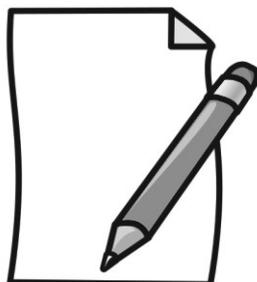


3. PROMEMORIA



3.1. GUIDA AGLI ACQUISTI DI “PRIMA CASA”

di Raffaele Trabace

Parte quarta: la decadenza

Ai sensi del quarto comma della Nota II-bis) all’art. 1, tariffa parte prima, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, Testo Unico imposta di registro, 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 pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, 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. 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.

Il successivo comma 4-bis della stessa Nota II-bis) dispone che l'aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che

quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4.

Decadenza - dichiarazione mendace. Come specificato in epigrafe, in caso di dichiarazione mendace resa nell'atto di acquisto dal soggetto che invoca i benefici "prima casa", sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30% delle stesse imposte.

La disposizione non è stata adeguata al nuovo regime impositivo degli acquisti con agevolazioni "prima casa", regime che, con effetto dal 1° gennaio 2014, consiste nel pagamento dell'imposta di registro del 2% e delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna. Pertanto, come confermato, dalla stessa AE, per le decadenze conseguenti ad acquisti agevolati effettuati dal 1° gennaio 2014 in poi, *"il recupero della maggiore imposta riguarderà esclusivamente l'imposta di registro, che dovrà essere applicata nella misura del 9%, e non le imposte ipotecaria e catastale, dovute in ogni caso (a prescindere dalla sussistenza delle condizioni per beneficiare delle agevolazioni 'prima casa') nella misura fissa di 50 euro ciascuna."* (Cfr. Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E, 1.3)

Nonostante la citata Nota II-bis) richieda tuttora, quale condizione "oggettiva" per fruire dell'agevolazione, che si tratti di "case di abitazione non di lusso", l'AE ritiene che tale condizione debba considerarsi verificata qualora l'acquisto riguardi case di abitazione in genere, con esclusione di quelle classificate nelle categorie catastali A1, A8 e A9. *" (...) Pertanto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende beneficiare del trattamento agevolato riservato all'acquisto della 'prima casa', sarà sufficiente indicare, oltre che la sussistenza delle altre condizioni richieste dalla Nota II-bis) all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, la classificazione o la classificabilità dell'immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore (...)"* (Cfr. Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E, 1.3)

Anche prima della riforma, tra le dichiarazioni necessarie per fruire delle agevolazioni, non era richiesta quella relativa alla non lussuosità dell'immobile acquistato, per cui si riteneva che la non sussistenza di tale condizione comportasse la decadenza dall'agevolazione ma senza applicazione della sanzione per dichiarazione mendace.

E tuttavia la Cassazione aveva ritenuto che la sanzione si rendesse applicabile per il sol fatto di aver richiesto l'agevolazione, indipendentemente da una espressa

dichiarazione in tal senso. Secondo la Corte, infatti, la richiesta di fruizione dei benefici costituiva essa stessa dichiarazione della sussistenza delle condizioni, ivi compreso quello oggettivo, cui la legge ricollegava il diritto ai benefici stessi. Quindi la stessa richiesta dei benefici, non sussistendo la condizione oggettiva, doveva considerarsi dichiarazione mendace. *(Cfr. Cassazione, Sentenza 17 aprile 2013, n. 15959)*

In ogni caso, che si condivida o meno il principio sancito dalla Corte, va osservato che mentre con riferimento alla previgente disciplina la sussistenza delle “caratteristiche non di lusso” dell’immobile, non emergendo immediatamente dall’atto di acquisto, poteva formare oggetto di successiva verifica da parte degli uffici, con riferimento alla norma attuale, invece, la ricorrenza del presupposto catastale è rilevabile già in sede di registrazione dell’atto, essendo la identificazione catastale dell’immobile oggetto di trasferimento condizione di validità dell’atto stesso ai sensi dell’art. 29, legge 27 febbraio 1985, n. 52, come modificato dall’art. 19, comma 14, decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

Pertanto, esclusa l’ipotesi, puramente teorica, di richiesta di agevolazioni relativamente a un immobile rientrante nelle categorie escluse (A1, A8 e A9) o quello di errore materiale, comunque rettificabile, nella indicazione della categoria catastale, il problema della decadenza può assumere rilevanza pratica in relazione a ipotesi di acquisto di immobile in corso di costruzione o di acquisto di immobile da accorparsi a casa preposseduta, qualora, a seguito della ultimazione, in sede di accatastamento venga attribuita all’immobile una categoria catastale rientrante tra quelle non agevolabili.

