IN TEMA DI CD. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA PER L'AGENZIA DELLE ENTRATE REVOCABILITÀ SENZA SANZIONI NEI DICIOTTO MESI DALL'ATTO DELL'IMPEGNO A TRASFERIRE LA RESIDENZA

Si pubblica di seguito la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 105/E del 31 ottobre 2011, le cui conclusioni sono state il risultato del confronto tra la Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia ed il Settore Studi tributari del CNN nell'ambito del Protocollo d'intesa, sottoscritto il 29 ottobre 2010.

Giampiero Monteleone
COORDINATORE DELLA COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

***

Agenzia delle Entrate
RISOLUZIONE n. 105/E del 31 ottobre 2011
OGGETTO*:* Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Agevolazioni "prima casa" - Revoca dell'agevolazione

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente di aver acquistato un'abitazione in data 22 luglio 2010 fruendo dell'aliquota agevolata IVA (4%) e di essersi impegnato, nell'atto di acquisto, a trasferire la propria residenza nell'immobile entro il termine di diciotto mesi, come prescritto dalla disciplina in materia di agevolazioni "prima casa".

Consapevole di non poter adempiere all'obbligo di trasferimento della propria residenza nell'immobile acquistato, il contribuente chiede se possa rinunciare, per ragioni personali, all'agevolazione richiesta, versando la differenza di imposta dovuta sul predetto acquisto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante, tenuto conto che non sono ancora decorsi i diciotto mesi dalla data di acquisto dell'immobile in argomento, ritiene di poter provvedere al pagamento della differenza IVA, senza applicazione di alcuna sanzione.

In subordine, l'istante ritiene applicabile l'istituto del ravvedimento operoso che si perfezionerebbe provvedendo al versamento nel termine di un anno, decorrente dalla data di acquisto dell'immobile, dell'imposta, dei relativi interessi e della sanzione calcolata nella misura ridotta, in applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento al quesito prospettato dall'istante, si evidenzia quanto segue.

La lettera a) del comma 1 della Nota II-*bis)* all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), tra i requisiti previsti per la fruizione dell'agevolazione "*prima casa"*, richiede che l'immobile da acquistare *"sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza"*.

In altri termini, per fruire dell'agevolazione "*prima casa"* occorre, tra l'altro, che l'acquirente abbia o si impegni ad ottenere la residenza nel comune in cui intende acquistare l'immobile abitativo.

In questo ultimo caso, l'acquirente deve rendere la dichiarazione di impegno nell'atto di acquisto.

In proposito, la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, parag. 2.4, ha chiarito che *"ai fini della corretta valutazione del requisito di residenza, dovrà considerarsi che il cambio di residenza si considera avvenuto nella stessa data in cui l'interessato rende al comune, ai sensi dell'art.18, comma 1 e 2, del DPR 30 maggio 1989, n. 223 (regolamento anagrafico della popolazione residente) la dichiarazione di trasferimento…" .*

La dichiarazione dell'acquirente di volere stabilire la residenza nei diciotto mesi è prevista dalla legge a "*pena di decadenza"* dall'agevolazione. Il mancato trasferimento nel termine dei diciotto mesi comporta, quindi, la perdita dell'agevolazione.

La decadenza si verifica alla scadenza del diciottesimo mese dalla data dell'atto; prima di tale scadenza, infatti, il contribuente risulta ancora nei termini per adempiere all'impegno preso.

Nella fattispecie rappresentata, l'istante, pur avendo assunto in atto l'impegno a trasferire la propria residenza nel nuovo comune, decide, in data successiva, di non adempiere a detto impegno, per motivi personali. Chiede, pertanto, se possa rinunciare alla predetta agevolazione pagando la differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, senza l'applicazione di sanzioni.

A tal proposito, giova precisare che nessuna disposizione normativa prevede la possibilità di rinunciare su base volontaria alle agevolazioni "*prima casa".*

In linea generale, il rapporto giuridico-tributario che sorge a seguito della dichiarazione resa in atto dal soggetto acquirente e avente ad oggetto il possesso dei requisiti prescritti dalla norma di cui alla Nota II-*bis)* deve ritenersi perfezionato laddove dette condizioni risultino effettivamente sussistenti.

Pertanto, conseguita l'agevolazione "*prima casa"* questa non sarà più revocabile dalla parte (v., tra le altre, Corte di Cassazione, sentenza del 28 giugno 2000 n. 8784).

In particolare, la Suprema Corte di Cassazione, con la pronuncia sopra citata ha chiarito che *"non è possibile conseguire l'agevolazione prevista per l'acquisto della prima casa, …, previa rinunzia ad un precedente analogo beneficio, conseguito in virtù della medesima disciplina (…).* A parere della suprema Corte, infatti, la dichiarazione di voler fruire del beneficio "*non è revocabile per definizione, tanto meno in vista di un successivo atto di acquisto*".

Dall'orientamento giurisprudenziale richiamato deve escludersi, pertanto, che il soggetto acquirente, che abbia reso la dichiarazione in atto di possedere i requisiti prescritti dalla norma di cui alla Nota II-*bis*), possa in data successiva rinunciare alle agevolazioni "*prima casa"* fruite.

