

## CAPITOLO IX

### LA PATOLOGIA DELL'AGEVOLAZIONE "PRIMA CASA"

SOMMARIO: 9.1. La distinzione tra "mancanza dei presupposti", "revoca" e "decadenza" - 9.2. La decadenza dall'agevolazione per mancato trasferimento della residenza nel Comune entro diciotto mesi - 9.3. La revoca dell'agevolazione per dichiarazione mendace - 9.4. La revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale - 9.5. Obbligo di denuncia in caso di verifica dei presupposti per la decadenza dall'agevolazione o per la sua revoca ? - 9.6. La rinuncia volontaria all'agevolazione - 9.7. Le conseguenze della revoca dell'agevolazione - 9.8. Il termine per l'accertamento della perdita dell'agevolazione - 9.9. Il privilegio speciale immobiliare in caso di perdita dell'agevolazione

#### **9.1. La distinzione tra "mancanza dei presupposti", "revoca" e "decadenza"**

L'applicazione della disciplina sull'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"<sup>(1)</sup> entra, nelle seguenti ipotesi, in una dimensione patologica<sup>(2)</sup>:

- a) il caso dell'applicazione dell'agevolazione nonostante la mancanza originaria dei presupposti necessari per il suo conseguimento: ad esempio, la casa è "di lusso"<sup>(3)</sup>; l'acquirente non è residente nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato<sup>(4)</sup>; l'acquirente non rende *«nell'atto di*

---

(1) Sia quella di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1, sia quella di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342. Infatti, la normativa di cui all'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, effettua un rinvio "secco" alla Nota II-bis all'articolo 1, TP1, disponendo che *«nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131»*.

(2) Cfr. BELLINI, *Decadenza dalle cosiddette agevolazioni "prima casa"*, in *il fisco*, 38/2005, p. 5930.

(3) La irrilevanza di qualsiasi dichiarazione resa dall'acquirente nel contratto di acquisto e inerente le caratteristiche "non di lusso" della casa oggetto di acquisto (e quindi anche di una dichiarazione eventualmente mendace sul punto) è trattata nel paragrafo 5.3. di questo volume.

(4) Sul punto che la legge non richiede alcuna dichiarazione all'acquirente che già risiede nel Comune ove è ubicata la casa di acquisto agevolato, si veda il paragrafo 5.3. di questo volume (ove pure si sottolinea che l'eventuale mendacità di questa dichiarazione provoca bensì la perdita dell'agevolazione, ma non può determinare l'irrogazione di alcuna sanzione, non trattandosi appunto di comportamento che la legge prevede quale presupposto di applicazione di una sanzione).

*acquisto*» le dichiarazioni<sup>(5)</sup> prescritte dalla legge quale condizione per l'ottenimento dell'agevolazione);

- b) il caso della mancanza sopravvenuta di uno dei presupposti necessari per l'ottenimento dell'agevolazione, che si verifica quanto l'acquirente non «*stabilisca entro diciotto mesi<sup>(6)</sup> dall'acquisto la propria residenza*» nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato, con ciò rendendosi inadempiente rispetto alla propria 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 (dichiarazione che la legge medesima dispone dover essere resa «*a pena di decadenza*»);
- c) il caso della mendacità delle dichiarazioni richieste dalla legge per l'ottenimento dell'agevolazione;
- d) il caso della alienazione infraquinquennale dei beni acquistati con l'agevolazione "prima casa" (ipotizzando che non ricorra l'esimente rappresentata dal successivo acquisto infrannuale di una casa destinata ad «*abitazione principale*» dell'acquirente)<sup>(7)</sup>.

Occorre poi notare che la legge si occupa solo delle conseguenze che derivano nei casi sopra descritti ai punti c) e d) (e non offre invece regolamentazione esplicita nei casi a) e b) di cui sopra): infatti, nel comma 4 della Nota II bis, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, si legge

---

<sup>(5)</sup> 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) 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*»;
- c) 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

<sup>(6)</sup> Il previgente termine di dodici mesi (introdotto dal 1° gennaio 1996, ai sensi dell'articolo 3, comma 244, legge 28 dicembre 1995, n. 549) venne aumentato a diciotto mesi dall'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388, in vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

<sup>(7)</sup> La Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, invero commina la revoca dell'agevolazione per il caso del «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*» a meno che «*il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*».

che «in caso di dichiarazione mendace o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa<sup>(8)</sup> pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale».

La norma appena riportata si occupa dunque solamente:

- a) del «caso di dichiarazione mendace» (senza peraltro indicare esplicitamente di quali dichiarazioni si tratti tra quelle che la legge richiede all'acquirente e che sono, come appena visto, la dichiarazione di voler trasferire la propria residenza nel Comune e la dichiarazione di non essere titolare di determinati diritti);
- b) del caso del «trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto»;

disponendo per tali casi le seguenti conseguenze (tralasciando per ora il caso dell'atto imponibile a Iva che, per ragioni di semplicità di discorso, verrà ripreso più oltre in apposito paragrafo), usualmente definite (sia nel linguaggio professionale che nel gergo dei non addetti ai lavori) come le conseguenze della “decadenza” dall'agevolazione “prima casa”:

- «sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria» (sottraendo ovviamente dal dovuto l'importo già versato e calcolato applicando l'agevolazione);
- è dovuta «una soprattassa<sup>(8)</sup> pari al 30 per cento delle [...] imposte» predette (si intende: della differenza tra le imposte ordinariamente applicabili e quelle determinate con le norme agevolatrici);
- «sono dovuti gli interessi di mora».

Tornando daccapo, da questa panoramica si desume che:

- a) nel caso di cui sopra alla lettera a) (quello della mancanza originaria dei

---

<sup>(8)</sup> Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

presupposti necessari per l'ottenimento dell'agevolazione, nel cui ambito - è bene ricordarlo - è ricompresa l'assenza «*nell'atto di acquisto*» delle prescritte dichiarazioni), le conseguenze non sono dettate dalla legge ma evidentemente si verifica la perdita dell'agevolazione da parte del contribuente, il che genera il recupero, da parte dell'Amministrazione, della differenza tra l'importo dell'imposta calcolata con l'applicazione dell'agevolazione e quello calcolato con le regole ordinarie, con l'aggiunta degli interessi su detta differenza; va precisato che in questa ipotesi non si rende dunque irrogabile alcuna sanzione, per il semplice fatto che la legge non contempla queste fattispecie quali presupposti per l'applicazione di una sanzione;

- b) nel caso di cui sopra alla lettera b) (quello della mancanza sopravvenuta di uno dei presupposti necessari per l'ottenimento dell'agevolazione, e cioè il non avvenuto trasferimento della residenza), le conseguenze dovrebbero essere identiche a quelle illustrate al punto precedente; in particolare, occorre sottolineare che il non mantenimento della "promessa" di trasferimento della residenza non dovrebbe condurre a qualificare quella promessa in termini di "dichiarazione mendace"<sup>(9)</sup> (e, ancor meno, a collocarla nell'improbabile dimensione del "mendacio sopravvenuto"), in quanto la mendacità consiste, per sua natura, in una falsa rappresentazione di una realtà effettuale preesistente e quindi in un comportamento posteriore rispetto a una situazione già in atto; quando invece si parla di non mantenimento degli impegni assunti, si verte nell'ambito dell'inadempimento o dell'inattuazione, e non certo quindi in quello della falsità; pertanto, non si può ipotizzare che in questa fattispecie sia irrogabile la sanzione che la legge prevede per le dichiarazioni mendaci<sup>(10)</sup>, in quanto il mendacio è ontologicamente configurabile solo per le dichiarazioni dell'acquirente di cui alla lettera b) e alla

---

<sup>(9)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002, ove si legge che «nel caso in cui l'intento dichiarato in atto sia reso inattuabile solo in un momento successivo alla compravendita, [...] non si ravvisa, in detta ipotesi, l'elemento della falsità della dichiarazione, essenziale per la sanzionabilità della fattispecie».

<sup>(10)</sup> Invero, nella frequente prassi di molti Uffici, in questa fattispecie viene comminata la sanzione del trenta per cento della differenza tra l'importo dell'imposta ordinariamente applicabile e quello pagato in misura agevolata, in quanto si qualifica questa fattispecie come "mendacio sopravvenuto" e pertanto la si tratta nello stesso modo in cui si considera il cosiddetto "mendacio originario". Come detto nel testo, questa categoria del "mendacio sopravvenuto" è abbastanza implausibile: quando infatti si utilizza il concetto di "mendacio", si allude a una affermazione non veritiera e quindi necessariamente a una falsa dichiarazione "di scienza" (in quanto l'affermazione falsa è necessariamente una rappresentazione "a posteriori" con riferimento alla realtà sostanziale falsamente rappresentata, che è dunque un dato "a priori" rispetto alla dichiarazione mendace); quindi, il concetto di "mendacio" non si attaglia per nulla al caso di una dichiarazione riferita a un evento che deve ancora verificarsi e che deve essere la conseguenza di un comportamento posto in essere dal dichiarante in persona, in quanto quest'ultima dichiarazione, quale dichiarazione rilasciata anteriormente rispetto a una realtà ("a posteriori") che deve ancora verificarsi, non è più una dichiarazione "di scienza" ma è una dichiarazione "di volontà" la cui mancata attuazione non può di certo essere qualificata in termini di "mendacio", dovendo invero essere qualificata piuttosto in termini di "inadempimento" o di "inattuazione".

lettera c) della Nota II-bis all'articolo 1, TP1 (e quindi per le cosiddette dichiarazioni di "impossidenza")<sup>(11)</sup>, ma non anche per quella di cui alla lettera a) della Nota II-bis all'articolo 1, TP1<sup>(12)</sup> (tra l'altro, non sarebbe concepibile che non vi sia sanzione per il caso di dichiarazione mendace in ordine all'attuale residenza del contribuente, che in ipotesi dichiararsi falsamente di già avere la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile oggetto di acquisto, e vi sia invece sanzione per il mancato trasferimento di residenza in detto Comune in dispregio all'impegno in tal senso assunto dal medesimo);

- c) nel caso di cui sopra alla lettera c) (quello della mendacità delle dichiarazioni richieste dalla legge per l'ottenimento dell'agevolazione che, come appena visto, sono solo quelle cosiddette di "impossidenza", di cui alla lettera b) e alla lettera c) della Nota II-bis all'articolo 1, TP1), è la legge che provvede a stabilire le conseguenze, prescrivendo, come detto, che «*sono dovute*» la differenza tra le «*imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*» e quelle versate in misura agevolata, oltre agli «*interessi di mora*», e «*una soprattassa*<sup>(13)</sup> *pari al 30 per cento*» su detta differenza;
- d) nel caso di cui sopra alla lettera d) (quello della alienazione infraquinquennale, senza che ricorra l'esimente del "riacquisto" infrannuale), le conseguenze sono pure dettate dalla legge e sono identiche a quelle illustrate al punto precedente.

Ora, va notato che, sia nel linguaggio professionale, sia nel gergo dei non addetti ai lavori (e specialmente in quelli di cui alle lettere c) e d), si suole definire tutti i predetti casi come ipotesi di "decadenza" dall'agevolazione; e che nel linguaggio legislativo il termine "decadenza" compare solamente nei seguenti casi:

- nella Nota II-bis, comma 1, lettera a), all'articolo 1, TP1, quando è disposto che la dichiarazione dell'acquirente «*di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato*», «*entro diciotto mesi dall'acqui-*

---

(11) E cioè 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*»; e 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

(12) E cioè 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.

(13) Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

sto», «*deve essere resa [...] dall'acquirente nell'atto di acquisto*» appunto «*a pena di decadenza*»;

- nell'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, ove è sancito che «*nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal*» sopra riportato «*comma 4 della citata nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*» e quindi evocando che nella mente del legislatore il «*caso di decadenza dal beneficio*» sarebbe altra cosa rispetto al caso della «*dichiarazione mendace*»<sup>(14)</sup>.

Probabilmente, l'utilizzo del concetto di "decadenza" non è appropriato né per le fattispecie disciplinate nella Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1 (e cioè sia per il caso di mendacità delle dichiarazioni di "impossidenza"<sup>(15)</sup> sia per il caso dell'alienazione infraquinquennale), né nell'ipotesi disciplinata nella Nota II-bis, comma 1, lettera a), all'articolo 1, TP1 (e cioè in caso di mancanza, nell'atto di acquisto, della dichiarazione di impegno dell'acquirente al trasferimento della residenza entro diciotto mesi, seppure richiesta dal legislatore, come detto «*a pena di decadenza*»).

Invero, per "decadenza" di solito si intende la situazione di un soggetto che, a causa della propria inerzia, non può beneficiare del vantaggio che egli avrebbe avuto se invece non fosse stato inerte<sup>(16)</sup>, mentre nelle fattispecie di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1 (e cioè in caso di mendacità delle dichiarazioni di "impossidenza" e in caso di alienazione infraquinquennale), non si ha a che fare con l'infruttuoso decorso di alcun termine senza che sia tenuto un comportamento prescritto.

<sup>(14)</sup> Se ne veda il commento al paragrafo 7.5. di questo volume.

<sup>(15)</sup> E cioè 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*»; e 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

<sup>(16)</sup> Un'espressione legislativa appropriata circa la decadenza da agevolazioni è rinvenibile articolo 50, comma 1, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, in tema di benefici fiscali in caso di abusivismo edilizio: è infatti disposto che, qualora il procedimento di sanatoria sia ancora in corso, e cioè non vi sia ancora l'esito del rilascio di un provvedimento di sanatoria, le agevolazioni tributarie vengono concesse «*in via provvisoria*» a condizione che sia «*prodotta, al momento della registrazione dell'atto, copia della domanda di permesso in sanatoria presentata al Comune, con la relativa ricevuta rilasciata dal Comune stesso*». Occorre che poi l'interessato, appunto «*a pena di decadenza dai benefici*», presenti «*al competente ufficio dell'amministrazione finanziaria copia del provvedimento definitivo di sanatoria entro sei mesi dalla sua notifica o, nel caso che questo non sia intervenuto, a richiesta dell'ufficio, dichiarazione del comune che attesti che la domanda non ha ancora ottenuto definizione*».

Invece, un caso di mancato svolgimento di una data attività entro un certo termine si ha nell'ipotesi in cui l'acquirente non mantenga l'impegno assunto quando «*nell'atto di acquisto*» aveva dichiarato l'intenzione «*di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato*» «*entro diciotto mesi dall'acquisto*» (lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1).

Ebbene, mentre in quest'ultimo caso appare opportuno parlare di “decadenza” in senso proprio (ribadendosi tuttavia che «*a pena di decadenza*» non è il rilascio della dichiarazione, come vorrebbe il legislatore, ma appunto l'inadempimento dell'impegno di trasferire la residenza), nel primo caso (quello della mendacità delle dichiarazioni di “impossidenza” e della alienazione infraquinquennale) pare più opportuno parlare di “revoca” dell'agevolazione.

Beninteso, in entrambi i casi vi è pur sempre la necessità che la “proclamazione” della perdita dell'agevolazione avvenga con un provvedimento dell'Amministrazione che, accertato l'accaduto, disponga il recupero della differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata, oltre agli interessi (in mancanza di questo provvedimento, il decorso del termine concesso all'Amministrazione per contestare la non spettanza dell'agevolazione consolida la situazione di favore in capo all'acquirente e la rende irredimibile); ma con la differenza che, se si tratta di “revoca” dell'agevolazione (a causa di mendacità delle dichiarazioni di “impossidenza” o di alienazione infraquinquennale), con il predetto provvedimento l'Amministrazione irroga la sanzione, mentre, in caso di “decadenza” (a causa di mancato trasferimento della residenza), nessuna sanzione si rende applicabile per la mancanza, nella legge, di una previsione sanzionatoria in tale evenienza<sup>(17)</sup>.

In altri termini, in caso di “decadenza” si prende atto che il contribuente non aveva diritto all'agevolazione e quindi viene ripristinata la stessa situazione che si sarebbe avuta se l'agevolazione non fosse stata concessa; in caso di “revoca” invece si constata il “tradimento” delle aspettative che lo Stato ha riposto sul contribuente concedendogli il beneficio (invero conseguito con il mendacio o sfruttato a fini speculativi, e cioè di subitanea rivendita).

---

<sup>(17)</sup> Di un provvedimento dell'Amministrazione che ripristini la tassazione ordinaria, in luogo di quella agevolata, c'è evidentemente bisogno anche nel caso in cui l'Ufficio accerti la originaria mancanza dei presupposti per la concessione dell'agevolazione (ad esempio: si tratta di una casa con caratteristiche “di lusso” il cui acquisto è stato però registrato con l'applicazione dell'agevolazione “prima casa”). Ebbene, non può in tal caso parlarsi di “decadenza”, in quanto non vi è alcun comportamento non tenuto; non si può parlare di “revoca” perché non si rende applicabile, in tali evenienze, alcuna sanzione; non resta che parlare di un provvedimento di accertamento della carenza dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione e di recupero della differenza d'imposta (tra ma misura ordinaria e quella agevolata) con i relativi interessi.

## 9.2. La decadenza dall'agevolazione per mancato trasferimento della residenza nel Comune entro diciotto mesi

Approfondendo ora quanto sopra anticipato, come già detto la legge (Nota II-bis, comma 1, all'articolo 1, TP1) dispone, quale presupposto per la concessione dell'agevolazione "prima casa", che qualora l'acquirente non risieda nel Comune nel quale è ubicata la casa oggetto di acquisto, egli possa comunque ottenere l'agevolazione, ma a condizione che egli in detto Comune «*stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*» e che «*nell'atto di acquisto*» egli renda «*la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato*». Quest'ultima dichiarazione, sancisce la legge, «*deve essere resa, a pena di decadenza*».

Che l'assenza di questa dichiarazione nell'atto di acquisto non provochi un "vero e proprio" caso di «*decadenza*» dovrebbe essere fuori discussione, come già sopra detto. Invero, la dichiarazione in oggetto è un presupposto per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" e la sua mancanza impedisce *ab origine* l'applicazione stessa dell'agevolazione (in questo senso va in effetti inteso che l'effettuazione di detta dichiarazione è prescritta «*a pena di decadenza*»); se poi, nonostante la mancanza di questa dichiarazione nell'atto di acquisto, l'atto stesso venga comunque beneficiato con la tassazione agevolata, il provvedimento dell'Ufficio che accerti la non concedibilità dell'agevolazione si deve limitare a disporre il recupero della differenza, con gli interessi, tra l'importo della tassazione ordinariamente dovuta e l'importo agevolato applicato in sede di registrazione, ma senza applicazione di sanzione in quanto questo caso non è di certo qualificabile come «*dichiarazione mendace*»<sup>(18)</sup>; anche perché, come già sopra detto, non sarebbe concepibile che non vi sia sanzione per il caso di dichiarazione mendace in ordine all'attuale residenza del contribuente, che in ipotesi dichiararsi falsamente di già avere la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile oggetto di acquisto, e vi sia invece sanzione per il mancato trasferimento di residenza in detto Comune in dispregio all'impegno in tal senso assunto dal medesimo.

Come pure già detto sopra, si ha invece un'effettiva fattispecie di "decadenza" nell'ipotesi in cui l'acquirente, dopo aver espressamente assunto l'impegno di trasferire la propria residenza entro diciotto mesi nel Comune ove è ubicato l'immobile il cui acquisto ha beneficiato della tassazione agevolata, si renda inadempiente rispetto alla sua promessa. In effetti, vi sono, in questa fattispecie, tutti i requisiti che consentono di considerare questa ipotesi a pieno titolo rientrante nel concetto di "decadenza", inteso, in senso generale, quale decorso infruttuoso del termine concesso, e cioè decorso di un periodo senza che vi sia stato lo svolgimento, da parte dell'interessato, di quell'attività che gli

---

<sup>(18)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002, ove si legge che «nel caso in cui l'intento dichiarato in atto sia reso inattuabile solo in un momento successivo alla compravendita, [...] non si ravvisa, in detta ipotesi, l'elemento della falsità della dichiarazione, essenziale per la sanzionabilità della fattispecie».

avrebbe consentito di beneficiare della situazione favorevole che si sarebbe verificata se quell'attività fosse stata svolta.

### **9.2.1. Il trasferimento della residenza dopo l'alienazione della casa acquistata con l'agevolazione**

Come detto, la legge (Nota II-bis, comma 1, all'articolo 1, TP1) dispone, quale presupposto per la concessione dell'agevolazione "prima casa", che qualora l'acquirente non risieda nel Comune nel quale è ubicata la casa oggetto di acquisto, egli possa comunque ottenere l'agevolazione, ma a condizione che egli in detto Comune «*stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*» e che «*nell'atto di acquisto*» egli renda «*la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato*».

Si pone il problema di capire cosa succeda nel caso in cui, prima del decorso dei predetti diciotto mesi, l'acquirente venda l'abitazione comprata con l'agevolazione senza ancora aver trasferito la propria residenza nel Comune ove è ubicata l'abitazione; e poi egli trasferisca in effetti la sua residenza in detto Comune entro i diciotto mesi ma, appunto, dopo il rogito di vendita della casa comprata con l'agevolazione.

Probabilmente, sulla base della considerazione secondo cui il faro della legge è puntato sul punto che il contribuente «*stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*» nel Comune ove è situata la casa acquistata con l'agevolazione, è da ritenere come importante per la legge sia che, entro i diciotto mesi, il trasferimento di residenza in effetti avvenga, a prescindere dal fatto che, nel frattempo, l'immobile comprato con l'agevolazione sia stato alienato (evidentemente, la vendita prima dei diciotto mesi solleva il problema di alienazione infraquinquennale: ma, si tratta di due eventi con conseguenze ben diverse, in quanto il mancato trasferimento della residenza comporta solo il recupero della differenza d'imposta<sup>(19)</sup>, mentre l'alienazione infraquinquennale comporta pure l'applicazione della sanzione del 30 per cento (Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1); inoltre, l'esimente del riacquisto infrannuale (Nota II bis, comma 4, all'articolo 1, TP1) si riferisce esclusivamente al caso dell'alienazione infraquinquennale).

### **9.2.2. Mancato trasferimento della residenza e acquisto infrannuale di "abitazione principale"**

Nell'ambito della materia del mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi dalla data dell'acquisto agevolato, un particolare problema si pone poi nel caso in cui, pendente il termine dei diciotto mesi, l'acquirente alieni l'abitazione acquistata con l'agevolazione, senza avere trasferito la propria residenza nel Comune, e entro un anno proceda al "riacquisto" di un'altra casa, destinandola ad "abitazione principale".

---

<sup>(19)</sup> Si veda su questo punto il paragrafo 9.2. di questo volume.

Ci si chiede dunque se questo "riacquisto", oltre a impedire la revoca dell'agevolazione a causa dell'alienazione infraquinquennale (e cioè il recupero della differenza d'imposta con interessi e sanzione), impedisca pure la decadenza dall'agevolazione derivante dal mancato trasferimento della residenza (e cioè il recupero, con interessi, della differenza d'imposta, ma senza applicazione di sanzione); ci si chiede altresì se questo "riacquisto" infrannuale determini l'originazione del credito d'imposta di cui all'articolo 7, commi 1 e 2, legge 23 dicembre 1998, n. 448.

La risposta, se si utilizza un canone interpretativo formale, dovrebbe essere negativa, in quanto il "riacquisto" di una «abitazione principale» di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1, vale bensì a impedire la revoca dell'agevolazione nel «caso di [...] trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto», ma non a impedire il recupero della differenza d'imposta nel caso in cui i presupposti per la concessione dell'agevolazione "prima casa" fossero originariamente insussistenti (si pensi al caso dell'acquisto di una casa che si riveli "di lusso") o, se destinati a formarsi successivamente all'atto di acquisto, non siano poi venuti in essere (come appunto accade nel caso del mancato trasferimento della residenza nel Comune)<sup>(20)</sup>.

Una interpretazione che fosse maggiormente orientata a un esame sostanziale della situazione in esame potrebbe condurre invece a una soluzione diversa (che appare in concreto preferibile anche se, in punto di diritto, indubbiamente "in salita"): invero, se Tizio compra una casa con l'agevolazione, promettendo di andare a risiedere in quel Comune entro diciotto mesi e poi egli vende (prima dei diciotto mesi) quella casa, senza aver spostato la propria residenza, ma ne ricompra un'altra (entro un anno dalla vendita, destinandola a propria "abitazione principale")<sup>(21)</sup> in un Comune ove egli già risiede o nel quale egli pone entro diciotto mesi la propria residenza (e quindi effettuando un acquisto in

---

<sup>(20)</sup> Cfr. invece CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.10, secondo cui «può verificarsi il caso che nell'atto di acquisto con richiesta di c.d. agevolazioni "prima casa", l'acquirente manifesti l'intenzione di trasferire la residenza entro diciotto mesi nel comune in cui si trova l'immobile acquistato. Tuttavia, ciò non accade perché il contribuente prima dei diciotto mesi aliena l'immobile acquistato e successivamente, entro un anno dalla alienazione, acquista altro immobile da destinare ad abitazione principale, in altro comune. Ci si chiede se il contribuente, avendo alienato l'immobile prima del trasferimento della residenza decada comunque dalle agevolazioni, anche se riacquista altra abitazione entro un anno. A favore della decadenza potrebbe affermarsi che non si è realizzata una condizione prevista espressamente dal secondo periodo della lettera a) alla nota II-bis. Ma di fronte alla considerazione che lo stesso contribuente potrebbe prima trasferire la residenza nel comune, adempiendo alla dichiarazione resa e successivamente vendere l'immobile per riacquistarne un altro entro un anno, con il relativo trasferimento di residenza, si potrebbe ritenere che nell'ipotesi contemplata non si verifichi la decadenza».

<sup>(21)</sup> La destinazione del nuovo acquisto ad "abitazione principale" del contribuente è la condizione per evitare la decadenza per intervenuta alienazione infraquinquennale ai sensi della Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986.

presenza dei presupposti per l'agevolazione "prima casa"), lo scopo della legge, seppur attraverso questo assai tortuoso percorso, pare soddisfatto. Coticché: da un lato, l'agevolazione di cui questi beneficiò in sede di primo acquisto non dovrebbe essere oggetto di revoca per mancanza del presupposto della residenza o di decadenza per alienazione infraquinquennale; e, d'altro lato, in sede di nuovo acquisto, oltre che poter beneficiare di nuovo dell'agevolazione "prima casa", il contribuente in questione dovrebbe pure potersi avvalere del credito d'imposta che deriva dal "riacquisto" infrannuale (il cui presupposto è che si tratti di un acquisto beneficiato con l'agevolazione effettuato meno di un anno dopo l'alienazione di una abitazione a sua volta acquistata con l'agevolazione, ai sensi dell'articolo 7, commi 1 e 2, legge 23 dicembre 1998, n. 448).

### 9.3. La revoca dell'agevolazione per dichiarazione mendace

Come già anticipato sopra, la Nota II bis, comma 4, all'articolo 1, TP1, dispone, «*in caso di dichiarazione mendace*», la revoca dalla tassazione agevolata e l'applicazione degli interessi e di una sanzione, senza però specificare alcunché in ordine all'individuazione delle dichiarazioni il cui mendacio provoca quelle conseguenze.

Tuttavia, quest'opera di individuazione non è difficile da compiere, in quanto il predetto comma 4 si riferisce evidentemente alle dichiarazioni richieste dal precedente comma 1 quale presupposto per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa"; infatti, ai sensi di detto comma 1, l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" è subordinato («*devono ricorrere le seguenti condizioni*») al rilascio, da parte dell'acquirente, «*nell'atto di acquisto*» (salva la possibilità<sup>(22)</sup> di formularle in un "atto integrativo" dell'atto di acquisto) di determinate dichiarazioni. Più precisamente:

- a) la dichiarazione 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) la dichiarazione «*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*»;
- c) la dichiarazione 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge*

---

<sup>(22)</sup> Si veda su questo punto il paragrafo 3.8. di questo volume.

21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243».

Vi è dunque da chiedersi se la decadenza dall'imposta agevolata e l'applicazione di interessi e sanzione siano conseguenze riconducibili a tutte le tre dichiarazioni, in caso di loro difformità dal vero.

La risposta appare negativa, per le seguenti motivazioni.

Le tre dichiarazioni di cui sopra non sono omogenee:

- a) la prima è una dichiarazione "di intenti" (e cioè è una dichiarazione dell'acquirente circa la sua intenzione di trasferire la propria residenza nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto);
- b) le altre due sono dichiarazioni "di scienza" (circa la non titolarità di altri immobili).

Quindi, quando la legge parla di «*dichiarazione mendace*», essa non può che riferirsi alle ultime due dichiarazioni (le quali, inerendo appunto a una situazione in atto al momento dell'acquisto, possono essere in effetti o "veritiere" o, appunto, "mendaci"); ma non può certo riferirsi alla dichiarazione dell'acquirente di voler trasferire la propria residenza, la quale, essendo appunto una dichiarazione "di intenti", non può essere qualificata come "dichiarazione mendace" ove l'intento in essa enunciato non si realizzi<sup>(23)</sup>. Si tratterà invero di una dichiarazione che non ha avuto un comportamento conseguente, di una programmazione non seguita da una conseguente attuazione, di una promessa rivelatasi inadempita, ma non certo di una dichiarazione "mendace": il mendacio è una "falsità" e il falso è una alterazione della realtà *esistente*, ma non la mancata realizzazione *nel futuro* di un proposito formulato *nel passato*. Pertanto<sup>(24)</sup>:

<sup>(23)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002, ove si legge che «nel caso in cui l'intento dichiarato in atto sia reso inattuabile solo in un momento successivo alla compravendita, [...] non si ravvisa, in detta ipotesi, l'elemento della falsità della dichiarazione, essenziale per la sanzionabilità della fattispecie».

<sup>(24)</sup> Non è dello stesso avviso il CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, secondo il quale «Nell'ultima stesura della norma, la legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della Finanza pubblica), il termine "decadenza" è usato una sola volta dal legislatore, in relazione a chi, non risiedendo nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, dichiara nell'atto di acquisto, a pena di decadenza, di voler stabilire entro diciotto mesi la residenza nel comune. Ma che si tratti di decadenza in relazione al comma 4, della nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, nessuno dubita».

- a) nel caso in cui la dichiarazione di voler trasferire la residenza non abbia attuazione, il contribuente incorre bensì nella decadenza dalla concessa agevolazione (con la conseguenza del recupero della differenza tra l'importo dell'imposta ordinaria e l'importo della imposta agevolata, oltre agli interessi) ma non gli si può di certo applicare la sanzione di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1;
- b) nel caso in cui le altre due dichiarazioni (quelle circa la "impossidenza") si rivelino mendaci, si verificano invece i presupposti per la revoca dell'agevolazione con la conseguenza sia del recupero della differenza tra l'importo dell'imposta ordinaria e l'importo della imposta agevolata, oltre agli interessi, sia dell'applicazione della sanzione di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1.

### **9.3.1. La mendacità che provoca la perdita non sanzionata dell'agevolazione**

S'è argomentato sopra che con l'espressione «*dichiarazione mendace*» di cui alla Nota II bis, comma 4, all'articolo 1, TP1, il legislatore si riferisce evidentemente solo a talune delle dichiarazioni che il precedente comma 1 richiede all'acquirente quale presupposto per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa", e precisamente:

- a) alla dichiarazione «*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*»;
- b) alla dichiarazione 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243*».

Sopra altresì si è dimostrato come invece la dichiarazione dell'acquirente 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 (pure richiesta dalla legge quale presupposto per l'ottenimento dell'agevolazione: «*devono ricorrere le seguenti condizioni*»), non dovrebbe essere considerata quale "dichiarazione mendace" ove l'acquirente non onori l'impegno assunto, per la considerazione che si tratta invero di una promessa non adempiuta ma non certo di una dichiarazione "mendace", in quanto il mendacio è una "falsità" e il falso è una alterazione della realtà esistente, ma non la mancata realizzazione nel futuro di un proposito formulato nel passato.