Decadenza – mancato trasferimento della residenza nei 18 mesi. Ai sensi dell’ultimo periodo della lettera a), n. 1 della Nota II-bis) citata, nei casi di acquisto di immobile in Comune diverso da quello di residenza, la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l’immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall’acquirente nell’atto di acquisto.

La realizzazione dell’impegno di trasferire la residenza rappresenta un elemento costitutivo per il conseguimento del beneficio richiesto e provvisoriamente concesso dalla legge al momento della registrazione dell’atto e costituisce un vero e proprio obbligo del contribuente verso il fisco, il cui mancato assolvimento comporta la decadenza dell’agevolazione, salvo, tuttavia, che ricorra un’ipotesi di caso fortuito o di forza maggiore, orientamento pacifico, per l’affermazione del quale, si vedano, fra

varie, Cass. 19 dicembre 2013, n. 28401 e Cass. 29 settembre 2013, n. 26674. **(Cfr. Cassazione, Sentenza 5 febbraio 2015, n. 5015)**

Secondo l'AE qualora l'Ufficio accertatore dovesse ritenere che il mancato trasferimento da parte del contribuente nel termine di diciotto mesi della residenza nell'immobile acquistato sia dipeso da un evento imprevisto ed inevitabile, verificatosi successivamente all'acquisto dell'immobile, che abbia reso impossibile l'avveramento nel termine di legge della condizione di cui alla lett. a) della nota II-bis) dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., deve concludersi che tale evento, concretizzando una causa di forza maggiore, non dia luogo a decadenza dall'agevolazione "prima casa". **(Cfr. Risoluzione 10 aprile 2008, n. 140/E).**

Nel caso esaminato dalla Risoluzione 140/E/2008 citata, successivamente all'acquisto, a causa di abbondanti infiltrazioni d'acqua provenienti dal tetto (documentate anche da un verbale della Polizia Municipale), l'immobile era stato dichiarato inagibile ed inabitabile con ordinanza del Sindaco che aveva revocato l'originario certificato di abitabilità.

Secondo la Cassazione non integra l'evento inevitabile ed imprevedibile (forza maggiore) la mancata ultimazione di un appartamento in costruzione, atteso che, in assenza di specifiche disposizioni, non vi è ragione di differenziare il regime fiscale di un siffatto acquisto rispetto a quello di un immobile già edificato. **(Cfr. Cassazione, Sentenza 26 marzo 2014, n. 7067)**

Sempre secondo la Cassazione, qualora l'acquirente non sia residente nel Comune ove è ubicato l'immobile, una volta fattane dichiarazione nell'atto di acquisto, a pena di decadenza, egli deve stabilire in quel Comune la propria residenza entro diciotto mesi. Un tale termine non può essere, evidentemente, superato per provvedere all'eventuale richiesta di variazione dell'accatastamento, ove necessaria, al fine di rendere effettiva la destinazione dell'immobile a casa di abitazione. **(Cfr. Cassazione, Sentenza 10 agosto 2010, n. 18491)**

Allo stesso modo, secondo la Corte, decade dai benefici il contribuente che non abbia assolto all'obbligo di trasferire la residenza nei 18 mesi, giustificandosi col fatto che l'immobile acquistato sia sottoposto a lavori di straordinaria manutenzione. **(Cfr. Cassazione, Sentenza 5 febbraio 2015, n. 5015)**