Diverse considerazioni possono svolgersi, a parere della scrivente, laddove la dichiarazione resa in atto dal contribuente non attenga alla sussistenza delle condizioni necessarie per fruire dei

benefici (impossidenza di una abitazione sita nel medesimo comune dell'immobile che si intende acquistare, novità nella fruizione dell'agevolazione e residenza nel comune in cui è sito l'immobile) ma sia, invece, riferita all'impegno che il contribuente assume di trasferire la propria residenza nel termine di diciotto mesi dalla data dell'atto.

In tal caso, l'effettivo realizzarsi del requisito della residenza prescritto dalla norma dipende, infatti, da un comportamento che il contribuente dovrà porre in essere in un momento successivo all'atto.

In sostanza, la dichiarazione resa risulterà mendace e, pertanto, si realizzerà la decadenza dall'agevolazione, solo qualora, decorsi i diciotto mesi, il contribuente non abbia proceduto al cambio di residenza.

Proprio in considerazione della peculiarità di tale condizione, il cui verificarsi dipende da un comportamento del contribuente, si ritiene che laddove sia ancora pendente il termine di diciotto mesi per il trasferimento della residenza, l'acquirente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, possa revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile.

A tal fine, l'acquirente che non intende adempiere all'impegno assunto in atto è tenuto a presentare una apposita istanza all'ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, con la quale revoca la dichiarazione d'intenti espressa in atto di volere trasferire la propria residenza nel comune nel termine di diciotto mesi dall'acquisto e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione.

Si precisa che tale istanza deve essere presentata sia nel caso in cui l'atto per il quale si sia fruito delle agevolazioni "prima casa" sia stato assoggettato ad imposta di registro che per quelli assoggettati ad IVA.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'ufficio procederà alla riliquidazione dell'atto di compravenduta ed alla notifica di apposito avviso di liquidazione dell'imposta dovuta oltre che degli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di compravendita.

Tanto premesso, nel caso prospettato con la presente istanza di interpello, a seguito della notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'ufficio, il contribuente sarà tenuto a corrispondere un importo pari alla differenza tra l'IVA determinata con l'aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella agevolata. Il contribuente sarà, inoltre, tenuto al versamento degli interessi, calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto.

Come precisato, non trova, invece, applicazione la sanzione pari al 30 per cento di cui all'art. 1, quarto comma, della Nota *II-bis)* allegata al TUR in quanto, entro il termine di diciotto mesi dalla data dell'atto non può essere imputato al contribuente il mancato adempimento dell'impegno assunto, cui consegue la decadenza dall'agevolazione.

Decorso il termine di diciotto mesi dalla data dell'atto senza che il contribuente abbia provveduto a trasferire la residenza o a presentare all'ufficio dell'Agenzia una istanza con la quale revoca la dichiarazione di intenti di cui sopra, si verifica la decadenza dall'agevolazione "*prima casa"* fruita in sede di registrazione dell'atto.

La richiamata Nota *II-bis)*, nell'attuale formulazione, prevede che in caso di decadenza dal regime di favore fruito per le cessioni di case di abitazione "*non di lusso"* assoggettate all'IVA, " ... *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 assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata…", nonché irrogare la sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza medesima.

Ne consegue, quindi, che a seguito della decadenza dal regime di favore, l'acquirente dovrà corrispondere un importo pari alla differenza tra l'IVA calcolata con l'aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella agevolata, oltre che gli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto. Il contribuente sarà, inoltre, tenuto al pagamento della sanzione amministrativa stabilita nella misura del 30 per cento di detto importo.

Come ribadito con la circolare n. 38 del 12 agosto 2005, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui è stato registrato l'atto, accertata la decadenza dal regime di favore, deve provvedere, ai sensi degli articoli 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, al recupero delle somme dovute.

Decorso il termine di diciotto mesi per il trasferimento della residenza e verificatasi, pertanto, la decadenza dall'agevolazione, il contribuente potrà comunque accedere, ricorrendone i presupposti, all'istituto del **ravvedimento operoso** che consiste, come noto, nell'effettuare spontaneamente l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito nel rispetto di scadenze normativamente predeterminate, beneficiando di una riduzione della sanzione.

Pertanto, il contribuente che intenda avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso è tenuto a presentare apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale dichiarare l'intervenuta decadenza dall'agevolazione e richiedere la riliquidazione dell'imposta e l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'ufficio procederà alla riliquidazione dell'atto portato alla registrazione ed alla notifica di apposito avviso di liquidazione dell'imposta dovuta oltre che gli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di compravendita. Sono, inoltre, dovute le sanzioni pari al 30 per cento dell'imposta opportunamente ridotta, ricorrendone i presupposti, in applicazione dell'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 D.Lgs. n. 472 del 1997).

Nella particolare fattispecie, i diversi termini a cui l'art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997 ricollega differenti riduzioni delle sanzioni decorrono dal giorno in cui si è verificata la decadenza dall'agevolazione (ossia dal giorno in cui maturano i 18 mesi dalla stipula dell'atto).

Tale procedura deve essere seguita sia con riferimento agli atti assoggettati ad imposta di registro che ad IVA.

A seguito della liquidazione operata dall'Ufficio, il contribuente potrà perfezionare il ravvedimento con il pagamento della maggiore imposta, sanzioni ed interessi, nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dagli uffici.