

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 61/2001/T

Gaetano Petrelli

DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI DELLA PRIMA CASA. NATURA E DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DOVUTA.

Approvato dalla Commissione studi tributari il 13 luglio 2001.

Approvato dal Consiglio Nazionale il 26 luglio 2001.

Quesiti:

- 1) - qual e' la natura dell'imposta dovuta a seguito dell'avvenuta decadenza dalle agevolazioni per la prima casa, in particolare nell'ipotesi di rivendita infraquinquennale dell'abitazione non seguita da riacquisto entro l'anno;
- 2) - se vi sia o meno solidarieta' tra il soggetto che ha beneficiato dell'agevolazione e successivamente alienato, ed il soggetto che in tale circostanza ha acquistato l'immobile gia' agevolato;
- 3) - quale sia il termine entro il quale l'ufficio puo' recuperare l'imposta dovuta, con relative sanzioni ed interessi.

1. Natura giuridica dell'imposta dovuta a seguito di decadenza da agevolazioni.

La natura giuridica dell'imposta dovuta a seguito della decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e' certamente quella di imposta complementare. Il punto – pacifico sia in giurisprudenza che nella prassi amministrativa ¹ – 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

* Pubblicato in *Studi e materiali*, a cura del Consiglio Nazionale del Notariato, 2002, 1, p. 253.

¹ Cass. S.U. 21 novembre 2000 n. 1196; Cass. 29 settembre 1999 n. 10796; Cass. 21 maggio 1999 n. 4944; Comm. trib. reg. Napoli 18 novembre 1998; Cass. 19 febbraio 1997 n. 26; Cass. 13 novembre 1991 n. 12127; Circ. Dir. Reg. Entrate Lombardia 14 luglio 2000 n. 24/60661; Ris. Min. Fin. 20 dicembre 1990 n. 260211; Ris. Min. Fin. 10 marzo 1989 n. 310650; Ris. Min. Fin. 11 luglio 1986 n. 43/3153; tutte in *Fiscovideo*.

complementare quella applicata in un momento successivo. Poiche' 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 puo' che assumere la natura di imposta complementare ².

Da tale circostanza derivano una serie di conseguenze: tra le principali occorre rammentare:

- l'inesistenza di una responsabilita' notarile per l'imposta dovuta a seguito di decadenza, posto che il notaio e' responsabile d'imposta unicamente riguardo all'imposta principale (art. 57, comma 2, T.U.);

- il diverso regime della riscossione, *ex art.* 55 T.U. ³;

- la diversa disciplina della decadenza, *ex art.* 76 T.U. (su cui vedi *infra*);

- trattandosi di imposta complementare dovuta per fatto imputabile alla sola parte acquirente, e' esclusa la responsabilita' della parte alienante (art. 57, comma 4, T.U.) ⁴;

- non trova applicazione la disposizione di cui all'art. 41, comma 2, del T.U., relativamente all'importo minimo dell'imposta di registro ⁵.

Da evidenziare, infine, l'inapplicabilita' alla fattispecie di esame dell'obbligo di denuncia di cui all'art. 19 del T.U., come gia' segnalato in un precedente studio ⁶.

2. Solidarieta' o meno tra l'alienante che decade dai benefici ed il successivo acquirente.

Nessuna solidarieta' e' prevista dalla legge tra il soggetto (gia' 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. Piu'

² Sui concetti esposti nel testo, cfr. C.N.N. (estensore PETRELLI), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro* (13.1.1995), in *CNN Strumenti*, voce 0910, p. 9.1 ss.

³ Cfr. sul punto Ris. Min. Fin. 20 dicembre 1990 n. 260211.

⁴ Con specifico riferimento all'imposta dovuta a seguito di decadenza da agevolazioni, cfr. in tal senso Cass. 13 novembre 1991 n. 12127; Ris. Min. Fin. 10 marzo 1989 n. 310650. Ovviamente, nell'ipotesi in cui all'accertamento in funzione della decadenza si cumuli anche un accertamento di maggior valore, vi sara', relativamente a quest'ultimo, la responsabilita' solidale dell'alienante (cfr. la Ris. Min. Fin. n. 310650/1989, cit.).