In ipotesi di acquisto in Comune diverso da quello di residenza di immobile condotto in locazione da terzi, la Corte ritiene che il termine di 18 mesi decorra dall'atto e non dal momento in cui il contribuente ne abbia conseguito il possesso, considerato che i benefici "prima casa" spettano alla sola condizione che, entro il termine di decadenza

di diciotto mesi dall'atto, il contribuente stabilisca, nel Comune ove sia ubicato l'immobile, la propria residenza. Il mancato rilascio dell'immobile da parte del conduttore non costituisce circostanza inevitabile ed imprevedibile tale da ostacolare il cambiamento di residenza. *(Cfr. Cassazione, Ordinanza 2 aprile 2014, n. 7764)*

La cessione in sede di separazione personale della quota della casa agevolata, prima dello stabilimento della residenza nei 18 mesi dall'acquisto, non può essere equiparata a forza maggiore e comporta pertanto la decadenza dai benefici. *(Cfr. Cassazione, Ordinanza 14 luglio 2014, n. 16082)*

I benefici fiscali invocati spettano, infatti, alla sola condizione che, entro il termine di decadenza di diciotto mesi dall'atto, il contribuente stabilisca, nel Comune dov'è situato l'immobile, la propria residenza. Il che non è pacificamente avvenuto nell'ipotesi in esame. La Corte, sia pure con riferimento ad altra ipotesi di revoca delle agevolazioni fiscali riconosciute per l'acquisto di prima casa, nel rimarcare che il trasferimento di un immobile in favore del coniuge per effetto degli accordi intervenuti in sede di separazione consensuale è comunque riconducibile alla volontà del cedente, e non al provvedimento giudiziale di omologazione, implicitamente, ma inequivocabilmente ha escluso che una tale cessione possa essere equiparata alla forza maggiore. *(Cfr. Cassazione, Sentenza 3 febbraio 2014, n. 2263).*

Sempre in tema di forza maggiore, secondo la Cassazione, qualora sia riconosciuta all'acquirente l'agevolazione prima casa, a condizione che egli stabilisca la propria residenza nel territorio del Comune dove si trova l'immobile acquistato nei diciotto mesi successivi all'acquisto, il trasferimento è onere che conforma un potere dell'acquirente e che va esercitato nel suindicato termine a pena di decadenza, sul decorso della quale nessuna rilevanza va riconosciuta ad impedimenti sopravvenuti, anche se non imputabili all'acquirente. *(Cfr. Cassazione, Sentenza, n. 2616/ 2016)*

Con riferimento a un caso in cui il contribuente aveva proceduto all'alienazione prima di aver stabilito nei 18 mesi la residenza nel Comune in cui era situata la casa oggetto dell'acquisto agevolato ed entro tale termine aveva acquistato un'altra casa in altro Comune, destinandola a propria abitazione principale, la Cassazione ritiene non sussistere le condizioni per considerare il contribuente decaduto dalle agevolazioni sul primo acquisto. *(Cfr. Cassazione, Sentenza 7 ottobre 2015, n. 20042)*

Decadenza - cambio di requisito residenza/attività. Il contribuente che abbia richiesto le agevolazioni, impegnandosi a stabilire nei diciotto mesi la residenza nel Comune di acquisto, può modificare nel termine di cui sopra tale requisito, dichiarando di svolgere in quel Comune la propria attività.

Allo stesso modo qualora venga meno il requisito dello svolgimento dell'attività nel Comune ove è situato l'immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa", il contribuente può modificare tale requisito, impegnandosi a trasferire in quel Comune la residenza nei diciotto mesi successivi all'atto di acquisto. In entrambi i casi, per evitare la decadenza dai benefici, è necessario, secondo l'AE, il ricorso a un atto integrativo "*redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'originario atto di acquisto e registrato:*"

In tal senso l'AE, sulla prima questione in risposta all'interrogazione parlamentare **n. 5-11109 del 12 aprile 2017 della VI Commissione Permanente (Finanze)** e sulla seconda con la **Risoluzione 27 aprile 2017, n. 53/E**.