Occorre anche notare che l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" comporta che, in determinate fattispecie, l'acquirente inevitabilmente effettui (pur se la legge non lo richieda espressamente), altre dichiarazioni (cioè ulteriori rispetto a quelle di cui sopra, la cui effettuazione è esplicitamente richiesta dalla legge) circa la propria condizione di soggetto avente diritto all'agevolazione; si pensi ad esempio:

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

Ora, si tratta di dichiarazioni che, come detto, la legge non richiede espressamente e la cui mancanza nell'atto di acquisto non impedirebbe di certo l'ottenimento del beneficio fiscale (si pensi al caso che, in loro mancanza, le situazioni che abilitano la concessione dell'agevolazione siano comunque dimostrate all'Amministrazione e da essa riconosciute legittimanti l'ottenimento del beneficio fiscale). Si tratta peraltro di dichiarazioni che l'atto di acquisto di regola contiene, al fine "tecnico" di sgombrare preventivamente il campo da qualsiasi ostacolo possa frapporsi nell'ottenimento dell'agevolazione<sup>(25)</sup>.

---

<sup>(25)</sup> Occorre infatti sottolineare che, essendo stato sostituito dal sistema della autoliquidazione il previgente sistema della preventiva liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio (Cfr. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, p. 159 e segg.), la legge prevede che il controllo dell'Ufficio avvenga successivamente all'effettuazione della registrazione: è infatti 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 trenta*

Ebbene, è facile a questo punto rispondere al quesito circa la conseguenza che si determina nel caso in cui queste dichiarazioni si rivelino mendaci: qui la mendacità genera bensì la perdita dell'agevolazione<sup>(26)</sup>, ma senza che sia comminabile la sanzione per mendacio, in quanto non si può certo applicare una sanzione in assenza non solo della norma che prescrive un dato comportamento (e cioè la necessità di effettuare queste dichiarazioni per ottenere l'agevolazione "prima casa") ma pure in assenza di una norma che sanziona la patologia di quel comportamento.

Ad esempio, ragionando con specifico riguardo alle caratteristiche "non di lusso" della casa oggetto di acquisto, dato che la legge, al fine della concessione dell'agevolazione, non richiede che l'acquirente *dichiari* l'abitazione comprata come "non di lusso" ma richiede che detta abitazione *sia* effettivamente "non di lusso", nel contratto non occorre né alcuna particolare menzione relativa al fatto che l'abitazione oggetto del contratto stesso non sia di lusso né occorre appunto che l'acquirente faccia alcuna particolare dichiarazione al riguardo. Di modo che, se l'acquirente eventualmente rilasci una dichiarazione - menzionata nel contratto - sul tema delle caratteristiche "non di lusso" dell'abitazione comprata (oppure se nel contratto sia contenuta una tale affermazione, non riferita ad una dichiarazione dell'acquirente in tal senso), le agevolazioni devono essere concesse (o negate) indipendentemente da tale dichiarazione o affermazione, e cioè solo in relazione al fatto che la casa oggetto del contratto abbia (o meno) le caratteristiche per essere considerata "non di lusso".

Allora, così come l'agevolazione è concessa per il solo fatto che l'abitazione *sia* "non di lusso" (e non per il fatto che *venga dichiarata* tale, in quanto ogni dichiarazione sul punto è, come detto, irrilevante), altrettanto irrilevante (nel senso della non applicabilità di sanzioni) dovrebbe considerarsi qualsiasi dichiarazione non veritiera che l'acquirente faccia sulle caratteristiche "non di lusso" dell'abitazione comprata: se l'acquirente dichiara come "non di lusso" una abitazione che in effetti sia da qualificare come "di lusso", l'agevolazione deve essere negata, ma non per effetto della dichiarazione mendace bensì per il fatto che la casa in questione è "di lusso" (allo stesso risultato, e cioè alla tassazione non agevolata, si sarebbe giunti in assenza di una qualsiasi dichiarazione sulle caratteristiche "di lusso" o "non di lusso", trattandosi, come si ripete, di dichiarazioni irrilevanti sotto il profilo della concessione della agevolazione).

In altri termini, non è proprio possibile estendere a dichiarazioni che la legge non prescrive (e che essa evidentemente non sanziona) il medesimo trat-

---

*giorni dalla presentazione del modello unico informatico, apposito avviso di liquidazione per l'integrazione dell'imposta versata». Da ciò discende che, ove si domandi 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 procurarsi da sé né di desumerli da altre fonti di informazione.*

<sup>(26)</sup> Qui non si può parlare di decadenza, poiché si tratta di un caso di mancanza *ab origine* dei presupposti dell'agevolazione; la decadenza è l'esito infruttuoso del decorso di un termine.

tamento che la legge impone per le dichiarazioni che essa richiede e che essa sanziona in caso di mendacità (fermo comunque restando che la agevolazione in entrambi i casi non viene concessa)<sup>(27)</sup>.

#### 9.4. La revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale

La Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986 commina inoltre la revoca dell'agevolazione per il caso del «trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con

---

<sup>(27)</sup> Cfr. in tal senso anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione studi tributari, Studio del 31 agosto 2005, intitolato *I chiarimenti dell'agenzia delle entrate sul tema delle cd. agevolazioni "prima casa"*, ove si afferma che laddove l'acquirente abbia dichiarato che l'immobile non abbia le caratteristiche per essere qualificato come bene di lusso, e «successivamente, l'ufficio del registro abbia riscontrato, tramite l'ufficio tecnico erariale, l'assenza dei requisiti necessari per far ritenere l'abitazione non di lusso, non si potrebbe imputare al contribuente il 'mendacio', né commutare la conseguente sanzione pecuniaria del trenta per cento». Ancora, sempre secondo CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 35/1999/T del 23 aprile 1999, «si deve innanzitutto verificare se il requisito che si tratti di "casa di abitazione non di lusso" debba risultare dall'atto, se sia richiesta un'espressa dichiarazione in tal senso da parte dell'acquirente e se, in caso di non corrispondenza di quanto dichiarato con la situazione effettiva, questi sia sanzionabile di mendacio. Tra le "dichiarazioni" espressamente previste dalla norma, che sono quelle di cui alle lettere a), b), c) della nota II-bis, non rientra quella relativa alle caratteristiche non di lusso dell'abitazione. Poiché, per poter avere l'applicazione dell'aliquota 4%, oggetto del negozio traslativo è una "casa di abitazione non di lusso", l'eventuale dichiarazione in tal senso resa in atto dalle parti è irrilevante, non essendo richiesta dalla legge, e non costituisce, in caso di diverso accertamento da parte dell'ufficio, presupposto per imputare il contribuente di "mendacio". Infatti, le dichiarazioni che possono, se non veritiere, costituire mendacio sono quelle di cui alle lettere a), b) e c) della nota II-bis, per essere dichiarazioni su dati soggettivi inerenti il soggetto che le rende, dipendenti dalla sua situazione personale o di coniugio. Conseguentemente, qualora l'acquirente abbia ritenuto che il suo acquisto riguardi una casa di abitazione non di lusso e, successivamente, l'ufficio del registro abbia riscontrato, tramite l'ufficio tecnico erariale, l'assenza dei requisiti necessari per far ritenere l'abitazione non di lusso, non si può imputare al contribuente il "mendacio", con la conseguente applicazione della sanzione pecuniaria del 30%. Saranno solo dovute dallo stesso le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria. Per le cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto sarà dovuta solo la somma pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella risultante dall'aliquota agevolata, senza maggiorazione del 30%. Sulle somme recuperate dal Fisco si ritengono dovuti gli interessi di mora secondo le disposizioni di cui all'art. 55, comma 4, del D.P.R. n. 131/1986, della legge 26 gennaio 1961, n. 29 e della legge 28 marzo 1962, n. 147. Conseguentemente è da ritenersi non legittimo il comportamento dell'ufficio del registro che, riscontrata l'insussistenza delle caratteristiche previste per le abitazioni non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969, nel recuperare la differenza di imposta, applichi anche la sanzione del 30% sulla stessa».

Cfr. invece in senso contrario Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, paragrafo 5, secondo cui «come chiarito anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, "... l'accertamento ... da parte dell'ufficio dell'insussistenza del carattere non di lusso dell'abitazione (come di ogni altro requisito) determina la decadenza dall'agevolazione per "dichiarazione mendace" e l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ordinaria e delle altre conseguenze "sanzionatorie" previste dalla legge" (Cass, sezione tributaria, sent. 7 luglio 2000, n. 9150)».

*i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto» a meno che «il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale»<sup>(28)</sup>.*

Il legislatore, in altri termini, bensì concede l'agevolazione "prima casa", ma intende che essa serva ad un acquisto "stabile" e non effimero di una proprietà abitativa, ciò che viene invece smentito qualora, nell'imminenza dell'acquisto, la casa oggetto di agevolazione venga poi alienata, sia a titolo oneroso (il che evidenzia pure un intento speculativo da parte di compra e poi rivende) che a titolo gratuito (il che comunque evidenzia che non è stato effettuato un acquisto "stabile" ma "temporaneo" o "transitorio"); in sostanza, se vi è il caso di un soggetto che compra una casa e poi la aliena entro cinque anni (termine convenzionalmente stabilito una volta per tutte dalla stessa legge<sup>(29)</sup>, per evitare opinabili indagini nei singoli casi concreti) senza acquisirne un'altra entro un anno, ciò significa che quel soggetto ha compiuto un acquisto non caratterizzato da requisiti di permanenza, il quale quindi non "merita" il beneficio fiscale<sup>(30)</sup>.

Quanto alla sanzione, essa non è qui dunque intesa a colpire un caso di mendacità, ma a deprecare l'infrazione del "patto" che il contribuente, quando chiede l'agevolazione "prima casa", "stipula" con l'Amministrazione circa la destinazione della casa acquistata con il beneficio fiscale ad essere un "acquisto stabile".

È questa dunque una chiara fattispecie di "revoca" dell'agevolazione e non di "decadenza": non si tratta infatti, come avviene per la decadenza, del caso del decorso infruttuoso di un termine, ma della situazione che si verifica a causa di un provvedimento dell'Amministrazione finalizzato ad accertare la verifica

<sup>(28)</sup> Cfr. BELLINI, *Agevolazioni per l'acquisto della prima casa: mancata decadenza per rivendita*, in *Corr. Trib.*, 47/1992, p. 3371.

<sup>(29)</sup> Questo termine quinquennale, utilizzato per discriminare le operazioni speculative dalle altre, ha una evidente "parentela" con quello di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo il quale «*sono redditi diversi [...] b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari*».

<sup>(30)</sup> Se questa è la *ratio* della norma in esame, essa invero dovrebbe suffragare anche la revoca dell'agevolazione in caso di mutamento d'uso infraquinquennale (ad esempio, da abitazione a ufficio); peraltro, la legge parla solo di «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo*» e quindi non legittima l'estensione, alla fattispecie del mutamento d'uso, delle conseguenze che la legge stessa ascrive alla fattispecie del trasferimento. Va altresì ricordato che nella Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001 l'Amministrazione ha ritenuto che impedisce l'agevolazione "prima casa" in sede di nuovo acquisto la titolarità attuale di un bene immobile non abitativo acquistato con l'agevolazione "prima casa" e derivato dal mutamento d'uso di un immobile originariamente di natura abitativa.

dell'accadimento delineato dalla legge come evento risolutivo dell'agevolazione e come presupposto per l'applicazione di una sanzione.

Quanto poi alla esatta delimitazione del concetto di «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo*», va notato che l'utilizzo del concetto di «*trasferimento*» e la specificazione «*a titolo oneroso o gratuito*» impongono di comprendere in tale concetto veramente qualsiasi tipologia di attività alienativa: compravendita, permuta, donazione, dazione in pagamento, conferimento in società, eccetera. Dovendosi trattandosi di un «*trasferimento*», viceversa fuoriescono da questo ambito, ad esempio: la divisione che abbia a oggetto una abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" da meno di cinque anni nonché l'istituzione di un vincolo di destinazione o di un trust "autodichiarato" sempre aventi a oggetto una abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" da meno di cinque anni (rientra invece nel concetto di «*trasferimento*» l'atto istitutivo di un trust con devoluzione dal disponente al trustee della proprietà di una abitazione comprata dal disponente stesso da meno di cinque anni).

Con riferimento, infine, al tema se se il contribuente abbia un obbligo di denuncia dell'alienazione infraquinquennale ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR, la risposta è evidentemente negativa, per la ragione che l'Amministrazione già da sé conosce dell'avvenuta alienazione infraquinquennale nel momento in cui l'atto alienativo viene presentato per la registrazione<sup>(31)</sup>.

#### **9.4.1. La morte dell'acquirente della "prima casa"**

Non merita particolari considerazioni, tant'è ovvio, il rilievo che la morte del soggetto acquirente, nel corso del quinquennio dall'acquisto cui è stata applicata

---

<sup>(31)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 99/2000/T del 24 novembre 2000, secondo cui «va poi rilevato che il comma 4 della nota II-bis disciplina unitariamente due fattispecie distinte: quella della dichiarazione mendace, riferita alla sussistenza (nel presente) dei requisiti soggettivi per usufruire dei benefici, e quella della rivendita nel quinquennio dall'acquisto (e quindi in un momento necessariamente futuro, a cui è equiparabile l'altra della mancata ottemperanza all'onere di riacquisto entro l'anno). Non essendo, per ovvi motivi, possibile ritenere che alla prima ipotesi (dichiarazione mendace riferita ad una situazione presente) sia applicabile un obbligo di denuncia riferito ad "eventi successivi alla registrazione", sarebbe assolutamente irrazionale - ed in contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza e capacità contributiva - un sistema che applicasse, nella prima ipotesi, la mera sanzione del 30 per cento della maggiore imposta, ed invece, nella seconda ipotesi, (anche) la sanzione dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'imposta dovuta. La violazione dei principi di uguaglianza e capacità contributiva - determinata dalla suddetta interpretazione - emerge in modo ancor più palese, raffrontando le diverse discipline previste per gli atti soggetti ad imposta di registro o ad imposta sul valore aggiunto: in questo secondo caso, come si è visto, il presunto "evento successivo alla registrazione" legittima non già la liquidazione di un'imposta, bensì l'applicazione di una sanzione, e quindi l'art. 19 sarebbe chiaramente inapplicabile. Non è chi non veda quale grave disparità di trattamento si creerebbe rispetto all'ipotesi di un atto soggetto ad imposta di registro».

l'agevolazione "prima casa", non provoca di certo la revoca dell'agevolazione "prima casa" a causa di alienazione infraquinquennale della casa acquistata con la predetta agevolazione, e ciò in quanto la normativa in questione, riferendosi all'alienazione infraquinquennale, presuppone con evidenza un caso di trasferimento volontario *inter vivos*.

La revoca dell'agevolazione (con conseguente recupero della differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata, ma probabilmente senza applicazione di sanzione) dovrebbe invece verificarsi nel caso in cui, deceduto l'acquirente che avesse comprato con l'agevolazione "prima casa", gli eredi provvedano all'alienazione della casa acquistata dal defunto con l'agevolazione entro il quinquennio dall'acquisto da parte del defunto<sup>(32)</sup>.

Se infine nella revoca dell'agevolazione sia incorso un soggetto poi defunto (il quale abbia effettuato una alienazione infraquinquennale di una casa acquistata con l'agevolazione), i suoi eredi sono ovviamente tenuti a pagare solo la differenza tra l'imposta agevolata e l'imposta ordinaria, ma non certo le somme qualificabili in termini di "sanzione" (articolo 8, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)<sup>(33)</sup>; ciò che è evitabile qualora gli eredi procedano a un "riacquisto" entro un anno decorrente (non dalla morte del *de cuius* originario acquirente, ma) dalla data in cui il defunto effettuò l'alienazione infraquinquennale<sup>(32)</sup>.

#### 9.4.2. Il trasferimento in sede di separazione coniugale o di divorzio

Si è sopra detto<sup>(34)</sup> che i trasferimenti interconiugali a seguito di separazione personale o di divorzio sono beneficiati da un regime di esenzione «*dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa*» disposto dall'articolo 19, legge 6 marzo 1987, n. 74, originariamente dettato per «*tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio*» e poi reso applicabile anche a tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi per effetto della sentenza 10 maggio 1999, n. 154 della Corte Costituzionale<sup>(35)</sup>, con la quale venne dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'articolo 19, legge 6 marzo 1987, n. 74, nella parte in cui appunto non estendeva l'esenzione in esso prevista a tutti gli atti, i documenti e i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi.

---

(32) Si veda su questo punto il paragrafo 7.5. del presente volume.

(33) Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.6, secondo cui «nel caso di avviso di accertamento per alienazione e mancato riacquisto nel quinquennio da parte del *de cuius*, che sia stato notificato agli eredi, gli stessi saranno tenuti a versare la differenza di imposta e gli interessi, ma non la sanzione, in forza dell'art. 8 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale "l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi"».

(34) Si veda il paragrafo 3.2.12. del presente volume.

(35) Corte Cost., 10 maggio 1999, n. 154, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, II, p. 331.

Si pone qui il problema di valutare cosa accade se il trasferimento interconjugale a seguito di separazione personale o di divorzio avvenga entro il quinquennio dalla data dell'atto di acquisto della casa per il quale si beneficiò dell'agevolazione "prima casa". Ebbene, non dovrebbe essere difficile giungere alla conclusione che l'alienazione infraquinquennale necessitata nel provvedimento che dispone la separazione personale o il divorzio non provoca la revoca dell'agevolazione ottenuta in sede di acquisto del bene poi fatto oggetto di alienazione infraquinquennale, stante appunto il generale ambito di esenzione dall'applicazione di qualsiasi tributo che permea «*tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi*» alla separazione coniugale e al divorzio<sup>(36)</sup>.

### 9.4.3. L'alienazione qualitativamente o quantitativamente parziale

Come già sopra osservato, la Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, commina la revoca dell'agevolazione per il caso del «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*».

L'utilizzo del termine «*trasferimento*» lascia inespresa la regolamentazione del caso di un trasferimento "parziale", quantitativamente (cioè per quote) o qualitativamente (e cioè per diritti minori rispetto a quello di titolarità dell'alienante): ad esempio, Tizio, che ha comprato l'intera piena proprietà di una casa avvalendosi dell'agevolazione "prima casa", ne vende una quota del cinquanta per cento, oppure ne dona la nuda proprietà<sup>(37)</sup> riservandosi l'usufrutto (oppure

---

<sup>(36)</sup> In senso conforme, cfr. Comm. Trib. Prov. di Treviso, 4 dicembre 2007, n. 98, in *Banca Dati BIG*, IPSOA. In senso difforme invece cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, 10 marzo 2008, n. 12, in *Banca Dati BIG*, IPSOA, secondo la quale «decade dall'agevolazione per l'acquisto della c.d. prima casa il contribuente che, separatosi dal coniuge con il quale abbia *illo tempore* posto in essere l'acquisto ed al quale abbia ceduto la propria quota del cespite nell'ambito della separazione medesima, non abbia provveduto ad un ulteriore acquisto entro un anno da tale ultima cessione».

Non ha invece rilevanza, ai fini del discorso in esame, la mera assegnazione della casa coniugale in diritto di abitazione a uno dei coniugi, a seguito di separazione coniugale o di divorzio (articolo 155-quater, codice civile), trattandosi non di un diritto reale ma di un diritto personale di godimento (cfr. Cass., 8 aprile 2003, n. 5455, in *Vita not.*, 2003, p. 884, secondo cui «il diritto riconosciuto al coniuge, non titolare di un diritto di proprietà o di godimento, sulla casa coniugale, con il provvedimento giudiziale di assegnazione di detta casa in sede di separazione o divorzio, ha natura di diritto personale di godimento e non di diritto reale»; Cass., 3 marzo 2006, n. 4719, in *Rep. Foro it.*, 2006, voce *Separazione di coniugi*, n. 153, secondo cui «il diritto riconosciuto al coniuge, non titolare di un diritto di proprietà o di godimento, sulla casa coniugale, con il provvedimento giudiziale di assegnazione di detta casa in sede di separazione o divorzio, ha natura di diritto personale di godimento e non di diritto reale»).

<sup>(37)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 231/E dell'8 agosto 2007 (sulla quale si veda BUSANI, *La vendita "parziale" non salva le agevolazioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 10 agosto 2007), secondo la quale vi è una perdita parziale dell'agevolazione ottenuta in sede acquisto della piena proprietà di un appartamento in caso di successiva alienazione, entro cinque anni dall'acquisto, della nuda proprietà dell'appartamento stesso (con riserva dell'usufrutto in capo al cedente).

vende una pertinenza della casa: come un garage, una cantina, un solaio; oppure ancora vende una porzione materiale<sup>(38)</sup> dell'abitazione<sup>(39)</sup>.

Ebbene, in tali casi è giocoforza concludere per una revoca "parziale"<sup>(40)</sup>, e

Sotto il profilo dei calcoli da effettuare, se la piena proprietà del bene è stata pagata 180.000 euro nel novembre 2008 (oltre a Iva con aliquota del 4 per cento) e nel maggio 2009 la nuda proprietà viene ceduta per 90.000 euro (e l'usufrutto, in ipotesi, a fronte dell'età dell'usufruttuario, vale il 45 per cento rispetto al valore della piena proprietà, mentre, per complementarietà, la nuda proprietà oggetto di cessione vale il 55 per cento del valore della piena proprietà), il prezzo di vendita della nuda proprietà (90.000 euro) deve essere raffrontato con un valore omogeneo ricavato dal prezzo di acquisto e quindi con il valore di  $(180.000 \times 45\% =) 81.000$ . Ne segue che la perdita dell'agevolazione deve essere calcolata non con riferimento all'intero prezzo tassato all'atto dell'acquisto (e cioè su 180.000 euro) ma sul valore di 81.000 euro, e cioè sul valore che esprime ciò che valeva la nuda proprietà di quello stesso bene, all'atto del suo acquisto. La vendita infraquinquennale quindi comporta, a causa della perdita dell'agevolazione, l'esborso di euro  $(10 \text{ per cento di } 81.000 \text{ meno } 4 \text{ per cento di } 81.000 = 4.860 + 30 \text{ per cento di sanzione} =) 6.318$  oltre a interessi.

<sup>(38)</sup> Si pensi al caso in cui da una ampia abitazione (acquistata con l'agevolazione da meno di cinque anni) venga scorporato un vano e che esso venga ceduto al titolare dell'abitazione confinante; oppure al caso che si verificano situazioni simili a quella qui di seguito descritta: nel 2000 viene comprata una casa con l'agevolazione, nel 2006 viene comprato, pure con l'agevolazione, un ampliamento di detta casa (per incorporarlo in essa), nel 2009 il tutto viene venduto (e così ultra quinquennio per quel che concerne l'acquisto originario e infra quinquennio per quel che concerne l'acquisto successivo), con la conseguenza che la revoca dell'agevolazione riguarda la tassazione operata in modo agevolato nel 2006 mentre la tassazione scontata nel 2000 rimane stabile.

<sup>(39)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 31/E del 16 febbraio 2006, secondo cui «così come il regime di favore trova applicazione anche con riferimento all'acquisto di una quota di abitazione (cfr. circolare n. 19 dell'1 marzo 2001, paragrafo 2.2.3), allo stesso modo deve ritenersi che la vendita di una quota o di una parte di essa determini la decadenza per la quota o porzione di immobile ceduta».

<sup>(40)</sup> Per un caso di decadenza parziale derivante dalla alienazione di una quota o di una porzione di una casa acquistata con l'agevolazione cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 31/E del 16 febbraio 2006, secondo cui «così come il regime di favore trova applicazione anche con riferimento all'acquisto di una quota di abitazione (cfr. circolare n. 19 dell'1 marzo 2001, paragrafo 2.2.3), allo stesso modo deve ritenersi che la vendita di una quota o di una parte di essa determini la decadenza per la quota o porzione di immobile ceduta». Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.1, secondo il quale «ci si chiede cosa accada nell'ipotesi di cessione di diritto parziario, di cessione di pertinenza o di cessione di porzione di immobile. La norma nulla dice in proposito ed il problema non sembra che sia stato affrontato dalla dottrina e dalla giurisprudenza. Si ritiene equo affermare che la decadenza operi per la parte di prezzo corrispondente al diritto parziario ceduto, alla pertinenza ceduta od alla porzione di immobile ceduto. Problema superabile è quello della determinazione della parte di prezzo, dichiarato nell'atto di acquisto agevolato o definito, riferibile alla parte ceduta. Infatti, se viene ceduto un diritto parziario si applicheranno al prezzo dichiarato in atto al momento dell'acquisto o al valore definito i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, di cui al prospetto dei coefficienti allegato al T.U.I.R. n. 131/1986, con riferimento alla data dell'acquisto. Se viene ceduta una pertinenza autonomamente classificata o classificabile con rendita, si determina la parte di prezzo dichiarato o il valore definito riferibile alla pertinenza, ricavando il rapporto dalle relative rendite catastali secondo il seguente calcolo:  $A : B \times C = X$ , ove A è prezzo dichiarato in atto per l'intero, o valore definitivamente accertato, B è la rendita

cioè occorre andare ad "annullare" (e applicare la sanzione, parametrandola alla differenza d'imposta da versare) la parte di tassazione agevolata proporzionalmente riferibile al diritto alienato; cosicché, nel primo esempio di cui sopra, la tassazione permane agevolata per il cinquanta per cento mentre per l'altro cinquanta per cento vi è il recupero della differenza tra la tassazione agevolata e la tassazione ordinaria e l'applicazione di interessi e sanzione; mentre, nel secondo esempio, ipotizzando che la nuda proprietà alienata abbia un valore del quaranta per cento rispetto all'intera piena proprietà<sup>(41)</sup>, la tassazione agevolata ottenuta in sede di acquisto rimane confermata per il sessanta per cento mentre per il restante quaranta per cento vi deve essere anche qui il recupero della differenza tra la tassazione agevolata e la tassazione ordinaria e l'applicazione di interessi e sanzione<sup>(42)</sup>.

Alla stessa conclusione ovviamente si giunge per il caso della alienazione effettuata da uno solo dei comproprietari (o da uno solo dei titolari dei diritti concorrenti sul medesimo bene): ad esempio, nel caso di vendita effettuata da uno solo dei due fratelli che comprarono l'abitazione per la quota di comproprietà in ragione di metà per ciascuno con l'agevolazione "prima casa"<sup>(43)</sup>; oppure nel caso della alienazione, effettuata dal figlio, del diritto di nuda proprietà

---

catastale dell'intero, C è la rendita catastale della pertinenza e X è la quota di prezzo imputabile alla pertinenza ceduta.

È ovvio che se per la pertinenza al momento dell'acquisto agevolato è stato convenuto espressamente un prezzo o se essa è stata acquistata con atto separato, sarà tale prezzo o il valore definito che viene preso in considerazione per il calcolo delle somme dovute a seguito della decadenza. Un po' più complicato è il caso della cessione della pertinenza che faccia parte catastalmente dell'abitazione o quello della cessione di porzione di abitazione. Ma, partendo dal dato certo ed ufficiale del reddito catastale attribuito o attribuibile, con riferimento alle unità catastali, ai vani o ai metri quadrati, ed alle relative categorie e classi, si può ugualmente determinare, facendo l'operazione di cui sopra, la parte di prezzo su cui calcolare la somma dovuta per la decadenza. In questa ipotesi, la soluzione proposta della decadenza da applicare solo per la parte ceduta su porzione di prezzo e non per l'intero prezzo convenuto nell'atto di acquisto, fa salve insieme le ragioni del Fisco e le esigenze sopravvenute del contribuente, senza violare il dettato normativo».

<sup>(41)</sup> Per il calcolo del valore dell'usufrutto si vedano i paragrafi 3.2.2.1. e seguenti di questo volume.

<sup>(42)</sup> Per quanto possa occorrerne qui il richiamo, l'articolo 6 della legge 5 ottobre 1960, n. 1154, in tema di agevolazioni per la piccola proprietà contadina sancisce che «*nel caso di alienazione parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza di cui all'art. 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, e all'art. 6 della legge 1° febbraio 1956, n. 53, opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto*».

<sup>(43)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 31/E del 16 febbraio 2006, secondo cui «*così come il regime di favore trova applicazione anche con riferimento all'acquisto di una quota di abitazione (cfr. circolare n. 19 dell'1 marzo 2001, paragrafo 2.2.3), allo stesso modo deve ritenersi che la vendita di una quota o di una parte di essa determini la decadenza per la quota o porzione di immobile ceduta*».

della casa acquistata in concorso con il padre che si intestò l'usufrutto<sup>(44)</sup>. In altri termini, il soggetto che non aliena mantiene stabile l'agevolazione di cui si avvale, mentre la revoca dell'agevolazione riguarda unicamente il soggetto alienante<sup>(45)</sup>.

Qualche dubbio potrebbe sovvenire per il caso dell'acquisto agevolato dell'abitazione e di una pertinenza (ad esempio, una autorimessa) e della rivendita infraquinquennale della sola abitazione (permanendo quindi la titolarità dell'autorimessa nel patrimonio del contribuente che l'aveva acquistata con l'agevolazione), in quanto l'alienazione infraquinquennale del bene "principale" potrebbe indurre a ritenere che la revoca dell'agevolazione travolga l'intero valore che ha beneficiato dell'agevolazione in sede di acquisto (e quindi non solo la parte del valore di acquisto relativa al solo bene poi alienato nel quinquennio). Peraltro, una simile conclusione appare eccessiva poiché appare più rispondente a una equilibrata valutazione di questa situazione ritenere che la revoca dell'alienazione riguardi solamente la porzione del valore acquistato relativa al diritto poi alienato, e ciò sia che l'alienazione concerna la sola pertinenza (con il mantenimento della titolarità del bene "principale" in capo all'alienante) sia, viceversa, che l'alienazione concerna il solo bene "principale" (con il mantenimento della titolarità della pertinenza in capo all'alienante). In altri termini, non appaiono esservi fondate ragioni per trattare diversamente questi due casi che sono (specularmente) identici.

#### **9.4.4. La trasformazione della casa acquistata con l'agevolazione in edificio a destinazione non abitativa**

Come detto, la *ratio* della norma sulla revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale è da individuare nell'intento del legislatore di concedere l'agevolazione "prima casa" solo qualora essa serva ad un acquisto "stabile" e non effimero di una proprietà abitativa.

Se il legislatore fosse stato conseguente, al caso dell'alienazione infraquinquennale avrebbe dovuto essere parificato quello della trasformazione della casa

---

<sup>(44)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 213/E dell'8 agosto 2007, secondo cui «si ritiene che la cessione della nuda proprietà da parte dell'istante comporti la decadenza dai benefici in questione, in quanto l'operazione viene posta in essere prima del decorso del quinquennio dalla data dell'acquisto. La perdita del beneficio riguarda la parte di prezzo corrispondente al diritto parziario ceduto. In particolare, si applicheranno al prezzo dichiarato nell'atto di acquisto i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, di cui al prospetto dei coefficienti allegato al TUR n. 131 del 1986, con riferimento alla data in cui il diritto è stato acquistato».

<sup>(45)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.2, secondo il quale «come è pacificamente ammesso l'acquisto agevolato per quota o per diritto parziario da parte di più acquirenti, così deve ritenersi pacifico che il trasferimento infraquinquennale da parte di uno degli acquirenti della quota o del diritto parziario acquistato con le agevolazioni è causa di decadenza per il solo acquirente che abbia rivenduto. Quindi la decadenza non opera per le quote ed i diritti degli altri soggetti».

acquistata con l'agevolazione in un manufatto di natura non abitativa: se invero sia comprata una casa con l'agevolazione e poi essa sia trasformata in un ufficio, il risultato pratico è che il contribuente ha acquistato un ufficio con una tassazione d'acquisto impropria.

