



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI BOLOGNA

SEZIONE 4

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	MILANESE	CIRTO	Presidente
<input type="checkbox"/>	ZIROLDI	ALBERTO	Relatore
<input type="checkbox"/>	DE BIASE	COSTANZA	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 231/2013  
depositato il 25/01/2013

- avverso la sentenza n. 153/2012 Sez:1 emessa dalla Commissione Tributaria  
Provinciale di FORLI'

contro:  
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE FORLI' - CESENA

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20091T001681000 REGISTRO 2009  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20091T001681000 IMP.IPOTECARIA 2009  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20091T001681000 IMP.CATASTALE 2009  
AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20091T001684000 TRIB.ERARIALI 2009

SEZIONE

N° 4

REG.GENERALE

N° 231/2013

UDIENZA DEL

27/09/2016 ore 11:00

N°

43

PRONUNCIATA IL:

27/09/16

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

2 GEN. 2017

Il Segretario

Dr. Francesco Salvi

*Salvi*

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il 27 febbraio 2009 acquistava la proprietà di un "fabbricato urbano allo stato grezzo, parzialmente privo di impianti, in corso di ultimazione" sito in Ravenna, - Frazione Bastia, usufruendo delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa previste dall'art. 1 della Tariffa Parte I allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131. La } nell'occasione, dichiarava nell'atto "di essere intenzionata a stabilire la propria residenza nel Comune di Ravenna entro 18 mesi dalla data di stipula dell'atto".

Il 23 febbraio 2012 veniva notificato alla contribuente il primo avviso di liquidazione di maggior imposta di registro, ipotecaria e catastale e di irrogazione di sanzioni; tanto a seguito del disconoscimento del beneficio fiscale correlato all'acquisto della prima casa , considerato che la non aveva trasferito, entro il termine perentorio di 18 mesi dalla data di stipula dell'atto , la residenza nel Comune di Ravenna. Veniva quindi notificato un secondo avviso avente ad oggetto la liquidazione della maggior imposta sostitutiva applicata sul mutuo, contratto dalla stessa in occasione della stipula dell'atto pubblico, finanziamento non più qualificabile come relativo ad una "prima casa".

Risultata vana la richiesta di annullamento in autotutela, la presentava ricorso contro i due avvisi di accertamento, rilevando che

- il termine di 18 mesi entro il quale trasferire la residenza nell'immobile oggetto della compravendita, per potere usufruire idre agevolazioni prima casa aveva carattere meramente ordinatorio e perentorio , con la conseguenza che la decadenza dalle agevolazioni sarebbe correlata solo all'inutile decorso del termine triennale;

- avendo aveva acquisito un immobile in corso di ultimazione il termine di 18 mesi avrebbe comunque dovuto considerarsi decorrere dalla data di

ultimazione dei lavori e dal rilascio della relativa agibilità conseguita solo in data 8 febbraio 2011 e non dalla data di stipula dell'atto di acquisto;

- il ritardato trasferimento della residenza nel Comune di Ravenna era dipeso da cause di forza maggiore, come la realizzazione delle opere di ristrutturazione, ed altre cause, affatto imprevedibili alla data di stipula del contratto e non ascrivibili alla volontà del contribuente.

Si costituiva con atto di controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate di Forlì-Cesena chiedendo il rigetto del ricorso.

La Commissione Tributaria Provinciale di Forlì respingeva il ricorso con sentenza 1/153/2012, osservando che il termine di 18 mesi previsto dalla norma agevolativa per l'acquisto della prima casa - da calcolare a decorrere dalla stipula dell'atto di acquisto - era da considerarsi perentorio; che nel caso specifico non ricorrevano le ragioni di forza maggiore tali da interrompere il suddetto termine, tenendo in particolare conto della circostanza che la richiesta di variante al PRG, il rifacimento dell'impianto di riscaldamento e il rifacimento delle strutture portanti non avrebbero potuto considerarsi, al momento dell'acquisto di un immobile in fase di costruzione, eventi oggettivamente imprevedibili al momento dell'acquisto. Né miglior sorte veniva riservata alle dedotte condizioni di salute della , rilevate documentalmente ben oltre lo spirare del termine.

Infine, la Commissione rigettava anche la richiesta di annullamento delle sanzioni in quanto non "adeguatamente motivata".

Contro la sentenza interpone appello la !

Con il primo motivo rileva l'erronea interpretazione del termine di 18 mesi come previsto a pena di decadenza dalle agevolazioni, senza tener conto della necessità di valutare la buona fede del contribuente nel più ampio contesto del termine triennale previsto per l'esercizio del potere di accertamento dell'ufficio in ordine alla sussistenza o meno dei requisiti per fruire del beneficio.