Decadenza – alienazione nel quinquennio. Ai sensi del citato n. 4 della Nota II-bis), il trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito, degli immobili acquistati con le agevolazioni, prima del decorso del termine di cinque anni, comporta la decadenza dai benefici, decadenza che determina il recupero nei confronti del contribuente della differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché la irrogazione di una sanzione amministrativa pari al 30% della differenza medesima.

Nonostante il diverso avviso di qualche Ufficio, secondo la Cassazione la rinuncia nel quinquennio al diritto di usufrutto acquistato con le agevolazioni, non comporta decadenza, atteso che questa consegue soltanto al "trasferimento" e la rinuncia, costituendo "atto abdicativo", non può qualificarsi "trasferimento". (***Cfr. Cassazione, Ordinanza 2 maggio 2013, n. 10249***)

Come sopra specificato, per gli acquisti agevolati effettuati dal 1° gennaio 2014, il regime sanzionatorio riguarda soltanto l'imposta di registro.

Le citate disposizioni in tema di decadenza non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto, agevolato o non agevolato, di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. "*Stante la formulazione della norma, deve ritenersi che il mantenimento delle agevolazioni non sia subordinato alla sussistenza delle condizioni richieste dalla lettera a), b) e c) del comma 1 della citata nota II-bis) (...)* Tale interpretazione trova conferma negli orientamenti della Corte Costituzionale che, con l'ordinanza n. 46 del 9 febbraio 2009, ha avuto modo di affermare che "...il legislatore con il denunciato ultimo periodo del comma 4 della nota II-bis della parte prima della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986, ha inteso disciplinare una fattispecie del tutto diversa da quella dell'accesso alle agevolazioni, stabilendo non

una reiterazione delle agevolazioni medesime, ma un'eccezione alla regola della decadenza da tali benefici prevista dal primo periodo dello stesso comma; eccezione che opera esclusivamente nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione, proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale..” e, pertanto, “... non è irragionevole che il legislatore, al fine di consentire al contribuente di evitare la decadenza dalle suddette agevolazioni, richieda, con riferimento all'acquisto del secondo immobile, una condizione diversa e più restrittiva (la destinazione della casa ad abitazione principale) rispetto a quelle stabilite, per la concessione delle agevolazioni ...”. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 3.1)

L'AE reputa idoneo a evitare la decadenza anche il riacquisto di un immobile sito fuori del territorio nazionale. “ (...) deve ritenersi che anche nell'ipotesi in cui l'immobile acquistato sia situato in uno Stato estero non si decade dall'agevolazione, sempre che sussistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentono di verificare che effettivamente l'immobile ivi acquistato sia stato adibito a dimora abituale.” (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 3.2)

L' AE ritiene che il contribuente debba aver realizzato la finalità di destinare lo “immobile” acquistato ad abitazione principale *"quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio"*. (Cfr. Risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192/E)

Secondo l'AE non era idoneo ad evitare la decadenza il riacquisto a titolo gratuito.

“(...) Al riguardo 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. Al riguardo si rileva che nello stesso comma della nota, con riferimento al trasferimento posto in essere entro il quinquennio e' previsto: "In caso di (...) trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito (...)". (Cfr. Circolare 26 gennaio 2001, n. 6/E, 3; Risoluzione 3 aprile 2008, n. 125/E; Circolare 29 maggio 2013, n.18/E)

Per la non decadenza in caso di riacquisto per donazione si era espressa, invece, la Cassazione, statuendo che per “acquisto” deve intendersi sia quello a titolo oneroso che quello a titolo gratuito. (Cfr. Cassazione, Sentenza 26 giugno 2013, n.16077; Cassazione, Sentenza 12 marzo 2014, n. 5689; Cassazione, Sentenza n.

23219/2015)

Alla luce dei principi sanciti dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, l'AE rivede la sua posizione, riconoscendo che, in caso di alienazione nel quinquennio dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa", si considera idoneo ad evitare la decadenza dai benefici, oltre al riacquisto a titolo oneroso, anche il riacquisto a titolo gratuito di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. **(Cfr. Risoluzione 11 maggio 2015, n. 49/E)**

In generale si ritiene che sia idoneo a impedire la decadenza il riacquisto di uno qualsiasi dei diritti contemplati nella Nota II-bis) citata.