In mancanza di una previsione legislativa specifica sul punto, appare però impervio il tentativo di applicare la norma sulla revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale anche al caso del mutamento d'uso del manufatto comprato come abitazione: invero, non c'è bisogno di dilungarsi sul punto che le norme sanzionatorie sono, per loro natura, di applicazione strettamente riservata alle fattispecie in esse descritte. Cosicché, appare inevitabile concludere (anche se la stonatura di una tale soluzione è assai evidente) che il mutamento d'uso cui sia sottoposta una abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" non pare poter provocare la revoca dell'agevolazione.

#### **9.4.5. L'alienazione effettuata dall'erede**

Quando la legge parla di «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*» (Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986), evidentemente essa fa riferimento all'alienazione effettuata dal soggetto che ha beneficiato dell'agevolazione in sede di acquisto.

Se costui però decede, si pone il problema dell'alienazione (del bene acquistato dal defunto con l'agevolazione "prima casa") effettuata dal suo successore universale, il quale, come erede, subentra nella totalità delle posizioni giuridiche del defunto: ebbene, se l'alienazione infraquinquennale effettuata dall'erede provoca probabilmente la revoca del trattamento agevolato avuto dal defunto in sede di suo acquisto, è da ritenere che questa alienazione effettuata dall'erede, se dunque determini il recupero della differenza tra tassazione ordinaria e tassazione agevolata (con riferimento all'atto di acquisto compiuto dal defunto), non dovrebbe comportare tuttavia l'applicazione della sanzione<sup>(46)</sup>, in quanto pare eccessivo ritenere che si trasmetta all'erede l'obbligo di effettuare un acquisto "stabile" (che è il presupposto della sanzione per il caso di alienazione infraquinquennale) contratto dal defunto nel momento in cui questi ha applicato l'agevolazione "prima casa" al suo acquisto.

Qualora poi l'erede compia un "riacquisto" infrannuale è da ritenere che egli (sempre in forza della sua posizione di successore universale in tutte le

---

<sup>(46)</sup> Cfr. in senso parzialmente diverso CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.4, secondo il quale «considerata la natura soggettiva e sanzionatoria della decadenza, si giunge alla conclusione che, qualora gli eredi conseguano nel patrimonio un'abitazione acquistata dal de cuius con le c.d. agevolazioni "prima casa", potranno liberamente vendere l'immobile nel quinquennio senza incorrere nella decadenza».

situazioni giuridiche già facenti capo al *de cuius*) possa con ciò conseguire, ricorrendone i presupposti, sia l'esimente dalla revoca dell'agevolazione per intervenuta alienazione quinquennale (che sia stata indifferentemente effettuata o dal *de cuius* o dall'erede stesso)<sup>(47)</sup> sia il credito d'imposta di cui all'articolo 7, comma 1, legge 23 dicembre 1998, n. 448<sup>(48)</sup>.

Diverso da quanto fin qui detto è ovviamente il caso che nella revoca dell'agevolazione sia incorso un soggetto poi defunto (il quale abbia effettuato una alienazione infraquinquennale di una casa acquistata con l'agevolazione): i suoi eredi sono ovviamente tenuti a pagare solo la differenza tra l'imposta agevolata e l'imposta ordinaria, ma non certo le somme qualificabili in termini di "sanzione" (articolo 8, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)<sup>(49)</sup>; ciò che è evitabile qualora gli eredi procedano a un "riacquisto" entro un anno decorrente (non dalla morte del *de cuius* originario acquirente, ma) dalla data in cui il defunto effettuò l'alienazione infraquinquennale<sup>(50)</sup>.

#### 9.4.6. Il calcolo del quinquennio

La legge commina la revoca dell'agevolazione "prima casa" nell'ipotesi di «trasferimento [...] degli immobili acquistati [...] prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto» (Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986).

Posto dunque che la legge focalizza l'attenzione sul quinquennio che decorre «dalla data» di «acquisto» dell'immobile comprato con l'agevolazione "prima casa" e poi rivenduto, occorre innanzitutto stabilire quale sia esattamente il *dies a quo* (e cioè il giorno dal quale il termine si fa decorrere)<sup>(51)</sup> e quale, di

<sup>(47)</sup> Sul tema del "riacquisto" effettuato dall'erede con effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione, si veda il paragrafo 7.5. di questo volume.

<sup>(48)</sup> Sul tema del "riacquisto" effettuato dall'erede, da cui si originerebbe il credito d'imposta, si veda il paragrafo 7.6. di questo volume.

<sup>(49)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.6, secondo cui «nel caso di avviso di accertamento per alienazione e mancato riacquisto nel quinquennio da parte del *de cuius*, che sia stato notificato agli eredi, gli stessi saranno tenuti a versare la differenza di imposta e gli interessi, ma non la sanzione, in forza dell'art. 8 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale "l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi"».

<sup>(50)</sup> Si veda su questo punto il paragrafo 7.5. del presente volume.

<sup>(51)</sup> Nel caso di alienazione di alloggio acquistato con assegnazione da parte di cooperativa, il quinquennio decorre dall'atto notarile e non dal verbale di assegnazione (secondo Cass., 27 febbraio 2007, n. 4626, in *Rep. Foro it.*, 2007, voce *Edilizia popolare*, n. 37, il verbale di consegna non ha effetto traslativo); cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 67/E del 17 marzo 2009 (sulla quale cfr. BUSANI, *Coop.*, per i cinque anni vale la data del rogito, in *Il Sole 24 Ore*, 18 marzo 2009), secondo cui «fino all'assegnazione definitiva (i.e. trasferimento) al socio, la cooperativa rimane proprietaria dell'immobile e la legittimazione a possedere l'alloggio - successivamente al verbale di consegna - deriva da un diritto personale che l'assegnatario vanta nei confronti della cooperativa in dipendenza del rapporto sociale».

conseguenza, sia il *dies ad quem* (il giorno nel quale spira il termine stabilito dalla legge).

Ora, non sembra possibile non applicare qui la regola, dettata in tema di prescrizione (ma evidentemente frutto di un principio generale)<sup>(52)</sup>, per la quale «*non si computa il giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine*» (articolo 2963, comma 2, del codice civile) in quanto detta norma serve a mettere sullo stesso piano tutti gli atti compiuti nel giorno iniziale: in altre parole, se non ci fosse questa regola (la quale colloca alle ore 0,01 del giorno successivo, tutti gli atti stipulati nel giorno precedente, a qualsiasi orario essi siano stati stipulati), se ne avrebbe lo svantaggio - evidentemente meno appariscente nel caso di termini lunghi, come quello in esame - di un minor lasso di tempo a disposizione per chi abbia stipulato nelle ultime ore del giorno iniziale rispetto a chi abbia stipulato nelle prime ore del giorno stesso.

Stabilito dunque che, se l'atto di acquisto è datato 9 giugno dell'anno "X", il *dies a quo* è il 10 giugno dell'anno "X", si tratta poi di individuare il giorno finale (rammentandosi per inciso che, sempre per effetto dell'articolo 2963, comma 2, del codice civile, il termine scade «*con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale*»). Orbene, se un termine decorre dal 10 giugno dell'anno "X" e se esso scade con il «*decorso [...] di cinque anni*», genera revocabilità dell'agevolazione l'atto di alienazione che sia stipulato entro le ore 24.00 del 10 giugno dell'anno "X + 5"<sup>(53)</sup> mentre diventa irrilevante l'atto di alienazione che sia stipulato dalle ore 0.01 in avanti del giorno 11 giugno dell'anno "X + 5": in altri termini, così come «*la prescrizione a mesi si verifica nel mese di scadenza e nel giorno di questo corrispondente al giorno del mese iniziale*» (articolo 2963, comma 4, del codice civile), non è possibile concludere diversamente (seppur in mancanza di una norma che lo affermi esplicitamente) per un termine che si computa "ad anni".

Quanto infine all'ipotesi che il giorno di scadenza cada in un giorno festi-

---

<sup>(52)</sup> Se ne veda una conferma nel disposto dell'articolo 1187 del codice civile, per il quale «*il termine fissato per l'adempimento delle obbligazioni è computato secondo le disposizioni dell'articolo 2963*»; cfr. pure l'articolo 155 del codice di procedura civile, per il quale «*nel computo dei termini a giorni o ad ore, si escludono il giorno o l'ora iniziali*»; inoltre, cfr. ad esempio Cass., 27 gennaio 1987, n. 757, in *Rep. Foro it.*, 1987, voce *Lavoro (rapporto)*, n. 2916, per la quale «*ancorché dettata in tema di prescrizione estintiva, la regola del secondo comma dell'art. 2963 cod. civ. - che esclude la computabilità del giorno nel corso del quale cade il momento iniziale del termine e stabilisce che la prescrizione si verifica con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale - costituisce un criterio generale per il computo del tempo*». In ambito fiscale, cfr. l'articolo 66, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui «*per il computo dei termini si applicano le disposizioni dell'art. 2963 del codice civile*».

<sup>(53)</sup> Cfr. Cass., 25 giugno 1987, n. 5607, in *Rep. Foro it.*, 1987, voce *Termini processuali civili*, n. 4, per la quale «*il computo dei termini ad anno deve eseguirsi con riferimento al calendario comune, "ex nomination dierum"*; pertanto, la scadenza del termine coincide con lo spirare del giorno numericamente corrispondente a quello di decorrenza del termine, senza tener conto del numero dei giorni intercorrenti».

vo<sup>(54)</sup>, anche sotto questo profilo non appare possibile distaccarsi dal principio per il quale, in tal caso, il termine scade il giorno immediatamente successivo a quello festivo, principio esplicitato sia nella legislazione civilistica<sup>(55)</sup> sia nella legislazione fiscale<sup>(56)</sup>.

Nel particolare caso infine della vendita di un “bene culturale”, occorre considerare che, ai sensi dell’articolo 60, comma 1, d. lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, lo Stato (oppure la Regione, la Provincia o il Comune) «*hanno facoltà di acquistare in via di prelazione i beni culturali alienati a titolo oneroso o conferiti in società, rispettivamente, al medesimo prezzo stabilito nell’atto di alienazione o al medesimo valore attribuito nell’atto di conferimento*»; che detta prelazione va «*esercitata nel termine di sessanta giorni dalla data di ricezione della denuncia prevista dall’articolo 59*» (articolo 61, comma 1, d. lgs. 22 gennaio 2004, n. 42); e che, «*in pendenza del termine prescritto dal comma 1 l’atto di alienazione rimane condizionato sospensivamente all’esercizio della prelazione e all’alienante è vietato effettuare la consegna della cosa*» (articolo 61, comma 2, d. lgs. 22 gennaio 2004, n. 42); ne dovrebbe conseguire che, se il quinquennio in questione scade mentre questa condizione è pendente, la stipula del contratto alienativo in data anteriore alla scadenza del quinquennio non provoca la revoca dell’agevolazione.

#### **9.4.7. Il “riacquisto” infrannuale con effetto esimente dalla revoca dell’agevolazione**

Come già detto, la Nota II bis, comma 4, all’articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, commina la revoca dell’agevolazione per il caso del «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*» a meno che «*il contribuente, entro un anno*<sup>(57)</sup> *dall’alienazione dell’immobile acquistato con i benefici di cui al presente*

---

<sup>(54)</sup> Sul concetto di “giorno festivo” cfr. anche la legge 27 maggio 1949, n. 260 (“Disposizioni in materia di ricorrenze festive”), la legge 4 marzo 1958, n. 132 (“Ricorrenza festiva del 4 ottobre in onore dei Patroni speciali d’Italia San Francesco d’Assisi e Santa Caterina da Siena”), la legge 5 marzo 1977, n. 54 (“Disposizioni in materia di giorni festivi”) e il d.P.R. 28 dicembre 1985 n. 792 (“Riconoscimento come giorni festivi di festività religiose determinate d’intesa tra la Repubblica italiana e la Santa Sede ai sensi dell’art. 6 dell’accordo, con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984 e ratificato con legge 25 marzo 1985, n. 121”).

<sup>(55)</sup> Per l’articolo 2963, comma 3, del codice civile, «*se il termine scade in giorno festivo, è prorogato di diritto al giorno seguente non festivo*». Identica disposizione vi è nell’articolo 155 del codice di procedura civile.

<sup>(56)</sup> Per l’articolo 66, comma 1, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, «*per il computo dei termini si applicano le disposizioni dell’art. 2963 del codice civile*».

<sup>(57)</sup> Per il calcolo di questo periodo può essere qui ripetuto quanto riportato nel paragrafo 8.2.7. di questo volume in tema di “riacquisto” da cui consegue il credito d’imposta.

*articolo, proceda all'acquisto*<sup>(58)</sup> *di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*<sup>(59)</sup>.

La ragione della norma è evidente: come già detto sopra, il legislatore intende dedicare l'agevolazione "prima casa" agli acquisti "stabili" e quindi non a quelli "temporanei" o "transitori" e, tanto meno, a quelli "speculativi"; con ciò tuttavia il legislatore si fa carico del problema che sorge in capo a chi, per le più svariate ragioni, si trova a cambiare casa prima del decorso del quinquennio dal precedente acquisto. Ebbene, chi dimostri (riacquistando entro l'anno) che l'alienazione della casa acquistata da meno di cinque anni è stata preordinata all'acquisto di un'altra casa destinata ad «abitazione principale», costui (oltre a potersi avvalere dell'agevolazione "prima casa" in sede di nuovo acquisto, ove ne abbia diritto) può dunque evitare la revoca dell'agevolazione che deriverebbe dall'alienazione infraquinquennale della casa precedentemente acquistata con il beneficio "prima casa".

Ora, focalizzando l'attenzione sull'atto di "riacquisto", la legge afferma che deve trattarsi di un «acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale». Occorre a questo riguardo sottolineare diverse tematiche:

- a) dovendosi trattare di un «acquisto» da effettuare «entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici», la sequenza da cui deriva l'effetto esimente del riacquisto è quella formata da "alienazione + acquisto", e quindi non avrebbe carattere esimente un nuovo acquisto anteriore alla alienazione (in altri termini, non si avrebbe, in tal caso, un "riacquisto"), anche se la alienazione intervenisse entro un anno dal nuovo acquisto<sup>(60)</sup>;
- b) la legge non qualifica ulteriormente il termine «acquisto», e quindi (anche

<sup>(58)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione studi tributari, Studio n. 389/2 del 30 dicembre 1995, paragrafo G, secondo cui «relativamente al limite temporale di un anno per l'acquisto si può aggiungere che entro tale termine deve essere stipulato o autenticato l'atto notarile di acquisto o presentata per la registrazione la scrittura privata non autenticata; o, in caso di atto giudiziario esso deve essere pubblicato o emanato entro l'anno. Non è sufficiente la sottoscrizione di un preliminare, anche se registrato entro l'anno; né è possibile che l'atto di acquisto sia anteriore a quello di vendita».

<sup>(59)</sup> Occorre notare che il comma 4 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1, si compone di quattro periodi, il quarto dei quali sancisce che «le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale». L'espressione «le predette disposizioni non si applicano» deve essere evidentemente riferita alle sole norme dettate per sanzionare, in senso lato, la revoca dell'agevolazione (e cioè a quelle su recupero dell'imposta, interessi e sanzione pecuniaria) ma non certo, ovviamente, a ritenere che la revoca dell'agevolazione provocata dalla mendacità delle dichiarazioni di "impossidenza" sia rimediabile mediante la vendita infraquinquennale della casa acquistata con l'agevolazione ottenuta con le dichiarazioni mendaci e acquisto infrannuale di un'altra casa da destinare ad abitazione principale del contribuente.

<sup>(60)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione studi tributari, Studio n. 389/2 del 30 dicembre 1995, paragrafo G, secondo cui non «è possibile che l'atto di acquisto sia anteriore a quello di vendita».

se è indubbiamente rilevante l'argomento secondo il quale, il "riacquisto" dovrebbe avere un "sapore" di "reinvestimento"<sup>(61)</sup>, si dovrebbe effettuare un acquisto a titolo oneroso) pare potersi trattare sia (com'è ovvio) di un acquisto "a titolo oneroso", sia di un acquisto "a titolo gratuito" (e, ad esempio, di una donazione)<sup>(62)</sup>; peraltro, pur ammettendosi la rilevanza

---

(61) L'argomento diventa però debole nel momento in cui si rifletta sul tema che non esistono nella legge indicazioni circa le modalità e i termini di questo ipotetico reinvestimento: è pacifico ad esempio che, venduta una casa per il prezzo di 100, il "riacquisto" che evita la decadenza possa avvenire per il prezzo di 30, così come, venduta una casa per il prezzo di 40, il "riacquisto" che evita la decadenza possa essere effettuato per il prezzo di 70; eccetera.

(62) In senso contrario cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 26 gennaio 2001 (sulla quale cfr. BUSANI, *Prima casa, maglie strette sulla residenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 febbraio 2001), secondo cui «si ritiene che il mancato riacquisto a titolo oneroso dell'immobile da parte del contribuente configura l'ipotesi di decadenza dalla agevolazione prevista dal richiamato comma 4 della nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, del testo unico dell'imposta di registro, in quanto, ai fini della disposizione sopra richiamata, la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento necessario per acquistare un nuovo immobile prima casa da adibire a propria abitazione principale. A tale conclusione si perviene dalla interpretazione logico-sistematica della norma in quanto il legislatore quando ha inteso riferirsi ai trasferimenti a titolo gratuito lo ha fatto espressamente».

Pare escludere che il "riacquisto" possa effettuarsi a titolo gratuito anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 125/E del 3 aprile 2008 (sulla quale cfr. BUSANI, *La donazione perde lo sconto*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 aprile 2008), secondo cui «si osserva, altresì, che nel caso in cui il contribuente venda l'immobile acquistato con i benefici di cui alla citata nota II-bis prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto e non riacquisti a titolo oneroso altra casa di abitazione entro un anno dalla vendita anzidetta, troverà applicazione il comma 4 della nota II-bis citata che dispone la decadenza dai benefici goduti per il primo acquisto, con conseguente recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria e applicazione della sovrattassa pari al trenta per cento delle stesse imposte».

Cfr. invece BUSANI, *Prima casa, maglie strette sulla residenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 febbraio 2001, per il quale «le Entrate (circolare 6/E) sostengono che l'agevolazione è perduta se non si ricompra "a titolo oneroso", in quanto "la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento necessario per acquistare un nuovo immobile". L'argomentazione ministeriale però è ingiustificata: la norma (comma 3 della Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa Parte I allegata al dpr 131/86) dispone infatti che la decadenza non si applica "nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale". Quindi deve trattarsi di un semplice "acquisto", non importa se a titolo oneroso o a titolo gratuito: e della tesi ministeriale del "reinvestimento" nella legge non c'è traccia».

Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.3, secondo il quale «altro problema è se il riacquisto possa essere a titolo di donazione. La lettera della legge non sembra escluderlo, perché parla di "acquisto di altro immobile" senza ulteriore specificazione. Si fa presente però, che l'Amministrazione Finanziaria, nella citata circolare n. 6/E del 26 gennaio 2001 afferma che il mancato riacquisto a titolo oneroso dell'immobile da parte del contribuente configura l'ipotesi di decadenza, in quanto, la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento per acquistare un nuovo immobile "prima casa" da adibire a propria abitazione principale. Ma, tale giustificazione non appare pertinente, dal momento che il trasferimento che determina la decadenza può essere non solo a titolo oneroso, e quindi, portare ad una riscossione di corrispettivo

dell'acquisto a titolo gratuito ai fini di impedire la revoca dell'agevolazione, pare inevitabile limitare l'ambito degli acquisti a titolo gratuito a quelli di natura "volontaria" (quali, appunto, la donazione), escludendo cioè gli acquisti "incidentali" (quale l'acquisto che si abbia a seguito dell'apertura di una successione) per il motivo che la legge palesemente si riferisce a una alienazione finalizzata al compimento di un *atto* d'acquisto, e non all'acquisto che derivi da un *fatto* (quale il decesso di un soggetto oppure, come nel caso dell'usucapione, il possesso e il decorso di un certo periodo di tempo);

- c) potendo il "riacquisto" avvenire a qualsiasi titolo, esso può dirsi effettuato anche all'atto della formazione del verbale di assegnazione di un alloggio al socio di una cooperativa edilizia<sup>(63)</sup>;
- d) ancora, il termine «acquisto», stante detta sua genericità, può concernere sia il diritto di piena o di nuda proprietà<sup>(64)</sup> (per intero o pro-quota) sia anche i diritti reali di godimento (anche qui, per intero o pro-quota)<sup>(65)</sup>; in

---

da reinvestire, ma anche a titolo gratuito. Argomento ulteriore, invece, a favore del riacquisto anche a titolo gratuito potrebbe trarsi dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448, che riconosce il credito di imposta recitando testualmente: "Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito della aliquota agevolata...un'altra casa di abitazione non di lusso ..."; non si ignora, però, che anche su questo punto, nonostante la inequivocabile lettera della legge, l'Amministrazione finanziaria interpreta la norma nel solo senso di acquisto a titolo oneroso».

<sup>(63)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 87/E dell'11 luglio 2005 (sulla quale cfr. BUSANI, *Con il preliminare salvo il bonus-casa per il riacquisto*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 luglio 2005; CASCARDO, *Il credito d'imposta e l'assegnazione provvisoria di unità immobiliari*, in *Cooperative e consorzi*, 10/2005, p. 587; COMMITTERI, *L'assegnazione dell'immobile da parte della cooperativa equivale all'acquisto "prima casa"*, in *Corr. Trib.*, 32/2005, p. 2569) ove è sancito che entro l'anno va registrato il verbale di assegnazione e che i presupposti oggettivi e soggettivi richiesti dalla legge per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" debbono sussistere sia al momento in cui viene formato il verbale di assegnazione (per effetto del quale il socio acquisisce la disponibilità del bene), sia al momento in cui viene stipulato il rogito notarile di assegnazione definitiva (che segna il momento di passaggio della proprietà). Dato che il credito d'imposta presuppone che per il "riacquisto" sia ottenuta l'agevolazione "prima casa", è necessario che il verbale riporti le dichiarazioni che la legge richiede all'acquirente quale presupposto per l'ottenimento dell'agevolazione stessa.

Cfr. pure Comm. Trib. Reg. Campania, 5 febbraio 2007, n. 2, secondo cui «non opera la decadenza del beneficio ex legge 549/95 qualora il contribuente entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici prima casa proceda all'acquisto di altro immobile da adibire ad abitazione principale anche quando tale acquisto si sostanzia nella adesione a cooperativa edilizia e nella successiva assegnazione di unità abitativa. Tali comportamenti, infatti, costituiscono acquisto a tutti gli effetti di un altro immobile potendo essere considerati compravendita di cosa futura senza previsione di altra successiva manifestazione di volontà».

<sup>(64)</sup> L'acquisto della nuda proprietà non è incompatibile con il fatto che l'acquirente debba destinare l'abitazione oggetto di "riacquisto" a propria "abitazione principale": Comm. Trib. Reg. Lazio, 19 marzo 2008, n. 15.

<sup>(65)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, paragrafo 2.2.11,

altri termini, non è prescritto nulla dalla legge in ordine al punto se l'effetto esimente del "riacquisto" sia condizionato alla "qualità" e alla "quantità" dei diritti ceduti e acquistati e quindi deve ritenersi che la revoca dell'agevolazione sia impedita:

- qualsiasi sia stato l'oggetto dell'atto di "acquisto precedente" (e quindi è indifferente che si trattasse di proprietà, piena o nuda, o di altri diritti reali o che si trattasse di quote dei predetti diritti);
- qualsiasi sia stato l'oggetto dell'atto di alienazione (e quindi anche qui è indifferente che si trattasse di proprietà, piena o nuda, o di altri diritti reali o che si trattasse di quote dei predetti diritti); e:
- qualsiasi sia pure l'oggetto dell'atto di "acquisto successivo" (e quindi è di nuovo indifferente che si tratti di proprietà, piena o nuda, o di altri diritti reali o che si tratti di quote dei predetti diritti);

né occorre che vi sia omogeneità di oggetto nei due acquisti (cioè la revoca dell'agevolazione ad esempio si argina se si compra l'usufrutto di un'abitazione dopo aver venduto la nuda proprietà di un'abitazione, acquistata con l'agevolazione "prima casa" e poi venduta; ancora, non vi è revoca dell'agevolazione se un dato soggetto, una volta venduta un'abitazione prima del matrimonio, comperi poi una nuova abitazione in comunione con il proprio coniuge; eccetera)<sup>(66)</sup>;

- e) si matura una fattispecie di "riacquisto" con effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione "prima casa" se l'alienazione della casa acquistata con l'agevolazione sia effettuata da un soggetto il quale poi benefici di un acquisto effettuato dal suo coniuge in regime di comunione legale dei beni (ad esempio: Tizio ha comprato con l'agevolazione una casa prima di sposarsi, che aliena entro il quinquennio; entro un anno dalla alienazione, il coniuge di

---

secondo cui «qualora due coniugi in regime di separazione abbiano acquistato, ciascuno per proprio conto, due immobili fruendo entrambi dell'agevolazione c.d. "prima casa" ed entro il quinquennio li rivendano ed acquistino congiuntamente per quote, entro un anno dalla precedente vendita, un immobile da adibire a propria abitazione principale, godono dell'agevolazione c.d. "prima casa" in quanto la norma (comma 4 della citata nota II-bis) non esclude la possibilità di riacquistare un immobile anche per quote»; e CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.3, secondo il quale «il riacquisto può riguardare diritto diverso da quello precedente, quindi, indifferentemente piena proprietà, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione e proprietà superficaria, per un prezzo anche minore di quello riscosso in occasione della precedente cessione, se effettuata a titolo oneroso. Si ritiene che il riacquisto possa riguardare anche quota di abitazione, purché il contribuente, in questo caso, come nel caso di acquisto di nuda proprietà, sia in condizione di provare che adibisce l'immobile a propria abitazione principale».

<sup>(66)</sup> Non vi è pertanto ragione di dubitare della legittimità costituzionale della norma che non prevede che l'effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione possa dipendere anche dal "riacquisto" di un diritto reale parziario, come invece è stato prospettato nell'ordinanza di rimessione che ha dato luogo alla ordinanza di inammissibilità (per irrilevanza nel giudizio a quo) di Corte Cost., 13 febbraio 2009, n. 46, in *Boll. trib.*, 2009, p. 663.

Tizio, nel frattempo appunto coniugatosi, effettua l'acquisto, in comunione legale, di una casa che i coniugi destinano a propria abitazione principale); invero, così come l'acquisto agevolato effettuato da un coniuge, profitta anche all'altro coniuge e impedisce a quest'ultimo di effettuare un nuovo acquisto agevolato<sup>(67)</sup>, così corrispondentemente di detto nuovo acquisto l'altro coniuge può beneficiare come evento che impedisce il verificarsi in capo a lui della revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale<sup>(68)</sup>;

- f) il termine «acquisto» evoca un effetto traslativo già verificato e non in attesa di verifica, come ad esempio accade nel caso di stipula del contratto preliminare<sup>(69)</sup>; per evitare la decadenza occorre pertanto la stipula di un contratto definitivo e non sarebbe sufficiente l'assunzione di un obbligo a contrarre<sup>(70)</sup>; né assume rilevanza il fatto che l'acquirente abbia pagato per

<sup>(67)</sup> Su questa materia si veda il paragrafo 5.11. di questo volume.

<sup>(68)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 13 marzo 2005, paragrafo 3.8, secondo il quale «il coniuge acquirente della "prima casa" come bene personale che rivenda l'immobile entro il quinquennio e riacquisti entro l'anno un'abitazione in regime di comunione legale, non decade dall'agevolazione poiché per l'immobile riacquistato "in comunione legale con il coniuge" può legittimamente dichiarare di "procedere all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale". E questo per una duplice serie di argomentazioni che si traggono dalla lettera della norma c.d. "agevolativa". La prima, dalla lettera b) del comma 1, della nota II-bis, secondo la quale è preclusivo all'agevolazione la titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge (e solo con questi e non con altri) 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. La seconda, che appare ancora più pregnante, è rappresentata dalla preclusione di cui alla lettera c) della nota, laddove l'acquisto anche di quote, anche in regime di comunione legale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni è preclusivo alla richiesta di agevolazioni. Laddove il riferimento all'acquisto del coniuge considera evidentemente l'ipotesi dell'acquisto effettuato da uno solo dei coniugi che cade in comunione legale. D'altra parte la circolare 19/E già citata, al paragrafo 2.2.11. afferma che: "Qualora due coniugi in regime di separazione abbiano acquistato, ciascuno per proprio conto, due immobili fruendo entrambi dell'agevolazione c.d. "prima casa" ed entro il quinquennio li rivendano e acquistino congiuntamente per quote, entro un anno dalla precedente vendita, un immobile da adibire a propria abitazione principale, godono della agevolazioni c.d. "prima casa" in quanto la norma (comma 4 della citata nota II-bis) non esclude la possibilità di riacquistare un immobile anche per quote"».

<sup>(69)</sup> Cfr. PETRELLI, *Contratto preliminare per il riacquisto della prima casa, decadenza dalle agevolazioni e credito d'imposta*, in *Notariato*, 4/2004, p. 421; CASALINI - CHIZZINI, *Il contratto preliminare di vendita non evita la decadenza del beneficio "prima casa"*, in *Corr. Trib.*, 24/2004, p. 1930; e CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione studi tributari, Studio n. 389/2 del 30 dicembre 1995, paragrafo G, secondo cui «relativamente al limite temporale di un anno per l'acquisto si può aggiungere che entro tale termine deve essere stipulato o autenticato l'atto notarile di acquisto o presentata per la registrazione la scrittura privata non autenticata [...]. Non è sufficiente la sottoscrizione di un preliminare, anche se registrato entro l'anno».

<sup>(70)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 66/E del 3 maggio 2004, secondo cui «il contratto preliminare di vendita di un immobile non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo; soltanto alla stipula di quest'ultimo si produce l'effetto traslativo del bene. Nel caso in esame non risulta di conseguenza

intero il prezzo dovuto al venditore o che il venditore abbia emesso fattura per l'intero prezzo o abbia effettuato la consegna della casa;

---

soddisfatta la condizione del riacquisto di altro immobile entro un anno dalla vendita del primo, di cui alla richiamata nota II-*bis* del comma 4». Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTA-RIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.4, secondo il quale «nell'ipotesi prospettata si decade dalle agevolazioni, poiché entro l'anno dalla precedente vendita si deve procedere alla stipula di un atto con effetti reali, in forza del quale si acquista la proprietà del nuovo immobile. Il contratto preliminare di vendita di un immobile non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo, con il quale ultimo si produce l'effetto traslativo del bene».

