

Imposta di registro

1.11.1. L'imposta di registro in misura fissa e in misura proporzionale

Per imposta «*dovuta in misura fissa*» (art. 41, comma 1, TUR) si intende l'imposta dovuta nell'importo stabilito dalla legge mediante l'indicazione di un valore assoluto e, cioè, senza doverla calcolare applicando una percentuale a un valore (detto "base imponibile") indicato, appunto, come base di calcolo di detta percentuale.

L'imposta è, invece, dovuta "in misura proporzionale" quando la legge impone di calcolarla mediante l'applicazione di una data percentuale (detta anche "aliquota") a una data base di calcolo (detta anche "base imponibile").

1.11.1.1. L'imposta in misura fissa

Di svariata natura sono i moventi che spingono il legislatore all'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa:

- a) l'intento di tassare comunque "disposizioni" seppur prive di contenuto patrimoniale (si pensi, ad esempio, alla tassazione di un atto recante una procura generale);
- b) l'intento di tassare "disposizioni" bensì dotate di contenuto patrimoniale ma non recanti, per loro stessa natura, la valorizzazione di detto loro contenuto patrimoniale (si pensi, ad esempio, a un atto di rinuncia all'eredità);
- c) l'intento di evitare la doppia imposizione di una fattispecie già altrimenti tassata (ad esempio, è disposto che la cessione di beni soggetta all'Iva paghi la sola imposta di registro in misura fissa; ancora, è disposto che per l'atto di accettazione di eredità si paghi solo l'imposta di registro in misura fissa in quanto la trasmissione del patrimonio ereditario è soggetta a imposta di successione);
- d) l'intento di concedere una agevolazione (ad esempio, sono tassati con imposta di registro in misura fissa i conferimenti nel capitale sociale di società aventi a oggetto beni diversi dagli immobili e gli atti recanti cessioni di partecipazioni societarie, seppur si tratti, appunto, di atti a contenuto patrimoniale dotati di una espressa valorizzazione).

Attualmente, la misura fissa dell'imposta di registro è stabilita in euro 200²⁵⁰, fatta eccezione per:

²⁵⁰ L'imposta di registro in misura fissa è stata elevata da 168 a 200 euro dall'articolo 26, comma 2, d.l. 12 settembre 2013, n. 104, convertito in legge 8 novembre 2013, n. 128 (con effetto dal 1° gennaio 2014, ai sensi dell'articolo 26, comma 3, d.l. 104/2013).

In precedenza, l'importo dell'imposta di registro in misura fissa era stato elevato da euro 129,11 a euro 168 dall'articolo 1, comma 1, Allegato 2-*bis*, legge 30 dicembre 2004, n. 311 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b) del d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43), in vigore dal 1° febbraio 2005.

L'importo di euro 129,11 risultava dalla conversione in euro dell'importo di lire 250.000. Alla misura di lire 250.000 l'importo dell'imposta di registro in misura fissa era stato stabilito dall'articolo 10, comma

Capitolo 1 – Oggetto, presupposto e natura dell'imposta di registro

- a) l'imposta fissa dovuta per la cessione senza corrispettivo dei contratti di locazione e sublocazione di immobili urbani di durata pluriennale, stabilita in euro 67 (Nota I all'articolo 5, TP1);
- b) le imposte fisse dovute per il trasferimento di unità da diporto ai sensi dell'articolo 7, Tariffa, Parte Prima.

1.11.2. L'imposta "minima"

Vi è, inoltre, da considerare che, ai sensi dell'articolo 41, comma 2, TUR, «[l']*ammontare dell'imposta principale*»²⁵¹ «non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima» (e, quindi, a 200 euro), fatta eccezione per:

- a) l'importo minimo di euro 67 stabilito per le locazioni e gli affitti di beni immobili dalla Nota II all'articolo 5, TP1;
- b) l'importo minimo di euro 67 stabilito per la denuncia cumulativa (ai sensi dell'articolo 17, comma 3-*bis*, TUR) dei contratti di affitto di fondi rustici dalla Nota II-*bis* all'articolo 5, Tariffa, Parte Prima.

Un'altra norma in tema di importo minimo dell'imposta di registro proporzionale è contenuta nell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23²⁵², il quale sancisce che, quando si applicano le aliquote del 2 e del 9 per cento (di cui all'articolo 1, TP1), l'importo dell'imposta dovuta non può essere inferiore a euro 1.000.

1.11.3. L'imposta in misura proporzionale e gli arrotondamenti

Le aliquote per il calcolo dell'imposta proporzionale sono variamente stabilite dal legislatore (e indicate nella TP1, per gli atti soggetti a registrazione "in termine fisso", e nella TP2, per gli atti da registrare "in caso d'uso") in misure comprese tra il minimo dello 0,5 per cento e il massimo del 15 per cento.

6, d.l. 20 giugno 1996 n. 323, convertito in legge 8 agosto 1996 n. 425, con effetto dal 16 agosto 1996. In precedenza l'importo dell'imposta di registro in misura fissa era stato stabilito in:

- lire 150.000 dall'articolo 17, comma 1, d.l. 22 maggio 1993 n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 75, con effetto dal 22 maggio 1993 (ai sensi dell'articolo 19, d.l. 155/1993);
- lire 100.000 dall'articolo 6, comma 4, d.l. 30 settembre 1989, n. 332, convertito in legge 27 novembre 1989, n. 384, con effetto dal 2 ottobre 1989 (ai sensi dell'articolo 6, comma 5, d.l. 332/1989);
- lire 50.000 dall'articolo 5, comma 4, d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito in legge 28 febbraio 1983, n. 53, entrato in vigore, ai sensi dell'articolo 5, comma 11, d.l. 953/1982, il 18 gennaio 1983;
- lire 20.000 dagli articoli 5 e 7, d.l. 26 maggio 1978, n. 216, convertito in legge 24 luglio 1978, n. 388.