Secondo la Cassazione il riacquisto di una "quota insignificante" di altro immobile, in quanto di per sé non idonea alla realizzazione della destinazione abitativa, non è sufficiente a evitare la decadenza. **(Cfr. Cassazione, Sentenza 17 giugno 2011, n. 13291)**

L'alienazione nel quinquennio di una quota o di parte dell'abitazione agevolata ovvero la cessione della nuda proprietà o dell'usufrutto o del diritto di abitazione, non seguiti da riacquisto entro l'anno di altro di altro "immobile" da adibire ad abitazione principale, comportano la decadenza "proporzionale" dall'agevolazione. **(Cfr. Risoluzione 16 febbraio 2006, n. 31/E; Risoluzione 8 agosto 2007, n. 213/E)**

L'alienazione nel quinquennio della pertinenza agevolata comporta la decadenza dai benefici anche nell'ipotesi in cui il contribuente provveda a riacquistare entro l'anno un'altra pertinenza, considerato che, ai sensi del n. 4 della Nota II-bis) all'art. 1, tariffa parte prima, T.U.R., è idoneo ad evitare la decadenza soltanto il riacquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. Per effetto della decadenza, il contribuente può fruire delle agevolazioni in sede di riacquisto di altra pertinenza, ricorrendone i presupposti, ma non ha diritto al credito di imposta di cui all'art. 7, L. 448/1998. **(Cfr. Risoluzione 1° febbraio 2008, n. 30/E)**

Decadenza – alienazione nel quinquennio in sede separazione/divorzio. Il tema è trattato dall'AE nel **paragrafo 2.2 della Circolare 21 giugno 2012, n. 27/E:**

... viene chiesto di conoscere se si verifica la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui, nell'ambito dell'accordo omologato dal tribunale, venga previsto che:

a) uno dei coniugi trasferisca all'altro, prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto, la propria quota del 50% della casa coniugale, acquistata con i benefici 'prima casa';

b) in alternativa che entrambi i coniugi vendano a terzi la propria casa coniugale, prima del decorso di cinque anni dall'acquisto, con rinuncia da parte di uno dei coniugi a favore dell'altro all'incasso del ricavato della vendita.

Risposta dell'AE:

Il trasferimento al coniuge concretizza, infatti, un atto relativo “*al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio...*”.

Pertanto la decadenza dall'agevolazione è esclusa a prescindere dalla circostanza che il coniuge cedente provveda o meno all'acquisto di un nuovo immobile.

Il coniuge cedente non decade dall'agevolazione anche nel caso in cui non proceda a riacquistare, a seguito di cessione a terzi della casa coniugale da parte di entrambi i coniugi, qualora il ricavato della vendita sia percepita interamente dall'altro coniuge.

Quest'ultimo, invece, decade qualora non riacquisti.

Di diverso avviso la Cassazione, secondo la quale il coniuge che trasferisce all'altro coniuge e ai figli la casa agevolata nel quinquennio e non procede entro l'anno al riacquisto di altro immobile da destinare a propria abitazione principale, decade dai benefici. “*Ciò in quanto il trasferimento di un bene attuato mediante la fattispecie complessa cui dà vita il procedimento di separazione consensuale disciplinato dall'art. 711 c.p.c., trova la sua fonte nell'accordo delle parti e costituisce, comunque, un trasferimento riconducibile alla volontà del cedente ancorché il regolamento concordato tra i coniugi acquisti efficacia giuridica solo in seguito al provvedimento di omologazione*” (Cfr. Cassazione, Sentenza 3 febbraio 2014, n. 2263)