Cfr. però BUSANI, *Con il preliminare salvo il bonus-casa per il riacquisto*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 luglio 2005, ove, nel commentare la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 87/E dell'11 luglio 2005, in tema di spettanza del credito d'imposta in caso di "riacquisto" mediante assegnazione in via provvisoria di un alloggio, da parte di una cooperativa a proprietà divisa (e ciò anche se entro l'anno non viene stipulato pure l'atto notarile di assegnazione definitiva), si è rilevato che «le Entrate non ravvisano nell'espressione normativa ("ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno", articolo 7 della legge 448/98) un riferimento tassativo all'acquisizione del solo diritto di proprietà (o di altro diritto reale)» e che «d'altro canto, in tale concetto di "acquisizione a qualsiasi titolo" viene fatta rientrare la situazione dell'assegnatario di una cooperativa e cioè del destinatario di un'attività mediante la quale "si perviene alla concreta individuazione dell'alloggio [...]". Il connotato eventualmente provvisorio dell'atto di assegnazione [...] non toglie che l'assegnazione abbia carattere definitivo in ordine alla determinazione del soggetto e dell'alloggio" (Cassazione, 9395/99)». In altri termini, «in questa apertura delle Entrate si può ravvisare un consistente spiraglio per ammettere che il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa spetta anche a chi, entro un anno dalla precedente vendita, stipula un semplice contratto preliminare: lo dimostra non solo il rilievo che anche nel contratto preliminare, al pari della assegnazione provvisoria da parte di una cooperativa, "si perviene alla concreta individuazione dell'alloggio", ma pure la considerazione che la sentenza della Suprema corte n. 5665, del 10 aprile 2003, ha ritenuto che "nessuno dubita più che al socio compete senz'altro il rimedio di cui all'articolo 2932 del Codice civile - esecuzione in forma specifica - in caso di mancata assegnazione da parte della cooperativa dell'alloggio prenotato e costruito", rimedio previsto per il mancato adempimento dell'obbligo derivante da un contratto preliminare a concludere il contratto definitivo. Né da queste conclusioni ci si dovrebbe distogliere notando che, nella disciplina delle imposte sui redditi, sulla determinazione dei redditi degli alloggi assegnati in via provvisoria ai soci di una cooperativa, l'Amministrazione finanziaria ha affermato (risoluzione 880/76) che "la situazione che viene a determinarsi per effetto della menzionata provvisoria assegnazione non appare diversa, nella sostanza, da quella tipicamente propria del diritto reale di abitazione, sia perché la materiale disponibilità e il pieno godimento dell'alloggio da parte dell'assegnatario degradano la posizione giuridica della cooperativa", che mantiene "i soli poteri del nudo proprietario, sia perché a tale conclusione induce, altresì, l'analisi dei caratteri essenziali del diritto acquisito dal socio, i quali non sono dissimili da quelli che contrassegnano il diritto reale di abitazione". Se infatti sotto il profilo Irpef la situazione dell'assegnatario viene ritenuta non dissimile rispetto al diritto reale di abitazione (ciò che invece non accade per il promissario acquirente di un contratto preliminare), la stabilità dell'acquisto dell'assegnatario è in tutto e per tutto equiparabile a quella del promissario acquirente di un contratto preliminare e pertanto, sotto il profilo del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, non sembrano plausibili distinzioni tra le due posizioni».

- g) la legge non richiede che al nuovo acquisto venga applicata la tassazione con l'agevolazione "prima casa"<sup>(71)</sup> né richiede che l'acquirente si trovi nelle condizioni per ottenere l'agevolazione "prima casa"<sup>(72)</sup>;
- h) la legge non richiede che il nuovo acquisto abbia a oggetto una casa "non di lusso";
- i) la legge non dice nulla circa l'ubicazione della casa oggetto di nuovo acquisto, aprendosi pertanto l'eventualità che essa possa essere ubicata anche al di fuori del territorio nazionale (sempre che a una casa ubicata all'estero possa essere attribuita la qualifica di "abitazione principale");
- l) la legge richiede invece che si tratti dell'«acquisto» di un «immobile da adibire a propria abitazione principale», ciò di cui ci si occupa nel successivo paragrafo, cosicché occorre concludere che la fattispecie esimente dalla revoca dell'agevolazione "prima casa", ottenuta in sede di acquisto della casa poi alienata prima del decorso del quinquennio, sia una fattispecie a formazione progressiva che consta di un evento con rilevanza giuridica (l'atto di acquisto) e di un evento con rilevanza materiale (la destinazione della casa oggetto di "riacquisto" quale «abitazione principale» dell'acquirente).

#### 9.4.7.1. La destinazione ad "abitazione principale" della casa oggetto di "riacquisto"

Come già detto, la Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, commina la revoca dell'agevolazione per il caso del trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili «acquistati con i benefici di cui al presente articolo» prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, a meno che il contribuente, entro un anno «dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo» proceda all'acquisto di altro immobile «da adibire a propria abitazione principale»<sup>(73)</sup>.

---

<sup>(71)</sup> Qualora, per il nuovo acquisto, non venga applicata l'agevolazione "prima casa", esso vale dunque a impedire bensì la revoca dell'agevolazione ottenuta per il precedente acquisto, ma non a originare il credito d'imposta per "riacquisto" infrannuale, in quanto, presupposto per il credito d'imposta è che l'atto di "riacquisto" ottenga l'agevolazione "prima casa". Cfr. su questo punto il paragrafo 8.2. di questo volume.

<sup>(72)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.3, secondo il quale «il riacquisto può riguardare un immobile per il quale non vengono richiesti i benefici; infatti, la norma non richiede un riacquisto agevolato».

<sup>(73)</sup> Una eccezione rispetto all'onere di destinazione ad «abitazione principale» della casa il cui acquisto evita la revoca dell'agevolazione dovrebbe essere quello del "riacquisto" effettuato «dal personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare, nonché da quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile» (articolo 66, comma 1, legge 21 novembre 2000, n. 342): su questo punto si veda il paragrafo 5.12. di questo volume.

Va innanzitutto notato che questo riferimento alla «*abitazione principale*» è molto probabilmente il frutto di un errore di coordinamento normativo nell'ambito della congerie di provvedimenti legislativi emanati nel tempo nella materia della agevolazione "prima casa". Infatti:

- a) il concetto di "abitazione principale" comparve nella legislazione sull'agevolazione "prima casa" con il d.l. 23 gennaio 1993, n. 16 (convertito in legge 24 marzo 1993 n. 75), il cui articolo 1, comma 2, dispose infatti che l'agevolazione "prima casa" si sarebbe potuta applicare, tra l'altro, «*a condizione che nell'atto di acquisto il compratore dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzioni di fabbricato idoneo ad abitazione e di volerlo adibire a propria abitazione principale*»;
- b) la medesima norma proseguiva poi affermando che «*se gli immobili acquistati con i benefici previsti dal presente comma vengono ceduti a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data dell'atto del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una soprattassa del 30 per cento delle imposte stesse*»; ma che detta conseguenza non si aveva «*nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente comma, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*»;
- c) ebbene, la dichiarazione di intenti sull'adibire ad «*abitazione principale*» la casa acquistata con l'agevolazione "prima casa" scomparve già nella legislazione immediatamente successiva (l'articolo 16 del d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, in legge 19 luglio 1993 n. 243) nella quale invero venne richiesto solamente «*che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione*»;
- d) rimase peraltro (ecco qui il probabile errore di mancato coordinamento) la menzione dell'acquisto dell'abitazione principale quale evento esimente dalla revoca dell'agevolazione per cessione infraquinquennale della casa acquistata con l'agevolazione "prima casa"; più precisamente la legge prevedeva infatti che «*in caso [...] di trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici [...], prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al*

---

Un'altra eccezione potrebbe essere quella del "riacquisto" operato dal «*cittadino italiano emigrato all'estero*»: questi, come visto al paragrafo 5.8. di questo volume, può ottenere l'agevolazione per l'acquisto della "prima casa" alla sola condizione «*che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano*» (Nota II-bis, comma 1, lett. a), all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986); cosicché, se egli beneficia di questo particolare vantaggio in sede di originario acquisto, non si vedrebbe perché, in caso di alienazione infraquinquennale, egli debba destinare il nuovo acquisto a propria "abitazione principale" per evitare la revoca dell'agevolazione ottenuta per l'originario acquisto.

*30 per cento delle stesse imposte. [...] Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici richiamati nella presente nota, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale»* (tra l'altro, che la presenza in questa norma dell'espressione «*abitazione principale*» abbia un carattere del tutto precario è altresì dimostrato dal fatto che si tratta di un concetto che la legge, come appena oltre si vedrà, non si è mai fatta carico di definire).

Nonostante che, dunque, la previsione della destinazione ad «abitazione principale» della casa oggetto di «riacquisto» sia evidente frutto di un errore di coordinamento normativo, la prescrizione dell'odierna legislazione, di subordinare il mantenimento dell'agevolazione (ottenuta per l'acquisto dell'immobile ceduto prima del quinquennio) al fatto di riacquistare, entro un anno, un'altra casa da adibire ad «abitazione principale», potrebbe anche avere un senso (o meglio, ad essa si potrebbe anche dare un senso a posteriori, essendo comunque il frutto di un errore del legislatore). Questo senso potrebbe essere il seguente: già s'è detto<sup>(74)</sup> che la legge non prescrive come presupposto per l'ottenimento dell'agevolazione «prima casa» il fatto che l'acquirente vada ad abitare nell'immobile acquistato (ad esempio, è sufficiente che l'acquirente risieda o lavori nel medesimo Comune ove è ubicata la casa oggetto dell'acquisto agevolato); ebbene, se la casa acquistata con l'agevolazione sia alienata prima del quinquennio, evidentemente la legge non reputa l'acquirente degno di mantenere l'agevolazione (ottenuta in sede di acquisto della casa poi alienata) in quanto essa è stata pensata per favorire l'acquisto «stabile» di una abitazione e quindi non un acquisto «temporaneo» né tanto meno un acquisto «speculativo»; ora, se dunque l'abitazione acquistata con l'agevolazione sia alienata entro il quinquennio, la dimostrazione che la vendita è stata preordinata a un nuovo «stabile» acquisto potrebbe essere desunta proprio dal fatto che il nuovo acquisto sia destinato appunto non a una qualsiasi «prima casa» ma a una effettiva «*abitazione principale*» dell'acquirente (requisito dunque invero non richiesto per l'ottenimento dell'agevolazione «prima casa» in sede di acquisto, ma invece richiesto per evitare di perdere l'agevolazione ottenuta in occasione del precedente acquisto della casa poi alienata prima del decorso del quinquennio)<sup>(75)</sup>.

<sup>(74)</sup> Si veda più ampiamente su questo punto il paragrafo 5.5.1. di questo volume.

<sup>(75)</sup> Si può in tal senso trarre spunto anche da Cass., 21 dicembre 1998, n. 12737, in *Riv. giur. trib.*, 1999, p. 752 (peraltro riferita alla previgente normativa, di cui all'articolo 1, comma 6, legge 22 aprile 1982, n. 168, per la quale l'acquirente doveva dichiarare, con riferimento alla casa oggetto di acquisto «*di adibirla a propria abitazione*»), secondo cui «la lettera della legge, in altri termini, indica che il legislatore non ha inteso agevolare meri progetti di future (ed eventuali) sistemazioni abitative, ma attuali e concrete utilizzazioni degli immobili acquistati come abitazione da parte di acquirenti» cosicché «l'agevolazione prevista dalla norma di cui si tratta può essere mantenuta solo se l'acquisto sia seguito dalla effettiva realizzazione della destinazione dell'immobile acquistato ad abitazione propria».

Cfr. anche Corte Cost., 13 febbraio 2009, n. 46, in *Boll. trib.*, 2009, p. 663, secondo cui è

Comunque, a parte queste considerazioni in tema di *ratio legis*, visto che la legge richiede la destinazione ad «*abitazione principale*» della casa oggetto di “riacquisto”, affinché detto “riacquisto” abbia effetto esimente dalla revoca dell’agevolazione che altrimenti deriverebbe dall’alienazione infraquinquennale, occorre definire anzitutto il concetto di «*abitazione principale*», che, non essendo definito nella normativa in esame ed essendo pure sconosciuto alla legislazione sulle imposte indirette, è inevitabile desumere dalla disciplina di altre imposte, vale a dire, ad esempio<sup>(76)</sup>:

- a) dall’articolo 10, comma 3-bis, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (il testo unico delle imposte sui redditi), secondo il quale «*per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l’unità immobiliare non risulti locata*»;
- b) dall’articolo 15, comma 1, lett. b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (il predetto testo unico delle imposte sui redditi), secondo il quale «*per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente*»;
- c) dall’articolo 8, comma 2, d. lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (la legge istitutiva dell’Ici), per il quale si intende per «*unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo [...], salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica*» precisandosi comunque che «*per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente, che la possiede a titolo di proprietà usufrutto o altro diritto reale, e i suoi familiari dimorano abitualmente*».

Occorre peraltro notare che, nella normativa appena riportata, si equipara il caso della dimora del contribuente a quello della dimora dei suoi famigliari (salvo sottolineare che, nei primi due casi, il soggetto “contribuente” e i soggetti

---

manifestamente infondata la questione di legittimità costituzione della norma in esame, nella parte in cui prevede l’obbligo di adibire a propria abitazione principale l’altro immobile acquistato in piena proprietà, in quanto non è irragionevole «la non omogeneità delle condizioni di accesso alle agevolazioni “prima casa” rispetto ai presupposti per i quali opera la deroga alla decadenza per violazione del divieto di alienazione infraquinquennale» in quanto il legislatore tributario ha voluto «adottare una scelta che implichi maggiori restrizioni dal punto di vista degli adempimenti ed oneri del contribuente al fine di conservare l’efficacia delle misure fiscali di favore».

<sup>(76)</sup> Inoltre, senza definire però il concetto, di «*abitazione principale del cedente o dei suoi familiari*» si parla nell’articolo 67, comma 1, lett. b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (in tema di plusvalenza per alienazione infraquinquennale di beni immobili); di «*abitazione principale dell’acquirente o di suoi parenti e affini entro il terzo grado*» si parla nell’articolo 67, comma 3, lett. c), r.d. 16 marzo 1942, n. 267 (in tema di azione revocatoria fallimentare); di «*immobili da costruire, nei quali l’acquirente si impegna a stabilire, entro dodici mesi dalla data di acquisto o di ultimazione degli stessi, la residenza propria o di suoi parenti o affini entro il terzo grado*» si parla nell’articolo 10, comma 1, d. lgs. 20 giugno 2005, n. 122 (sempre in tema di azione revocatoria fallimentare).

“familiari del contribuente” sono disgiunti da una «o» mentre nel terzo caso sono collegati da una «e», ciò che non può non avere rilevanza) e che invece nella Nota II bis, comma 4, all'articolo 1, TP1, si parla dell'acquisto, da parte del contribuente, di altro immobile «*da adibire a propria abitazione principale*»; espressione dalla quale è problematico derivare la conclusione (a causa dell'aggettivo «*propria*») che la revoca dell'agevolazione avuta sull'acquisto precedente sia evitata dalla destinazione della casa oggetto di nuovo acquisto ad abitazione principale (non del contribuente alienante ma solo) dei «*familiari*» del contribuente stesso (quanto al concetto di «*familiari*», pare opportuno riferirsi all'articolo 5, comma 5, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, secondo cui «*si intendono per familiari [...] il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado*» seppur si tratti di espressione legislativa espressamente dettata «*ai fini delle imposte sui redditi*»).

Si pone inoltre il problema di stabilire quanto tempo abbia il contribuente per dar luogo concretamente alla destinazione ad “abitazione principale” della casa oggetto di “riacquisto” (si pensi al caso dell'acquisto di una abitazione locata a terzi, nella quale, finché permane questa occupazione, non è evidentemente possibile per l'acquirente posizionarvi la propria “abitazione principale”<sup>(77)</sup> e per quanto tempo detta destinazione debba permanere.

Sul primo punto, va notato che, da un lato, la Cassazione ha sancito che «l'acquirente non deve dilazionare l'attuabilità oltre l'indicato limite di ragionevolezza ad esempio la presenza di diritti di godimento di terzi con scadenza non determinata o comunque eccedente da una logica aspettativa di prossimità»<sup>(78)</sup> e che, dall'altro, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto «che quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio, il contribuente se voleva beneficiare delle agevolazioni fiscali - meglio, se voleva conservare le agevolazioni - doveva avere realizzato la finalità dichiarata “di destinare ad abitazione l'immobile acquistato”» e ciò in quanto «la lettera della legge [...] indica che il legislatore non ha inteso agevolare meri progetti di future (ed eventuali) sistemazioni abitative, ma attuali e concrete utilizzazioni degli immobili acquistati come abitazione»<sup>(79)</sup>.

Sul secondo punto, dalla legge non è dato desumere alcunché (ad ulteriore

---

<sup>(77)</sup> Si pone poi anche qui il problema di stabilire se si possa dare ingresso - come pare - all'esimente per “forza maggiore”, concetto sul quale si veda il paragrafo 5.5.3. del presente volume.

<sup>(78)</sup> Cass., Sez. Unite, 21 novembre 2000, n. 1196, in *Foro it.*, 2000, I, p. 3446, con nota di ANNECCHINO.

<sup>(79)</sup> Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 192/E del 6 ottobre 2003, sulla quale cfr. BUSANI, *Prima casa, il fisco fa ordine*, in *Il Sole 24 Ore*, 7 ottobre 2003. Cfr. anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.9; BLEVE, *Agevolazioni “prima casa”: termine triennale per destinare l'immobile ad abitazione* in *Dir. Prat. Trib.*, 5/2001, II, p. 842. Cfr. anche, seppur non esattamente in termini, Cass., 11 giugno 2008, n. 15411, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

conferma che il riferimento al concetto di «*abitazione principale*» nella normazione sull'acquisto della “prima casa” è del tutto precario, perché evidente frutto di un errore di coordinamento normativo, cui sopra s'è accennato): la conclusione non può allora non essere che nel senso di ritenere non necessaria la destinazione ad “abitazione principale” per un periodo minimo di tempo<sup>(80)</sup>, cosicché pare diventare sufficiente (a meno che non si tratti di un atteggiamento palesemente simulato o “abusivo” della norma agevolatrice)<sup>(81)</sup> anche una destinazione “momentanea” (e pure se questa sia evidentemente una conclusione che è lungi dal dare soddisfazione; ma è difficile dare un senso a posteriori a una norma che è nata senza senso, come sopra è stato illustrato).

Quanto poi al tema se vi siano particolari adempimenti da compiere o dichiarazioni da rilasciare per conseguire l'effetto che il “riacquisto” abbia il voluto effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione, e quindi sia qualificabile come “riacquisto” di una casa destinata ad «abitazione principale» del contribuente in questione, occorre innanzitutto osservare che, come già detto, la Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, commina la revoca dell'agevolazione per il caso del trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili «*acquistati con i benefici di cui al presente articolo*» prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, a meno che, appunto, il contribuente, entro un anno «*dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo*» proceda all'acquisto di altro immobile «*da adibire a propria abitazione principale*».

Ora, il tenore letterale della norma (immobile «*da adibire a propria abitazione principale*») potrebbe anche indurre a ritenere che, per conseguire l'effetto esimente, sarebbe sufficiente l'espressione da parte dell'acquirente della mera *intenzione* di voler adibire il nuovo acquisto a fungere da propria «*abitazione principale*», senza cioè che si renda rilevante una effettiva *destinazione* in tal senso. In effetti, nonostante che questa sia una possibilità interpretativa non certo implausibile, l'opinione univoca (di dottrina, giurisprudenza e prassi) è nel senso di ritenere l'effetto esimente conseguibile non a seguito dell'espressione di una mera intenzione ma in dipendenza del concreto utilizzo della casa oggetto di “riacquisto” quale «*abitazione principale*» del contribuente in questione.

Da ciò giocoforza consegue dunque che, originandosi l'effetto esimente in dipendenza del *fatto* del concreto utilizzo della casa oggetto di “riacquisto” quale

---

<sup>(80)</sup> Si veda, di contro, la previsione secondo cui l'imponibilità della plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, è esclusa se la vendita concerna «*unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari*».

<sup>(81)</sup> Si veda, per associazione di idee, quanto sopra detto al paragrafo 5.5. in tema di abusivo adempimento, da parte dell'acquirente, della promessa di trasferimento entro diciotto mesi della propria residenza nel Comune ove è sito l'immobile acquistato con l'agevolazione, per effetto del subitaneo ritrasferimento di detta residenza ad altro Comune.

«*abitazione principale*» del suo acquirente, detto effetto esimente non è, in particolare, condizionato dalla circostanza che l'atto di acquisto contenga determinate espressioni o determinate dichiarazioni da parte dell'acquirente stesso; cosicché, l'effetto esimente si consegue anche se l'atto di "riacquisto" sia completamente silente sul punto che esso vale quale presupposto per la venuta in essere della fattispecie a formazione progressiva (composta dall'atto di acquisto e dalla destinazione dell'oggetto di tale atto ad «*abitazione principale*» dell'acquirente) utile ad evitare la revoca dell'agevolazione "prima casa" ottenuta dal contribuente in sede di originario acquisto della casa poi alienata prima del decorso di un quinquennio.

#### 9.4.7.2. L'alienazione e il "riacquisto" di pertinenze

Come visto sopra, il "riacquisto" assume efficacia esimente rispetto alla revoca dell'agevolazione che conseguirebbe all'alienazione infraquinquennale dei beni acquistati con l'agevolazione "prima casa" qualora si tratti dell'«*acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*».

Appare pertanto da escludere che la revoca dell'agevolazione sia evitata nel caso di vendita di una casa acquistata con l'agevolazione "prima casa" e "riacquisto" (agevolato o meno) di una unità immobiliare da destinare a pertinenza dell'abitazione principale del contribuente (per immaginare questo caso occorre pensare a una situazione simile alla seguente: nel gennaio 2005 Tizio compra con l'agevolazione una casa con un garage; nel marzo 2006 Tizio compra un'altra casa, senza agevolazione, destinandola a propria abitazione principale; nel giugno 2007 Tizio aliena la casa e l'autorimessa comprate nel 2005; nel gennaio 2008 Tizio compra un'autorimessa da destinare a pertinenza della sua abitazione principale, comprata nel 2006).

Un altro caso da valutare è quello della alienazione infraquinquennale di una pertinenza di un edificio abitativo acquistata con l'agevolazione "prima casa": qui la revoca dell'agevolazione dovrebbe essere evitata nel caso di "riacquisto" entro un anno di altro bene da destinare a pertinenza dell'abitazione principale dell'acquirente (per la considerazione che le pertinenze seguono il medesimo regime giuridico del bene principale a cui servizio od ornamento esse sono destinate). L'Amministrazione ha invece ritenuto che il credito d'imposta non sorge nel caso di alienazione di una pertinenza, acquistata con l'agevolazione "prima casa", e di successivo "riacquisto" agevolato di un'altra pertinenza, e ciò in quanto requisito essenziale per l'originazione del credito d'imposta sarebbe che oggetto di "riacquisto" deve necessariamente essere un fabbricato abitativo<sup>(82)</sup>.

---

<sup>(82)</sup> Secondo Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 30/E del 1° febbraio 2008 (sulla quale cfr. BUSANI, *Sconto prima casa per il nuovo box*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 febbraio 2008), «nell'ipotesi di vendita nel quinquennio dell'immobile agevolato, l'acquisto di un bene diverso dalla casa da destinare ad abitazione principale non soddisfa le condizioni poste dalla norma per la conferma

### 9.4.7.3. Il “riacquisto” mediante costruzione o ristrutturazione

Come già detto, la revoca dell’agevolazione si evita se l’acquirente della “prima casa”, «*entro un anno dall’alienazione dell’immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all’acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*».

L’Amministrazione Finanziaria<sup>(83)</sup> consente di ricomprendere, nel concetto di «*acquisto*» che evita la revoca dell’agevolazione “prima casa”, pure l’ipotesi della costruzione di una “abitazione principale” su area di proprietà del soggetto che abbia alienato nel quinquennio la casa acquistata con detta agevolazione.

Questa interpretazione, oltremodo estensiva, si giustifica per l’intento di non voler creare disparità di trattamento tra il caso di chi effettua il reinvestimento del ricavato dalla vendita di una abitazione acquistando la titolarità di una nuova “abitazione principale” mediante un’attività negoziale e il caso di chi invece vi provvede direttamente mediante un’attività “materiale”, e cioè costruendo la casa su terreno di sua proprietà.

Dato dunque che il “riacquisto” con effetto esimente dalla revoca dell’agevolazione non deve necessariamente beneficiare dell’agevolazione “prima casa” (esso infatti deve essere caratterizzato “solo” dal fatto di avere a oggetto una casa da destinare ad “abitazione principale”), è plausibile ritenere che, quando il “riacquisto” è concretato non da un’attività negoziale ma da un’attività “materiale” (e cioè l’esecuzione di lavori edili), esso possa consistere in uno qualsiasi dei seguenti eventi:

- a) nell’affidamento in appalto dei lavori;

---

dell’agevolazione “prima casa”. Ciò posto, si deve escludere la conferma del beneficio nell’ipotesi prospettata dall’interpellante, che riguarda il riacquisto di un box da destinare a pertinenza della casa di abitazione. La decadenza dal beneficio “prima casa” comporta il mancato riconoscimento del credito d’imposta di cui all’art. 7 della legge n. 448 del 1998 (v. circolare n. 38 del 2005), in quanto requisiti essenziali per fruire del credito in parola è che agli atti di acquisto degli immobili (quello acquistato e rivenduto e quello acquistato successivamente), competa il regime agevolato di cui all’art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR».

<sup>(83)</sup> Cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 44/E del 16 marzo 2004, secondo cui «occorre precisare che all’acquisto di terreni non si applica, in ogni caso, il regime di favore previsto per la “prima casa”, in quanto l’articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, del Testo unico, espressamente stabilisce l’applicazione dell’aliquota del 3% “se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso”. Tuttavia è da ritenere confermata l’agevolazione fruita al momento dell’acquisto del fabbricato ceduto, nel caso in cui sul terreno acquistato venga realizzato, entro un anno dalla vendita, un fabbricato utilizzabile come abitazione principale. In altri termini, si ritiene che per non incorrere nella decadenza dal beneficio c.d. “prima casa”, non è di per sé sufficiente l’acquisto entro un anno del terreno, richiedendosi a tal fine che - entro l’anno dall’alienazione - venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato: è sufficiente che lo stesso venga ad esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico; deve quindi esistere almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura (articolo 2645-bis, comma 6, c.c.)».

- b) nell'esecuzione dei lavori in economia<sup>(84)</sup>;
- c) in lavori di nuova costruzione<sup>(85)</sup> o in lavori di "recupero" di un manufatto preesistente<sup>(86)</sup>.

Quanto alla durata di tali lavori, visto che si deve comunque trattare di un "riacquisto" «entro un anno»<sup>(87)</sup>, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che entro

---

<sup>(84)</sup> Nel caso di costruzione "in economia", l'acquisto dei beni sconta l'aliquota Iva del 4 per cento "a regime", e non in dipendenza del fatto che si tratti della "prima casa": cfr. il numero 24 della Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ove invero si parla di «beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408».

<sup>(85)</sup> In caso di lavori di nuova costruzione, il numero 39) della Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dispone l'applicazione dell'aliquota Iva del 4 per cento alle «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni effettuate nei confronti [...] di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21)»; detto numero 21) concerne a sua volta le «case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131» (in altri termini, e semplificando, si applica l'Iva al 4 per cento all'appalto affidato dal committente per la costruzione della sua "prima casa").

Non ricorrendo i predetti presupposti, si deve applicare l'aliquota Iva del 20 per cento, a meno che si tratti di prestazioni di servizi «dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies)» (ove sono contemplati: le «case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, [...] ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) della parte seconda della presente tabella»; nonché i «fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 e successive modificazioni ed integrazioni, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici»), caso nel quale l'aliquota Iva è del 10 per cento, fermo poi restando che sconta l'aliquota Iva del 4 per cento "a regime", e non in dipendenza del fatto che si tratti della "prima casa" (ai sensi del numero 24 della Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633), l'acquisto di «beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408».

<sup>(86)</sup> In caso di lavori di recupero (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione), l'aliquota Iva è del 10 per cento (ai sensi del numero 127-terdecies), per la cessione dei beni occorrenti per i lavori, e del numero 127-quaterdecies), per le prestazioni di servizi, della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

<sup>(87)</sup> Una equivoca espressione dell'Amministrazione (in Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, capitolo 5.2, secondo cui «la salvaguardia del diritto all'agevolazione, ad avviso della scrivente, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto alienante, entro un anno compri un terreno sul quale costruisca la propria abitazione principale») potrebbe anche sollecitare l'impressione che, per evitare la revoca dell'agevolazione, sia sufficiente l'acquisto di un terreno edificabile (cfr. D'ORSOGNA, *Per il mantenimento dei benefici "prima casa", ai fini dell'imposta di registro, in caso di alienazione entro cinque anni, è sufficiente l'acquisto del terreno su cui si realizza il fabbricato. Rivoluzionaria risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 44/E del 16*

un anno dalla alienazione della casa acquistata con l'agevolazione "prima casa", la nuova casa debba essere, se non proprio "ultimata", almeno completata in una misura che consenta di ritenerla "venuta ad esistenza" (concetto ricorrente nell'articolo 1472 del codice civile, in tema di vendita di cosa futura, e nell'articolo 2645-bis del codice civile, in tema di trascrizione del contratto preliminare e che è definito nel medesimo articolo 2645-bis, comma 6, nel modo seguente: «*si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, e sia stata completata la copertura*») <sup>(88)</sup>.

Ma non v'è chi non veda come questa pretesa di realizzazione, entro un solo anno, del nuovo rustico, sia oltremodo eccessiva, in quanto è ben difficile che, in poco tempo, una nuova costruzione possa trovarsi in uno stato così avanzato di realizzazione (anche considerando i tempi tecnici richiesti per il rilascio degli occorrenti provvedimenti comunali o comunque per l'espletamento delle necessarie formalità burocratiche): molto meglio ritenere sufficiente che entro l'anno venga iniziato l'iter per ottenere le prescritte abilitazioni (e che, se tali abilitazioni sussistano, sia pure avvenuto l'inizio dei lavori) e che la realizzazione del

---

marzo 2004, in *il fisco*, 17/2004, p. 2544; PETRELLI, *Riacquisto di terreno e agevolazioni "prima casa"*, in *Notariato*, 3/2004, p. 284). Invero, è la stessa Amministrazione che rintuzza tale esito interpretativo quando afferma, nella stessa Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, capitolo 5.2, come «necessario che entro il termine di un anno il beneficiario non solo acquisti il terreno, ma sullo stesso realizzi un fabbricato "non di lusso" da adibire ad abitazione principale»; e, nella Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 44/E del 16 marzo 2004, che «è da ritenere confermata l'agevolazione fruita al momento dell'acquisto del fabbricato ceduto, nel caso in cui sul terreno acquistato venga realizzato, entro un anno dalla vendita, un fabbricato utilizzabile come abitazione principale».

<sup>(88)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, capitolo 5.2, secondo cui «il comma 4 della nota II bis del Testo Unico Registro dispone, tra l'altro, che qualora entro un quinquennio la casa di abitazione acquistata con le agevolazioni de qua sia rivenduta, l'acquirente decade dal regime di favore nel caso in cui entro un anno dall'alienazione non acquisti un altro immobile da adibire a propria abitazione principale. Infatti, il comma 4 della nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa sul punto è tassativo in quanto prevede che: "... le predette disposizioni (di decadenza dall'agevolazione) non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale". La salvaguardia del diritto all'agevolazione, ad avviso della scrivente, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto alienante, entro un anno compri un terreno sul quale costruisca la propria abitazione principale. Si ricordi che la scrivente, nell'enunciare un principio di carattere generale, ha precisato che per l'acquisto di terreni tout court non si applica, in ogni caso, il regime agevolato previsto per la "prima casa" (risoluzione del 16 marzo 2004, n. 44/E). Di conseguenza, per conservare l'agevolazione in commento, è necessario che entro il termine di un anno il beneficiario non solo acquisti il terreno, ma sullo stesso realizzi un fabbricato "non di lusso" da adibire ad abitazione principale. In conclusione, come già detto nella risoluzione 44/E del 2004 richiamata si ricorda che il diritto alla agevolazione in esame non viene meno qualora il nuovo immobile non sia ultimato; infatti è sufficiente che il fabbricato sia venuto ad esistenza, e cioè che esista un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e che sia ultimata la copertura (art. 2645 bis, comma 6, c.c.)».

rustico possa essere eseguita nel termine decadenziale concesso all'Amministrazione Finanziaria per effettuare i propri controlli.

Va da sé, comunque, che se, in questa fattispecie di vendita della "prima casa" e successiva costruzione di una nuova casa, il contribuente in questione acquisti pure l'area sulla quale realizzare la nuova costruzione, l'atto acquisitivo dell'area (avendo a oggetto un terreno e non un'abitazione) non può ovviamente beneficiare dell'agevolazione "prima casa" e non determina il sorgere di alcun credito d'imposta<sup>(89)</sup>.