Con il secondo motivo censura l'erroneo apprezzamento delle cause di forza maggio, documentalmente costituite dalla necessità di rimediare a deficit impiantistici e strutturali - la necessità di rifacimento dell'impianto di riscaldamento e delle strutte portanti - non previsti, né prevedibili all'atto

della stipula del contratto di acquisto; eventi ai quali si è aggiunta l'ingravescenza della patologia da cui era affetta la contribuente.

Con il terzo motivo, infine, si censura l'immotivato rigetto della richiesta di annullamento delle sanzioni, vertendosi al cospetto di una condotta in alcun modo contrassegnata da colpa della contribuente.

Si è costituito con atto di controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate, chiedendo la conferma della sentenza.

La                    ha replicato con memorie.

All'udienza odierna, esaurita la discussione, la Commissione ha trattenuto la causa per la decisione.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è solo parzialmente fondato.

Il tema di giudizio devoluto allo scrutinio della Commissione si appunta, essenzialmente (i) sulla natura del termine previsto dall'art. 1 della Tariffa, parte I del DPR 131/1986; (ii) sull'incidenza di eventuali cause di forza maggiore sul rispetto di detto termine; (iii) sull'eventuale rilevanza, in concreto, delle circostanze dedotte dalla contribuente.

Come noto, la Nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/1986 stabilisce che agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà delle case di abitazione non di lusso sia applicata l'imposta di registro agevolata e le imposte ipocatastali in misura fissa, a condizione che immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza. In tal caso, 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.

Ciò posto, non si dubita che tale termine abbia natura cogente e segni il momento finale entro il quale il contribuente deve stabilire la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile compravenduto.

Tale, infatti, è ritenuto il termine cui fare riferimento al fine di poter fruire delle agevolazioni fiscali previste in materia di registro e ipocatastale.

L'indirizzo, apparentemente contrario, assunto nell'ordinanza più volte citata dall'appellante - che identifica il termine decadenziale in quello triennale riservato all'amministrazione per l'esercizio del potere di accertamento - non soltanto è contraddetto dal consolidato orientamento giurisprudenziale successivo, ma si riferisce al previgente quadro normativo (art. 1 c. 6 l. 168/1992, e successive modifiche), che non prevedevano, a differenza della norma la cui applicazione rileva in questa sede, alcuna decadenza.

A fronte di un inequivoco dato normativo, non può ragionevolmente dubitarsi che il termine previsto dalla Nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/1986 sia posto a pena di decadenza.

Osserva poi la Commissione che il rapporto che intercorre tra contribuente ed amministrazione - costituito dalla dichiarazione di impegno a stabilire la propria residenza nel termine fissato - non sembra potersi inquadrare come oggetto di un'obbligazione tributaria.

Difatti, per qualificarlo in tali termini occorrerebbe ritenere che a fronte di una posizione di soggezione in capo al privato, sia configurabile una pretesa da parte dell'amministrazione finanziaria, il che non è dato cogliere in alcun modo nel caso di specie.

In realtà, è il contribuente ad essere titolare di una situazione giuridica attiva, ovvero di un potere condizionato, identificabile nella fissazione della propria residenza, al fine di poter legittimamente avvalersi del beneficio fiscale: dunque, la corretta qualificazione giuridica della situazione che intercorre tra i due soggetti è quella di onere.

Difatti, il contribuente è titolare del potere di impedire la produzione di un effetto giuridico a sé sfavorevole (vale a dire il venir meno del presupposto dell'agevolazione) attraverso il compimento tempestivo di una determinata condotta.

Tanto risulta efficacemente scolpito da un recente arresto della giurisprudenza di legittimità, che la Commissione ritiene dover fare proprio, secondo cui «Quando l'ordinamento, come nel caso in esame, limita nel tempo la possibilità del soggetto di produrre un effetto giuridico a sé favorevole, o d'impedirne uno a sé sfavorevole, mediante l'esercizio di un potere, la mancata produzione

*dell'effetto scaturente dal mancato compimento dell'atto entro il termine fissato si presenta come estinzione del potere, ossia come decadenza. La decadenza ha dimensione oggettiva: il potere, avendo l'atto come forma di esercizio, non può che esercitarsi in un momento puntuale di tempo. E' la regola espressa dall'art. 2966 c.c., secondo cui la decadenza non è impedita se non dal compimento dell'atto previsto dalla legge o dal contratto. Con la previsione del termine, il legislatore fissa il momento oltre il quale l'interesse del titolare del potere di esercitarlo nel tempo prefissato non può più prevalere sui contrapposti interessi, pubblici o privati, in base all'esigenza che la possibilità di modificazione giuridica sia limitata nel tempo per garantire la certezza nel trattamento delle situazioni». In questo contesto ricostruttivo, «l'applicazione dell'ordinario regime tributario nell'ipotesi del venir meno della finalità abitativa che abbia giustificato il godimento delle agevolazioni per la prima casa non ha natura sanzionatoria di una condotta dell'acquirente dell'immobile, solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato la forza maggiore, ma consegue alla sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato all'atto della registrazione dell'acquisto» (Cass. Sez. T 10.2.2016 n. 2616).*

Dalla qualificazione della posizione soggettiva del contribuente come onere discende pertanto l'irrilevanza di qualsiasi situazione impeditiva dell'esercizio del potere a prescindere dalla buona fede di chi ne è titolare, dal momento che solo la conformazione della condotta alla previsione di legge, nel termine da essa previsto, vale a consumare la decadenza.