Decadenza – cambio di destinazione d'uso. Nonostante la fattispecie non sia espressamente contemplata tra le cause di decadenza, secondo la Cassazione il cambio di destinazione da abitazione ad ufficio dell'immobile acquistato con le agevolazioni “prima casa” comporta la decadenza dai benefici, considerato che l'agevolazione in parola presuppone che l'immobile acquistato sia effettivamente adibito ad abitazione principale (Cass. sez. trib. n. 13491 del 2008; Cass. sez. n. 20376 del 2006); interpretazione, questa, direttamente ricavabile dalla necessità di residenza *ex* Nota II *bis* 1. lett. a) e oltretutto dalla decadenza dal beneficio conseguente all'alienazione infraquinquennale, a meno che si acquisiti una nuova abitazione "principale" *ex* Nota II *bis* 4. (Cfr. Cassazione, Sentenza 5 giugno 2013, n. 14173)

In merito va ricordato che, fatta salva l'ipotesi di riacquisto a seguito di alienazione nel quinquennio della casa agevolata, rispetto alla quale la destinazione abitativa è condizione necessaria per evitare la decadenza dai benefici, secondo la disciplina vigente la circostanza che in sede di acquisto l'unità immobiliare non sia destinata ad

abitazione da parte dell'acquirente non è ostativa, come per la normativa previgente, alla fruizione delle agevolazioni. (*Cfr. Risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192/E*)

Principio ribadito dall'AE con la citata *Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 3.1*: "... non è irragionevole che il legislatore, al fine di consentire al contribuente di evitare la decadenza dalle suddette agevolazioni, richieda, con riferimento all'acquisto del secondo immobile, una condizione diversa e più restrittiva (la destinazione della casa ad abitazione principale) rispetto a quelle stabilite, per la concessione delle agevolazioni ...".

Va detto inoltre che le disposizioni vigenti non prevedono alcun obbligo per il l'acquirente di mantenere per un dato periodo la residenza, sia nel caso di acquisto nel Comune di residenza attuale, sia nel caso di acquisto in Comune diverso, una volta che la residenza vi sia stata stabilita nei diciotto mesi.

Che anche per l'AE il cambio di destinazione non sia causa di decadenza si evince argomentando dall'ultimo capoverso del *punto 2.2.5. della Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E*, laddove si afferma che nel caso in cui l'acquirente sia titolare su tutto il territorio nazionale di altra casa di abitazione acquistata usufruendo delle agevolazioni, non può godere del beneficio in parola, indipendentemente dall'utilizzazione di fatto e dall'eventuale cambio di destinazione nel frattempo intervenuto.

Decadenza – mutuo dissenso. Accedendo alla tesi secondo la quale il mutuo dissenso è atto meramente risolutivo, non traslativo, ne dovrebbe conseguire la permanenza di quelle agevolazioni la cui decadenza è subordinata al "trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito". (*Cfr. CNN Studio Tributario n. 142-2014/T.*)

Decadenza – mancata alienazione entro l'anno di cui alla Nota II-bis), comma n. 4-bis.

Nell'ipotesi di cui al comma 4-bis della Nota II-bis), citato in epigrafe, in caso di mancata alienazione entro l'anno della casa agevolata preposseduta, il contribuente decade dalle agevolazioni fiscali in relazione al nuovo acquisto.

Secondo l'AE la nuova previsione collega il verificarsi della decadenza al mancato rispetto di un impegno da parte dell'interessato. Pertanto il contribuente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto potrà, entro l'anno stabilito per la rivendita, proporre apposita istanza all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare l'impegno assunto al trasferimento dell'immobile, e conseguentemente richiedere la riliquidazione dell'imposta dovuta, oltre che degli interessi.

Nel caso in cui, invece, decorso l'anno dal nuovo acquisto agevolato il contribuente non abbia proceduto alla vendita dell'immobile preposseduto, decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto e, pertanto, oltre all'imposta ed ai relativi

interessi, è soggetto alla sanzione del 30 per cento. *(Cfr. Circolare 13 giugno 2016, n. 27/E, paragr. 3.1)*

Decadenza – termine accertamento. Conformemente a quanto stabilito dalla Cassazione con la *sentenza n. 1196 del 21 novembre 2003*, l'AE ritiene che l'avviso di liquidazione della maggior imposta, nei casi di decadenza dai benefici per dichiarazione mendace, debba essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni.