#### 9.4.7.4. Il "riacquisto" effettuato dall'erede

Se, di regola, autore dell'originario acquisto agevolato, dell'alienazione infraquinquennale e del "riacquisto" infrannuale è ovviamente sempre il medesimo soggetto, è però possibile che si verifichi il caso che (avvenuta l'alienazione infraquinquennale ad opera dell'originario acquirente o del suo erede)<sup>(90)</sup>, l'erede dell'originario acquirente proceda a un "riacquisto" a meno di un anno da detta alienazione infraquinquennale.

In tal caso, non dovrebbero esservi problemi a considerare detto "riacquisto" con effetti esimenti della revoca dell'agevolazione di cui beneficiò l'acquisto originario del *de cuius*, in quanto l'erede, quale successore universale, subentra in tutte le posizioni di vantaggio contenute nella massa ereditaria, e quindi pure nel potere di evitare la revoca dell'agevolazione a causa di alienazione infraquinquennale in caso di "riacquisto" entro un anno<sup>(91)</sup>.

#### 9.4.7.5. Il mancato "riacquisto" a causa di "forza maggiore"

Può senz'altro accadere che l'intento di effettuare un "riacquisto" esimente dalla revoca dell'agevolazione sia frustrato da un evento oggettivo e non prevedibile e tale da non poter essere evitato (il quale quindi non sia "imputabile" al contribuente).

In tal caso potrebbe riconoscersi il ricorrere di un caso di "forza maggiore" che varrebbe a impedire comunque la revoca dell'agevolazione. Se così fosse, potrebbe dunque qui ripetersi, *mutatis mutandis*, quanto sopra detto, al paragrafo 5.5.3., in tema di evento di forza maggiore impeditivo al trasferimento di residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile oggetto di acquisto agevolato.

---

<sup>(89)</sup> Cfr. in tal senso CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, capitolo 3.7.

<sup>(90)</sup> Su questo tema di veda il paragrafo 7.5. di questo volume.

<sup>(91)</sup> Sul tema dell'originazione del credito d'imposta di cui all'articolo 7, comma 1, legge 23 dicembre 1998, n. 448, in caso di acquisto effettuato dall'erede, si veda il paragrafo 7.6. di questo volume.

#### 9.4.7.6. Il “riacquisto” rilevante per evitare la revoca dell’agevolazione e il “riacquisto” rilevante per la formazione del credito d’imposta

La materia del credito d’imposta (di cui all’articolo 7, comma 1, legge 23 dicembre 1998, n. 448) e quella della revoca dell’agevolazione “prima casa” sono fortemente interconnesse per il fatto che l’originazione del credito d’imposta dipende da un “riacquisto” infrannuale e che la revoca dell’agevolazione è impedita pure da un “riacquisto” infrannuale; è quindi opportuno operare a questo punto alcune non indifferenti precisazioni.

Innanzitutto, occorre ricordare che, presupposto per il credito d’imposta, è che vi sia stata l’alienazione di una abitazione acquistata con l’agevolazione “prima casa” di cui all’articolo 1, quinto periodo, TP1: la legge testualmente - anche se con scarsa proprietà di linguaggio - parla infatti di acquisto *«per il quale si è fruito dell’aliquota agevolata prevista ai fini dell’imposta di registro e dell’imposta sul valore aggiunto per la prima casa»*, e quindi allude a un acquisto agevolato a titolo oneroso o a titolo originario.

Ebbene, se per l’acquisto della casa poi alienata si verifichi la revoca dal beneficio della aliquota agevolata (ad esempio, per mendacità circa le dichiarazioni di “impossidenza” richieste all’acquirente)<sup>(92)</sup>, il credito d’imposta per “riacquisto” non può sorgere a causa del fatto che l’acquisto originario non è (più) un acquisto agevolato<sup>(93)</sup>; se il credito sia stato comunque utilizzato, il

---

<sup>(92)</sup> E cioè 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»*; nonché 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni»* tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

<sup>(93)</sup> Cfr. la Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, paragrafo 1.1, secondo cui *«da quanto suesposto consegue che il credito d’imposta non compete a coloro [...] nei cui confronti, per il precedente acquisto, non sia stata confermata, in sede di accertamento, l’agevolazione c.d. “prima casa” sulla base della normativa vigente alla data dell’atto, ancorché sia pendente un procedimento contenzioso sulla specifica questione; il perfezionamento della fattispecie giuridica che consente il riconoscimento del credito non risulta in tale ipotesi completamente realizzato, intervenendo soltanto con il passaggio in giudicato della sentenza che conclude il giudizio instaurato. In caso di giudicato favorevole, il contribuente avrà diritto al rimborso, entro i limiti del credito medesimo, qualora abbia chiesto di utilizzarlo per il pagamento della imposta di registro dovuta sul secondo acquisto oppure potrà utilizzarlo negli altri modi previsti dalla legge»*. Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 31/2001/T del 16 marzo 2001, secondo il quale *«è escluso il credito nel caso di precedente acquisto per il quale sono state richieste le agevolazioni, non confermate, poi, in sede di accertamento, ancorché vi sia contenzioso sul punto. In caso di giudicato favorevole, si avrà diritto al rimborso, entro i limiti del credito, sempreché sia stato richiesto l’utilizzo del credito per il pagamento dell’imposta di registro sul secondo acquisto, oppure il credito potrà essere utilizzato negli altri modi previsti»*.

contribuente deve versare all'erario l'importo corrispondente in contanti, senza applicazione di sanzioni per l'abusivo utilizzo del credito (ma con l'applicazione delle sanzioni per il versamento ritardato delle imposte abusivamente compensate con il credito non spettante al contribuente)<sup>(94)</sup>.

Inoltre, dato che il sorgere del credito d'imposta è subordinato al fatto che anche nell'atto di "riacquisto" sia applicata l'agevolazione "prima casa"<sup>(95)</sup>, qualora intervenga la revoca dell'agevolazione di cui si sia beneficiato in sede di "riacquisto" (ad esempio, per mendacità delle dichiarazioni richieste all'acquirente), ciò impedisce anche qui di ritenere il credito legittimamente formato; con le medesime conseguenze appena viste in tema di abusivo utilizzo del credito da parte del contribuente.

Occorre poi soffermarsi sul punto che, mentre per l'originazione del credito

---

<sup>(94)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, capitolo 1.7, secondo cui «esaminata la problematica relativa alla decadenza dai benefici "prima casa", si ritiene necessario soffermarsi sulle questioni inerenti il recupero del credito eventualmente utilizzato ma non spettante per effetto della decadenza stessa. L'ufficio che provvede a recuperare le imposte nella misura ordinaria e a comminare le relative sanzioni, nel caso si concretizzi la suddetta ipotesi di decadenza, deve altresì comunicare al contribuente la non spettanza del credito d'imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, inibendone in tal modo l'utilizzazione. Qualora, invece, il credito fosse stato già utilizzato, l'amministrazione finanziaria dovrà provvedere al suo recupero; in tal caso, tuttavia, non sono dovute sanzioni non solo per mancanza di una espressa previsione nell'art. 7 della legge n. 448 del 1998 ma anche perché la fattispecie in esame non appare riconducibile nell'attuale sistema sanzionatorio, disciplinato dai decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472, e 473 e successive modifiche. [...] Con riferimento al caso in cui il contribuente abbia utilizzato il credito per il pagamento dell'imposta di registro sull'atto di acquisto che lo determina, l'ufficio, oltre alle imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti per la decadenza dai benefici, deve recuperare l'importo pari alla somma non versata a seguito dell'utilizzazione del credito, nonché gli interessi su tale importo calcolati a decorrere dal momento della registrazione dell'atto medesimo. Anche nell'ipotesi di utilizzo successivo del credito per l'intero importo in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni, dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito (lettera a) del paragrafo 1.5), l'ufficio deve provvedere al recupero delle minori imposte versate a causa dell'utilizzazione del credito unitamente ai relativi interessi. Parimenti qualora il credito sia stato utilizzato in diminuzione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (lettera b) del paragrafo 1.5), si provvederà, in sede di liquidazione operata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, al recupero delle imposte compensate con il credito non spettante a seguito della decadenza dell'agevolazione, oltre agli interessi dovuti per carente versamento. È appena il caso di rilevare che, nelle ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nonché sulle successioni e donazioni, su quanto richiesto dall'ufficio per il recupero del credito indebitamente fruito si rende applicabile la sanzione prevista dall'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997. Nelle ipotesi di utilizzo del credito per un ammontare superiore a quello spettante, è applicabile la sanzione per ritardati od omessi versamenti dei tributi con i quali il credito è stato compensato».

<sup>(95)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, paragrafo 1.1, secondo cui «da quanto suesposto consegue che il credito d'imposta non compete a coloro che [...] acquisiscano un immobile non avente le caratteristiche richieste dall'art. 1, della Tariffa, Parte Prima, del testo unico dell'imposta di registro e in assenza delle condizioni enunciate dalla nota II-bis) allo stesso art. 1; quindi, coloro che nell'acquisto dell'immobile non usufruiscono ovvero decadono dal beneficio della aliquota agevolata».

d'imposta, occorre, come detto, che nell'atto di "riacquisto" sia applicata l'agevolazione "prima casa", per evitare la revoca dell'agevolazione "prima casa" nel caso di alienazione infraquinquennale dell'abitazione acquistata con l'agevolazione, occorre invece (non che in sede di "riacquisto" venga richiesta l'agevolazione "prima casa", ma) che «*il contribuente [...] proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*» (Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1). Pertanto:

- a) nell'ipotesi di alienazione infraquinquennale della casa ("casa 1") acquistata con l'agevolazione "prima casa" ("acquisto 1") e poi alienata e successivo "riacquisto" infrannuale:
  - a.1) se venga effettuato un "riacquisto" senza l'agevolazione "prima casa" avente a oggetto una abitazione che venga destinata ad «*abitazione principale*» del contribuente, ciò vale bensì a impedire la revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale della "casa 1", ma non permette al credito d'imposta di sorgere;
  - a.2) se venga effettuato un "riacquisto" con l'agevolazione "prima casa" avente a oggetto una abitazione che non venga destinata ad «*abitazione principale*» del contribuente, ciò determina la revoca dell'agevolazione "prima casa" per alienazione infraquinquennale della casa oggetto dell'atto di "acquisto 1", cosicché viene meno il presupposto che l'atto di "acquisto 1" sia un atto di acquisto agevolato e quindi viene meno il presupposto per la formazione del credito d'imposta<sup>(96)</sup>;
  - a.3) se venga effettuato un "riacquisto" con l'agevolazione "prima casa" avente a oggetto una abitazione che venga invece destinata ad «*abitazione principale*» del contribuente, ciò non solo vale a impedire la revoca dell'agevolazione "prima casa" per alienazione infraquinquennale della "casa 1", ma vale pure a costituire il presupposto per la formazione del credito d'imposta;
- b) se l'alienazione della casa acquistata con l'agevolazione "prima casa" avvenga invece dopo il decorso di un quinquennio dalla data dell'atto di acquisto e venga effettuato un "riacquisto" infrannuale con l'agevolazione "prima casa" avente a oggetto una abitazione che non venga destinata ad «*abitazione principale*» del contribuente, ciò non determina la revocabilità dall'agevolazione "prima casa" dell'atto di "acquisto 1" (che non è soggetto a revoca, in quanto l'alienazione è ultraquinquennale), cosicché non viene meno il presupposto che l'originario atto di acquisto sia un acquisto agevo-

---

<sup>(96)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, capitolo 1.7, secondo cui «considerato, inoltre, che il riconoscimento del credito è subordinato alla presenza delle condizioni di cui alla succitata nota II-bis), consegue che nell'ipotesi di vendita entro i cinque anni dall'acquisto, per poter usufruire del credito il contribuente deve acquisire un altro immobile agevolato da adibire a propria abitazione principale in quanto, in caso contrario, decadrebbe dai benefici c.d. "prima casa" e conseguentemente dal diritto al credito d'imposta».

lato e quindi non viene meno il presupposto per la formazione del credito d'imposta.

#### **9.4.7.7. Le formalità da espletare per conseguire l'effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione**

Come già detto, la Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, commina la revoca dell'agevolazione per il caso del «*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*» a meno che «*il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*».

La norma in esame pertanto non subordina l'originazione dell'effetto esimente dalla revoca dell'agevolazione al compimento di particolari formalità: detto effetto esimente dunque si verifica per il solo *fatto* del venire in essere un atto di acquisto in presenza dei presupposti soggettivi, oggettivi e temporali stabiliti da detta norma, senza che sia necessario, in particolare, il rilascio di determinate dichiarazioni da parte dell'acquirente in sede di "riacquisto" oppure la presenza nell'atto di "riacquisto" di particolari espressioni. Pertanto, ha senz'altro effetto esimente anche l'atto di "riacquisto" che sia completamente silente sul punto che esso ha l'effetto di impedire la revoca dell'agevolazione di cui il contribuente beneficiò in sede di acquisto dell'abitazione poi alienata prima del quinquennio.

#### **9.5. Obbligo di denuncia in caso di verifica dei presupposti per la decadenza dall'agevolazione o per la sua revoca ?**

Nel caso di inadempimento dell'impegno di trasferimento della residenza nel Comune ove è situata la casa oggetto di acquisto entro diciotto mesi dalla data del contratto e nel caso di alienazione infraquinquennale non seguita da un "riacquisto" entro un anno, si è in presenza di due fattispecie nelle quali si verifica in effetti un evento che dà luogo a una «*ulteriore liquidazione di imposta*».

Ci si deve porre quindi il problema di capire se questo evento sia da annoverare tra quelli che, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR, impongono al contribuente l'obbligo di denuncia all'Ufficio<sup>(97)</sup>, il cui inadempimento com-

---

<sup>(97)</sup> Va ricordato che, con Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002, l'Amministrazione sostenne il dovere di denuncia, ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR, della mancata destinazione dell'immobile acquistato ad abitazione dell'acquirente, in dispregio alla dichiarazione, dal medesimo effettuata nel contratto di acquisto, di volere adibire l'immobile acquistato "a propria abitazione" (dichiarazione richiesta dalla legislazione in materia preceden-

porta l'applicabilità della sanzione (ma non quella del trenta per cento sulla differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata, di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1, bensì quella) per mancata denuncia, di cui all'articolo 69, comma 1, TUR, di importo compreso tra il centoventi e il duecento-quaranta per cento dell'imposta dovuta<sup>(98)</sup>.

La risposta (se non esistesse la norma di cui all'articolo 43, comma 1, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, secondo la quale «*le amministrazioni pubbliche [...] non possono richiedere atti o certificati concernenti stati, qualità personali e fatti che risultino elencati all'articolo 46, che siano attestati in documenti già in loro possesso o che comunque esse stesse siano tenute a certificare. In luogo di tali atti o certificati i soggetti indicati nel presente comma sono tenuti ad acquisire d'ufficio le relative informazioni, previa indicazione, da parte dell'interessato, dell'amministrazione competente e degli elementi indispensabili per il reperimento delle informazioni o dei dati richiesti [...]*») sarebbe probabilmente affermativa<sup>(99)</sup>, in quanto l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR, dovrebbe originarsi<sup>(100)</sup> ogni qualvolta si verifichi un evento, noto al contribuente, ma non noto all'Ufficio<sup>(101)</sup>, dal quale appunto derivi un credito dell'erario, fatta eccezione<sup>(102)</sup> per i casi in cui, al verificarsi di questo evento, la legge connetta l'applicazione di una sanzione (poiché evidentemente non può di certo essere richiesto al contribuente di autodenunciarsi e pure poiché non è di certo pensa-

---

temente all'entrata in vigore dell'articolo 16, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito in legge 19 luglio 1993, n. 243, che la aboli).

<sup>(98)</sup> Va altresì ricordato che, in caso di mancata denuncia, il termine di decadenza per il recupero dell'imposta dovuta è di cinque anni (articolo 76, comma 1, TUR) in luogo dell'ordinario periodo triennale di cui all'articolo 76, comma 2, TUR.

<sup>(99)</sup> Cfr. invece Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002, secondo la quale (sul tema, oggi non più attuale, della mancata destinazione dell'immobile acquistato quale abitazione principale) il «verificarsi di un evento successivo che renda impossibile il progetto abitativo - rientra indubbiamente nella citata previsione dell'articolo 19 del testo unico. Infatti, nel caso prospettato, si verifica un evento che fa venir meno il diritto alle agevolazioni "prima casa" e dà luogo alla liquidazione della differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata. Ne consegue l'obbligo, per la parte, di comunicare all'ufficio la circostanza che rende inattuabile il proposito abitativo entro venti giorni dal suo avverarsi. In tal caso» tuttavia «non deve essere irrogata sanzione, in quanto - come in tutte le ipotesi previste dal comma 1 dell'articolo 19 citato - l'obbligo al pagamento dell'ulteriore imposta sorge nel momento dell'accadimento citato, non ravvisandosi, pertanto, evasione di imposta da assoggettare a penalità».

<sup>(100)</sup> Cfr. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, p. 193.

<sup>(101)</sup> Se l'evento fosse noto all'Ufficio (ad esempio poiché enunciato in un atto presentato alla registrazione) evidentemente non vi sarebbe alcun obbligo di denuncia, stante il fatto che l'Ufficio già conosce l'evento.

<sup>(102)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 4, secondo cui «contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione, si ritiene che l'art. 19 vada applicato in fattispecie diverse e non certo in quelle di perdita di un beneficio fiscale per le quali si fa ricorso alla normativa specifica che non prevede tale istituto».

bile che a un'unica fattispecie sia applicabile una pluralità di sanzioni, vale a dire la sanzione "propria" della data fattispecie e la sanzione per l'omessa denuncia)<sup>(103)</sup>.

Per chiarire meglio quest'ultima osservazione, e prendendo spunto proprio dagli eventi che possono concretamente verificarsi con riguardo all'agevolazione "prima casa", va osservato che:

- a) nel caso dell'inadempimento della promessa di cambiamento di residenza, l'Ufficio evidentemente non può da sé sapere se detto cambiamento sia avvenuto o meno; la dichiarazione di voler trasferire la residenza entro diciotto mesi non può però essere qualificata "mendace" nel caso in cui la residenza non venga poi trasferita (come già visto, la si deve qualificare invece "non adempiuta", piuttosto che "mendace") e quindi questa fattispecie non rientra nel novero delle dichiarazioni la cui mendacità provoca la sanzione di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1;
- b) nel caso della alienazione infraquinquennale della casa acquistata con l'agevolazione (che è espressamente sanzionata dalla Nota II-bis, comma

---

<sup>(103)</sup> Nel senso che non vi sia obbligo di denuncia ove si verifichi una fattispecie in cui sia applicabile una sanzione, cfr. Cass., 5 settembre 2003, n. 12988, in *il fisco*, 2003, p. 6474 (nella specie si trattava della mancata utilizzazione dell'immobile quale casa dell'acquirente, in epoca in cui tale utilizzo era prescritto dalla legge come condizione per il mantenimento dell'agevolazione), secondo la quale «in tema di decadenza dalle agevolazioni "prima casa", di cui all'articolo 1, 6° comma, legge 22 aprile 1982 n. 168 [...], per fatti sopravvenuti, non trovano applicazione gli articoli 18 d.p.r. n. 634 del 1972 e 19 d.p.r. n. 131 del 1986 che stabiliscono l'obbligo, per i contraenti o per i loro aventi causa, di denunciare all'ufficio (entro venti giorni) il verificarsi di eventi che danno luogo ad ulteriore liquidazione d'imposta; ne consegue che anche in caso di mancata utilizzazione del bene, inizialmente utilizzabile, il contribuente non ha l'obbligo di denunciare i fatti causativi della sopravvenuta sua decadenza dai benefici fiscali e la decadenza triennale dell'azione della finanza non decorre dalla tempestiva presentazione di tale denuncia (o, addirittura, nell'ipotesi dell'omessa o della tardiva presentazione della denuncia, nel termine di cinque anni, dalla data in cui la stessa si sarebbe dovuta presentare), ma dal giorno in cui il proposito del contribuente sia rimasto ineseguito o sia divenuto ineseguibile».

Cfr. anche MESSINA, *Decadenza dai benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa" - Evento soggetto a registrazione in termine fisso?*, in *il fisco* n. 35/2002, p. 5581, il quale scrive: «si tratta sempre del verificarsi di eventi che rientrano nella fisiologia applicativa del tributo, tant'è vero che la legge non prevede l'applicazione di alcuna sanzione legata al verificarsi dell'evento (altro discorso è ovviamente che lo stesso non venga dichiarato o venga comunicato in ritardo). Nel caso della perdita di un beneficio fiscale, concesso all'atto della registrazione ma subordinato alla tenuta di determinati comportamenti futuri da parte del contribuente, si entra invece nel campo della patologia (vedi previsione di un'espressa sanzione) e l'art. 19 non può trovare applicazione»; e pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 99/2000/T del 24 novembre 2000, secondo cui «la considerazione che la violazione in esame è specificamente punita con una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 30 per cento della maggiore imposta dovuta: in un regime - come quello instauratosi a seguito dell'emanazione del D. Lgs. 472/1997 - informato alla rigorosa tipicità e tassatività delle sanzioni amministrative, appare irragionevole che la violazione di un'unica disposizione legislativa dia luogo, oltre all'applicazione della sanzione per essa specificamente prevista, alla comminatoria di una ulteriore, pesante sanzione, ricavata peraltro solo in via interpretativa».

4, all'articolo 1, TP1), l'Ufficio in effetti viene a conoscere tale alienazione nel momento in cui l'atto che contiene della alienazione è presentato per la registrazione<sup>(104)</sup>;

- c) nel caso di mendacità delle dichiarazioni di "impossidenza" richieste dalla Nota II-bis, comma 1, all'articolo 1, TP1, il successivo comma 4 commina espressamente una sanzione;

ne consegue allora che nei casi b) e c) non può di certo configurarsi un obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR (stante il fatto che si tratta di eventi cui è applicabile una sanzione e che, nel caso b), si tratta di un evento che l'Ufficio da sé conosce)<sup>(105)</sup>; mentre nel caso a), di cui l'Ufficio non ha

---

<sup>(104)</sup> Non si concorda dunque con Comm. Trib. Prov. Bari, 22 gennaio 2002, n. 356, secondo cui in caso di alienazione infraquinquennale il contribuente avrebbe obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR.

<sup>(105)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 99/2000/T del 24 novembre 2000, secondo cui «l'art. 19 T.U. contempla gli eventi che danno luogo "ad ulteriore liquidazione di imposta", e l'Amministrazione finanziaria, commentando la nuova formulazione del testo unico, ha esattamente collegato tale nozione al fenomeno della tassazione sospesa nel tempo, che ricorre ogni qualvolta l'imposta - già astrattamente determinabile al momento della stipula dell'atto - necessita di ulteriori eventi per la sua quantificazione. Si pensi, quale fattispecie paradigmatica, all'ipotesi del contratto con prezzo determinabile (art. 35 T.U.), nella quale il successivo evento oggetto di denuncia non determina alcun mutamento nel regime giuridico dell'imposta, ma comporta unicamente un "completamento" della tassazione, ferma la sua originaria caratterizzazione. Nella fattispecie in esame, si ha invece la decadenza da un beneficio tributario, autonomamente sanzionata, e che non può essere in alcun modo assimilata ad un'ipotesi di tassazione sospesa nel tempo. L'esame sistematico delle disposizioni tributarie che disciplinano fattispecie analoghe conferma le suddette valutazioni, e fornisce ulteriori argomenti a sostegno della tesi suesposta. Emerge, infatti, che laddove il legislatore tributario ha voluto prevedere uno specifico obbligo di comunicazione a carico del contribuente, lo ha fatto espressamente. Si pensi, a titolo esemplificativo, all'obbligo dell'imprenditore agricolo a titolo principale, in caso di mutamento della destinazione del fondo acquistato, di comunicare all'ufficio del registro competente tale mutamento (nota I all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima); oppure all'obbligo, in capo all'ente che riceva una donazione per scopi esclusivi di pubblica utilità, di "dimostrare", entro cinque anni, di aver adibito i beni ricevuti a tale scopo (art. 3, comma 3, del d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 346). In altre ipotesi, viceversa, nessun obbligo è posto a carico del contribuente: si pensi agli atti di acquisto di fabbricati esenti da Iva con la condizione della rivendita nel triennio, o dell'acquisto da parte di Onlus alle condizioni di cui alla nota II-quater all'art. 1 della Tariffa. Le ipotesi in cui è sancito uno specifico obbligo di comunicazione presentano una precisa caratteristica, che le accomuna a quelle (avveramento di condizione sospensiva, acquisto di pertinenze, successiva determinazione del prezzo) che - nel previgente elenco dell'art. 18 del D.P.R. 634/1972 - davano luogo ad un obbligo di denuncia a carico del contribuente: sono tutte ipotesi in cui l'ufficio non è in condizione di accertare l'evento che dà luogo ad ulteriore liquidazione di imposta se non a mezzo di dichiarazione di parte. Emerge chiaramente, a questo punto, la ratio dell'obbligo di denuncia e, nel contempo, il suo limite. L'Amministrazione finanziaria è perfettamente in grado di accertare - tramite l'anagrafe tributaria - se il contribuente abbia, o meno, alienato nel quinquennio e se abbia riacquisito una nuova abitazione entro l'anno. I principi propri del procedimento amministrativo vietano alla pubblica amministrazione di chiedere al contribuente dati che sono già in suo possesso, e nulla autorizza a ritenere che detti principi debbano intendersi derogati nel caso de quo. La corretta interpretazione dell'art. 19 del D.P.R. 131/1986, che già emerge dal sistema del testo unico, trova quindi un'ulteriore e decisiva conferma

conoscenza e ove la legge non detta sanzione, l'obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR, dovrebbe essere inevitabile se appunto non esistesse la predetta norma di cui all'articolo 43, comma 1, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 (con l'ulteriore conseguenza che l'inadempimento di quest'obbligo di denuncia genererebbe l'applicazione della sanzione per mancata denuncia di cui all'articolo 69, comma 1, TUR, ben più gravosa di quella di cui alla Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1).

Invece, come detto, l'articolo 43 comma 1, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, impone che sia l'Ufficio a doversi attivare, ricercando da sé se il trasferimento di residenza sia avvenuto o meno; cosicché, nel caso in cui il trasferimento di residenza non sia avvenuto, l'Ufficio deve solo recuperare, con l'aggiunta degli interessi, la differenza tra l'imposta liquidata in modo ordinario e quella pagata in sede di registrazione ma, si ripete, non può applicare alcuna sanzione.

## 9.6. La rinuncia volontaria all'agevolazione

La questione qui da affrontare è se il contribuente possa rinunciare all'agevolazione di cui ha già beneficiato, chiedendo di pagare la differenza di imposta tra quella ordinaria e quella agevolata, unitamente agli interessi.

Il caso può, ad esempio, prospettarsi concretamente nell'ipotesi in cui un soggetto, avendo già acquistato un'abitazione con l'agevolazione "prima casa", intenda acquistare un'altra abitazione con l'agevolazione "prima casa", ove ne ricorrano i presupposti (ad esempio, in un diverso Comune), per un valore imponibile superiore a quello del primo acquisto: a detto contribuente, potrebbe in effetti convenire di pagare, per il nuovo atto, l'imposta agevolata e versare la differenza di imposta ordinaria con i relativi interessi per il precedente atto. Un altro caso potrebbe essere quello di colui che si sia obbligato a trasferire entro diciotto mesi la propria residenza nel Comune ove è ubicata la casa oggetto

---

nell'evoluzione normativa verificatasi successivamente all'emanazione del testo unico sull'imposta di registro, ed in particolare nei nuovi principi sul procedimento amministrativo: in tal guisa, deve ritenersi che l'art. 19 succitato faccia obbligo al contribuente di comunicare all'Amministrazione finanziaria ogni e qualsiasi evento successivo alla registrazione che dia luogo a "ulteriore" (non diversa) liquidazione di imposta, purché si tratti di elementi di cui l'Amministrazione non è comunque in possesso o che non ha l'obbligo di procurarsi autonomamente. L'unica spiegazione della normativa in oggetto che non confligga con le norme costituzionali ed i principi generali del diritto amministrativo è quindi quella che preclude l'applicazione dell'art. 19 T.U. (e delle conseguenti sanzioni), oltre che nelle ipotesi in cui l'Amministrazione sia già in possesso dei dati ed elementi necessari per la tassazione o abbia l'obbligo di procurarseli, in tutti quei casi che non rappresentano propriamente un'ipotesi di tassazione "in sospeso", ma piuttosto una fattispecie di "decadenza" da benefici tributari o di "mutamento" del regime impositivo, specificamente disciplinata ed autonomamente sanzionata. Il che avviene, propriamente, nel caso in esame, in cui la legge prevede un preciso onere di riacquisto in caso di rivendita infraquinquennale dell'abitazione acquistata con i benefici fiscali, e l'applicazione di una precisa sanzione per la violazione di tale obbligo».

dell'acquisto agevolato e che, sapendo di non poter adempiere l'obbligo assunto, cerchi di pagare la sola differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, ma non la sanzione (ove questa fosse ritenuta applicabile per il caso del mancato trasferimento della residenza, ciò che, come detto sopra al paragrafo 9.2., non condividiamo).

Nella prima ipotesi la risposta dovrebbe essere negativa: si tratta infatti di un rapporto tributario definito e che ha esaurito i propri effetti; se fosse ammessa questa "rinuncia", detto rapporto verrebbe "riaperto" per unilaterale volere di una delle parti del rapporto stesso, del che nella legge non c'è traccia: è per questo che, secondo i giudici di legittimità, la richiesta di agevolazioni ha carattere negoziale e «non è revocabile, per definizione, tanto meno in vista del successivo atto di acquisto»<sup>(106)</sup>.

Nel secondo caso la risposta è altrettanto negativa, ma per un'altra ragione, diversa dalla precedente, e cioè per il fatto che, come visto sopra, il mancato trasferimento della residenza da parte dell'acquirente, diversamente da quanto dal medesimo promesso, non rappresenta un caso di "dichiarazione mendace"

---

<sup>(106)</sup> Cass., 21 luglio 2000, n. 9607, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, p. 509; cfr. nello stesso senso Cass., 28 giugno 2000, n. 8784, in *Riv. giur. edil.*, 2000, I, p. 957 secondo cui «si rende del tutto irrilevante ed ininfluenza il fatto che il contribuente, avendo già formulato una prima volta richiesta delle agevolazioni in questione, dichiara successivamente di rinunciare alle stesse, trattandosi di richiesta la quale, una volta avanzata, si rende di per se stessa come non revocabile»; e pure Cass., 10 gennaio 2003, n. 229, in *Riv. giur. trib.*, 2003, p. 430, secondo la quale «non è possibile fruire dell'agevolazione prevista per l'acquisto della "prima casa", in attuazione del regime introdotto dalla l. n. 118/1985 - e successive proroghe - previa rinuncia ad un precedente analogo benefico, conseguito in virtù della medesima disciplina, stante l'esplicito divieto derivante dall'art. 2, 1° comma, cit. legge (di conversione del d.l. n. 12/1985) ed il carattere negoziale, non revocabile per definizione, della precedente dichiarazione di voler fruire del benefico».

Nel medesimo senso cfr. pure Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate, nota prot. m. 904-6879/2004 del 16 febbraio 2004; e Direzione Regionale del Piemonte dell'Agenzia delle Entrate, nota prot. n. 2005/45291 del 6 ottobre 2005, secondo la quale «nessuna disposizione normativa prevede la possibilità di rinunciare alle agevolazioni "prima casa" richieste e conseguite. Del resto, la Corte di Cassazione sezione Tributaria ha confermato con orientamento univoco che tale agevolazione una volta domandata non è revocabile ed è del tutto ininfluenza la dichiarazione di rinuncia formulata dal contribuente».