²⁵¹ Pertanto, l'imposta complementare e quella suppletiva possono essere liquidate anche in misura inferiore a 168 euro: cfr. in tal senso Riunione degli Ispettori Compartimentali delle Tasse del 20-21 aprile 1983, nel cui verbale si legge che «per le annualità locatizie successive alla prima, l'imposta richiesta deve ritenersi complementare e, pertanto, [...] l'imposta stessa può essere assolta anche in misura inferiore a quella fissa»). Nello stesso senso cfr. Risoluzione n. 260542 dell'11 dicembre 1990.

²⁵² Intitolato "Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale".

Imposta di registro

Applicando una data aliquota a una data base imponibile, può accadere che dal calcolo esca un risultato non all'unità ma con numeri "decimali". In tal caso la legge dispone l'arrotondamento (dell'imposta, non dell'imponibile)²⁵³ all'unità di euro (articolo 41, comma 1, TUR):

- per difetto, se la frazione di euro è compresa tra 1 e 49 centesimi di euro; oppure:
- per eccesso, se la frazione centesimale è compresa tra 50 e 99 centesimi.

Si vedano pure, al riguardo dell'operazione di arrotondamento che fu conseguente alla sostituzione della lira con l'euro²⁵⁴:

- l'articolo 4, comma 1, d. lgs. 24 giugno 1998, n. 213²⁵⁵, per il quale, in via generale, «[a] decorrere dal 1° gennaio 1999, quando un importo in lire contenuto in norme vigenti, ivi comprese quelle che stabiliscono tariffe, prezzi amministrati o comunque imposti non costituisce autonomo importo monetario da pagare o contabilizzare ed occorre convertirlo in euro, l'importo convertito va utilizzato con almeno: a) cinque cifre decimali per gli importi originariamente espressi in unità di lire; b) quattro cifre decimali per gli importi originariamente espressi in decine di lire; c) tre cifre decimali per gli importi originariamente espressi in centinaia di lire; d) due cifre decimali per gli importi originariamente espressi in migliaia di lire»;
- l'articolo 7, comma 1, d.P.R. 18 agosto 2000, n. 308²⁵⁶, per il quale «[l]e imposte di registro, ipotecaria, catastale, di bollo e comunale sull'incremento di valore degli immobili dovute, sono arrotondate a lire mille, per difetto se la frazione non è superiore a lire cinquecento e per eccesso se superiore, ovvero, nel caso in cui i valori siano espressi in euro, all'unità, per difetto se la frazione è inferiore a 50 centesimi e per eccesso se non inferiore»; nonché:
- l'articolo 51, comma 2, d.P.R. 308/2000, per il quale «[a] decorrere dal 1° gennaio 2002 ogni sanzione penale o amministrativa espressa in lire nelle vigenti disposizioni normative è tradotta in Euro secondo il tasso di conversione irrevocabilmente fissato ai sensi del Trattato» con la precisazione che, ai sensi del comma 3, «[s]e l'operazione di conversione prevista dal comma 2 produce un risultato espresso anche con decimali, la cifra è arrotondata eliminando i decimali».

1.12. L'imposta di registro "agevolata"

L'opinione prevalente²⁵⁷ ritiene la sussistenza di una "agevolazione fiscale" in senso

²⁵³ Nel caso in cui, per un determinato atto, sia dovuta una pluralità di imposte, bisogna procedere all'arrotondamento di ciascuna di esse (e non all'arrotondamento del risultato che si ottiene sommando): cfr. in tal senso Circolare n. 37/350346 dell'11 luglio 1991.

²⁵⁴ Cfr. sul punto anche Circolare n. 291/E del 23 dicembre 1998; e Circolare n. 106/E del 21 dicembre 2001.

²⁵⁵ Intitolato "Disposizioni per l'introduzione dell'Euro nell'ordinamento nazionale, a norma dell'articolo 1, comma 1, della L. 17 dicembre 1997, n. 433".

²⁵⁶ Intitolato "Regolamento concernente l'utilizzazione di procedure telematiche per gli adempimenti tributari in materia di atti immobiliari".

²⁵⁷ Cfr. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Nss. Dig. It.*, Appendice, Torino 1980, 153; FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova 1992; FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, Napoli 1973; LA ROSA, *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, Roma, 1989;

Capitolo 1 – Oggetto, presupposto e natura dell'imposta di registro

tecnico allorché concorrano, in una determinata disciplina tributaria favorevole al contribuente, specifici requisiti di natura *funzionale e strutturale*:

- sotto il *profilo funzionale*, si ritiene sussistere un'agevolazione fiscale, e non una minore tassazione, allorché il trattamento di favore sia motivato da ragioni extrafiscali, non correlate ai criteri di ripartizione e di concorso nella spesa pubblica cui ogni cittadino è tenuto ai sensi dell'articolo 53, Cost.²⁵⁸: si parla, in questi casi, di “utilizzo extrafiscale dell'imposta” o di “spesa pubblica implicita” o ancora di “finanziamenti indiretti, virtuali e impliciti”; più precisamente, la dottrina tributaristica ritiene che le agevolazioni fiscali costituiscano una derivazione dei principi costituzionali che emergono coordinando e interpretando sistematicamente il principio di capacità contributiva con altri principi e valori extra tributari costituzionalmente garantiti; questo rilievo è particolarmente importante, in quanto consente di valutare criticamente quell'orientamento giurisprudenziale²⁵⁹, tuttavia contraddetto in dottrina²⁶⁰, secondo il quale le agevolazioni tributarie, costituendo deroga al principio di capacità contributiva, non sarebbero suscettibili di interpretazione analogica, ma semmai solo di interpretazione estensiva (fermo restando, comunque, che le norme agevolative devono in ogni caso essere oggetto di stretta interpretazione)²⁶¹;
- sotto il *profilo strutturale* (che, peraltro, è senz'altro meno decisivo del precedente), si ritengono generalmente indizi della sussistenza di un'agevolazione fiscale in senso tecnico la previsione di limiti temporali o territoriali di efficacia della norma agevolatrice, la collocazione della disposizione di favore in testi normativi specificamente dedicati ad agevolazioni fiscali, l'esistenza di una disciplina formalmente derogatoria di quella ordinariamente applicabile, il coinvolgimento in senso agevolativo di una pluralità di tributi, ciò che difficilmente potrebbe giu-

LA ROSA, *Esenzione (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, XV, Milano 1966, 567; LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, 1, Padova 1994, 401; LA ROSA, *Verso la scomparsa delle agevolazioni tributarie?*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, I, 173; MOSCHETTI-ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV ed., Torino 1988, I, 84.

²⁵⁸ Cfr. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, 1, Padova 1994, 414.

²⁵⁹ Cfr. Cass., 24 luglio 1989, n. 3496, in *Foro It.*, 1990, I, 1626; Cass., 9 agosto 1990, n. 8111, in *Foro It.*, 1990, I, 3419; Cass., 27 febbraio 1997, n. 1763, in *Rep. Foro It.*, 1997, voce *Tributi in genere*, n. 1279; Cass., 8 ottobre 1997, n. 9760, in *Comm. Trib. Centr.*, 1998, II, 95.

²⁶⁰ Cfr. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in Amatucci (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, I, 1, Padova 1994, 405; MOSCHETTI-ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto*, IV ed., Torino 1988, I, 84.

²⁶¹ Cfr. Cass., 25 marzo 2011, n. 6925, in *Ced Cassazione*, rv. 617329, secondo cui «le norme che riconoscono benefici ed agevolazioni sono per loro natura di stretta interpretazione».

La Corte di Cassazione ha, infatti, precisato, al riguardo, che le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle «... di carattere eccezionale che [...] esigono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione [...] e non ammettono interpretazioni analogica o estensiva [...] con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa» (cfr. sentenza Corte di Cassazione, sez. V, 7 maggio 2008, n. 11106).

Imposta di registro

stificarsi in base a ragioni strutturali interne alla disciplina delle singole imposte; a ciò si aggiunge spesso, infine, la previsione della decadenza dalle agevolazioni o della loro revoca nell'ipotesi in cui lo scopo, prefissato dal legislatore con la concessione del beneficio, non venga raggiunto.

La qualificazione in termini di "agevolazione" di una data fattispecie rilevante per l'applicazione dell'imposta di registro ha conseguenze sotto diversi aspetti: si pensi, ad esempio, al fatto che, ai sensi dell'articolo 49²⁶², comma 1, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380²⁶³, gli «interventi abusivi realizzati in assenza di titolo o in contrasto con lo stesso, ovvero sulla base di un titolo successivamente annullato, non beneficiano delle agevolazioni fiscali previste dalle norme vigenti [...]»; oppure all'interpretazione²⁶⁴ da dare alla norma secondo cui «[I]n relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2» (vale a dire quelli - in sintesi - recanti trasferimento a titolo oneroso della proprietà di beni immobili) «sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali» (articolo 10, comma 4, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23)²⁶⁵.

Ancora, si tratta di comprendere se:

- a) ricorrendo i presupposti di un trattamento agevolato, il contribuente debba farne espressa richiesta anche nel caso in cui la legge non ponga tale richiesta tra i presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione;
- b) ricorrendo i presupposti di un trattamento agevolato, il contribuente debba esplicitarli nell'atto per il quale pretende l'agevolazione, anche se la legge non lo richieda;
- c) il contribuente, ritenendo sussistere i presupposti per una pluralità di agevolazioni, possa domandare l'applicazione di esse in via subordinata l'una all'altra (per fronteggiare l'ipotesi che l'agevolazione richiesta per prima non gli sia concessa);
- d) nel caso in cui il contribuente sia decaduto da un trattamento agevolato, egli sia tenuto a farne denuncia ai sensi dell'articolo 19, TUR.

A tutte queste tematiche sono dedicati i paragrafi successivi.

²⁶² In precedenza la stessa materia era normata nell'articolo 41-ter, legge 17 agosto 1942, n. 1150; e nell'articolo 46, legge 28 febbraio 1985, n. 47.

²⁶³ Intitolato "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia".

²⁶⁴ Cfr. Risoluzione n. 64/E del 20 giugno 2014, secondo cui «l'articolo 10 del d. lgs. n. 23 del 2011, al comma 4, stabilisce che "In relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali". Come chiarito con la Circ. 21 febbraio 2014, n. 2/E, la dizione utilizzata dal legislatore è ampia, tale da ricomprendere tutte le agevolazioni relative ad atti di trasferimento immobiliare a titolo oneroso in genere, riconducibili nell'ambito applicativo dell'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR. Pertanto, dal 1° gennaio 2014, non trovano più applicazione quelle previsioni normative che stabiliscono misure agevolate dell'imposta di registro, intese quali riduzioni di aliquote, imposte fisse o esenzioni dall'imposta».

