

Roma, 23 maggio 2007

OGGETTO: Agevolazioni PPC - termini di presentazione della certificazione

Da più parti sono state evidenziate problematiche connesse al tema delle agevolazioni fiscali in materia di piccola proprietà contadina, previste dalla legge 6 agosto 1954, n. 604 (*“Modificazioni alle norme relative alle agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina”*).

La questione è quella di tardiva presentazione del certificato definitivo *“dell’ispettorato provinciale agrario”* (ora assessorato regionale all’agricoltura), - la cui produzione è requisito necessario per la conferma delle agevolazioni - imputabile al rifiuto illegittimo o al rilascio oltre i termini di legge del certificato medesimo da parte dell’ufficio competente.

In proposito, si osserva che la legge 6 agosto 1954, n. 604 ha riconosciuto particolari agevolazioni in materia fiscale, costituite dall’applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa, anziché proporzionale, e dall’esenzione dall’imposta di bollo, sugli atti inerenti la formazione della *“piccola proprietà contadina”*, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla legge.

In particolare, l’articolo 3 (*Documentazione occorrente ai fini del conseguimento delle agevolazioni*) della citata legge stabilisce che *“... per conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, e successive modificazioni ed integrazioni, l’acquirente, i permutanti e l’enfiteuta debbono produrre, al momento della registrazione, insieme all’atto, lo stato di famiglia e un certificato dell’ispettorato provinciale agrario competente per*

territorio, che attesti la sussistenza dei requisiti...” di natura soggettiva e oggettiva di cui ai numeri 1, 2 e 3 dell’articolo 2 della stessa legge.

In luogo di tale documentazione, l’articolo 4 della citata legge prevede che *“...può essere prodotta un’attestazione provvisoria...dalla quale risulti che sono in corso gli accertamenti per il rilascio...”*.

In quest’ultimo caso, in particolare, le agevolazioni tributarie sono applicate al momento della registrazione, ma entro tre anni da tale formalità l’interessato deve presentare all’ufficio il certificato definitivo, attestante che i requisiti richiesti sussistevano fin dal momento della stipula dell’atto; in difetto sono dovute le normali imposte, fatta salva la possibilità per il contribuente di richiederne il rimborso ai sensi dell’articolo 5. In base a quest’ultima disposizione, *“Quando sia stata resa nell’atto esplicita dichiarazione di voler conseguire le agevolazioni tributarie di cui alla presente legge e non sia stato prodotto né il certificato provvisorio previsto dall’articolo 4, né quello definitivo previsto dall’articolo 3, sono dovute le normali imposte di registro ed ipotecarie, ma non è precluso il diritto al rimborso se nel termine triennale di prescrizione gli acquirenti, permutanti o enfiteuti presentino apposita domanda all’ufficio del registro (ora delle Entrate) competente per territorio, corredata dal certificato dell’ispettorato provinciale agrario di cui al secondo comma dell’articolo 4”*.

Dal dato normativo sopra citato emerge con chiarezza che il contribuente è tenuto a presentare all’ufficio competente la documentazione necessaria al fine di confermare l’agevolazione (già applicata) nel termine di decadenza di tre anni decorrente dalla registrazione dell’atto.

A partire dal compimento del predetto termine triennale inizia a decorrere un nuovo termine, anch’esso triennale ma di natura prescrizioneale entro il quale l’amministrazione finanziaria deve procedere al recupero delle imposte ordinarie a seguito della mancata esibizione della documentazione definitiva.

Resta ferma in ogni caso la possibilità per il contribuente di accedere alle agevolazioni, anche dopo l'applicazione delle aliquote ordinarie a seguito della mancata presentazione della documentazione nei termini; entro tre anni (decorrenti questa volta dall'avvenuto pagamento delle maggiori imposte) il contribuente può infatti presentare all'ufficio competente apposita istanza di rimborso corredata dal certificato definitivo.

Con riferimento al quadro normativo sopra delineato, sono stati posti dubbi in ordine alla corretta procedura da seguire con riferimento alle ipotesi di tardiva presentazione del certificato definitivo imputabile al rifiuto illegittimo o al rilascio oltre i termini di legge del certificato medesimo da parte del competente organo.

Preliminarmente, è necessario far presente che il termine triennale per la produzione del documento definitivo, ai fini della conferma dell'agevolazione, è un termine decadenziale e, come tale, non è soggetto a interruzioni o sospensioni; pertanto l'inosservanza dell'onere di esibizione del documento nei termini di legge è causa della contestuale nascita a carico del contribuente dell'obbligo di pagare le imposte ordinarie.

Diversamente il termine per ottenere il rimborso delle imposte pagate è di natura prescrizione; pertanto, nei casi di prolungata inerzia degli organi preposti al rilascio della certificazione, il contribuente, onde evitare l'inutile decorso del triennio per il rimborso, potrà interrompere il predetto termine eseguendo formali solleciti per l'emissione del documento, di cui fornisca adeguata prova agli uffici locali delle Entrate.