Nel senso della rinunciabilità dell'agevolazione da parte del contribuente si veda invece Ispettorato Compartimentale Tasse Emilia Romagna, circolare prot. n. 6737/593/III, sulla quale cfr. BUSANI, *L'agevolazione dichiarata nei rogiti salva la prima casa dalla sanzione*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 giugno 1990.

Cfr. anche Comm. Trib. Centr., 26 novembre 1994, n. 4097, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 1995, p. 1007, la quale, in una decisione che riguardava, in materia di Invim, il mancato reimpiego dell'intero ricavato nell'acquisto di altro immobile da destinare a propria abitazione, ha stabilito che «il pagamento della soprattassa in parola, atteso il suo carattere sanzionatorio può essere legittimamente imposto solo a seguito dell'accertamento dell'omessa verifica della condizione (reinvestimento, entro un anno, del corrispettivo dell'alienazione dell'acquisto di altro immobile) alla quale erano state subordinate le agevolazioni e, comunque, non prima della scadenza di detto termine, durante il quale il contribuente ha la facoltà di rinunciare alle agevolazioni pagando l'imposta dovuta».

(da cui deriva la pretesa erariale del pagamento della differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, dei relativi interessi e della sanzione), bensì un caso di perdita dall'agevolazione, da cui consegue il mero recupero, da parte dell'Ufficio, della differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata e dei relativi interessi ma senza applicazione della sanzione; con la conseguenza che, ove si verifichi questa decadenza, non vi è evidentemente spazio per pensare a una rinuncia all'agevolazione "prima casa" di cui si è beneficiato in sede di acquisto.

### 9.7. Le conseguenze della revoca dell'agevolazione

In caso di revoca dell'agevolazione a seguito di alienazione infraquinquennale della casa acquistata con l'agevolazione "prima casa" (senza effettuare un nuovo acquisto di una "abitazione principale" entro un anno da detta alienazione) e in caso di mendacità delle dichiarazioni richieste dalla legge all'acquirente quale presupposto per l'ottenimento del beneficio fiscale<sup>(107)</sup>, la legge commina le seguenti conseguenze (oltre ovviamente alla considerazione che, come si è visto sopra al paragrafo 8.2., viene impedita l'originazione del credito di imposta<sup>(108)</sup> di cui all'articolo 7, comma 1, legge 448/1998 in caso di "riacquisto", il cui sorgere è appunto condizionato dal fatto che, tra l'altro, sia stata alienata una casa acquistata con l'agevolazione "prima casa" e che quindi questa agevolazione non sia stata oggetto di revoca)<sup>(109)</sup>:

---

<sup>(107)</sup> Vale a dire: 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*»; e 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 soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

<sup>(108)</sup> Cfr. la Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, capitolo 1.7, secondo cui «in via preliminare occorre considerare che in tanto compete il credito d'imposta in quanto compete il beneficio c.d. "prima casa"; la decadenza da tale agevolazione comporta, pertanto, sia il recupero delle imposte ordinarie sugli atti di trasferimento che il recupero del credito eventualmente utilizzato».

<sup>(109)</sup> Qualora il contribuente perda l'agevolazione per mendacità o per alienazione infraquinquennale, e l'acquisto sia stato finanziato con un mutuo cui è stata applicata l'imposta sostitutiva dello 0,25 per cento, la revoca dell'agevolazione "prima casa" comporta anche il recupero della differenza tra l'importo dell'imposta sostitutiva calcolata con l'aliquota del 2 per cento e quella versata alla stipula del mutuo con l'aliquota dello 0,25 per cento, oltre a una sanzione pari al 30 per cento di detta differenza: cfr. l'articolo 20, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 (introdotto dall'articolo 1, comma 160, legge 24 dicembre 2007, n. 244) secondo il quale «*l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente a recuperare le maggiori imposte sull'atto di compravendita della casa di abitazione, acquistata con i benefici di cui all'articolo 1, quinto periodo, della tariffa, parte I, annessa al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e successive modificazioni, in caso di decadenza dai benefici stessi per dichiarazione mendace o trasferimento*

- a) «sono dovute» (Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1):
- a.1) «le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria»;
- a.2) «una soprattassa<sup>(110)</sup> pari al 30 per cento delle stesse imposte»<sup>(111)</sup>;
- b) «se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve»:
- b.1) «recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata»;
- b.2) «irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima»;
- c) «sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico»<sup>(112)</sup>.

Pertanto, data in euro 100.000 la base imponibile di una compravendita soggetta a imposta di registro, cui sia stata applicata l'agevolazione "prima casa", e dato pertanto in euro  $3.000^{(113)} + 168^{(114)} + 168^{(115)} = 3.336$  l'importo totale della tassazione applicata in sede principale, ove vi fosse la revoca dall'agevolazione si dovrebbero pagare, oltre agli interessi:

- a) euro  $(10.000 - 3.336 =) 6.664$  quale differenza tra la tassazione ordinaria e quella agevolata;
- b) euro  $(6.664 \times 30\% =) 1.999,20$  quale sanzione.

Quanto al soggetto tenuto al pagamento della differenza tra l'importo dell'imposta ordinariamente applicabile e quello dell'imposta agevolata e della sanzione del 30 per cento di detta differenza, esso è solamente il soggetto cui è imputabile l'intervenuta revoca dell'agevolazione, senza dunque che, in caso di

---

*per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, provvede, nel termine decadenziale di tre anni dal verificarsi dell'evento che comporta la revoca dei benefici medesimi, a recuperare nei confronti del mutuatario la differenza tra l'imposta sostitutiva di cui al terzo comma dell'articolo 18 e quella di cui al primo comma dello stesso articolo, nonché a irrogare la sanzione amministrativa nella misura del 30 per cento della differenza medesima».*

<sup>(110)</sup> Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

<sup>(111)</sup> Cfr. BUSANI, *In caso di revoca la sanzione arriva al 30 per cento*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 agosto 2005.

<sup>(112)</sup> Sugli interessi di mora si veda oltre il paragrafo 9.7.2.2.

<sup>(113)</sup> Per imposta di registro, calcolata con l'aliquota del 3 per cento ai sensi dell'articolo 1, quinto periodo, TP1.

<sup>(114)</sup> Per imposta ipotecaria, dovuta in misura fissa ai sensi della Nota all'articolo 1, Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

<sup>(115)</sup> Per imposta catastale, dovuta in misura fissa, ai sensi dell'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347.

alienazione infraquinquennale non seguita da "riacquisto", sia in solido coinvolgibile alcun altro soggetto (vale a dire né il soggetto che vendette la casa comprata con l'agevolazione e poi alienata dall'acquirente prima del decorso del quinquennio, né l'acquirente dell'immobile alienato prima del decorso di cinque anni dal suo acquisto)<sup>(116)</sup>: infatti, da un lato, la sanzione è ovviamente «*riferibile*» solo «*alla persona fisica che ha commesso [...] la violazione*» (articolo 2, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472) e, d'altro lato, la differenza d'imposta di registro è qualificabile in termini di "imposta complementare"<sup>(117)</sup>, per cui, ai sensi dell'articolo 57, comma 4, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, «*l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa*»<sup>(118)</sup>.

<sup>(116)</sup> Quest'ultimo soggetto può trovarsi peraltro al cospetto del problema del privilegio speciale immobiliare, di cui al paragrafo 9.9. di questo volume.

<sup>(117)</sup> Cfr., ad esempio, Cass., 22 settembre 1993, n. 9663, in *Corr. Trib.*, 1993, n. 41, p. 2767, secondo cui «qualora per la mancata costruzione di un opificio industriale, da parte dell'acquirente di un terreno, le agevolazioni concesse per l'industrializzazione, in sede di registrazione della compravendita del terreno, in base alla legge Regionale Sicilia 4 aprile 1969, n. 6, siano successivamente revocate, l'imposta dovuta ha natura di imposta complementare e, perciò, spetta alla sola parte acquirente cui il fatto è imputabile».

Sulla qualificazione in termini di "imposta complementare" dell'imposta dovuta in caso di decadenza da agevolazioni, cfr. pure in giurisprudenza: Comm. Trib. Centr., 3 dicembre 1983, n. 4401, in *Corr. Trib.*, 1984, n. 18, p. 813; Comm. Trib. Centr., 5 maggio 1987, n. 3698, in *il fisco*, 1987, p. 4169; Cass., 13 novembre 1991, n. 12127, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3747; Cass., 21 maggio 1999, n. 4944, in *il fisco*, 1999, p. 12566; Cass., 29 settembre 1999, n. 10796, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 604; e, nella prassi amministrativa, R.M. n. 251475 del 31 marzo 1977, R.M. n. 251347 del 1° giugno 1979, R.M. n. 310277 del 13 giugno 1983, R.M. n. 43/3153 dell'11 luglio 1986, R.M. n. 310650 del 13 marzo 1989, R.M. n. 260211 del 20 dicembre 1990.

Cfr. anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 211 bis dell'11 marzo 1994; e pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 61/2001/T del 13 luglio 2001, secondo il quale «la natura giuridica dell'imposta dovuta a seguito della decadenza dalle agevolazioni per la prima casa è certamente quella di imposta complementare. Il punto - pacifico sia in giurisprudenza che nella prassi amministrativa - non necessita di particolare illustrazione, solo che si tenga presente la portata dell'art. 42 del d.p.r. 131/1986, che definisce come "principale" l'imposta "applicata al momento della registrazione", e come suppletiva o complementare quella applicata in un momento successivo. Poiché la registrazione, a norma dell'art. 16 t.u., "consiste nell'annotazione in apposito registro dell'atto" (art. 16 t.u.), l'imposta applicata successivamente - nella misura in cui non sia diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio - non può che assumere la natura di imposta complementare. Da tale circostanza derivano una serie di conseguenze: tra le principali occorre rammentare: l'inesistenza di una responsabilità notarile per l'imposta dovuta a seguito di decadenza, posto che il notaio è responsabile d'imposta unicamente riguardo all'imposta principale (art. 57, comma 2, t.u.); il diverso regime della riscossione, ex art. 55 t.u.; la diversa disciplina della decadenza, ex art. 76 t.u.; trattandosi di imposta complementare dovuta per fatto imputabile alla sola parte acquirente, l'esclusione da responsabilità della parte alienante (art. 57, comma 4, t.u.); l'inapplicabilità della disposizione di cui all'art. 41, comma 2, del t.u., relativamente all'importo minimo dell'imposta di registro».

<sup>(118)</sup> Questa qualificazione in termini di imposta complementare ha una notevole ricaduta sotto il profilo applicativo. Ad esempio:

a) secondo l'articolo 41, comma 1, TUR, «*l'ammontare dell'imposta principale non può*

Ancora, se sia incorso nella revoca dell'agevolazione un soggetto poi defunto, i suoi eredi sono tenuti a pagare solo la differenza tra l'imposta agevolata e l'imposta ordinaria, ma non certo le somme qualificabili in termini di "sanzione" (articolo 8, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)<sup>(119)</sup>.

---

*essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima» e quindi a 168 euro, importo stabilito per remunerare forfettariamente (cfr. in tal senso C.M. n. 88/240858 del 14 ottobre 1983) il costo del servizio di registrazione (pertanto, l'imposta complementare e quella suppletiva può essere liquidata anche in misura inferiore a 168 euro: cfr. Riunione degli Ispettori Compartimentali delle Tasse del 20-21 aprile 1983, nel cui verbale si legge che «per le annualità localitè successive alla prima, l'imposta richiesta deve ritenersi complementare e, pertanto, [...] l'imposta stessa può essere assolta anche in misura inferiore a quella fissa»);*

- b) sotto il profilo dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di registro, l'articolo 57, TUR, stabilisce:
  - b.1) al comma 2, che «*la responsabilità dei pubblici ufficiali (i quali invero sono responsabili del pagamento dell'imposta principale: articolo 51, comma 1, TUR) non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive*»;
  - b.2) al comma 4, che «*l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa*»;
- c) sotto il profilo della riscossione dell'imposta successivamente alla registrazione, l'articolo 55, comma 1, TUR dispone che «*il pagamento dell'imposta complementare, dovuta in base all'accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'articolo 19, deve essere eseguito entro sessanta giorni da quello in cui è avvenuta la notifica della relativa liquidazione*» (comma 1);
- d) sotto il profilo della riscossione in pendenza di giudizio, l'articolo 56, comma 1, TUR, dispone che il ricorso del contribuente non sospende la riscossione, a meno che si tratti di «*imposta complementare per il maggior valore accertato*» (pertanto, il ricorso sospende la riscossione dell'imposta complementare dovuta per ogni altra ragione diversa dall'accertamento di maggior valore, e quindi, ad esempio, l'imposta complementare dovuta per decadenza da agevolazioni o a seguito di denuncia ai sensi dell'articolo 19, comma 1, TUR).

Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 61/2001/T del 13 luglio 2001, secondo il quale «nessuna solidarietà è prevista dalla legge tra il soggetto (già acquirente) che aliena nei cinque anni la prima casa senza riacquistarne un'altra entro l'anno successivo, ed il soggetto che acquista dallo stesso nei cinque anni. Più in generale, nessuna solidarietà è prevista dalla legge a carico del subacquirente in alcuna delle ipotesi di decadenza dalle agevolazioni. Quanto sopra - pacificamente riconosciuto da dottrina, giurisprudenza e prassi amministrativa, che hanno analizzato la questione soprattutto in relazione alle problematiche scaturenti dai privilegi previsti in materia di Invim ed imposta sulle successioni - è alla base anche di una recente sentenza della Corte Costituzionale, che ha effettuato una penetrante indagine relativa alla posizione del terzo acquirente di immobile, gravato da privilegio a favore dell'Amministrazione finanziaria».

<sup>(119)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.6, secondo cui «nel caso di avviso di accertamento per alienazione e mancato riacquisto nel quinquennio da parte del de cuius, che sia stato notificato agli eredi, gli stessi saranno tenuti a versare la differenza di imposta e gli interessi, ma non la sanzione, in forza dell'art. 8 del d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale "l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi"».

Come già detto, infine, una ulteriore conseguenza della decadenza dall'agevolazione "prima casa" o della sua revoca è che non si origina il credito d'imposta per "riacquisto" infrannuale: infatti, presupposto per la formazione del credito d'imposta (di cui all'articolo 7, comma 1, legge 23 dicembre 1998, n. 448) è che venga effettuato un acquisto con l'agevolazione "prima casa" entro un anno dall'alienazione di un'abitazione che, a sua volta, venne acquistata con l'applicazione dell'agevolazione "prima casa". Ebbene, sia che l'agevolazione "prima casa" non si renda applicabile all'atto di "riacquisto" (o, se applicata, venga poi annullata per mancanza dei presupposti, per revoca o decadenza) sia che l'agevolazione "prima casa", applicata all'acquisto dell'abitazione poi alienata, pure venga annullata per carenza di presupposti, revocata o sia oggetto di decadenza, il credito d'imposta appunto non può formarsi o, se formato, deve essere cancellato (e, se già "utilizzato", deve essere sostituito con un versamento in denaro di pari importo, oltre agli interessi e all'eventuale sanzione per ritardato pagamento)<sup>(120)</sup>.

### 9.7.1. La revoca dell'agevolazione ottenuta su atti imponibili a Iva

Come sopra già accennato, il comma 4 della Nota II bis all'articolo 1 della

---

<sup>(120)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, capitolo 1.7, secondo cui «esaminata la problematica relativa alla decadenza dai benefici "prima casa", si ritiene necessario soffermarsi sulle questioni inerenti il recupero del credito eventualmente utilizzato ma non spettante per effetto della decadenza stessa. L'ufficio che provvede a recuperare le imposte nella misura ordinaria e a comminare le relative sanzioni, nel caso si concretizzi la suddetta ipotesi di decadenza, deve altresì comunicare al contribuente la non spettanza del credito d'imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, inibendone in tal modo l'utilizzazione. Qualora, invece, il credito fosse stato già utilizzato, l'amministrazione finanziaria dovrà provvedere al suo recupero; in tal caso, tuttavia, non sono dovute sanzioni non solo per mancanza di una espressa previsione nell'art. 7 della legge n. 448 del 1998 ma anche perché la fattispecie in esame non appare riconducibile nell'attuale sistema sanzionatorio, disciplinato dai decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472, e 473 e successive modifiche. [...] Con riferimento al caso in cui il contribuente abbia utilizzato il credito per il pagamento dell'imposta di registro sull'atto di acquisto che lo determina, l'ufficio, oltre alle imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti per la decadenza dai benefici, deve recuperare l'importo pari alla somma non versata a seguito dell'utilizzazione del credito, nonché gli interessi su tale importo calcolati a decorrere dal momento della registrazione dell'atto medesimo. Anche nell'ipotesi di utilizzo successivo del credito per l'intero importo in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni, dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito (lettera a) del paragrafo 1.5), l'ufficio deve provvedere al recupero delle minori imposte versate a causa dell'utilizzazione del credito unitamente ai relativi interessi. Parimenti qualora il credito sia stato utilizzato in diminuzione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (lettera b) del paragrafo 1.5), si provvederà, in sede di liquidazione operata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, al recupero delle imposte compensate con il credito non spettante a seguito della decadenza dell'agevolazione, oltre agli interessi dovuti per carente versamento. È appena il caso di rilevare che, nelle ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nonché sulle successioni e donazioni, su quanto richiesto dall'ufficio per il recupero del credito indebitamente fruito si rende applicabile la sanzione prevista dall'art. 13 del d. lgs. n. 471 del 1997. Nelle ipotesi di utilizzo del credito per un ammontare superiore a quello spettante, è applicabile la sanzione per ritardati od omessi versamenti dei tributi con i quali il credito è stato compensato».

Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, tratta separatamente il caso della revoca dell'agevolazione ottenuta in un trasferimento imponibile a Iva e il caso della revoca dell'agevolazione di cui ha beneficiato un atto soggetto a imposta di registro.

Quanto a quest'ultimo tema, come detto, la legge testualmente recita che *«in caso di dichiarazione mendace o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa<sup>(121)</sup> pari al 30 per cento delle stesse imposte»*.

Con riferimento invece alla revoca dell'agevolazione ottenuta in un trasferimento imponibile a Iva, la legge afferma che *«se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima»*.

Quest'ultima espressione normativa è frutto dell'articolo 41-bis, comma 5, d.l. 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni in legge 24 novembre 2003, n. 326, il quale sostituì dunque il previgente testo normativo, secondo il quale, invece, era disposto che *«l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento»*.

Con questa modifica il legislatore riparò dunque una evidente disparità di trattamento<sup>(122)</sup> tra gli atti soggetti a imposta di registro (ove, oltre all'irrogazione

---

<sup>(121)</sup> Il riferimento alle "pene pecuniarie" e alle "soprattasse" è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con il riferimento alla "sanzione pecuniaria", ai sensi dell'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

<sup>(122)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 25/2001/T dell'8 giugno 2001, secondo il quale «nella suddetta nota II-bis, infatti, è previsto che, in caso di decadenza dai benefici per la prima casa, il contribuente debba pagare le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria oltre ad una sanzione (letteralmente "soprattassa", secondo la dizione ormai superata dall'art. 26 della legge 472/1997) pari al 30% delle imposte dovute. Si deve, dunque, versare la differenza tra le imposte (registro e ipotecarie e catastali) dovute in misura ordinaria e quelle applicate in base all'aliquota agevolata con l'ulteriore applicazione di una sanzione pari al 30% delle stesse imposte. Essendo solo quest'ultima espressamente definita come sanzione, è però evidente che unicamente su di essa sarà applicabile il trattamento di favore derivante da una tempestiva definizione della potenziale lite da parte del contribuente. Per quanto riguarda, invece, l'imposta sul valore aggiunto, la disposizione commentata prevede un versamento di "una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione

della sanzione, si sanciva il recupero delle «imposte [...] nella misura ordinaria») e quelli imponibili a Iva (ove veniva qualificata come «penalità»<sup>(123)</sup> sia la «differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata» sia l'aumento del 30 per cento di detta differenza (si pensi solo al differente utilizzo che, nei due casi, si sarebbe verificato in ordine all'applicazione delle norme premiali in tema di affievolimento della sanzione).

Vi è pertanto oggi una completa equiparazione, sotto il profilo delle conseguenze della revoca dell'agevolazione, tra gli atti imponibili a Iva e quelli soggetti a imposta di registro: in entrambi i casi vi è un recupero della differenza tra l'importo dell'imposta ordinaria e quello dell'imposta agevolata e sempre in entrambi i casi vi è l'applicazione della sanzione pari al 30 per cento di detta differenza<sup>(124)</sup>.

Nel caso del recupero dell'imposta sul valore aggiunto, esso viene dunque effettuato direttamente dall'Ufficio finanziario (e non quindi, come di regola accade, per il tramite del soggetto passivo Iva, che ne riceve provvista dal proprio committente), con la conseguenza che non vi sono obblighi contabili o di fatturazione in capo al soggetto cedente: in altri termini la fattura non viene rettificata e rimane sempre con l'aliquota del 4 per cento (e il soggetto cedente non deve integrare il versamento di Iva effettuato in dipendenza dell'emissione di tale fattura).

---

cazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento". Solo apparentemente il meccanismo è identico a quello stabilito per le imposte di registro ed ipotecarie e catastali. In realtà, vi è una differenza sostanziale: infatti, nel primo caso è definito sanzione (soprattassa), solo il 30 per cento della differenza tra l'imposta pagata e quella dovuta, laddove invece nel caso di atto soggetto ad Iva l'intera somma dovuta è qualificata come sanzione. Ciò risponde, d'altra parte, alla particolare modalità applicativa di una sanzione irrogata, successivamente all'atto, dallo stesso Ufficio del Registro che proprio per tale modalità si sottraeva al meccanismo tipico dell'Iva (imposta applicata dal cedente per rivalsa sull'acquirente)». Cfr. anche MESSINA, *Decadenza dalle agevolazioni Iva sulla prima casa: quali sanzioni ?*, in *Boll. trib.*, 9/2005, p. 680.

<sup>(123)</sup> Cfr. C.M. n. 1/E del 2 marzo 1994, n. 1/E, secondo cui «è di chiara evidenza che nella nozione di penalità è da ricomprendere sia la differenza d'imposta [...] sia la maggiorazione del 30% applicata sulla differenza medesima»; nel medesimo senso cfr. anche la Circolare della Direzione Regionale della Lombardia dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E-60661 del 14 luglio 2000, in *Boll. trib.*, n. 7/2001, p. 547. Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 211 bis dell'11 marzo 1994, secondo il quale «nel caso di decadenza dalle agevolazioni la differenza tra l'imposta con l'aliquota ordinaria e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata è riscossa dall'Ufficio del registro presso il quale è stato registrato l'atto di acquisto e rientra nella nozione di penalità unitamente alla maggiorazione del 30 per cento. Pertanto, l'Ufficio iva non può procedere a rettifica. Lo farà nei riguardi del cedente, su segnalazione dell'Ufficio del registro, solo se risulta applicata l'aliquota del 4 per cento e dall'atto di acquisto si rilevi l'assenza di talune condizioni richieste per l'agevolazione».

<sup>(124)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 27 marzo 2008, sulla quale si veda BUSANI, *Prima casa, la penalità è "solo" del 30 per cento*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 giugno 2004.

### 9.7.2. Le procedure di recupero della maggiore imposta e di irrogazione della sanzione

L'Ufficio pretende dal contribuente il versamento della differenza tra l'imposta ordinariamente dovuta e quella pagata con l'agevolazione, degli interessi e della sanzione mediante la notifica di un "avviso di liquidazione dell'imposta e di irrogazione delle sanzioni" (*«le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono possono essere irrogate, senza previa contestazione [...] con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità»*: articolo 17, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472)<sup>(125)</sup>; da detta notifica decorre il termine di 60 giorni (articolo 55, comma 1, TUR) per l'effettuazione del pagamento richiesto, da effettuarsi con utilizzo del modello "F23" presso il concessionario della riscossione oppure uno sportello bancario o postale (in caso di ritardo, l'articolo 13, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, commina la sanzione pari al 30 per cento dell'importo non versato; e le somme non versate vengono iscritte a ruolo).

Argomentando dall'articolo 52, TUR, l'avviso<sup>(126)</sup> deve contenere *«l'indicazione delle aliquote applicate e del calcolo della maggiore imposta»*; inoltre, *«la motivazione dell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato»*; ancora, ai sensi dell'articolo 16, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, l'avviso deve contenere la *«indicazione [...] dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità nonché dei minimi edittali previsti dalla legge per le singole violazioni»*; ai sensi del successivo comma 6, *«l'atto di contestazione deve contenere l'invito al pagamento delle somme dovute nel termine previsto per la proposizione del ricorso»*.

#### 9.7.2.1. Il calcolo e la definizione agevolata della sanzione

Quanto al calcolo della sanzione irrogabile (*«pari al 30 per cento della differenza» «fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante all'applicazione dell'aliquota agevolata»*: Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1) occorre tenere in considerazione che:

- a) trattandosi di una fattispecie in cui il contribuente *«viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi»*, si deve applicare l'articolo 12, comma 1, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale va comminata *«la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio»*;

<sup>(125)</sup> Per le misure cautelari applicabili, cfr. l'articolo 22, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, e l'articolo 27, comma 6, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2.

<sup>(126)</sup> L'avviso è impugnabile innanzi alla Commissione Provinciale Tributaria nel termine di 60 giorni, tenendo conto della sospensione feriale dei termini (1° agosto - 15 settembre): articolo 21, comma 1, d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

- b) trattandosi di una fattispecie che rientra nell'ambito delle «violazioni» che «rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento» di cui sopra «quella più grave aumentata di un quinto» (articolo 12, comma 3, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Cosicché, data in 100.000 euro la base imponibile e in euro 3.336 l'imposta pagata in sede di registrazione (cioè euro 3.000, quale 3 per cento di imposta di registro; oltre a euro 168, per imposta fissa ipotecaria; e a ulteriori euro 168, per imposta fissa catastale), l'applicazione della tassazione ordinaria comporta che:

- a) per imposta di registro, occorre pagare la differenza tra il 7 per cento di euro 100.000 (= 7.000) e l'imposta pagata di euro 3.000, e quindi l'importo di euro (7.000 - 3.000 =) 4.000 (oltre agli interessi);
- b) per imposta ipotecaria, occorre pagare la differenza tra il 2 per cento di euro 100.000 (= 2.000) e l'imposta pagata di euro 168, e quindi l'importo di euro (2.000 - 168 =) 1.832 (oltre agli interessi);
- c) per imposta catastale, occorre pagare la differenza tra l'1 per cento di euro 100.000 (= 1.000) e l'imposta pagata di euro 168, e quindi l'importo di euro (1.000 - 168 =) 832 (oltre agli interessi);

e quindi occorre pagare un totale di euro (4.000 + 1.832 + 832 =) 6.664, oltre agli interessi, il tutto a titolo di differenza tra l'imposta calcolata con le regole ordinarie e l'imposta pagata con l'applicazione dell'agevolazione.

Quanto alla sanzione, occorrerebbe pagare (per semplicità, tralasciando gli interessi):

- a) il 30 per cento di euro 4.000, e cioè euro 1.200 (riferiti all'imposta di registro);
- b) il 30 per cento di euro 1.832, e cioè euro 549,60 (riferiti all'imposta ipotecaria);
- c) il 30 per cento di euro 832, e cioè euro 249,60 (riferiti all'imposta catastale);

e quindi occorrerebbe pagare un totale di euro (1.200 + 549,60 + 249,60 =) 1.999,20 (questo importo rappresenta, nel gergo degli Uffici, il cosiddetto "cumulo materiale").

Peraltro, applicando le predette regole in tema di concorso di violazioni, occorre aumentare di un quinto la sanzione più grave (1.200 + 20 per cento = 1.240) e aumentare ulteriormente l'importo così ottenuto dal 25 al 200 per cento: ipotizzando ad esempio un aumento nella misura minima (quella del 25 per cento), si ottiene l'importo di euro (1.240 + 25 per cento =) 1.550 (questo importo rappresenta, nel gergo degli Uffici, il cosiddetto "cumulo giuridico").

Alfine, in applicazione dell'articolo 12, comma 7, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 («nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole

*violazioni*»), si paga la minor somma tra quella di cui al “cumulo giuridico” (euro 1.550) e quella di cui al “cumulo materiale” (euro 1.999,20).

In pratica, quindi, occorrerebbe procedere, nell'esempio appena svolto, al versamento (senza considerare gli interessi) di euro 6.664, quale differenza d'imposta, e di euro 1.550, quale sanzione.

Peraltro, ai sensi dell'articolo 17, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, «è ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un quarto della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un quarto dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso»; cosicché, nel caso utilizzato sopra quale esempio, essendo pari a euro 1.999,20 la somma dei minimi edittali previsti per le violazioni di ciascun tributo, il pagamento della sanzione può essere definito con il versamento di euro  $(1.999,20 : 4 =) 499,80^{(127)}$  (va notato che questa riduzione al quarto spetta solo in caso di pagamento entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso; in caso di pagamento ritardato la sanzione è invece dovuta per l'intero).

### 9.7.2.2. Gli interessi di mora

Come detto, ai sensi della Nota II bis, comma 4, all'articolo 1, TPI, «in caso di dichiarazione mendace» circa la “impossidenza” di altre abitazioni «o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa<sup>(128)</sup> pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico».

L'espressione «sono dovuti gli interessi di mora» significa che gli interessi di mora si calcolano sulla differenza tra l'imposta calcolata senza l'applicazione dell'agevolazione e quella versata in sede di registrazione.

---

<sup>(127)</sup> Qualora l'autore della violazione versi «in condizioni economiche disagiate», l'Ufficio che ha irrogato la sanzione «può eccezionalmente consentirne [...] il pagamento in rate mensili fino ad un massimo di trenta»; peraltro, «nel caso di mancato pagamento anche di una sola rata, il debitore decade dal beneficio e deve provvedere al pagamento del debito residuo entro trenta giorni dalla scadenza della rata non adempita» (articolo 24, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

<sup>(128)</sup> Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

Quanto al saggio di detti interessi, ai sensi dell'articolo 55, comma 4, TUR, «per gli interessi di mora si applicano le disposizioni delle leggi 26 gennaio 1961, n. 29, 28 marzo 1962, n. 147, e 18 aprile 1978, n. 130»; peraltro, si tratta di una disposizione superata, in quanto gli interessi di cui all'articolo 55, comma 4, TUR, sono attualmente (e cioè dal 1° gennaio 2010) determinati nella misura del 3,5 per cento annuo dall'articolo 6, comma 2, lett. b), d.m. del Ministro dell'Economia e delle Finanze datato 21 maggio 2009<sup>(129)</sup> (precedentemente, ai sensi dell'articolo 1, legge 26 gennaio 1961, n. 29, si applicava la norma secondo cui «sulle somme dovute all'Erario per tasse e imposte indirette sugli affari si applicano gli interessi moratori nella misura semestrale dell'1,375 per cento<sup>(130)</sup> da computarsi per ogni semestre compiuto»).

Il computo degli interessi si effettua, per regola generale, «a decorrere dal giorno in cui il tributo è divenuto esigibile ai sensi delle vigenti disposizioni» (articolo 2, comma 1, legge 26 gennaio 1961, n. 29, norma che è stata oggetto di interpretazione "autentica" ad opera dell'articolo unico della legge 28 marzo 1962, n. 147): nel caso della decadenza dall'agevolazione "prima casa" o della sua revoca, il computo degli interessi di mora di effettua dunque dal giorno della registrazione dell'atto per il quale venne richiesta l'applicazione dell'agevolazione. In assenza di una specifica norma decadenziale inerente l'esercizio del diritto alla riscossione degli interessi da parte dell'Amministrazione, deve ritenersi applicabile il medesimo termine stabilito per l'imposta cui essi accedono, trattandosi di un "accessorio" del credito "principale".