²⁶⁵ Intitolato "Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale".

1.12.1. La richiesta di una agevolazione e l'esplicitazione dei suoi presupposti quando la legge non la pretende espressamente

Questo argomento è stato compiutamente trattato nell'apposito paragrafo²⁶⁶ del presente volume ove è stato analizzato il disposto dell'articolo 3-ter, d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 463²⁶⁷, secondo cui gli «uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte» «sulla base degli elementi desumibili dall'atto».

In ogni modo, dovrebbe essere abbastanza pacifico che, quando la legge non subordina l'applicazione di un trattamento agevolato all'espressione di determinate dichiarazioni²⁶⁸ o all'espressa indicazione (nell'atto sottoposto a registrazione) della

²⁶⁶ Si veda il paragrafo 7.2.1. del presente volume, al quale, pertanto, si fa rinvio.

²⁶⁷ Intitolato “Semplificazione in materia di versamenti unitari per tributi determinati dagli enti impositori e di adempimenti connessi agli uffici del registro, a norma dell'articolo 3, comma 134, lettere f) e g), della L. 23 dicembre 1996, n. 662”.

²⁶⁸ Ad esempio, l'ottenimento dell'agevolazione “prima casa” è imprescindibilmente subordinato al rilascio, da parte dell'acquirente, «nell'atto di acquisto» (Nota II-bis all'articolo 1, TP1), di determinate dichiarazioni. Vale a dire:

- a. la dichiarazione (di cui alla lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) di voler stabilire «entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza» nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, qualora egli già non vi risieda;
- b.1. per il caso di “impossidenza” di un'abitazione ubicata nel medesimo Comune:] la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) «di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare»; oppure:
- b.2. [per il caso di “possidenza”, nel Comune, di un'abitazione acquistata con l'agevolazione di cui oltre al punto c.2:] la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) «di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare» fatta eccezione per l'abitazione di cui oltre al punto c.2.;
- c.1. [per il caso di “impossidenza” di altra abitazione acquistata con l'agevolazione “prima casa”:] la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) di «non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso» acquirente «o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti; oppure:
- c.2. [per il caso di “possidenza” di altra abitazione acquistata con l'agevolazione “prima casa” redimibile mediante la “alienazione infrannuale postuma”, di cui alla Nota II-bis, comma 4-bis, all'articolo 1, TP1:] la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) di essere «titolare», per intero o solo «per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso» acquirente «o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti; e di avere l'intenzione di alienare detta “possidenza” entro un anno dalla data dell'atto avente a oggetto il trasferimento per il quale l'agevolazione “prima casa” è nuovamente richiesta.

Null'altro la legge richiede sia oggetto di dichiarazione da parte dell'acquirente, al fine dell'ottenimento dell'agevolazione da parte sua; in particolare, la legge non richiede una formale richiesta di applicazione dell'agevolazione in parola (anche se è prassi comunque inserirla negli atti di acquisto, non foss'altro che come formula d'esordio delle dichiarazioni predette); né è richiesto che sia oggetto di alcuna dichiarazione da parte dell'acquirente (o dell'altro contraente, o di entrambi) il fatto che si tratti dell'acquisto di una casa non appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Imposta di registro

ricorrenza di determinati presupposti, al trattamento agevolato debba, dunque, darsi corso (seppur dovendosi mettere l'Amministrazione in grado di comprendere che la concreta fattispecie sottoposta alla registrazione "merita" il trattamento agevolato) a prescindere dall'espressione di dette dichiarazioni o dall'espressa indicazione della ricorrenza di detti presupposti²⁶⁹.

Di conseguenza, altrettanto pacifico dovrebbe essere che, quando la legge, invece,

È ovvio, peraltro, che esistono fattispecie nelle quali il contesto rende inevitabile l'effettuazione, da parte dell'acquirente, di dichiarazioni (seppur non specificamente richieste dalla legge) circa la propria condizione di soggetto avente diritto all'agevolazione; si pensi, ad esempio, a seconda dei casi:

- a) alla dichiarazione dell'acquirente di essere residente o di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune ove è ubicata l'abitazione oggetto del suo acquisto;
- b) alla dichiarazione dell'acquirente (di essere stato trasferito all'estero per ragioni di lavoro e) di acquistare un immobile nel Comune ove ha sede il proprio datore di lavoro;
- c) alla dichiarazione dell'acquirente (di essere un cittadino italiano emigrato all'estero e) di effettuare l'acquisto della "prima casa" nell'ambito del territorio nazionale;
- d) alla dichiarazione dell'acquirente di essere un appartenente alle Forze di Polizia o alle Forze Armate.

Occorre, infatti, sottolineare che, essendo stato sostituito con il sistema della "autoliquidazione" dell'imposta di registro il previgente sistema della registrazione degli atti previa liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio, la legge prevede che l'imposta autoliquidata venga controllata dall'Ufficio successivamente all'effettuazione della registrazione: al riguardo, è disposto (articolo 3-ter, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 463) che gli «uffici controllano la regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte e qualora, sulla base degli elementi desumibili dall'atto, risulti dovuta una maggiore imposta, notificano, anche per via telematica, entro il termine di sessanta giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata». Da ciò discende che, ove si ambisca a un trattamento tributario diverso (*id est*: agevolato o più favorevole) da quello ordinariamente applicabile, dall'atto presentato alla registrazione (o dai suoi allegati) debbono necessariamente desumersi i presupposti per l'applicazione di detta peculiare tassazione: l'Ufficio, in altri termini, non ha il dovere di procurarseli da sé né di desumerli da altre fonti di informazione.