Alla luce di una consolidata prassi amministrativa (Circolare del 6 dicembre 1989, n. 54; Risoluzione del 20 giugno 1991, n. 260122) e dell'orientamento della Suprema Corte di Cassazione (sentenza 12 marzo 1997, n. 2226) deve concludersi che il termine previsto dal citato articolo 4 per il deposito della documentazione definitiva è un termine perentorio; dal compimento dello stesso, peraltro, inizia a decorrere il successivo termine, anch'esso triennale, per il recupero delle imposte ordinariamente dovute.

L'esibizione della documentazione necessaria è un onere del contribuente che attiene alla fase procedimentale e che si ricollega con la necessità per l'amministrazione di non lasciare sospesa *sine die* la tassazione. L'inosservanza di tale onere non comporta, tuttavia, la decadenza automatica dal diritto all'agevolazione, qualora il contribuente provi che, nonostante sia stata utilizzata la diligenza necessaria a conseguire la certificazione, il ritardo nell'adempimento dell'onere di documentazione non derivi da una sua negligenza.

In questo senso si è espressa la Corte di Cassazione ad avviso della quale “...il diritto del contribuente di dare la prova del presupposto soggettivo dell'agevolazione determina di per sé la mancata maturazione della decadenza dal diritto che non derivi da inadempienza del privato...” (Cass. SS.UU. 8 ottobre 1998, n. 12903) sempre che il contribuente provi “...di avere operato con adeguata diligenza allo scopo di conseguire la certificazione in tempo utile” (Cass. 27 aprile 2005, n. 14671; Cass. 1 aprile 2003, n. 4982; Cass. 1 aprile 2003, n. 4957; Cass. Sez. Trib. 23 ottobre 2003, n. 15953; Cass. 19 febbraio 2001, n. 2431; Cass. 27 agosto 1997, n. 8057; Cass. 11 ottobre 1994, n. 8296).

In altri termini, ad avviso della giurisprudenza di legittimità, deve essere tutelato il diritto soggettivo del contribuente all'agevolazione fiscale rispetto al quale non può avere alcun effetto preclusivo o condizionante l'esercizio del potere di certificazione da parte dell'organo competente (Cass. 8 marzo 2006, n. 11152).

Tale tutela deve, tuttavia, coordinarsi con la disciplina del procedimento tributario, caratterizzato, come noto, sotto il profilo formale, da una serie di decadenze e, sotto il profilo sostanziale, dalla indisponibilità dell'azione accertatrice da parte dell'amministrazione. “...Una stasi dell'azione di recupero da parte dell'Ufficio comporterebbe il pericolo di vedersi prescrivere il diritto (già sorto *ex lege* per effetto della mancata produzione documentale) nell'attesa del contemporaneo decorrere del preteso ulteriore termine per la presentazione della documentazione da parte del contribuente” (Risoluzione n. 260122 del 1991).

In breve, ove non sia stato esibito il certificato definitivo entro il termine triennale, gli uffici procederanno senza indugio al recupero della maggiore imposta non versata.

Resta fermo che qualora il certificato venga esibito oltre il termine decadenziale ma prima che l'amministrazione abbia emesso l'avviso di liquidazione, ove risulti evidente la scusabilità del ritardo, gli uffici non procederanno al recupero delle imposte. Allo stesso modo, qualora l'avviso sia stato correttamente emesso, ma successivamente lo stesso risulti infondato alla luce della tardiva produzione della documentazione, nel rispetto delle esigenze di economicità del procedimento, sempre in presenza di una evidente scusabilità del ritardo, è opportuno procedere all'annullamento in autotutela dello stesso.

Per corrispondere ad un ulteriore quesito posto dagli uffici operativi, si chiarisce che il certificato attestante il possesso dei requisiti richiesti per l'agevolazione in materia di PPC (piccola proprietà contadina), ove per qualsiasi motivo non possa essere esibito, non potrà essere sostituito con altra documentazione a supporto di una diversa agevolazione, come, ad esempio, quella prevista per l'IAP (imprenditore agricolo professionale). Ciò in quanto non è consentito in sede di accertamento far valere benefici fiscali non richiesti al momento della registrazione dell'atto, come sostenuto, peraltro, dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui *"...i poteri di accertamento e di valutazione dei presupposti del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto alla tassazione"* (Cass. 29 novembre 1989, n. 6159; Cass. 9 agosto 1994, n. 7346).

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.

Si invitano, quindi, gli uffici dell'Agenzia a riesaminare caso per caso, secondo i criteri esposti nella presente circolare, il contenzioso pendente concernente la materia in esame e, ricorrendone i presupposti, a provvedere al relativo abbandono secondo le modalità di rito.

Le Direzioni Regionali sono invitate a dare la massima diffusione alla presente e a garantire, mediante la corretta e puntuale osservanza delle disposizioni impartite, l'uniforme comportamento degli uffici.