

Quesito n. 29-2010/T

Art. 1 sesto periodo tariffa pt I d.p.r. 131/1986 - Decadenza - Privilegio

Si chiede di conoscere se, dovendo procedere alla rivendita di unità immobiliari a uso abitazione acquistate, nell'anno 2006, da società avente ad oggetto principale l'attività di rivendita di immobili - la quale usufruì delle agevolazioni previste dall'articolo 1 della Tariffa allegato A al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131 e successive modificazioni e integrazioni (imposta di registro 1%) - subordinando detto d.p.r. la conferma delle agevolazioni alla rivendita degli immobili entro tre anni dall'acquisto ed essendo questo termine trascorso senza che la società suddetta abbia neppure iniziato le vendite, in caso di revoca delle agevolazioni predette:

a) l'acquirente odierno, avente causa dalla società predetta, sia tenuto, in solido con la società, al pagamento della differenza di imposta e delle relative sanzioni;

b) esista privilegio dello Stato sull'immobile per detti mancati pagamenti.

L'art. 1, sesto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986, dispone che l'imposta di registro è dovuta nella misura dell'1 per cento «se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 10, primo comma, numero 8-*bis*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ed è effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni». La nota II-*ter* al medesimo art. 1 prevede che «ove non si realizzi la condizione, alla quale è subordinata l'applicazione dell'aliquota dell'1 per cento, del ritrasferimento entro il triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria e si rende applicabile una soprattassa del 30 per cento oltre agli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Dalla scadenza del triennio decorre il termine per il recupero delle imposte ordinarie da parte dell'amministrazione finanziaria».

La disposizione in esame si applica quindi, in presenza delle condizioni richieste, alle cessioni di fabbricati "diversi da quelli strumentali per natura" di cui all'art. 10 n. 8-*bis* cit. esenti dall'IVA ed assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, in deroga al principio di alternatività ai sensi dell'art. 40 d.p.r. n. 131/1986. Qualora non si verifichi la condizione del ritrasferimento nel

triennio, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria, con applicazione dei relativi interessi e della sanzione pari al 30 per cento.

In tal caso si deve ritenere che le suddette imposte abbiano natura complementare, trattandosi di imposte applicate successivamente alla registrazione e non dirette a correggere errori od omissioni dell'ufficio (l'art. 42 d.p.r. n. 131/1986 non qualifica, infatti, direttamente l'imposta complementare, ma le attribuisce un carattere residuale. Sulla natura complementare dell'imposta liquidata dall'ufficio a seguito dell'accertata decadenza dai benefici fiscali concessi al momento della registrazione dell'atto, v. Cass. SS.UU. 21 novembre 2000 n. 1196, Cass. 6 settembre 2003 n. 12988; 22 settembre 1993 n. 9663; ris. min. 20 dicembre 1990 n. 260211, 10 marzo 1989 n. 310650; MESIANO, *Commento all'art. 42*, in D'AMATI, *La nuova disciplina dell'imposta di registro*, Torino, 1989, 263, ARNAO, *Manuale dell'imposta di registro*, Milano, 2005, 233, BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, 87 s.).

Quanto ai soggetti obbligati al pagamento dell'imposta complementare, ai sensi dell'art. 57 comma 1 d.p.r. n. 1341/1986 «... sono solidalmente obbligati le parti contraenti ...», tuttavia «l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti è a carico esclusivamente di questa» (comma 4 dell'art. 57 cit.).

Nel caso oggetto del quesito, dunque, obbligata al pagamento della somme di cui alla nota II-ter è unicamente la società immobiliare, in quanto è ad essa imputabile il comportamento che dà luogo alla decadenza (ossia la mancata rivendita nei tre anni).

A garanzia dell'assolvimento dell'imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute nella misura ordinaria sussiste il privilegio speciale immobiliare, il quale assiste i crediti dello Stato per ogni tributo indiretto, gravando sopra gli immobili ai quali il tributo si riferisce (cfr. art. 2772 c. c. ed art. 56 comma 4 d.p.r. n. 131/1986).