Trattandosi peraltro di dichiarazioni non richieste dalla legge, la loro eventuale assenza «nell'atto di acquisto» non impedisce comunque di ottenere egualmente l'agevolazione: e ciò o mediante la confezione di un atto integrativo dell'atto di acquisto, stipulato anteriormente alla registrazione dell'atto di acquisto medesimo, o, se l'atto di acquisto sia già stato registrato, in via di rimborso.

Cfr., in materia, Cass., 9 aprile 2019, n. 9890, in *Ced Cassazione*, rv. 653551-01, secondo cui «al diritto di abitazione riconosciuto al coniuge superstite ex art. 540, comma 2, c.c., non consegue, "ex se", il riconoscimento a favore dello stesso delle agevolazioni cd. "prima casa", dovendo queste essere oggetto di specifica richiesta da parte del coniuge che intende avvalersene al fine della necessaria verifica della sussistenza in capo al medesimo dei presupposti per conservare i relativi benefici»; Cass., 24 settembre 2020, n. 20132, in *Notariato*, 2021, 1, 91, secondo cui «ai fini del riconoscimento dell'agevolazione c.d. prima casa per l'imposta sulle successioni e le donazioni la situazione di fatto acquisibile dall'Amministrazione finanziaria non rileva. Il diritto all'agevolazione della casa adibita a residenza familiare spetta al titolare del beneficio solo se sussistono le condizioni di legge che devono essere comunque espressamente invocate dal richiedente. Trattasi di norma agevolativa, quindi di stretta interpretazione, ed è onere del contribuente richiedere le dette agevolazioni presentando eventualmente una dichiarazione di successione integrativa o modificativa ex art. 28 D. Lgs. n. 346 del 1990».

²⁶⁹ Cfr. Cass., 11 giugno 2010, n. 14117, in *Notariato*, 2011, 1, 108, secondo cui «le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l'indispensabilità di un'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegati i benefici (quale, ad esempio, quella di destinare l'immobile a propria abitazione) o nell'indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non cono-

Capitolo 1 – Oggetto, presupposto e natura dell'imposta di registro

subordina la concessione di un'agevolazione all'espressione di determinate dichiarazioni o all'espressa indicazione (nell'atto sottoposto a registrazione) della ricorrenza di determinati presupposti, l'omissione di dette dichiarazioni o indicazione

sciute in generale dall'Amministrazione»; Cass., 11 novembre 2011, n. 23588, in *Ced Cassazione*, rv. 620012, secondo cui «le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l'indispensabilità di un'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegati i benefici (quale, ad esempio, quella di destinare l'immobile a propria abitazione) o nell'indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non conosciute in generale dall'Amministrazione» (in applicazione del principio, è stata cassata la sentenza impugnata che aveva negato il diritto al rimborso della differenza tra l'imposta di registro nella misura ordinaria, applicata dall'Ufficio, e quella ridotta prevista dall'art. 33, comma 3, della legge n. 388 del 2000, per immobili compravenduti in aree incluse in piani urbanistici particolareggiati regolarmente approvati, non avendo dichiarato il contribuente, al momento della stipula dell'atto di compravendita, di volersi avvalere delle predette agevolazioni); Cass., 2 aprile 2013, n. 8009, in *Ced Cassazione*, rv. 626085, secondo cui «le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l'indispensabilità di un'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegabili i benefici o nell'indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non conosciute in generale dall'Amministrazione» (nella specie, è stata cassata la sentenza della Commissione Tributaria Regionale che aveva accolto l'appello dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo insussistenti i presupposti necessari per il riconoscimento delle agevolazioni previste per l'acquisto della "piccola proprietà contadina", in quanto il contribuente non aveva richiesto il beneficio in sede di rogito e non aveva fornito indicazione dei requisiti di carattere oggettivo del bene, senza tenere conto del disposto dell'articolo 60, legge Regione Sicilia n. 2/2002, il quale riconosceva, con riferimento ad un limitato arco temporale, il beneficio in questione alla sola condizione che l'atto traslativo avesse a oggetto terreni agricoli); Cass., 12 gennaio 2017, n. 635, in *Ced Cassazione*, rv. 642436-01, ove si afferma che sussiste un «principio generale secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, all'erroneità di quest'ultima».

Cfr. anche la Risoluzione n. 40/E del 27 giugno 2013 (sulla quale cfr. BUSANI, *Benefici fiscali anche senza richiesta*, in *Il Sole 24 Ore*, 28 giugno 2013), ove si avalla «l'orientamento giurisprudenziale sopra ricordato» (vale a dire la sentenza di Cassazione n. 14117 dell'11 giugno 2010) «più volte successivamente confermato (Cassazione, sentenze n. 19612 del 2011, n. 23588 del 2011, n. 22268 del 2011, n. 20015 del 2011, n. 16112 del 2011; n. 12892 del 2011; 10384 del 2011; 14117 del 2010), [secondo il quale] quando il legislatore ha voluto subordinare l'accesso ad un trattamento agevolato a particolari formalità da eseguirsi a pena di decadenza lo ha espressamente stabilito».

