possibile invocare la subordinazione** delle agevolazioni con la conseguenza che, nel caso di specie, si dovrà procedere al recupero delle imposte applicando l'aliquota ordinaria del 15% e non l'aliquota dell'8% prevista per gli acquisti operati dai soggetti IAP.

Le conclusioni cui perviene l'Agenzia, sebbene non risultino supportate da alcuna norma dell'ordinamento, come del resto traspare dal tenore letterale del documento di prassi che non ne fa menzione, trova l'unica motivazione nel tentativo di arginare un uso distorto di uno

strumento che, a seguito dell'estensione applicativa in capo alle società Iap, spesso perde la sua identità originaria di agevolazione a supporto della piccola proprietà contadina.