Secondo l'Amministrazione finanziaria la data dalla quale decorre il termine triennale, per l'esercizio dell'azione di accertamento della decadenza, varia a seconda che la mendacità della dichiarazione resa nell'atto si riferisca a situazioni di fatto esistenti al momento della registrazione (mendacio originario) oppure sia conseguente a fatti o comportamenti successivi (mendacio sopravvenuto).

Nel primo caso, per false dichiarazioni relative a: possesso della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato; non possidenza di altro immobile in detto Comune; novità nel godimento dell'agevolazione; il termine triennale decorre dalla data di registrazione dell'atto. Nel secondo caso, per dichiarazione non veritiera relativa all'intento di trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato nel termine di diciotto mesi, il termine triennale non decorre dalla data di registrazione dell'atto, ma dalla scadenza del diciottesimo mese. *(Cfr. Circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, 5)*

In ipotesi di alienazione nel quinquennio non seguito da acquisto entro l'anno di altro immobile da adibire ad abitazione principale, il termine triennale per l'invio dell'avviso di liquidazione della maggior imposta e della relativa sanzione, decorre, secondo la Cassazione, non dalla data dell'atto di alienazione, ma dalla data di scadenza di un anno dalla data di registrazione dell'atto stesso. “ (...) *la decadenza dal beneficio, nell'ipotesi di vendita dell'immobile prima del compimento di un quinquennio dall'acquisto, è esclusa, nel caso di acquisto di altro immobile da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla alienazione di quello acquistato fruendo dell'agevolazione in parola pertanto, (...) la decadenza dai benefici non decorre a far data dall'alienazione dell'immobile, ma a far tempo di un anno dalla data di registrazione del secondo atto di compravendita (...)*”. *(Cfr. Cassazione 15 febbraio 2011, n. 3782; conf. Cassazione n. 26180/2010, n. 12416/2010 e n. 28880/2008).*

Decadenza – ravvedimento operoso. L'AE riconosce la possibilità di accedere all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, nell'ipotesi di decadenza dell'agevolazione "prima casa" per mancato trasferimento della residenza nel termine di 18 mesi dall'acquisto, presentando apposita istanza

all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale si dichiara l'intervenuta decadenza dall'agevolazione e si richiede la riliquidazione dell'imposta e l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta, sempreché, in base al disposto di cui all'art. 13 citato, 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. Il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione. **(Cfr. Risoluzione 3 ottobre 2011, n. 105/E)**

L'AE ritiene che non esista alcuna causa ostativa all'applicabilità dell'istituto del ravvedimento anche nell'ipotesi in cui il contribuente dopo aver proceduto all'alienazione dell'immobile agevolato nel quinquennio dall'acquisto, manifesti espressamente all'Ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita la sua intenzione di non voler procedere all'acquisto di un nuovo immobile entro i dodici mesi e richieda la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione, atteso che *“l'effettivo realizzarsi del requisito (..) prescritto dalla norma dipende da un comportamento che il contribuente dovrà porre in essere in un momento successivo all'atto”*.

In tal caso il contribuente sarà tenuto soltanto al versamento della differenza tra l'imposta pagata e quella dovuta, oltre agli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di acquisto ma senza sanzione del 30%, a seguito di notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'Ufficio. **(Cfr. Risoluzione 27 dicembre 2012, n. 112/E)**

In presenza delle condizioni previste dal citato art. 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, l'AE ritiene che il contribuente possa accedere all'istituto del ravvedimento operoso ed ottenere la riduzione della sanzione, presentando apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate con la quale dichiarare l'intervenuta decadenza dall'agevolazione, anche nel caso di mancata alienazione entro l'anno di cui al comma 4-bis della Nota II-bis).

Al riguardo l'AE precisa che i diversi termini a cui l'articolo 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 fruita per il nuovo acquisto (ossia dal giorno in cui matura l'anno dalla stipula dell'atto). **(Cfr. Circolare 13 giugno 2016, n. 27/E, paragr. 3.1)**

[Continua ... Parte quinta: il credito d'imposta]

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§