In materia di agevolazioni per l'acquisto di fondi agricoli, cfr. Cass., 20 luglio 2012, n. 12657, in *Ced Cassazione*, rv. 623843, secondo cui «trova applicazione anche con riferimento alle imposte di registro, catastale ed ipotecaria previste per l'acquisto di un terreno agricolo il principio secondo il quale le agevolazioni tributarie non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere l'indispensabilità di un'istanza del contribuente o una sua necessaria collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegati i benefici». Cfr. pure Cass., 13 giugno 1990, n. 5758, in *il fisco*, 1990, 4774; e in *Giur. Agr. It.*, 1990, 675, secondo cui «ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie per i territori montani previste dall'art. 9, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, con riguardo ai trasferimenti di proprietà di fondi rustici realizzati a scopo di arrotondamento ed accorpamento di proprietà diretto-coltivatrici, la sussistenza dei presupposti del beneficio non deve essere autonomamente provata dal contribuente, ed è senz'altro desumibile dalle risultanze dell'atto sottoposto a registrazione, salvo restando il potere dell'amministrazione finanziaria di verificare, nella realtà, l'eventuale non corrispondenza del trasferimento allo scopo dichiarato»; nonché Comm. Trib. Centr., 26 ottobre 1987, n. 7825, in *il fisco*, 1987, 6952, secondo cui «quando l'acquirente di terreno agricolo chiede, contestualmente nell'atto, di voler usufruire dei benefici fiscali per la piccola proprietà contadina, previsti dalla l. 26 maggio 1965, n. 590, essendo l'acquisto necessario ad ampliare il proprio potere di coltivatore diretto e, poi, cita erroneamente l'art. 9, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 che, invece, prevede le agevolazioni fiscali per i terreni montani, non per questo si vengono

Imposta di registro

non è preclusiva dell'effettuazione di dette dichiarazioni o indicazione in epoca posteriore alla confezione dell'atto in questione e, pure, dopo la sua registrazione, a meno che sia decorso il periodo concesso dalla legge al contribuente (articolo 77, comma 1, TUR) per richiedere il rimborso dell'imposta²⁷⁰.

1.12.2. La richiesta di agevolazioni "in subordine"

Vi può essere la ricorrenza di fattispecie in cui, a seconda dei casi, può applicarsi un

a perdere i benefici richiesti, essendo sufficiente la chiara richiesta dei benefici e non sussistendo l'obbligo di citare alcuna norma di legge in proposito». In identico senso, cfr. Comm. Trib. Centr., 9 giugno 1982, n. 3007, in *Comm. Trib. Centr.*, 1982, I, 653; e in *Giur. Imposte*, 1983, 263. Non è condizionale, dunque, Comm. Trib. Centr., 25 luglio 2000, n. 4397, in *Ced Cassazione*, pd. 9907043, secondo cui «gli atti di trasferimento della proprietà di terreni ubicati in territori montani sono soggetti alle agevolazioni previste dall'art. 9 del d.P.R. n. 601 del 1973, qualora il contribuente abbia fatto espressa richiesta dei benefici nell'atto sottoposto a registrazione e abbia dichiarato la sussistenza dei requisiti per ottenere l'agevolazione».

²⁷⁰ Cfr., ad esempio, Cass., 19 aprile 1994, n. 1147, in *Riv. Leg. Fisc.*, 1996, 1060; e Cass., 8 settembre 1999, n. 9520, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2000, 109, con nota di DAMONTE, *Limiti ai benefici fiscali concessi sugli interventi rientranti nei piani di recupero del patrimonio edilizio esistente*; e in *Riv. Giur. Ed.*, 2000, I, 324, secondo cui «l'articolo 5, legge 22 aprile 1982, n. 168, non subordina la concessione dell'agevolazione della registrazione a tassa fissa, per gli atti dei trasferimenti immobiliari rientranti nei piani di recupero di cui agli articoli 27 e seguenti, legge 5 agosto 1978, n. 457, ad adempimenti particolari, non prevedendo che, a pena di decadenza, il possesso dei requisiti sia dichiarato e che la richiesta sia formulata nell'atto di trasferimento; pertanto, la richiesta del beneficio può essere avanzata dal contribuente anche con la domanda di rimborso dell'imposta già corrisposta»; Cass., 7 maggio 2007, n. 10354, in *Ced Cassazione*, rv. 599041, secondo cui «non si rinvergono nell'ordinamento principi generali immanenti nel sistema secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione va irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'art. 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione. La normativa speciale in materia di agevolazioni per l'edilizia popolare, in particolare, non contiene una norma che preveda la decadenza dal trattamento agevolato qualora questo non venga richiesto all'atto della registrazione, dovendosi invece rilevare che quando l'accesso all'agevolazione è subordinato a particolari formalità da seguirsi a pena di decadenza, ciò è espressamente stabilito, come in materia di agevolazioni alla proprietà contadina (art. 5 della legge 6 agosto 1954, n. 604)»; Cass., 11 giugno 2010, n. 14117, in *Notariato*, 2011, 1, 108, secondo cui «in caso di acquisto di terreno edificabile in area compresa in piani urbanistici particolareggiati per i quali la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 3, prevede l'imposta di registro nella misura dell'1% e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa a condizione che l'utilizzazione edificatoria avvenga entro 5 anni dal trasferimento, non è necessario che detta agevolazione sia richiesta in atto pena la sua irrevocabile perdita, potendosi anzi dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all'erronea imposizione ex art. 77, d.P.R. n. 131/1986»; Cass., 22 luglio 2011, n. 16112, in *Notariato*, 2011, 6, 693, secondo cui «le agevolazioni tributarie, compresa quella prevista dall'art. 33 della legge n. 388 del 2000, non necessitano di una espressa richiesta, se non nei casi in cui sia la legge a prevedere la necessità di un'istanza del contribuente o comunque una sua collaborazione, che consista nel manifestare determinate intenzioni cui siano ricollegati i benefici o nell'indicare qualità proprie o caratteristiche del bene, non conosciute dall'amministrazione».