⁵ In tal senso, cfr. anche la Circ. Min. Fin. 1 marzo 2001 n. 19/E.

⁶ C.N.N. (estensore PETRELLI), *Decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e denuncia di eventi successivi alla registrazione* (7.12.2000), in *CNN Strumenti*, voce 0010.

in generale, nessuna solidarietà e' 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 ⁷ – e' 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 ^{8 9}.

3. Termine per il recupero di imposta complementare, interessi e sanzioni.

La questione, dibattuta da anni tra un orientamento (fatto proprio dall'amministrazione finanziaria e da una giurisprudenza minoritaria) che affermava l'applicabilità del termine di prescrizione decennale ¹⁰, e dottrina e giurisprudenza prevalenti, che invece ritenevano applicabile il termine di decadenza triennale previsto dall'art. 76, comma 2, lettera b), del D.P.R. 131/1986 ¹¹, ha trovato di recente composizione in una sentenza della Corte di Cassazione a sezioni unite ¹², che ha aderito alla seconda delle suddette impostazioni.

Il problema nasce dal fatto che il richiamato disposto dell'art. 76, comma 2, lettera b) del T.U. non contempla espressamente – relativamente al recupero dell'imposta complementare – la fattispecie in esame, limitandosi a prevedere il caso in cui sia dovuta la denuncia *ex art.* 19 (nel quale il termine triennale di

⁷ Cfr., per tutte, Comm. Trib. Centr. 12 aprile 1991 n. 2873, in *Comm. trib. centr.*, 1991, I, p. 356.

⁸ Corte Cost. 15 ottobre 1999 n. 386, in *Corriere giur.*, 1999, p. 1476, con nota di PETRELLI, *Privilegi fiscali e tutela del terzo acquirente*.

⁹ Altro e diverso problema e' quello della sussistenza, o meno, del privilegio dello Stato – di cui all'art. 56, comma 4, del D.P.R. 131/1986, e di cui all'art. 2272 del codice civile, per l'imposta complementare dovuta a seguito della decadenza da agevolazioni. Per convincenti argomentazioni sull'insussistenza di detto privilegio, nella fattispecie in oggetto (rivendita infraquinquennale dell'immobile oggetto di agevolazioni), cfr. C.N.N. (estensore PURI), *Considerazioni critiche sul privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, Studio n. 75/99/T del 16 dicembre 1999.

¹⁰ Circ. Dir. Reg. Entrate Lombardia 14 luglio 2000 n. 24/60661; Cass. 21 maggio 1999 n. 4944; Cass. 18 febbraio 1997 n. 26; tutte in *Fiscovideo*.

¹¹ Cass. 29 settembre 1999 n. 10796; Cass. 23 luglio 1999 n. 7947; Cass. 21 maggio 1999 n. 4944; Cass. 17 settembre 1998 n. 9280; Comm. trib. reg. Napoli 18 novembre 1998; Cass. 19 febbraio 1997 n. 26; tutte in *Fiscovideo*.

¹² Cass. S.U. 21 novembre 2000 n. 1196, in *Fiscovideo*.

decadenza decorre dalla data di presentazione della denuncia), quello dell'occultazione del corrispettivo (in cui il termine decorre dalla registrazione dell'atto) e quello della presentazione di ricorso avverso l'avviso di rettifica (in quest'ultima ipotesi, il termine triennale decorre dalla data di notificazione della decisione o da quella in cui la stessa è divenuta definitiva).

Le Sezioni Unite della Cassazione escludono innanzitutto che possa applicarsi il termine di prescrizione decennale: 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".

Quindi la Corte, preso atto della non esaustività della disciplina legislativa della decorrenza del termine triennale in oggetto, afferma l'applicabilità, *in subiecta materia*, delle regole generali (desumibili dagli articoli 2964 e seguenti del codice civile), in forza delle quali il termine di decadenza "è computabile a partire dal momento in cui sussista il potere di compiere o tenere l'atto od il comportamento".