### 9.7.2.3. Il "ravvedimento"

Qualora la violazione «non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza», la sanzione è ridotta (articolo 13, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, cosiddetto "ravvedimento"):

- a) a un dodicesimo<sup>(131)</sup> del minimo «nei casi di mancato pagamento del tributo [...], se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della [...] commissione» della violazione (articolo 13, comma 1, lett. a), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);
- b) a un decimo<sup>(132)</sup> del minimo, «se la regolarizzazione degli errori e delle

<sup>(129)</sup> Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 136 del 15 giugno 2009.

<sup>(130)</sup> Dal 1° luglio 2003, per effetto dell'articolo 2, comma 1, d.m. 27 giugno 2003.

<sup>(131)</sup> La sanzione per questo caso di ravvedimento è stata ridotta da un ottavo a un dodicesimo del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2.

<sup>(132)</sup> La sanzione per questo caso di ravvedimento è stata ridotta da un quinto a un decimo del minimo dall'articolo 16, comma 5, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito in legge 28 gennaio 2009, n. 2.

*omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene [...] entro un anno dall'omissione o dall'errore»* (articolo 13, comma 1, lett. b), d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);

con la precisazione che:

- il pagamento della sanzione ridotta *«deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno»* (articolo 13, comma 2, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472);
- qualora l'imposta debba essere pagata dopo una liquidazione effettuata dall'Ufficio, *«il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione»* (articolo 13, comma 3, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

### **9.8. Il termine per l'accertamento della perdita dell'agevolazione**

La materia della decadenza dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria è trattata dall'articolo 76, TUR. Trattandosi di decadenza, si ha a che fare con un termine che corre inesorabilmente, per ragioni di certezza dei rapporti tra Stato e soggetti obbligati, senza poter subire cause di interruzione o di sospensione.

Concentrando qui l'attenzione sugli atti registrati (e quindi tralasciando il discorso inerente gli atti non presentati per la registrazione), le regole che disciplinano la decadenza sono le seguenti:

- a) l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta di cui all'articolo 52, comma 1, TUR (e cioè dell'imposta dovuta a seguito di accertamento di maggior valore), deve essere notificato *«entro il termine di decadenza di due anni dal pagamento dell'imposta proporzionale»* (articolo 76, comma 1-bis, TUR);
- b) l'imposta che l'Ufficio può esigere (e l'eventuale correlativa sanzione: articolo 76, comma 4, TUR) deve essere chiesta dall'Ufficio medesimo *«a pena di decadenza, entro il termine di tre anni decorrenti»* (articolo 76, comma 2, TUR)<sup>(133)</sup>:

---

<sup>(133)</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 21 novembre 2000, n. 1196, in *Foro it.*, 2000, I, c. 3446 (sulla quale si veda BUSANI, *Abitazione, "vince" la decadenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 novembre 2000), secondo cui «l'inerenza della falsità della dichiarazione a situazioni in corso al momento della registrazione [...] implica l'insorgere, a partire dallo stesso momento, della facoltà dell'ufficio di accertare la verità», mentre nel caso di "mendacio successivo" «detto giorno iniziale può trovare una collocazione diversa». In quest'ultimo caso, infatti, «il potere dell'ufficio di disconoscere i benefici e richiedere l'ulteriore imposta dovuta [...] nel caso di mendacio per evento sopraggiunto, nasce e può essere esercitato solo dall'evento stesso, il cui verificarsi viene così a coincidere con il giorno iniziale della decadenza. [...] Se la decadenza fosse computabile dalla data della registrazione, o dalla data della richiesta della registrazione, anche nei casi di perdita del trattamento agevolato per eventi successivi [...] il termine triennale risulterebbe decurtato, od addirittura azzerato, quando il progetto del compratore legittimamente persista».

- dalla data della «*richiesta di registrazione, se si tratta di imposta principale*» (articolo 76, comma 2, lett. a), TUR);
- dalla data «*di registrazione dell'atto*», nel caso di imposta dovuta a seguito di accertamento dell'avvenuta «*occultazione di corrispettivo*» (articolo 76, comma 2, lett. b), TUR) (si tratta evidentemente di una imposta complementare<sup>(134)</sup> il cui termine di decadenza non può, ontologicamente, non decorrere dal giorno della registrazione dell'atto ove il corrispettivo è stato occultato);
- dalla data «*in cui è stata presentata la denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta complementare*» (articolo 76, comma 2, lett. b), TUR);
- dalla «*data della notificazione della decisione delle commissioni tribu-*

---

Cfr. anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, capitolo 5, secondo cui «è il caso di precisare, in ordine all'individuazione del termine entro cui la predetta attività di accertamento deve essere svolta da parte degli uffici, al fine di recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente usufruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto, che la Corte di Cassazione è intervenuta di recente a Sezioni Unite (sentenza 21 novembre 2000, n. 1196), stabilendo che alla fattispecie in esame si applica il termine di decadenza triennale di cui all'art. 76 del Testo unico e non quello di prescrizione decennale di cui all'art. 78 dello stesso Testo Unico. Di conseguenza, l'avviso di liquidazione della maggior imposta, in questi casi, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni. [...] il termine triennale per l'azione accertatrice inizia a decorrere dalla data in cui gli uffici si trovino nelle condizioni di contestare la perdita del trattamento agevolato, vale a dire dal momento in cui è accertabile la mendacità delle dichiarazioni rese in sede di registrazione. Ne consegue che la data dalla quale decorre il termine per l'esercizio dell'azione accertatrice varia a seconda che la mendacità della dichiarazione resa nell'atto si riferisca a situazioni in corso al momento della registrazione (mendacio originario) oppure sia conseguente a fatti o comportamenti successivi (mendacio sopravvenuto). [...] deve ritenersi che nel caso di false dichiarazioni rese in sede di registrazione dell'atto, in ordine allo status del contribuente (la non possidenza di altro immobile, la novità nel godimento della agevolazione o il possesso della residenza nel comune in cui l'immobile è ubicato), il termine triennale di decadenza inizia a decorrere dalla data della registrazione dell'atto. Nel caso di specie, infatti, la dichiarazione è mendace fin dall'origine, con conseguente possibilità per l'amministrazione finanziaria di disconoscere, fin dalla data della registrazione dell'atto, l'agevolazione. Diverso è il caso in cui il contribuente abbia dichiarato che intende trasferire la residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato entro il termine di diciotto mesi; applicando il principio fatto proprio dalla Corte di Cassazione, il dies a quo della decadenza, infatti, non coincide con il momento di registrazione dell'atto, ma con la scadenza del diciottesimo mese. Prima di questa data, infatti, l'amministrazione non è posta nelle condizioni di contestare al contribuente la non spettanza della agevolazione; la dichiarazione, infatti, non è mendace fin dall'origine, ben potendo essere veritiero l'originario proposito di trasferire la residenza, ma lo diviene solo in conseguenza di un fatto sopravvenuto, quale il mancato trasferimento della stessa entro il termine di legge».

<sup>(134)</sup> Essendo "complementare" «*l'imposta applicata in ogni altro caso*» (articolo 42, comma 1, TUR), va ritenuta impropria l'espressione recata dall'articolo 55, comma 1, ove pare limitarsi l'imposta complementare al solo caso in cui essa sia «*dovuta in base all'accertamento del valore imponibile o alla presentazione di una delle denunce previste dall'art. 19*». Invece, l'espressione dell'articolo 55, comma 1, va riferita a ogni tipo di riscossione di imposta, diversa da quella suppletiva, effettuata dopo la registrazione e quindi anche all'imposta dovuta per il caso di decadenza da agevolazioni.

*tarie*» (articolo 76, comma 2, lett. b), TUR), ove, evidentemente, sia stato proposto ricorso e si tratti di somme dovute in base a dette decisioni;

- dalla data in cui la decisione della Commissione Tributaria sia «*divenuta definitiva nel caso in cui sia stato proposto ricorso avverso l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta*» (articolo 76, comma 2, lett. b), TUR), anche qui ove si tratti di somme da pagarsi in base a dette decisioni;
- dalla data «*di registrazione dell'atto ovvero dalla data di presentazione della denuncia di cui all'articolo 19, se si tratta di imposta suppletiva*» (articolo 76, comma 2, lett. c), TUR).

Qualora siano dovute sanzioni, ma non sia dovuta imposta, l'Amministrazione deve richiederne il pagamento «*a pena di decadenza, nel termine stabilito per chiedere l'imposta cui le stesse si riferiscono e, se questa non è dovuta, nel termine di cinque anni dal giorno in cui è avvenuta la violazione*» (articolo 76, comma 4, TUR)<sup>(135)</sup>.

L'imposta infine va comunque pagata, pur intervenuta la decadenza, qualora (articolo 76, comma 5, TUR):

- a) l'atto sia registrato volontariamente (articolo 8, TUR); oppure;
- b) dell'atto sia fatto l'uso di cui all'articolo 6, TUR (e cioè se l'atto «*si deposita, per essere acquisito agli atti, presso le cancellerie giudiziarie nell'esplicazione di attività amministrative o presso le amministrazioni dello Stato o degli enti pubblici territoriali e i rispettivi organi di controllo, salvo che il deposito avvenga ai fini dell'adempimento di un'obbligazione delle suddette amministrazioni, enti o organi ovvero sia obbligatorio per legge o regolamento*»).

Dalle norme che precedono non è dunque esplicitamente contemplato il caso dell'imposta complementare<sup>(136)</sup> dovuta a seguito di accertamento della

<sup>(135)</sup> È questa una «disposizione, a carattere speciale, deve ritenersi prevalente su quella dell'art. 20 del d. lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, che prevede un diverso termine di decadenza»: CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 61/2001/T del 13 luglio 2001.

<sup>(136)</sup> Sulla qualifica in termini di imposta "complementare" dell'imposta dovuta per la perdita di agevolazioni (e quindi pure dell'agevolazione "prima casa"), cfr., ad esempio, Cass., 22 settembre 1993, n. 9663, in *Corr. Trib.*, 1993, n. 41, p. 2767, secondo cui «qualora per la mancata costruzione di un opificio industriale, da parte dell'acquirente di un terreno, le agevolazioni concesse per l'industrializzazione, in sede di registrazione della compravendita del terreno, in base alla legge Regionale Sicilia 4 aprile 1969, n. 6, siano successivamente revocate, l'imposta dovuta ha natura di imposta complementare e, perciò, spetta alla sola parte acquirente cui il fatto è imputabile».

Sulla qualificazione in termini di "imposta complementare" dell'imposta dovuta in caso di decadenza da agevolazioni o di loro revoca, cfr. pure in giurisprudenza: Comm. Trib. Centr., 3 dicembre 1983, n. 4401, in *Corr. Trib.*, 1984, n. 18, p. 813; Comm. Trib. Centr., 5 maggio 1987, n. 3698, in *il fisco*, 1987, p. 4169; Cass., 13 novembre 1991, n. 12127, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3747;

mancanza originaria o sopravvenuta dei presupposti per la concessione di un'agevolazione o in caso di decadenza da un'agevolazione o di sua revoca: e quindi nulla è esplicitamente previsto dalla legge anche per il caso di decadenza dall'agevolazione "prima casa" o di sua revoca.

Questo silenzio del legislatore ha provocato opinioni contrastanti, talora volte a sostenere che l'Amministrazione, per pretendere l'imposta derivante da perdita dell'agevolazione, avrebbe tempo fino allo spirare dell'ordinario termine prescrizionale decennale, talora volte invece a sostenere che la pretesa dell'Amministrazione non potrebbe essere esplicita posteriormente al triennio di deca-

---

Cass., 21 maggio 1999, n. 4944, in *il fisco*, 1999, p. 12566; Cass., 29 settembre 1999, n. 10796, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 604; e, nella prassi amministrativa, R.M. n. 251475 del 31 marzo 1977, R.M. n. 251347 del 1° giugno 1979, R.M. n. 310277 del 13 giugno 1983, R.M. n. 43/3153 dell'11 luglio 1986, R.M. n. 310650 del 13 marzo 1989, R.M. n. 260211 del 20 dicembre 1990.

Cfr. anche CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 211 bis dell'11 marzo 1994; e pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 61/2001/T del 13 luglio 2001, secondo il quale «la natura giuridica dell'imposta dovuta a seguito della decadenza dalle agevolazioni per la prima casa è certamente quella di imposta complementare. Il punto - pacifico sia in giurisprudenza che nella prassi amministrativa - non necessita di particolare illustrazione, solo che si tenga presente la portata dell'art. 42 del d.p.r. 131/1986, che definisce come "principale" l'imposta "applicata al momento della registrazione", e come suppletiva o complementare quella applicata in un momento successivo. Poiché la registrazione, a norma dell'art. 16 t.u., "consiste nell'annotazione in apposito registro dell'atto" (art. 16 t.u.), l'imposta applicata successivamente - nella misura in cui non sia diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio - non può che assumere la natura di imposta complementare. Da tale circostanza derivano una serie di conseguenze: tra le principali occorre rammentare: l'inesistenza di una responsabilità notarile per l'imposta dovuta a seguito di decadenza, posto che il notaio è responsabile d'imposta unicamente riguardo all'imposta principale (art. 57, comma 2, t.u.); il diverso regime della riscossione, ex art. 55 t.u.; la diversa disciplina della decadenza, ex art. 76 t.u.; trattandosi di imposta complementare dovuta per fatto imputabile alla sola parte acquirente, l'esclusione da responsabilità della parte alienante (art. 57, comma 4, t.u.); l'inapplicabilità della disposizione di cui all'art. 41, comma 2, del t.u., relativamente all'importo minimo dell'imposta di registro».

*Contra*, cfr. Cass., 23 luglio 1981, n. 4730, in *Foro it.*, Rep. 1981, voce *Registro (imposta)*, n. 329, secondo cui «l'imposta dovuta a seguito della decadenza, per mancata realizzazione della costruzione sull'area compravenduta (fatta oggetto, nella specie di successivo trasferimento) o per altra causa, dall'agevolazione tributaria prevista, in materia d'imposta di registro, per i trasferimenti a titolo oneroso di aree per la costruzione di case di abitazione non di lusso non ha natura complementare, ma ordinaria e principale e al pagamento di essa (nonché dei relativi interessi, decorrenti non dal giorno in cui si è realizzata la decadenza bensì da quello in cui è avvenuta la registrazione agevolata) è tenuto, in forza del principio della solidarietà dell'obbligazione tributaria, non derogato dall'art. 1 d.l. 11 dicembre 1967, n. 1150, anche l'alienante, ancorché la decadenza del beneficio non sia a lui addebitabile; l'interpretazione della norma citata nel senso che essa non deroga al principio della solidarietà non pone la norma stessa in contrasto con i principi dell'uguaglianza e della necessaria corrispondenza del tributo alla capacità contributiva del cittadino (art. 3 e 53 Cost.); né, ad escludere la solidarietà dell'alienante nel caso di decadenza dall'agevolazione tributaria, può assumere rilievo la disposizione dell'art. 55 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, in quanto detta norma, che ha carattere innovativo, prevede la responsabilità di una sola delle parti, nel caso di fatto ad essa imputabile, in riferimento all'imposta avente natura complementare e non già principale».

denza<sup>(137)</sup>; quest'ultima è la tesi che infine ha prevalso in giurisprudenza<sup>(138)</sup> e negli orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria, secondo la quale dunque l'Ufficio deve notificare l'avviso di liquidazione entro il termine decadenziale di tre anni decorrente dal giorno in cui l'attività di accertamento è concretamente espletabile<sup>(139)</sup>, cosicché:

- a) quanto alla revoca dell'agevolazione per mendacità delle dichiarazioni riferite alla situazione dell'acquirente stesso alla data dell'atto di acquisto (inerenti ad esempio la non titolarità di immobili nel Comune ove è ubicata la casa oggetto dell'acquisto agevolato), il termine triennale decorre dalla data di registrazione dell'atto di acquisto<sup>(140)</sup>;

---

<sup>(137)</sup> Sulla questione si sono succedute una pluralità di antitetiche prese di posizione: nel senso dell'applicabilità del termine decennale di prescrizione ordinaria si espressero la Riunione degli Ispettori compartimentali delle tasse e imposte indirette sugli affari dell'8, 9 e 10 ottobre 1985; e Cass., 21 maggio 1999, n. 4944, in *il fisco*, 1999, p. 12566; nel senso della applicabilità del termine di decadenza triennale si espressero invece Cass., 17 settembre 1998, n. 9280, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 645; Cass., 23 luglio 1999, n. 7947, in *Riv. giur. trib.*, 2000, p. 411; Cass., 29 settembre 1999, n. 10796, in *Riv. giur. trib.*, 2000, p. 604; e definitivamente Cass., Sez. Un., 21 novembre 2000, n. 1196, in *Foro it.*, 2000, I, c. 3446 (sulla quale cfr. anche BUSANI, *Abitazione, vince la decadenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 novembre 2000); tesi cui poi si è conformata l'Amministrazione con Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002.

<sup>(138)</sup> Secondo Cass., Sez. Un., 21 novembre 2000 n. 1196, in *Foro it.*, 2000, I, c. 3446, la «portata generale delle norme sulla decadenza, la loro funzione ed il loro riferimento in generale alla richiesta dell'ufficio, unitamente alla radicale diversità dell'istituto della decadenza rispetto a quello della prescrizione (l'uno correlato alla necessità obiettiva di non consentire il compimento dell'atto oltre una certa scadenza, l'altro ad un presuntivo abbandono del diritto per il protrarsi dell'inerzia del titolare), non consentono di far riferimento, per il tempo dell'emanazione del provvedimento integrante esercizio di potere impositivo, alle disposizioni dettate al diverso scopo di fissare la prescrizione del credito d'imposta, una volta che sia incontestabilmente insorto in dipendenza dell'esercizio del potere stesso».

Cfr. pure Cass., 17 settembre 1998, n. 9280, in *Corr. Trib.*, 1999, p. 645, secondo cui «decorsi tre anni dalla registrazione del contratto, l'amministrazione finanziaria non può più dichiarare la decadenza dai benefici previsti nella legge n. 118/85 per l'acquisto della prima abitazione, trovando in tal caso applicazione il termine di decadenza triennale di cui all'art. 76, comma 2, d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, e non il più lungo termine di prescrizione decennale previsto dal successivo art. 78, la cui applicabilità presuppone che il credito dell'amministrazione finanziaria sia stato definitivamente accertato». Identica è Cass., 29 marzo 2006, n. 7295, in *Riv. giur. edilizia*, 2006, I, p. 1431.

<sup>(139)</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 21 novembre 2000, n. 1196, in *Foro it.*, 2000, I, c. 3446, per la quale «la carenza di peculiari disposizioni sul decorso della decadenza, non potendosi tradurre in esclusione della decadenza medesima, [...] comporta, per tale decorso, l'operatività delle comuni norme dell'ordinamento (artt. 2964 e segg. codice civile), in forza delle quali il termine di decadenza, inderogabilmente assegnato per porre in essere un determinato atto od un determinato comportamento, è computabile a partire dal momento in cui sussista il potere di compiere o tenere l'atto od il comportamento stesso».

<sup>(140)</sup> Cfr. Cass., 5 settembre 2003, n. 12988, in *il fisco*, 2003, p. 6474, secondo la quale «l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro con aliquota ordinaria e connessa soprattutto, a carico del compratore di un immobile abitativo che abbia indebitamente goduto, in sede di registrazione del contratto, del trattamento agevolato di cui all'art. 1, comma 6, legge 22 aprile

- b) quanto alla verifica delle condizioni che legittimano l'agevolazione (ad esempio: la verifica circa le caratteristiche "non di lusso" della casa oggetto di acquisto, la verifica circa lo svolgimento da parte dell'acquirente della propria attività nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto, la verifica che il cittadino italiano emigrato all'estero non abbia altre case in Italia, eccetera), il termine triennale pure decorre dalla data di registrazione dell'atto di acquisto;
- c) quanto alla verifica dell'intenzione espressa dall'acquirente circa il trasferimento della propria residenza entro diciotto mesi nel Comune ove è ubicata la casa oggetto dell'acquisto agevolato, dalla scadenza di detti diciotto mesi<sup>(141)</sup>;

---

1982 n. 168, è soggetto a termine triennale di decadenza, ai sensi e nel vigore dell'art. 74, comma 2, d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 634 (corrispondente all'art. 76, comma 2, successivo d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131), a partire dalla data in cui l'avviso può essere emesso, e cioè dal giorno della registrazione, quando i benefici non spettino per la falsa dichiarazione, nel contratto, dell'indisponibilità di altro alloggio o della mancata fruizione in altra occasione dell'agevolazione, o per l'enunciazione, nel contratto stesso, di un proposito di utilizzare direttamente il bene a fini abitativi già smentito da circostanze in atto, oppure, quando detto enunciato proposito, inizialmente attuabile, sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile, dal giorno nel quale si sia verificata quest'ultima situazione».

<sup>(141)</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 21 novembre 2000, n. 1196, in *Foro it.*, 2000, I, c. 3446, per la quale «l'inerenza della falsità della dichiarazione a situazioni in corso al momento della registrazione [...] implica l'insorgere, a partire dallo stesso momento, della facoltà dell'ufficio di accertare la verità», mentre nel caso di mendacio successivo «detto giorno iniziale può trovare una collocazione diversa». In quest'ultimo caso, infatti, «il potere dell'ufficio di disconoscere i benefici e richiedere l'ulteriore imposta dovuta [...] nel caso di mendacio per evento sopraggiunto, nasce e può essere esercitato solo dall'evento stesso, il cui verificarsi viene così a coincidere con il giorno iniziale della decadenza [...] Se la decadenza fosse computabile dalla data della registrazione, o dalla data della richiesta della registrazione, anche nei casi di perdita del trattamento agevolato per eventi successivi [...] il termine triennale risulterebbe decurtato, od addirittura azzerato, quando il progetto del compratore legittimamente persista». Cfr. anche Cass., 23 febbraio 2009, n. 4321, sulla quale si veda FANELLI, *Agevolazione sulla "prima casa" tra doveri del contribuente e termini dell'Amministrazione*, in *Corr. Trib.*, 17/2009, p. 1359.

Cfr. poi Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, capitolo 5, secondo cui «è il caso di precisare, in ordine all'individuazione del termine entro cui la predetta attività di accertamento deve essere svolta da parte degli uffici, al fine di recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente usufruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto, che la Corte di Cassazione è intervenuta di recente a Sezioni Unite (sentenza 21 novembre 2000, n. 1196), stabilendo che alla fattispecie in esame si applica il termine di decadenza triennale di cui all'art. 76 del Testo unico e non quello di prescrizione decennale di cui all'art. 78 dello stesso Testo Unico. Di conseguenza, l'avviso di liquidazione della maggior imposta, in questi casi, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni. [...] il termine triennale per l'azione accertatrice inizia a decorrere dalla data in cui gli uffici si trovino nelle condizioni di contestare la perdita del trattamento agevolato, vale a dire dal momento in cui è accertabile la mendacità delle dichiarazioni rese in sede di registrazione. Ne consegue che la data dalla quale decorre il termine per l'esercizio dell'azione accertatrice varia a seconda che la mendacità della dichiarazione resa nell'atto si riferisca a situazioni in corso al momento della registrazione (mendacio originario) oppure sia conseguente a fatti o comportamenti successivi (mendacio sopravve-

- d) quanto alla verifica delle caratteristiche “non di lusso” dell’immobile acquistato, con l’agevolazione “prima casa” in corso di costruzione, dal termine dei lavori, i quali, a loro volta, debbono essere ultimati nel termine di tre anni dalla data di registrazione dell’atto di acquisto avente ad oggetto il bene in corso di costruzione<sup>(142)</sup>;

---

nuto). [...] deve ritenersi che nel caso di false dichiarazioni rese in sede di registrazione dell’atto, in ordine allo status del contribuente (la non possidenza di altro immobile, la novità nel godimento della agevolazione o il possesso della residenza nel comune in cui l’immobile è ubicato), il termine triennale di decadenza inizia a decorrere dalla data della registrazione dell’atto. Nel caso di specie, infatti, la dichiarazione è mendace fin dall’origine, con conseguente possibilità per l’amministrazione finanziaria di disconoscere, fin dalla data della registrazione dell’atto, l’agevolazione. Diverso è il caso in cui il contribuente abbia dichiarato che intende trasferire la residenza nel comune in cui è ubicato l’immobile acquistato entro il termine di diciotto mesi; applicando il principio fatto proprio dalla Corte di Cassazione, il dies a quo della decadenza, infatti, non coincide con il momento di registrazione dell’atto, ma con la scadenza del diciottesimo mese. Prima di questa data, infatti, l’amministrazione non è posta nelle condizioni di contestare al contribuente la non spettanza della agevolazione; la dichiarazione, infatti, non è mendace fin dall’origine, ben potendo essere veritiero l’originario proposito di trasferire la residenza, ma lo diviene solo in conseguenza di un fatto sopravvenuto, quale il mancato trasferimento della stessa entro il termine di legge».

<sup>(142)</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, capitolo 5, secondo cui «il principio [...] in ordine alla differente decorrenza del termine di accertamento, basato sulla originaria o sopravvenuta mendacità della dichiarazione resa nell’atto di acquisto dell’immobile sembra conferente anche alle ipotesi di acquisto di un immobile in corso di costruzione. [...] Come ha precisato di recente la Corte di Cassazione (sent. 10 settembre 2004 n. 18300) se “... numerose caratteristiche che determinano la natura di lusso dell’abitazione (come una superficie superiore ai 240 mq.) possono essere rilevate già in sede di costruzione a rustico (oltre che in corso di ristrutturazione), ed altre possono sopravvenire addirittura su costruzioni ormai rifinite”, ne consegue che “...da un lato è necessaria l’effettuazione di controlli tributari in sede di ultimazione dell’abitazione o di utilizzo della stessa al momento in cui se ne ottiene la concreta disponibilità, dall’altro, non può escludersi a priori, proprio per evitare tali ulteriori controlli, la non concessione dei benefici in oggetto per immobili non ancora ultimati”. Anche in questo caso, quindi, l’agevolazione spetta sulla base delle dichiarazioni del contribuente, tra cui l’intento di non rendere l’abitazione “di lusso” nel prosieguo dei lavori, salvo poi il potere dell’amministrazione di accertare la decadenza dal beneficio laddove, tra l’altro, l’immobile ultimato presenti caratteristiche diverse da quelle agevolabili. Nell’ipotesi di realizzazione di una casa di abitazione differente da quella descritta nel progetto o nella concessione edilizia, infatti, si ritiene che ricorra un’ipotesi di mendacio successivo nell’accezione fatta propria dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1196 del 2000, il che comporta che il termine decadenziale per l’esercizio del potere di accertamento decorre dalla data in cui il fatto successivo si è verificato. In conclusione, il termine di decadenza dell’azione accertatrice non può decorrere dalla data della registrazione dell’atto di acquisto; la dichiarazione, infatti, non attiene a situazioni in corso, ma a propositi futuri, per cui non è mendace fin dal principio; può, tuttavia, diventarlo in seguito, laddove, al termine dei lavori, il contribuente, contrariamente a quanto dichiarato nell’atto di acquisto, abbia realizzato un’abitazione con caratteristiche “di lusso”. Ogni controllo, da parte dell’amministrazione prima della ultimazione dei lavori, sarebbe pertanto inutile, in quanto non garantirebbe l’effettiva spettanza della agevolazione, lasciando al contribuente il tempo per effettuare variazioni nei lavori che trasformino l’immobile in abitazione “di lusso”. Si fa presente che l’effettiva ultimazione dei lavori è attestata dal direttore degli stessi e che, di norma, essa coincide con la dichiarazione da rendere in catasto in base all’articolo 24, comma 4, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. [...] La conclusione raggiunta, in base alla quale la decadenza triennale si computa dalla data di ultimazione dei lavori,

- e) quanto alla verifica della destinazione ad "abitazione principale" della casa acquistata per evitare la revoca dell'agevolazione per alienazione infraquinquennale, dalla data dell'atto di "riacquisto"<sup>(143)</sup>;
- f) quanto alla verificazione dell'effettuazione del "riacquisto" infrannuale che esime dalla revoca dell'agevolazione a causa di alienazione infraquinquennale, dalla scadenza del termine annuale decorrente dalla data dell'alienazione infraquinquennale<sup>(144)</sup>.

---

va tuttavia coordinata con quanto ulteriormente disposto dalla Cassazione in merito alla necessità che i lavori siano ultimati entro il termine a disposizione dell'ufficio per esercitare il potere di accertamento. Infatti, la Corte ha precisato che i benefici prima casa "... possono essere conservati soltanto qualora la finalità dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, di destinare l'immobile a propria abitazione, venga da questo realizzata entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire di tali benefici (che con riferimento all'imposta di registro è di tre anni dalla registrazione dell'atto) (Cass. nn. 9149/2000, 9150/2000, 5297/2001, 8163/2002, 3604/2003)" e "se il legislatore non ha fissato un termine entro il quale si deve verificare una condizione dalla quale dipende la concessione di un beneficio, tale termine non potrà mai essere più ampio di quello previsto per i controlli" (Cass. 7 luglio 2000, n. 9194, Cass. 12 marzo 2003, n. 3604). In definitiva, con esclusivo riferimento alla fattispecie in esame, è necessario che l'aspettativa dell'acquirente a vedersi riconosciuta l'agevolazione prima casa anche in ipotesi di acquisto di immobile in costruzione, si contemperì con il potere dell'amministrazione di accertare nei termini di decadenza il diritto di fruire della agevolazione in esame. La scrivente, alla luce dell'indirizzo emergente dalle predette decisioni della Corte di Cassazione, è dell'avviso che la verifica della sussistenza dei requisiti dell'agevolazione non possa essere differita sine die e che il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, debba dimostrare l'ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell'atto. Solo successivamente, infatti, l'amministrazione potrà controllare l'effettiva spettanza del beneficio, provvedendo al recupero dell'imposta nei casi in cui i lavori non siano ultimati o, in caso contrario, qualora il contribuente abbia costruito un'abitazione "di lusso". Peraltro, ove venisse adottata una soluzione differente, che fa decorrere il termine di decadenza degli uffici dalla registrazione dell'atto, potrebbe verificarsi la situazione paradossale in base alla quale il termine per l'ultimazione dei lavori e quello per l'accertamento coincidono, con la conseguenza che, di fatto, l'amministrazione sarebbe privata del potere di accertamento».

<sup>(143)</sup> Cfr. Cass., 12 marzo 2003, n. 3608, in *il fisco*, 2003, p. 2646, secondo cui «in tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", previsti dall'articolo 1, comma 6, legge 22 aprile 1982 n. 168 e dall'art. 2, comma 1, d.l. 7 febbraio 1985 n. 12 (convertito, con modificazioni, nella legge 5 aprile 1985 n. 118), in favore dell'acquirente di immobile destinato ad abitazione "non di lusso", possono essere conservati a condizione che il contribuente realizzi l'intento - dichiarato nell'atto di acquisto - di destinare l'immobile a propria abitazione entro il termine triennale di decadenza stabilito (ex art. 74 d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634, poi art. 76 d.p.r. 22 aprile 1986 n. 131) per l'esercizio del potere di accertamento dell'ufficio; di conseguenza, deve ritenersi che il detto termine decadenziale dell'azione dell'ufficio inizi a decorrere dal momento in cui l'intento del contribuente sia rimasto definitivamente ineseguito, e quindi - giacché il termine a disposizione del contribuente non potrà essere giammai più ampio di quello in sé previsto per i controlli - al massimo dalla scadenza del triennio dalla registrazione dell'atto».

<sup>(144)</sup> Cfr. Cass., 9 dicembre 2008, n. 28880, in *Rep. Foro it.*, voce *Tributi in genere*, n. 1415.

### 9.9. Il privilegio speciale immobiliare in caso di perdita dell'agevolazione

Il credito dello Stato per imposte (principali, complementari e suppletive), sanzioni e interessi di mora dovuti ai sensi della legislazione in tema di imposta di registro è assistito da privilegio speciale immobiliare (articolo 56, comma 4, TUR)<sup>(145)</sup>.