È opinione comune, infatti, che l'espressione normativa genericamente riferita ai "crediti dello Stato" sia idonea a comprendere l'imposta principale, suppletiva e complementare (sul tema cfr. BASILAVECCHIA, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, studio n. 31/2005/T, studio n. 31/2005/T, in *Studi e materiali*, 2005, 1378; e più in generale LOMONACO, *Circolazione dei beni immobili e privilegio dello Stato per le imposte*, in *La tutela dell'acquirente negli acquisti a titolo oneroso*, Milano, 2005, 89 ss. *In giurisprudenza* v. Cass. 22 luglio 2003 n. 11357).

Con riferimento all'estensione del privilegio agli accessori del credito di imposta, il problema si era posto, in passato, soprattutto rispetto all'indennità di

mora, alla sovrattassa ed alla pena pecuniaria, mentre per gli interessi l'opinione positiva era generalmente concorde, ritenendosi applicabile l'art. 2749 c.c. (MIGLIETTA-PRANDI, *I privilegi*, in *Giur. sistem. dir. civ. e comm.*, fondata da W. Bigiavi, Torino, 1995, 326 ss.). La questione, però, attualmente sembrerebbe superata perché, a seguito della riforma del sistema delle sanzioni amministrative tributarie, a queste va riconosciuto carattere repressivo ed intimidatorio, svincolato del tutto dal tributo e dal relativo privilegio, salvo deroghe espresse [in dottrina, in tal senso, cfr. BATISTONI FERRARA, *I privilegi*, in *Trattato di diritto tributario* a cura di Amatucci, II, Padova, 2001, 812 s. In giurisprudenza, per l'esclusione del privilegio con riferimento alla sovrattassa cfr. Cass., SS. UU., 6 maggio 1993 n. 5246. Conformemente a tale indirizzo giurisprudenziale, l'Amministrazione finanziaria ha affermato, con riferimento alle sanzioni, che esse danno origine a crediti di natura chirografaria, considerato che «il riconoscimento del privilegio, ai sensi dell'articolo 2745 del codice civile, è sottoposto a riserva di legge ed ha carattere eccezionale, in quanto derogatorio del generale principio della *par condicio creditorum*» (Agenzia delle entrate, circ. 18 aprile 2008 n. 40/E)].

Ai sensi dell'art. 2772 comma 4 c.c., per l'imposta principale e per quella complementare «il privilegio non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili», mentre «per le imposte suppletive il privilegio non si può esercitare neppure in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi».

Ne deriva dunque che il privilegio speciale immobiliare in esame che assiste le imposte principali e complementari è caratterizzato dal cd. diritto di seguito e può essere esercitato nei confronti di coloro che acquistano diritti sui beni gravati successivamente al sorgere del privilegio stesso. In altri termini, l'esistenza dello *ius sequelae* comporta che nell'ipotesi dei privilegi speciali per le imposte indirette non solo è consentito allo Stato, in caso di mancato pagamento del tributo, di pignorare i beni suddetti del debitore, in modo da soddisfare il proprio credito in via prioritaria rispetto ad altri eventuali creditori, ma soprattutto è attribuito, allo Stato medesimo, il potere di aggredire i beni in questione anche qualora questi siano stati successivamente trasferiti dal debitore ad un altro soggetto, estraneo al rapporto di imposta.

Occorre quindi individuare il momento genetico del privilegio al fine di poter valutare l'anteriorità o la posteriorità dei diritti acquistati dai terzi.

Secondo la tesi prevalente, accolta anche dalla giurisprudenza, al momento del perfezionamento dell'atto sorge un unico privilegio che assiste il credito dello Stato rispetto all'imposta principale, suppletiva e complementare (cfr. BASILAVECCHIA, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, cit., 1378).

Per completezza è opportuno ricordare che sono state formulate anche tesi ricostruttive diverse con particolare riguardo alla genesi del privilegio in caso di fattispecie complesse, quali quelle derivanti dalla decadenza da agevolazioni; tesi volte a considerare il verificarsi della decadenza come fatto costitutivo di un'obbligazione tributaria del tutto autonoma, assistita da un privilegio che nascerebbe per effetto dell'evento che dà luogo alla decadenza, successivo alla formazione dell'atto (cfr. PURI, *Decadenza prima casa di abitazione e privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, studio n. 80/2001/T, in *Studi e materiali*, 2002, 612 ss.; GHINASSI, *Operatività del privilegio speciale immobiliare per tributi indiretti nell'ipotesi di decadenza da agevolazioni fiscali*, in *Riv. not.*, 2005, 954). Tuttavia, in assenza di riscontri giurisprudenziali «appare ... prudente ritenere che anche in tali vicende il fisco potrà esercitare il privilegio in danno dei diritti dei terzi acquisiti successivamente alla confezione dell'atto» (BASILAVECCHIA, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, cit., 1381).