Applicando tali principi alla decadenza dalle agevolazioni fiscali, la Corte ritiene quindi che debba distinguersi a seconda che si verifichi una delle due seguenti circostanze:

a) – il contribuente enuncia nell'atto come esistenti circostanze inesistenti, o afferma falsamente la sussistenza dei requisiti previsti dalla legge che, al momento, non sussistono effettivamente (ad esempio, dichiara falsamente trattarsi della prima casa di abitazione): in tal caso è dalla data di registrazione che l'ufficio è posto in grado di svolgere l'azione accertatrice, e quindi è dalla suddetta data che decorre il termine decadenziale triennale;

b) – diversa è l'ipotesi in cui il presupposto su cui si basano le agevolazioni deve verificarsi in un momento diverso (la Corte si riferisce, espressamente,

all'impegno ad utilizzare il fabbricato acquistato come propria abitazione): in tal caso, trattandosi di un proposito enunciato che "inizialmente attuabile, sia successivamente rimasto ineseguito od ineseguibile, dal giorno nel quale si sia verificata quest'ultima situazione".

A questa seconda ipotesi va parificata quella in esame (rivendita infraquinquennale dell'alloggio acquistato non seguita da un riacquisto entro l'anno successivo): anche in questo caso, seguendo il ragionamento della Corte, si ha una iniziale impossibilit  per l'ufficio di svolgere l'azione accertatrice, ed e' solo a seguito del compimento dell'anno successivo alla rivendita infraquinquennale che l'intento legislativo puo' ritenersi definitivamente "inattuato", con conseguente acquisto, da parte dell'Amministrazione finanziaria, della potest  accertatrice. E' quindi dal compimento dell'anno che inizia a decorrere il termine di decadenza triennale in oggetto.

Le sanzioni amministrative dovute a seguito del comportamento in oggetto, quali previste dalla nota II-bis all'art. 1 della tariffa ¹³, devono essere applicate – ai sensi del comma 4 dell'art. 76 – a pena di decadenza, nel termine stabilito per chiedere l'imposta cui le stesse si riferiscono; la 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 ¹⁴.

Quanto agli interessi di mora di cui all'art. 55 T.U., richiamati nella suddetta nota II-bis, in assenza di una specifica previsione decadenziale relativamente agli stessi, che costituiscono pur sempre un accessorio del credito d'imposta, deve ritenersi applicabile il medesimo termine previsto per l'imposta cui essi

¹³ Sulla disciplina di dette sanzioni amministrative, e sull'ipotesi particolare di atto soggetto ad IVA, cfr. C.N.N. (estensore PURI), *Applicabilit  degli artt. 13 e 16 D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 all'intera somma dovuta in caso di decadenza dalle agevolazioni per l'acquisto della prima casa con riferimento all'imposta sul valore aggiunto*, Studio n. 25/2001/T.

Da rilevare che – secondo Cass. 28 giugno 2000 n. 8784, in *Foro it.*, Rep. 2000, voce *Tributi in genere*, n. 1433 – ai fini del divieto di reiterazione delle agevolazioni per la prima casa, "si rende del tutto irrilevante ed ininfluenza il fatto che il contribuente, avendo gi  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". Cio' non toglie che – sotto il profilo sanzionatorio – sia consentito al contribuente che aliena l'immobile prima del quinquennio, senza riacquistare entro l'anno un'altra abitazione, avvalersi del c.d. ravvedimento, quale disciplinato dall'art. 13 del D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472, effettuando il pagamento della maggiore imposta dovuta nei termini ivi previsti.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 20, comma 1, del D. Lgs. 472/1997, l'atto di irrogazione della sanzione deve essere notificato "a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a

accedono. I medesimi interessi si computano con la decorrenza indicata negli articoli 2 e 3 della legge 26 gennaio 1961 n. 29 ¹⁵.

Gaetano Petrelli

quello in cui e' avvenuta la violazione o nel maggior termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi".

¹⁵ Art. 2: "Gli interessi si computano a decorrere dal giorno in cui il tributo è divenuto esigibile ai sensi delle vigenti disposizioni".

Art. 3: "In caso di omissione di formalità o di omessa autotassazione, o di insufficiente o mancata denuncia, gli interessi si computano dal giorno in cui la tassa o l'imposta sarebbe stata dovuta se la formalità fosse stata eseguita o l'autotassazione effettuata o la denuncia presentata in forma completa e fedele".