Ma, anche a voler opinare diversamente, ed assumere cioè che lo stabilire la residenza nel termine previsto formi oggetto di un obbligo del contribuente, la conclusione non pare diversa.

Difatti, è vero che la giurisprudenza di legittimità riconosce rilievo alle cause di forza maggiore impeditive del rispetto del termine di decadenza di diciotto mesi (cfr, *ex multis*, Cas. Sez. T 13.6.2013 n. 14399, Cass. Sez. T 19.12.2013 n. 28401, Cass. Sez. T 11.6.2014 n. 13177).

Tuttavia, occorre evidenziare che, per assumere rilevanza impeditiva della decadenza, l'evento deve essere imprevedibile, non dipendente dalla volontà

del contribuente e sopravvenuto rispetto alla stipula dell'atto di acquisto immobiliare.

Nessuna differenziazione, inoltre, può ricorrere tra acquisto di immobili già costruiti da un lato, o in corso di costruzione o ristrutturazione dall'altro.

Difatti, « *la fruizione delle agevolazioni cosiddette "prima casa" postula, nel caso di acquisto di immobile ubicato in un comune diverso da quello di residenza dell'acquirente, che quest'ultimo trasferisca ivi la propria residenza entro il termine di diciotto mesi dall'atto, altrimenti verificandosi l'inadempimento di un vero e proprio obbligo del contribuente verso il fisco, con conseguente decadenza dal beneficio, provvisoriamente accordato dalla legge, salva la ricorrenza di una situazione di forza maggiore, caratterizzata dalla non imputabilità al contribuente e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento, la cui ricorrenza va esclusa in caso di 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*» (Cass. Sez.T 26.3.2014 n. 7067, Cass. Sez. VI 12.5.2015 n. 5015).

Orbene, l'acquisto di un immobile in corso di costruzione non rende oggettivamente imprevedibile l'esistenza di modifiche strutturali da adottarsi *medio tempore*, alla luce del rilievo che l'immobile risulta essere stato acquistato allo stato grezzo ed era privo del permesso di costruire [cfr punto 5) della relazione tecnica 20.1.2009 allegata all'atto notarile di compravendita] in quanto scaduto (circostanza, dunque, ben nota alla \_\_\_\_\_ che tale relazione ha sottoscritto).

Tale situazione, dunque, è ben diversa da quella che fonda, secondo la giurisprudenza di legittimità, la causa di forza maggiore, che deve, invece, consistere non in lavori già in corso al momento dell'acquisto, ed in ordine ai quali si ponesse un problema di mera prevedibilità dei tempi di ultimazione (con realistica previsione di superamento dei 18 mesi qui rilevanti), bensì di lavori intrapresi (e deliberati) successivamente in assenza di elementi che ne rendessero in alcun modo prevedibile l'intrapresa e la durata al momento dell'assunzione, con l'atto di acquisto, dell'obbligo di trasferimento della

residenza (cfr, sul punto, la chiara distinzione operata da Cass. Sez. T 27.4.2016 n. 8351).

Quanto al dedotto impedimento derivante da motivi di salute, si limita la Commissione ad osservare da un lato che la presenza sul cantiere della  
} pur opportuna, non appariva indefettibile al fine dello svolgimento dei lavori, avendo la stessa designato un tecnico di propria fiducia, dall'altro che la documentazione attesta che il ricovero ospedaliero è ben successiva allo scadere del termine di decadenza.

Ritiene tuttavia la Commissione, in difformità da quanto opinato dal giudice di prime cure, che le circostanze dedotte dalla  
} pur inidonee ad integrare la causa di forza maggiore, incidano tuttavia sull'elemento soggettivo richiesto per l'applicazione delle sanzioni.

Invero, non possono essere ravvisati profili di colpa - espressamente richiesta dalla fattispecie sanzionatoria - nel comportamento della  
} che non ha assunto atteggiamenti dilatori, essendosi al contrario attivata sollecitamente per garantire il rispetto del termine.

Le spese, in ragione della soccombenza parziale, possono essere compensate tra le parti.

P.Q.M.

visto l'art. 59 DPR 546/92, in parziale accoglimento dell'appello, annulla gli avvisi di accertamento limitatamente alle sanzioni applicate. Conferma nel resto la sentenza.

Dichiara le spese del presente grado di giudizio interamente compensate tra le parti.

Bologna, li 27.9.2016

Il giudice est.

(dr. Alberto Ziboldi)



Il Presidente

(dr. Cirio Milanese)

