

## **Agevolazioni fiscali sulla “prima casa”: Il mancato trasferimento della residenza e la proroga dei termini per l'accertamento**

a cura di Maria Leo

L'ordinanza n. 4321 del 2009 della Corte di Cassazione ha fornito alcuni chiarimenti, non condivisibili, in materia di agevolazioni per l'acquisto della c.d. prima casa.

Specificamente, ha trattato sia delle conseguenze del mancato trasferimento, entro 18 mesi dall'acquisto, della residenza nel comune ove è ubicata l'abitazione, sia del termine di decadenza entro il quale l'Amministrazione finanziaria può recuperare l'imposta.

Il primo punto su cui si è espressa la Suprema Corte è quello relativo alla previsione contenuta nell'art. 1, lett. *a*) della nota II *bis* dell'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986, che dispone l'applicazione dell'aliquota del 3% sull'acquisto di un'abitazione non di lusso, qualora essa sia *ubicata nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza*.

Sul punto, la Corte ha fornito un'interpretazione più restrittiva rispetto a quella adottata dalla prassi, infatti ha ritenuto che il trasferimento della residenza: “è requisito costitutivo del diritto all'agevolazione consistente nella minore aliquota (3% anziché 8%), il mancato adempimento impedisce il realizzarsi il diritto all'agevolazione. Trattandosi di norma eccezionale essa è di stretta interpretazione, sicché non rileva che il mancato trasferimento sia imputabile o meno a colpa del contribuente”. In sostanza la Corte, a differenza di quanto riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n.140 del 10 aprile 2008, non ammette che permanga in capo al contribuente il diritto a godere dell'agevolazione di cui si parla, neanche nel caso in cui il mancato trasferimento della residenza nel comune in cui è sito l'immobile sia dovuto a causa di forza maggiore, e afferma ciò sul presupposto che la previsione sia un elemento costitutivo dello stesso diritto all'agevolazione.

Va comunque ricordato, che, quand'anche dovesse avere seguita questa interpretazione, non potrà essere applicata la sanzione prevista dal comma 4 della nota II *bis* dell'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986, in quanto l'art. 6, comma 5, DPR 472/97 prevede che: “non

è punibile chi ha commesso il fatto per forza maggiore”, per tale motivo, vi sarà solo il recupero dell’imposta secondo l’aliquota ordinaria, in luogo di quella ridotta.

Per quanto attiene la decorrenza del termine di decadenza per il recupero del tributo previsto dall’art. 76, comma 2, DPR 131/1986, la Corte ha innanzitutto precisato che il *dies a quo* decorre dal giorno in cui il proposito di trasferire nei 18 mesi la residenza nel comune in cui è ubicato l’immobile, sia rimasto ineseguito. In sostanza tale termine decorre una volta spirato inutilmente l’ultimo giorno utile per effettuare il trasferimento.

Più complessa è invece la questione relativa all’applicabilità della proroga biennale del termine per l’accertamento fissato dal comma 1 dell’art. 11 della legge 289/2002.

La norma prevede la possibilità di avvalersi delle sanatorie fiscali per le imposte di registro, ipotecarie e catastali per gli atti pubblici formati entro il 30/09/2003, e precisa che, qualora l’istanza non sia presentata, i termini per la rettifica e la liquidazione della maggiore imposta sono prorogati di due anni. Il comma 1 bis, dello stesso articolo, nell’estendere la possibilità di sanatoria anche alle agevolazioni tributarie non prevede espressamente che la suddetta proroga dei termini di accertamento operi anche in questo caso. Ciò nonostante l’Agenzia delle Entrate nella circolare 1/E del 21 febbraio 2003 ha precisato che la proroga prevista dal comma 1 dell’art. 11 L. 289/2002 è applicabile per interpretazione logico-sistemica anche alle ipotesi previste dal successivo comma 1 bis. Anche l’ordinanza in commento approda alla stessa conclusione (ovvero è applicabile la proroga biennale del termine per l’accertamento). Tuttavia è da sottolineare che tale interpretazione forza il dato testuale dell’art. 11 della L. 289/2002, in quanto con comma 1 e 1 bis il legislatore ha inteso disciplinare la due distinte fattispecie in modo diverso e non ha esteso ad entrambe la proroga dei termini di accertamento. Difatti la Commissione Tributaria regionale Lazio, nella sentenza n. 58 del 09/06/2008, ha negato che la proroga dei termini introdotta dalla Finanziaria 2003 sia applicabile anche agli accertamenti relativi alle agevolazioni fiscali *de quo*.

Maria Leo  
Lecce, 22 maggio 2009