Nella specifica fattispecie oggetto del quesito in esame, peraltro, poiché l'evento che dà luogo alla decadenza è il mancato ritrasferimento nei tre anni, il terzo, in ogni caso (cioè anche accedendo alla tesi che individua il momento genetico del privilegio con riferimento all'evento che dà luogo alla decadenza), non acquista il bene anteriormente al sorgere del privilegio.

Pertanto, quanto alla posizione del terzo sub-acquirente dell'immobile dalla società immobiliare, nel caso in esame, egli potrebbe essere coinvolto nelle vicende relative all'adempimento degli obblighi tributari del suo dante causa in quanto potrebbe subire da parte dell'Amministrazione finanziaria l'espropriazione forzata dell'immobile acquistato, per effetto dell'esercizio del privilegio fiscale immobiliare [sulla posizione del terzo acquirente cfr. PURI, *Considerazioni critiche sul privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, studio n. 75/99/T, in *Studi e materiali*, 2002, 222 ss.; BASILAVECCHIA, *Problemi interpretativi ed applicativi concernenti il privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti*, studio n. 31/2005/T, cit., 1383, il quale evidenzia come «peraltro, l'evoluzione del quadro giurisprudenziale non lascia il terzo acquirente in una condizione di deficit difensivo; ad avviso di taluni, anzi, la corte di Cassazione riconosce modi di tutela al terzo che ne fanno, nel diritto vivente, un vero e proprio responsabile limitato d'imposta, potendo contestare davanti alle commissioni tributarie non solo l'applicabilità del privilegio ma anche ogni altra questione relativa al debito tributario, e davanti al giudice ordinario le irregolarità proprie della procedura esecutiva. Inoltre, deve essere riconosciuto al terzo il diritto di intervenire nel giudizio intentato dal dante causa contro l'amministrazione finanziaria, quanto meno in posizione di interventore

adesivo dipendente (quindi con poteri processuali limitati ed una difesa condizionata da quanto dedotto dal dante causa)»].

Il privilegio speciale immobiliare ha comunque una durata limitata. Infatti, ai sensi dell'art. 56 comma 4 d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131, «lo Stato ha privilegio secondo le norme del Codice civile. Il privilegio si estingue con il decorso di cinque anni dalla data di registrazione». Per il privilegio è dunque previsto un termine di efficacia autonomo e più breve rispetto al termine di prescrizione (decennale) del credito di imposta. Inoltre, il suddetto termine decorre *ex lege* dalla registrazione dell'atto, e ciò a prescindere dal momento genetico del privilegio. Il termine è ritenuto pacificamente di decadenza, su di esso non influiscono le vicende relative al credito di imposta, non essendo soggetto a interruzioni o sospensioni, ed entro detto termine l'Amministrazione procedente deve almeno iniziare la procedura esecutiva, assoggettando a pignoramento l'immobile (v. LOMONACO, *Privilegio speciale immobiliare per i tributi indiretti e sua estinzione*, studio n. 40/2002/T, in *Studi e materiali*, 2003, 176 ss).

In conclusione, nella fattispecie oggetto del quesito, il mancato trasferimento degli immobili abitativi decorsi i tre anni dall'acquisto determina la decadenza dal trattamento di favore di cui all'art. 1 sesto periodo cit.; il credito per le maggiori imposte dovute dalla società immobiliare acquirente è assistito da privilegio speciale immobiliare (artt. 2772 c.c. e 56 comma 4 d.p.r. n. 131/1986), opponibile al terzo che successivamente acquisti i beni stessi (art. 2772 comma 4 c.c.), il quale è esposto al rischio dell'espropriazione forzata di tali beni da parte dell'Amministrazione finanziaria entro il termine quinquennale di decadenza di cui all'art. 56 comma 4 d.p.r. n. 131/1986.

Annarita Lomonaco