Anche secondo la Risoluzione n. 110/E del 2 ottobre 2006, se le agevolazioni non siano state richieste nell'atto di acquisto, «è possibile procedere alla redazione di un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto precedente, al fine di fruire delle agevolazioni». Infatti, «se ricorrono i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge, non si possono negare le agevolazioni, per il solo fatto della non contestualità della dichiarazione».

Capitolo 1 – Oggetto, presupposto e natura dell'imposta di registro

trattamento fiscale più agevolato rispetto al trattamento “ordinario” o, addirittura, una pluralità di trattamenti agevolati. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi del trasferimento di un terreno agricolo, nella quale:

- a) il trattamento “ordinario” è quello recato dall'articolo 1, terzo periodo, TP1 (concernente il «trasferimento [che] ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»), per il quale è disposta l'applicazione dell'aliquota dell'imposta di registro del 15 per cento (sono, inoltre, dovuti euro 50 per imposta ipotecaria ed euro 50 per imposta catastale, mentre vi è esenzione²⁷¹ da imposta di bollo e da tassa ipotecaria);
- b) una prima agevolazione è quella che si ha nel caso di «trasferimento [che] ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di [...] coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» qualora non sia applicato il trattamento (oltre illustrato) di cui all'articolo 2, comma 4-bis, d.l. 30 dicembre 2009, n. 194²⁷², caso nel quale l'imposta di registro è dovuta con l'aliquota del 9 per cento (ai sensi dell'articolo 1, primo periodo, TP1; sono, inoltre, dovuti euro 50 per imposta ipotecaria ed euro 50 per imposta catastale, mentre vi è esenzione²⁷³ da imposta di bollo e da tassa ipotecaria);
- c) una seconda agevolazione è quella di cui all'articolo 2, comma 4-bis, d.l. 194/2009, per il quale gli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti», «sono soggetti alle imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa [di euro 200] ed all'imposta catastale nella misura dell'1 per cento» (è disposta, inoltre, l'esenzione da imposta di bollo²⁷⁴ mentre la tassa ipotecaria si applica nella misura ordinaria) qualora siano stipulati «a favore» (tra gli altri) «di coltivatori diretti [...] iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale» e «di [...] imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale»;
- d) una terza (e più consistente) agevolazione è quella disposta dall'articolo 9, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, per il quale sono dovute le imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa di euro 200 (nonché la tassa ipotecaria nella misura ordinaria) e sono esenti (oltre che dall'imposta di bollo)²⁷⁵ dall'imposta catastale, i «trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo» se hanno ad oggetto, tra l'altro, «fondi rustici» trasferiti «a scopo di arrotondamento o di accorpamento» di «proprietà diretto-

²⁷¹ Ai sensi dell'articolo 10, comma 3, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

²⁷² Intitolato “Proroga di termini previsti da disposizioni legislative”, convertito in legge 26 febbraio 2010, n. 25.

²⁷³ Ai sensi dell'articolo 10, comma 3, d. lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

²⁷⁴ Ai sensi dell'articolo 21, Tabella, Allegato B, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

²⁷⁵ Ai sensi dell'articolo 21, Tabella, Allegato B, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

Imposta di registro

coltivatrici, singole o associate», a condizione che si tratti (tra gli altri) di «terreni situati ad una altitudine non inferiore a 700 metri sul livello del mare e di quelli rappresentati da particelle catastali che si trovano soltanto in parte alla predetta altitudine».

Ci si chiede, dunque, se, in queste fattispecie, le agevolazioni siano richiedibili “in subordine” (e, cioè, se il contribuente, ritenendo sussistere i presupposti per una pluralità di agevolazioni, possa domandare l’applicazione di esse in via subordinata l’una all’altra, specie al fine di fronteggiare l’ipotesi che non gli sia concessa l’agevolazione richiesta con precedenza rispetto alle altre).

La risposta dovrebbe essere positiva²⁷⁶, e ciò in quanto nel sistema non pare esservi (né sancito esplicitamente, né desumibile implicitamente) un principio che induca a dare al quesito una risposta negativa. Invero, nel sistema, si rileva, al contrario, il principio per il quale i «*rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*» recato dall’articolo 10 (rubricato “Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente”), legge 27 luglio 2000, n. 212²⁷⁷: quindi, dato che lo scopo delle leggi agevolative è quello di concedere un beneficio al ricorrere di dati presupposti, non si vede la ragione in base alla quale la richiesta di un’agevolazione, di cui il contribuente non riesca a beneficiare, dovrebbe “consumare” la richiesta di qualsiasi altra agevolazione che si renda, in subordine, applicabile.

L’unico limite ammissibile in materia pare essere quello che la richiesta dell’applicazione dell’agevolazione “in subordine” non venga formulata oltre il termine di decadenza, di cui all’articolo 77, comma 1, TUR, per la richiesta di rimborso dell’imposta indebitamente pagata dal contribuente: ma, antecedentemente al decorso di questo termine (e, quindi, nel corpo stesso dell’atto da sottoporre a registrazione; oppure in un successivo atto integrativo, presentato alla registrazione insieme o posteriormente all’atto di cui viene effettuata l’integrazione), non paiono, dunque, sussistere limitazioni alla richiesta (e all’ottenimento, ove ne ricorrano i presupposti) di un’agevolazione “in subordine”.