Il privilegio è una causa legittima di prelazione a favore del creditore, accordata dalla legge in considerazione della natura del credito. Ciò significa che, nell'esecuzione forzata cui i beni del debitore siano sottoposti, il creditore privilegiato è preferito agli altri creditori (secondo le regole oltre illustrate) nella soddisfazione del proprio credito.

Il regolamento della materia del privilegio dello Stato per le imposte indirette è recato:

- a) dall'articolo 56, comma 4, TUR, per il quale «*lo Stato ha privilegio secondo le norme stabilite dal codice civile*»;
- b) dall'articolo 2772, comma 1, del codice civile, per il quale «*hanno [...] privilegio i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto, [...] sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce*»;
- c) dall'articolo 2758, comma 1, del codice civile, per il quale «*i crediti dello Stato per i tributi indiretti hanno privilegio sui mobili ai quali i tributi si riferiscono*»;
- d) dall'articolo 56, comma 4, TUR, secondo il quale il privilegio «*si estingue<sup>(146)</sup> con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione*»<sup>(147)</sup>.

---

<sup>(145)</sup> Cfr. CASALI, *Il privilegio speciale immobiliare dello Stato per i tributi indiretti*, in *Immobili e proprietà*, 1/2006, p. 34.

<sup>(146)</sup> Si tratta di un termine di decadenza, «avente la sua logica giustificatrice nelle esigenze di chiarezza e definizione del sistema rispetto ai diritti dei terzi»: Cass., 15 febbraio 1995, n. 1622, in *Corr. Trib.*, 1995, p. 1992. Come termine di decadenza, pertanto, esso non soffre cause di interruzione né di sospensione (cfr. Comm. Trib. Centr., 8 giugno 1988, n. 4702, in *il fisco*, 1988, p. 4716) e quindi continua a decorrere anche successivamente alla notificazione dell'avviso di accertamento (cfr. in tal senso R.M. n. 4/101 del 13 luglio 1984; R.M. n. 4/1270 del 30 giugno 1981; Cass., 1° settembre 1999, n. 9204, in *Giust. civ.*, 2000, I, p. 86) e pure in caso di presentazione di un ricorso: R.M. n. 4343/32 del 14 luglio 1978.

<sup>(147)</sup> Trattandosi di una preferenza nel procedimento esecutivo, nel termine quinquennale deve essere effettuato il pignoramento (ma non anche evidentemente la vendita forzata), non essendo sufficienti la notifica del precetto o dell'ingiunzione, in quanto questi atti consistono in una mera dichiarazione di voler esercitare il privilegio, mentre il pignoramento è il vero e proprio atto iniziale del procedimento esecutivo (articolo 491 del codice di procedura civile): cfr. R.M. n. 250556 del 10 novembre 1986, n. 250556; Parere n. 13273 del 19 febbraio 1991 dell'Avvocatura generale dello Stato in *Boll. trib.*, 1991, p. 851; Cass., 15 febbraio 1995, n. 1622, in *Riv. giur. edilizia*, 1995, I, p. 933; Comm. Trib. Centr., 9 aprile 1997, n. 1461, in *Comm. Trib. Centr.*, 1997, I, p. 267; BAFILE, *Privilegio speciale e tutela giurisdizionale del terzo proprietario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, p. 790; PAVONE, *Esercizio contro il terzo proprietario del privilegio speciale immobiliare*

Ai sensi dell'articolo 2746, comma 1, del codice civile, trattandosi di privilegio che (come appena detto, ai sensi degli articoli 2772, comma 1, e 2758, comma 1, del codice civile) «*si esercita su [...] determinati beni mobili o immobili*», il privilegio in questione è appunto da qualificare come "privilegio speciale", mobiliare o immobiliare a seconda dei casi.

Dalla qualificazione di questo privilegio in termini di "privilegio speciale", deriva che, in ordine al grado di preferenza accordato dalla legge al creditore privilegiato:

- a) il privilegio speciale sui mobili «*può esercitarsi in pregiudizio dei diritti acquistati dai terzi posteriormente al sorgere di esso*» (articolo 2747, comma 2, del codice civile), ma non «*in pregiudizio del creditore pignoratizio*» (articolo 2748, comma 1, del codice civile);
- b) il privilegio speciale immobiliare (il quale, per regola generale, conferisce ai creditori il diritto di essere «*preferiti ai creditori ipotecari se la legge non dispone diversamente*»: articolo 2748, comma 2, del codice civile) nella specifica materia dei tributi indiretti:
  - «*non si può esercitare in pregiudizio dei diritti<sup>(148)</sup> che i terzi hanno anteriormente<sup>(149)</sup> acquistato sugli immobili*» (articolo 2772, comma 4, del codice civile);
  - quanto alle imposte suppletive, «*non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi*».

Il primo problema da affrontare in questa materia è il momento del sorgere del privilegio (ciò soprattutto in relazione alla predetta questione di stabilire la priorità del privilegio rispetto all'acquisizione, da parte di terzi, di diritti sul bene oggetto di privilegio).

Ebbene, per l'imposta principale e l'imposta suppletiva appare inevitabile concludere nel senso che il momento del sorgere del privilegio sia quello della formazione dell'atto dal quale deriva l'obbligo di registrazione<sup>(150)</sup>.

---

*che assiste i tributi indiretti sugli affari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1987, p. 1292; POLIMENI, *L'azione di responsabilità del terzo possessore e i privilegi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Corr. Trib.*, 1984, p. 420; RUSSO, *Considerazioni introduttive sul privilegio in materia di imposta Invim*, in *Boll. trib.*, 1987, p. 1281.

<sup>(148)</sup> Sia di godimento che di garanzia: cfr. Cass., 11 maggio 1978, n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444; Cass., 3 aprile 1979, n. 1878, in *Riv. leg. fisc.*, 1979, p. 1745.

<sup>(149)</sup> Vale la data dell'atto, se certa, e non la data della trascrizione: cfr. MANZINI, *Tutela dell'acquirente di immobile ereditario gravato da privilegio speciale fiscale*, in *Notariato*, 2000, 2, p. 112.

<sup>(150)</sup> Cfr. Cass., 11 maggio 1978, n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444, secondo cui ««il credito dello Stato per imposta di registro, anche quando si tratti di imposta dovuta in misura ordinaria a seguito della decadenza da agevolazioni concesse all'atto della registrazione, nasce, in una al connesso privilegio immobiliare di cui all'articolo 2772 del codice civile, al momento e per l'effetto della confezione dell'atto soggetto a tributo». Secondo la Suprema Corte, inoltre, «il debito

Non pare plausibile, invero, ritenere che il privilegio sorga al momento della registrazione e ciò in quanto il debito verso lo Stato per l'imposta di registro si origina con la formazione dell'atto (che deve essere sottoposto a registrazione) ed è quindi da quel momento che lo Stato deve ottenere protezione della propria pretesa (anzi, paradossalmente, se non si seguisse questa interpretazione, non sarebbe assistito da privilegio l'atto che non fosse presentato alla registrazione e cioè sarebbe sfornita di tutela proprio una fattispecie nella quale invece vi è una massima esigenza di tutela). Né a diversa conclusione sul punto si giunge osservando che il *dies a quo* del termine quinquennale di decadenza del privilegio decorre dalla registrazione (articolo 56, comma 4, TUR), poiché si tratta di norma evidentemente dettata ad altro fine, e cioè quello di non permettere il decorso del termine decadenziale se non per gli atti che siano presentati alla registrazione<sup>(151)</sup>.

Quanto all'imposta complementare, potrebbe porsi il dubbio se il privilegio sorga non dalla stipula dello stesso atto dal quale deriva l'imposta principale, bensì dall'atto dell'Amministrazione (ad esempio: l'avviso di accertamento di maggior valore o della non spettanza di una agevolazione) con il quale essa ne pretende il pagamento, e ciò in nome di una ritenuta autonomia delle varie fasi del prelievo relativo a un dato atto e quindi di una ritenuta pluralità di obbligazioni del contribuente (una per l'imposta principale, una per l'imposta complementare, una per l'imposta suppletiva), ciascuna dotata di proprio privilegio<sup>(152)</sup>. Ma l'opinione comune (e la mancanza di giurisprudenza di segno ad essa

---

di imposta preesiste, nella sua interezza, alla decadenza dal beneficio, [...] per cui - caduta la condizione (che determinava la concessione del beneficio) - la situazione deve riportarsi all'origine». Va quindi notato che la Cassazione qualifica in termini di "condizione" l'avverarsi dei presupposti (precedenti o sussistenti l'atto sottoposto a tassazione) cui la legge subordina la concessione di un dato trattamento fiscale di favore. Nel caso giunto alla cognizione della Cassazione si trattava di un atto di acquisto di un potere, a scopo di formazione della cosiddetta "piccola proprietà contadina", per il quale era stata concessa la relativa agevolazione fiscale (ai sensi della legge 6 agosto 1954, n. 604); contestualmente all'atto traslativo, un istituto di credito aveva concesso all'acquirente un mutuo ipotecario per finanziare l'acquisto. Successivamente si verificò la perdita del beneficio fiscale a causa della rivendita di parte dei terreni acquistati; infine, l'acquirente-mutuatario si rese moroso nel pagamento delle rate di ammortamento del mutuo. Di conseguenza l'istituto di credito promosse l'azione esecutiva sui terreni rimasti di proprietà del mutuatario. In sede di distribuzione del prezzo ricavato dalla vendita all'incanto, sorse conflitto tra l'Amministrazione Finanziaria e l'istituto di credito sul punto se dovesse riconoscersi precedenza al privilegio dello Stato (connesso al venir meno dell'agevolazione), rispetto all'iscrizione dell'ipoteca. L'istituto di credito sostenne la tesi che il privilegio dello Stato era nato al momento della rivendita che aveva provocato la decadenza dai benefici (e non al momento dell'atto originario), per cui l'ipoteca a suo favore doveva considerarsi precedente al privilegio dello Stato. La Suprema Corte - come detto - affermò che il credito relativo all'imposta in misura ordinaria e il connesso privilegio nascono ex tunc, e non a far tempo dal verificarsi della decadenza, cosicché l'ipoteca doveva considerarsi originata successivamente alla nascita del privilegio.

<sup>(151)</sup> Circa l'individuazione del *dies a quo* nella data di registrazione cfr. Cass., 15 febbraio 1995, n. 1622, in *Riv. giur. edilizia*, 1995, I, p. 933.

<sup>(152)</sup> Cfr. in tal senso PURI, *Decadenza prima casa di abitazione e privilegio speciale*

contrario)<sup>(153)</sup> è nel senso di ritenere che, nonostante il prelievo sia articolato in varie fasi (e cioè quella dell'imposta principale, quella dell'imposta suppletiva e quella dell'imposta complementare), si tratti pur sempre di un'unica obbligazione derivante dalla formazione dell'atto soggetto a registrazione<sup>(154)</sup>; ciò che troverebbe altresì conferma dalla considerazione che, come già rilevato, il *dies a*

---

*immobiliare per i tributi indiretti*, intervento che costituisce lo Studio n. 80/2001/T approvato il 21 febbraio 2002 dalla Commissione Studi Tributarî del Consiglio Nazionale del Notariato, per il quale «una prima obbligazione tributaria nascerebbe dal perfezionamento dell'atto di acquisto dell'immobile e l'imposta dovuta sarebbe ovviamente assistita da privilegio; una diversa obbligazione scaturirebbe, invece, successivamente alla scoperta del mendacio delle dichiarazioni dell'acquirente o dal suo comportamento difforme dalle indicazioni normative (cessione infraquinquennale seguita dal mancato riacquisto nell'anno). L'ulteriore obbligazione nascerebbe, quindi, dal fatto imponibile realizzato dal combinarsi dell'atto di acquisto con la dichiarazione mendace o con il comportamento omissivo (mancato riacquisto nell'anno) in quanto produttivo di effetti giuridici evidenzianti una capacità contributiva [...]. Applicando tale ricostruzione all'istituto del privilegio ex art. 56 d.p.r. n. 131/86 verrebbero fatti salvi tutti i diritti acquistati da terzi precedentemente alla decadenza dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa di abitazione».

Cfr. anche GHINASSI, *Operatività del privilegio speciale immobiliare per tributi indiretti nell'ipotesi di decadenza da agevolazioni fiscali*, in *Riv. Not.*, 2005, p. 951, secondo il quale «trattasi invero di fattispecie complessa nella quale l'evento che dà luogo a decadenza viene a costituire uno degli elementi necessari per la nascita dell'obbligazione medesima. In questa diversa ottica, dunque, non potrà in alcun modo ipotizzarsi una retroattività degli effetti dell'obbligazione (e del relativo privilegio) al momento della formazione dell'atto, in quanto non si è ancora verificato l'evento che viene a integrare e perfezionare l'obbligazione d'imposta medesima, determinandone l'insorgenza. Troverà pertanto piena applicazione l'art. 2772, comma 4 sopra citato, poiché, anteriormente alla nascita del privilegio, è stato acquistato da un terzo un diritto incompatibile con lo stesso». Questa tesi, secondo il suo Autore, inoltre, avrebbe il pregio di essere conforme al principio costituzionale di "capacità contributiva" di cui all'articolo 53 della Costituzione, di cui sarebbe espressione l'articolo 57, comma 4, TUR, in base al quale l'imposta complementare conseguente al comportamento imputabile ad uno solo dei contraenti è a carico esclusivamente di questo, in quanto la tesi dell'insorgenza del privilegio con la stipula dell'atto che poi ha perso l'agevolazione pone il terzo acquirente in una situazione di obiettiva incertezza circa l'esistenza del privilegio che mal si concilia con il principio costituzionale.

<sup>(153)</sup> L'Amministrazione Finanziaria pare essersi espressa in tal senso solo a livello "locale": cfr. Direzione Regionale del Lazio dell'Agenzia delle Entrate, nota prot. n. 55538/2002 del 14 maggio 2002.

<sup>(154)</sup> Cfr. in tal senso Cass., 11 maggio 1978, n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444; e inoltre: BAFILE, *Privilegio speciale e tutela giurisdizionale del terzo proprietario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, II, p. 786; BATISTONI FERRARA, *I privilegi*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di AMATUCCI, II, Padova 1994, p. 338 nota 1; BUSANI, *Il terzo è autorizzato a difendersi in giudizio perché sull'immobile grava il privilegio statale*, in *Guida al dir.*, 30 ottobre 1999, p. 68, n. 42; CHIZZINI-CASALINI, *Durata del privilegio speciale sugli immobili e termine di decadenza a carico dell'A.F.*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2001, p. 57; COMOGLIO, *Privilegio fiscale sull'immobile e tutela giurisdizionale del terzo acquirente*, in *Riv. esec. forz.*, 2002, p. 272; D'ERRICO, *Il privilegio per i crediti di tributo di registro, successione, INVIM*, in *Boll. trib.*, 1984, p. 115; GHINASSI, *Privilegi fiscali*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano 1998, p. 722; LAROSA, *La tutela del contribuente nella fase di riscossione dei tributi*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1186; PAVONE, *Esercizio contro il terzo proprietario del privilegio speciale immobiliare che assiste i tributi indiretti sugli affari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1987, I, 1279; PRATIS, *Privilegi (diritto civile e tributario)*, in *Noviss. dig. it.*, App. IV, Torino, 1984, p. 1261.

quo del termine decadenziale quinquennale decorre invariabilmente dalla data di registrazione (articolo 56, comma 4, TUR).

Un discorso a parte sembra però potersi svolgere con riferimento all'imposta complementare che origina dalla decadenza da una agevolazione o dalla revoca dell'agevolazione stessa<sup>(155)</sup>(156). In questo caso infatti va notato che la perdita dell'agevolazione può derivare:

- o da un'originaria mancanza dei presupposti cui la concessione dell'agevolazione è subordinata (e a questo riguardo inevitabilmente si ricadrebbe nel discorso fin qui svolto, circa l'unicità dell'obbligazione tributaria e del privilegio che ne consegue);
- oppure da un evento successivo alla formazione dell'atto cui sia stata concessa l'agevolazione, evento che la legge considera appunto quale causa di decadenza dal concesso trattamento tributario di favore o della sua revoca.

Ad esempio, nel caso della agevolazione per l'acquisto della "prima casa", perde il trattamento di favore:

a) sia chi abbia reso dichiarazioni mendaci, in sede di stipula dell'atto di

---

Cfr. anche BASILAVECCHIA, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, intervento che costituisce lo Studio n. 31/2005/T approvato il 18 marzo 2005 dalla Commissione Studi Tributarie del Consiglio Nazionale del Notariato, secondo cui, pur ammettendosi l'autonomia genetica del credito erariale per l'imposta complementare (che nascerebbe dall'avviso di liquidazione dell'imposta o dalla successiva iscrizione a ruolo) rispetto a quello per l'imposta principale (che nascerebbe dalla stipula dell'atto o dalla successiva registrazione), il privilegio dovrebbe essere considerato non come una qualità del credito ma quale potere privilegiato di sottoporre ad esecuzione il bene: potere che sorgerebbe già con il compimento dell'atto giuridico da sottoporre a registrazione, precedendo la nascita dei crediti che il privilegio ha la funzione di garantire, e che perciò sarebbe opponibile ai terzi (i quali dunque acquistano l'immobile nel momento in cui è già sorto il privilegio anche se deve venire ad esistenza il credito erariale per la decadenza dall'agevolazione).

(155) Sulla qualifica in termini di imposta "complementare" dell'imposta dovuta per la perdita di agevolazioni (e quindi anche dell'agevolazione "prima casa"), cfr., ad esempio, Cass., 22 settembre 1993, n. 9663, in *Corr. Trib.*, 1993, n. 41, p. 2767, secondo cui «qualora per la mancata costruzione di un opificio industriale, da parte dell'acquirente di un terreno, le agevolazioni concesse per l'industrializzazione, in sede di registrazione della compravendita del terreno, in base alla legge Regionale Sicilia 4 aprile 1969, n. 6, siano successivamente revocate, l'imposta dovuta ha natura di imposta complementare e, perciò, spetta alla sola parte acquirente cui il fatto è imputabile». Sulla qualificazione in termini di "imposta complementare" dell'imposta dovuta in caso di decadenza da agevolazioni, cfr. pure in giurisprudenza: Comm. Trib. Centr., 3 dicembre 1983, n. 4401, in *Corr. Trib.*, 1984, n. 18, p. 813; Comm. Trib. Centr., 5 maggio 1987, n. 3698, in *il fisco*, 1987, p. 4169; Cass., 13 novembre 1991, n. 12127, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 3747; Cass., 21 maggio 1999, n. 4944, in *il fisco*, 1999, p. 12566; Cass., 29 settembre 1999, n. 10796, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2000, p. 604; e, nella prassi amministrativa, R.M. n. 251475 del 31 marzo 1977, R.M. n. 251347 del 1° giugno 1979, R.M. n. 310277 del 13 giugno 1983, R.M. n. 43/3153 dell'11 luglio 1986, R.M. n. 310650 del 13 marzo 1989, R.M. n. 260211 del 20 dicembre 1990.

(156) Sul punto che il privilegio garantisca anche l'imposta complementare dovuta a seguito di decadenza da agevolazioni cfr. R.M. n. 251475 del 31 marzo 1977; Cass., 11 maggio 1978, n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444.

acquisto, circa la titolarità dei presupposti richiesti dalla legge per la concessione dell'agevolazione;

- b) sia chi tenga, posteriormente a detta stipula, determinati comportamenti (mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi; alienazione dell'immobile prima di cinque anni senza acquisto di un'altra abitazione entro un anno da detta alienazione).

Ora, se appare evidente che, nel primo caso (mendacità sui presupposti dell'agevolazione), è inevitabile affermare l'esistenza del privilegio, sorto al momento della stipula dell'atto di acquisto, verso chi acquisisca diritti sul bene in questione successivamente a detta stipula (se Tizio vende a Caio, il quale utilizza l'agevolazione "prima casa" mentendo sui presupposti richiesti, e poi Caio vende a Sempronio, a quest'ultimo è inevitabilmente opponibile il privilegio dello Stato verso Caio); nel secondo caso (mancato trasferimento della residenza; alienazione infraquinquennale) si sarebbe tentati di non coinvolgere nella pretesa tributaria coloro che acquistino diritti sul bene in questione prima dell'evento che comporta la perdita dell'agevolazione (e quindi, nel caso di mancato trasferimento della residenza, coloro che acquistino diritti tra la data di stipula e il diciottesimo mese successivo; e, nel caso di alienazione infraquinquennale e mancato "riacquisto" entro un anno, coloro che acquistino diritti prima dello spirare di quest'ultimo periodo annuale)<sup>(157)</sup>.

In altri termini, se Tizio, che ha comprato con l'agevolazione "prima casa" da meno di cinque anni, vende il bene a Caio, a Caio non dovrebbe essere opponibile il privilegio statale per il fatto che il venir meno dell'agevolazione in capo a Tizio si produce solo se questi non effettui un "riacquisto" entro un anno dalla data di vendita a Caio<sup>(158)</sup>.

---

<sup>(157)</sup> Cfr. GIFFONE, *Decadenza e agevolazioni fiscali*, in *il fisco*, 2001, p. 10610, secondo cui l'opinione che il privilegio per l'imposta complementare si origini fin dal giorno di stipula dell'atto cui l'imposta complementare afferisce si palesa «incompatibile con fattispecie, come quelle di alcune disposizioni agevolative della prima casa, dove l'agevolazione era legata a dichiarazioni della parte o ad un suo comportamento nel tempo. Così, ad esempio, è fortemente dubbia l'applicabilità del privilegio all'ipotesi in cui la decadenza dell'agevolazione segua al mancato reinvestimento della somma ricavata dalla vendita dell'immobile prima dello spirare del quinquennio. In questo caso, infatti, il terzo acquirente dell'immobile vanterà un diritto anteriore alla nascita del privilegio poiché quest'ultimo è necessariamente ricollegato allo scadere del termine per il riacquisto».

<sup>(158)</sup> Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 80/2001/T del 21-22 febbraio 2002, secondo cui «una prima obbligazione tributaria discenderebbe dal perfezionamento dell'atto di acquisto dell'immobile e l'imposta dovuta sarebbe ovviamente assistita da privilegio; una diversa obbligazione scaturirebbe, invece, successivamente alla scoperta del mendacio delle dichiarazioni dell'acquirente o dal suo comportamento difforme dalle indicazioni normative (cessione infraquinquennale seguita dal mancato riacquisto nell'anno). L'ulteriore obbligazione nascerebbe, quindi, dal fatto imponible realizzato dal combinarsi dell'atto di acquisto con la dichiarazione mendace o con il comportamento omissivo (mancato riacquisto nell'anno) in quanto produttivo di effetti giuridici evidenzianti una capacità contributiva»; soluzione, questa, peraltro, non priva di riferimenti letterali nello stesso comma 4 della nota II-bis

Tuttavia, questo sforzo di tenere estraneo l'avente causa è un obiettivo assai arduo da conseguire, poiché, anche a prescindere dalla suaccennata compattezza delle fonti che sostengono invariabilmente la nascita del privilegio su un dato bene nel momento stesso di stipula dell'atto che lo riguarda<sup>(159)</sup>, nei casi di cui sopra alla lettera b) (ove il privilegio sorge per comportamenti tenuti posteriormente alla registrazione da colui che acquistò con l'agevolazione "prima casa") non è possibile suffragare l'interpretazione che il terzo successivo avente causa sia estraneo al privilegio a causa della sua non consapevolezza della situazione; infatti:

- a) nel caso di decadenza per mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi, l'avente causa dell'abitazione (a suo tempo acquistata dal dante causa con utilizzo dell'agevolazione "prima casa") ben sa che detto dante causa ha l'onere del trasferimento della residenza entro diciotto mesi e quindi ben sa, acquistando la casa, di "correre il rischio" relativo alla sussistenza del privilegio;
- b) nel caso di revoca dell'agevolazione per mancato "riacquisto" entro un anno dalla alienazione infraquinquennale, l'avente causa di un bene comprato dal dante causa con l'agevolazione e poi da questi alienato appunto prima di cinque anni, ben sa di compiere un acquisto di diritti su un bene la cui alienazione infraquinquennale da parte del suo dante causa potrebbe provocare (in caso di mancato "riacquisto" da parte di questi entro un anno) la revoca dall'agevolazione e, quindi, una pretesa dell'erario statale di pagamento di imposte, interessi e sanzioni (anche in questo caso, dunque, chi compie questo acquisto di diritti sul bene in questione, è a conoscenza del fatto di "correre il rischio" della opponibilità del privilegio)<sup>(160)</sup>.

---

all'articolo 1, Parte Prima, della Tariffa allegata al d.P.R. 131/1986, laddove in caso di dichiarazione mendace o di trasferimento infraquinquennale non seguito da riacquisto reca l'indicazione della debenza delle «imposte di registro [...] nella misura ordinaria» (oltre che delle sanzioni) e non già "della maggiore imposta" come invece avviene nell'ipotesi tipica di imposta complementare (come accade nell'articolo 52 del d.P.R. 131/1986 per la rettifica di valore). Potendosi così «legittimamente ritenere che nel primo caso si tratti di una nuova obbligazione d'imposta e solo nel secondo della modifica dell'obbligazione originaria».

<sup>(159)</sup> Cfr. Cass., 11 maggio 1978, n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444, secondo cui «il credito dello Stato per imposta di registro - anche quando si tratti di imposta dovuta in misura ordinaria a seguito della decadenza da agevolazioni concesse all'atto della registrazione - nasce, in una al connesso privilegio immobiliare di cui all'art. 2772 Codice civile, al momento e per effetto della confezione dell'atto soggetto a tributo, con la conseguenza che quel privilegio prevale, indipendentemente dalla data di registrazione dell'atto dalla cui tassazione nasce il credito di imposta con esso garantito, sulle ipoteche di terzi iscritte sullo stesso immobile successivamente alla confezione dell'atto soggetto a registrazione».

<sup>(160)</sup> Cfr. R.M. n. 251475 del 31 marzo 1977, secondo cui «l'esercizio del privilegio dello Stato in pregiudizio del diritto acquistato dal terzo possessore è consentito allorché l'acquisto del diritto sia avvenuto in data posteriore al verificarsi del presupposto di imposta; nel caso di specie, la rivendita dell'immobile, determinando la decadenza dai benefici fiscali, costituisce il fatto che legittima l'esercizio del privilegio nei confronti dell'acquirente».

È ben vero, peraltro, che il rilievo di questa consapevolezza, da parte dell'acquirente, degli eventi che potrebbero accadere, perderebbe d'importanza se si ammettesse che, in questi casi, si verte comunque in situazioni in cui vi sono «*diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili*» (articolo 2772, comma 4, del codice civile). La considerazione di questa consapevolezza dell'acquirente circa eventi che potrebbero accadere è però importante perché, in un panorama interpretativo ove è dominante l'idea che il privilegio sorga, anche per l'imposta complementare, nel momento in cui è stipulato l'atto cui l'imposta complementare afferisce, appare non plausibile pensare di scardinare questo principio con l'argomento del privilegio che va a danneggiare un terzo avente causa ignaro, proprio perché questi ignaro appunto non è<sup>(161)</sup>.

Non si può inoltre omettere di considerare che la norma sulla revoca dell'agevolazione "prima casa" per alienazione infraquinquennale, sancisce in effetti che «*sono dovute le imposte [...] nella misura ordinaria, nonché una soprattassa*» appunto in caso di «*trasferimento [...] degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*» e che «*le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente [...] proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale*»; con ciò dunque legittimandosi la considerazione della possibile fondatezza di una tesi che sostenesse il verificarsi della perdita dell'agevolazione già con l'atto di alienazione (e che ritenesse detta perdita sottoposta pertanto a una specie di "condizione risolutiva", avverabile per effetto del "riacquisto", con conseguente "sospensione" per un anno del potere dell'Amministrazione di proclamare la revoca del beneficio) rispetto a una tesi che invece reputasse la perdita dell'agevolazione quale una sorta di fattispecie a formazione progressiva, composta dall'atto alienativo e dal mancato "riacquisto" infrannuale.

Se peraltro l'opinione che sostiene la nascita del privilegio per l'imposta complementare in uno con la stipula dell'atto cui l'imposta complementare afferisce, è di evidente favore per il fisco, si verifica una sorta di legge del contrappasso nel caso di alienazione del bene acquistato con l'agevolazione "prima casa" nello spazio temporale tra il quarto e il quinto anno dalla data di stipula dell'atto di acquisto: in tal caso, infatti, se è vero che il privilegio sorge con la stipula dell'originario contratto di acquisto, è pure vero che, sommando il

---

<sup>(161)</sup> Cfr. invece CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 80/2001/T del 21-22 febbraio 2002, secondo cui è «evidente che l'obbligazione tributaria nascente dell'acquisto agevolato non può essere assistita da un privilegio la cui esistenza è, a sua volta, condizionata dalla veridicità delle dichiarazioni del contribuente e, soprattutto, dal suo successivo comportamento di fatto. Se così fosse intorno al bene acquistato si verrebbe a creare un alone di incertezza giuridica ben più grave (se non altro per l'ampiezza) di quello che caratterizza qualsiasi altro atto che dopo essere stato tassato è comunque suscettibile di correzione da parte dell'ufficio e, dunque, di applicazione di un'imposta suppletiva (per la quale, infatti, il privilegio non si applica). E tutto ciò senza che il pregiudizio dei diritti dei terzi siano almeno in parte tutelati da un idoneo regime pubblicitario».

decorso del quadriennio al decorso dell'anno "di grazia" per il "riacquisto", se ne ha che il privilegio subisce l'estinzione a causa del «*decorso di cinque anni dalla data di registrazione*» (articolo 56, comma 4, TUR).

### 9.9.1. Il privilegio in caso di revoca parziale dell'agevolazione

Si ha un caso di revoca parziale dell'agevolazione "prima casa" nell'ipotesi del trasferimento di "parte" (e cioè di porzioni dell'insieme, di diritti *pro quota* o di diritti parziali) degli immobili acquistati con l'agevolazione «*prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*» (Nota II-bis all'articolo 1, TP1).

In questo caso, oltre a porsi il problema, di cui sopra, e cioè se il credito dello Stato per imposta complementare dovuta a seguito di revoca dell'agevolazione, sia un credito autonomo (rispetto al credito per l'imposta principale) e quindi benefici di un proprio privilegio fiscale (oppure se il credito dello Stato sia unico e assistito da un unico privilegio, sorto al momento della formazione dell'atto da cui deriva la complessiva obbligazione tributaria del contribuente), si pone altresì il problema di capire quali siano i beni oggetto del privilegio, stante che, nei casi predetti, si ha una parziale alienazione dei beni acquistati con l'atto che beneficiò dell'agevolazione.

Ebbene, è abbastanza inevitabile ritenere che tutti i beni oggetto dell'originario acquisto (e non solo quelli la cui alienazione provoca la revoca dell'agevolazione) siano gravati dal privilegio, in quanto non appare plausibile di comprimere la garanzia dello Stato solo a una parte dei beni che furono oggetto dell'atto cui venne applicata la tassazione più favorevole rispetto a quella ordinaria (si pensi al caso dell'acquisto, con l'agevolazione "prima casa", di un appartamento e di un garage e alla successiva alienazione infraquinquennale del solo garage: non è possibile invero ritenere che solo il garage sia gravato del privilegio, per il motivo che, anche lasciando da parte il pur assorbente profilo della compressione che da ciò deriverebbe per la garanzia dello Stato su un bene di valore inferiore, ne conseguirebbe pure che, paradossalmente, il bene rimasto di proprietà del debitore d'imposta risulterebbe sgravato dal privilegio e invece ne rimarrebbe onerato l'acquirente del garage, e cioè un soggetto totalmente estraneo al pagamento dell'imposta complementare).