Con questa conclusione pare concordare la parte minoritaria della giurisprudenza²⁷⁸

²⁷⁶ Cfr. in tal senso anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Quesito n. 150-2012/T, *Ammissibilità dell’applicazione di diverse agevolazioni fiscali in via subordinata*, in *CNN Notizie* del 25 luglio 2013.

²⁷⁷ Intitolata “Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente”.

²⁷⁸ Cfr. Cass., 7 maggio 2007, n. 10354, in *Ced Cassazione*, rv. 599041, secondo cui «non si rinvengono nell’ordinamento principi generali immanenti nel sistema secondo cui un’agevolazione non richiesta al momento dell’imposizione va irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell’art. 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dedurre il principio contrario secondo il quale, sia pure con ovvi limiti temporali, è possibile rimediare all’erronea imposizione»; Cass., 11 giugno 2010, n. 14122, in *Ced Cassazione*, rv. 613854, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie, non si rinviene nell’ordinamento un principio generale secondo cui un’agevolazione non richiesta al momento dell’imposizione è irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell’art. 77 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, dedurre il principio contrario secondo il quale - sia pure nel rispetto dei limiti temporali previsti per richiedere il beneficio -

Capitolo 1 – Oggetto, presupposto e natura dell'imposta di registro

che si è espressa sul punto (mentre la giurisprudenza prevalente segue un orientamento sfavorevole)²⁷⁹.

è possibile rimediare all'erronea imposizione» (in applicazione di questo principio, la Cassazione ha confermato la sentenza impugnata che, nel rigettare il ricorso avverso l'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta per l'acquisto di un immobile a seguito della decadenza del contribuente dai benefici previsti per l'acquisto della prima casa, aveva ritenuto applicabile la diversa agevolazione per l'acquisto di immobili di interesse storico o artistico, invocata dal contribuente in via subordinata, essendo stata avanzata la relativa richiesta nel rispetto del termine di tre anni dalla data di registrazione dell'atto).

Nel medesimo senso cfr. anche la Circolare n. 32/E del 23 maggio 2007, ove si afferma, in relazione all'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 604, per mancata produzione nel triennio della certificazione definitiva dei requisiti dell'Ispettorato Provinciale Agrario, a causa di inerzia o ritardo dell'Ente che deve rilasciare la certificazione, la possibilità per il contribuente, nel triennio successivo, di chiedere il rimborso della maggiore imposta pagata e che comunque «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».

²⁷⁹ Cfr. Cass., 25 luglio 1975, n. 2904, in *Boll. Trib.*, 1976, 1623, secondo cui «dovendo rimanere fermo il regolamento applicato concretamente all'atto soggetto alle disposizioni dell'imposta di registro, qualora l'Amministrazione Finanziaria abbia disposto un determinato trattamento agevolativo, sia questo conforme alla richiesta dell'interessato, oppure, in caso diverso, sia stato adottato con provvedimento ormai definitivo, esso trattamento non è suscettibile di variazioni o sostituzioni per sopravvenute vicende, sia ad iniziativa dell'interessato, sia ad opera della stessa Amministrazione Finanziaria. Tutto ciò porta ad affermare che, qualora l'atto sia stato sottoposto ad un determinato trattamento fiscale di favore, l'interessato che da questo sia decaduto non può chiedere successivamente [...] che, in sostituzione del beneficio già accordatogli, sia applicato altro beneficio, di cui assume esistere i presupposti»; Cass., 19 giugno 1990, n. 6159, in *il fisco*, 1990, 4904, ove si fonda la risposta negativa alla richiesta «in subordine» sull'osservazione che il mancato conseguimento del trattamento fiscale richiesto primariamente è dipeso da fatto imputabile al contribuente: «qualora un atto, a richiesta del contribuente, venga assoggettato a registrazione con l'applicazione di un determinato trattamento agevolato che poi venga meno, per fatto ascrivibile al contribuente medesimo, il beneficio caducato non può essere sostituito da altro invocato in tempo successivo, in quanto i poteri di accertamento e di valutazione dei presupposti del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto alla tassazione»; Cass., 1 ottobre 2003, n. 14601, in *Arch. Civ.*, 2004, 980; e in *Gius.*, 2004, 6, 866, 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 di valutazione del tributo si esauriscono nel momento in cui l'atto viene sottoposto a tassazione e non possono rivivere, sicché la decadenza dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto». Cass., 5 aprile 2013, n. 8409, in *Ced Cassazione*, rv. 626568, 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 nell'atto di acquisto, 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 dell'agevolazione concessa in quel momento preclude qualsiasi altro accertamento sulla base di altri presupposti normativi o di fatto» (nella specie, la Cassazione ha ritenuto che non poteva essere concessa l'aliquota ridotta dell'8 per cento una volta che i contribuenti erano decaduti dalla agevolazione di cui all'art. 9, del d.P.R. 29 settembre 1973, n.601, prevista per le imprese diretto-coltivatrici).

Identico principio è stato riaffermato anche in: Cass., 22 gennaio 2014, n. 1259, in *One Fiscale*, Wolters Kluwer; Cass., 11 febbraio 2016, n. 2777, in *One Fiscale*, Wolters Kluwer; Cass., 21 aprile 2017, n. 10099, in *Ced Cassazione*, rv. 644097-01; Cass., 9 febbraio 2018, n. 3195, in *One Fiscale*, Wolters Kluwer; Cass., 4