



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVISTA DI

DIRITTO TRIBUTARIO E DELL'ECONOMIA

4

2016

Imposta di registro e decadenza dalle agevolazioni “prima casa”: l’esimente della forza maggiore*

di Maria Cecilia Fregni

*Professore ordinario di Diritto tributario
Università di Modena e Reggio Emilia*

ABSTRACT

With regard to the tax breaks for the purchase of the "Main Home", the registry tax prescribes a series of conditions to be fulfilled, under penalty of losing the benefit. Among these, there is also the transfer of residence within eighteen months from the date of purchase. The article focuses on the specific case the exemption clause of "force majeure", that, if proven, allows the taxpayer not to lose the tax break, while giving account of the most recent case law related to some typical cases.

Keywords: Registry Tax - Tax breaks "Main Home" - Conditions - Failure to comply - exemption clause of force majeure

SINTESI

Nell’ambito delle agevolazioni fiscali per l’acquisto della “prima casa”, l’imposta di registro prevede una serie di condizioni da ottemperare, a pena della perdita del beneficio. Tra queste condizioni, ricorre anche il trasferimento della residenza nei diciotto mesi dall’acquisto. L’articolo verte sul caso particolare dell’esimente della “forza maggiore”, la quale, se provata, consente al contribuente di non decadere dall’agevolazione, dando conto nel contempo degli orientamenti giurisprudenziali più recenti relativi ad alcune fattispecie tipiche.

Parole chiave: Imposta di registro - Agevolazioni “prima casa” - Condizioni - Mancata ottemperanza - Esimente della forza maggiore

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il requisito del trasferimento di residenza nei diciotto mesi dall’acquisto – 3. La forza maggiore come causa che impedisce la decadenza dai benefici fiscali – 4. Orientamenti giurisprudenziali recenti in tema.

Di forza maggiore e agevolazioni fiscali “prima casa” – 5. (Segue) Ulteriore casistica – 6. Assenza di “forza maggiore”, ma riconoscimento dei benefici fiscali: un’ipotesi interpretativa

1. Premessa

Come noto, la normativa fiscale in tema di imposta di registro prevede un regime

particolarmente favorevole per l'acquisto della "prima casa".

L'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR), rubricato "atti soggetti a registrazione in termine fisso", nella formulazione attualmente in vigore prevede l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 9 per cento per gli "Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi", e l'applicazione dell'aliquota ridotta del 2 per cento "Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla Nota II-bis)".

La Nota II-bis stabilisce che ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 2 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere condizioni specifiche e tassative. In specie, secondo quanto dispone il comma 1, occorre:

"a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. 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";

"b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare"; e infine

"c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei

diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo” o di altre agevolazioni ivi richiamate. Si noti peraltro che con la legge di Stabilità 2016 (art. 1, comma 55 della L. n. 208 del 2015) la Nota II-bis è stata integrata con l’inserimento del comma 4-bis, il quale stabilisce che l’agevolazione si applica anche agli atti di acquisto per i quali l’acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) si verificano senza tener conto dell’immobile acquistato precedentemente con l’agevolazione, a condizione che quest’ultimo sia alienato entro un anno dalla data dell’atto. In altri termini, il presupposto della non titolarità contemporanea di più alloggi acquistati con l’agevolazione potrà essere realizzato in un secondo momento.

Nel caso di dichiarazione mendace o di trasferimento dell’immobile o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui sopra prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, il comma 4 della Nota II-bis prevede che “sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte”, a meno che il contribuente, entro un anno dall’alienazione dell’immobile, proceda all’acquisto di altro immobile da adibire ad abitazione principale.

2. Il requisito del trasferimento di residenza nei diciotto mesi dall’acquisto

In materia di agevolazioni per l’acquisto della "prima casa", il trasferimento della residenza nel Comune di ubicazione dell’immobile costituisce dunque un vero e proprio obbligo di *facere* del contribuente a fronte dell’ottenimento del beneficio fiscale.

Ricorre in specie un elemento temporale, ossia il trasferimento deve avvenire improrogabilmente entro diciotto mesi dall’acquisto. Si tratta di un termine perentorio, che rappresenta elemento costitutivo del diritto all’agevolazione, e che può essere considerato un lasso di tempo ragionevole per provvedere alla

eventuale sistemazione dell'immobile acquistato e/o per l'eventuale trasferimento della residenza da altro Comune.

In realtà, la norma non richiede che il soggetto beneficiario abbia o stabilisca entro diciotto mesi la propria residenza nell'immobile acquistato o che lo stesso venga destinato ad abitazione principale dell'acquirente, bensì si limita a prevedere che la residenza sia o venga fissata entro tale termine nel Comune dove è situato l'immobile.

L'intenzione di voler trasferire la propria residenza nel Comune in cui si trova l'immobile, manifestata nell'atto di acquisto, deve concretizzarsi entro il termine perentorio di diciotto mesi. In sostanza, il contribuente, per evitare la decadenza dall'agevolazione, dovrebbe trasferire la propria residenza nei termini, anche qualora non riuscisse ad occupare per ragioni varie l'immobile acquistato.

Sul fatto che tale requisito rappresenti un vero e proprio obbligo verso il Fisco, ovvero un "semplice" onere si registra una discordanza in giurisprudenza. Aderiscono alla prima delle tesi richiamate Cass., 07/06/2013, n. 14399; Cass., 05/09/2014, n. 18770, mentre propendono per la seconda Cass., 10/02/2016, n. 2616; Cass., 11/02/2016, n. 2777.

3. La forza maggiore come causa che impedisce la decadenza dai benefici fiscali

La normativa è apparentemente chiara e particolarmente rigorosa nell'individuare i criteri per l'ammissione alla tassazione agevolata. Le controversie in materia sono però molto frequenti, in quanto molteplici e differenziati sono i casi concreti che possono dare àdito a contestazioni tra contribuenti ed uffici finanziari in ordine alla effettiva sussistenza dei requisiti e all'ottemperanza delle condizioni in essa previsti.

Tra queste, e limitando la ricerca agli arresti giurisprudenziali degli ultimi anni, un filone a sé stante è rappresentato dalla esimente della "forza maggiore".

Più specificamente: il contribuente che a causa di forza maggiore non ottemperi alle condizioni di cui sopra, decade o no dai benefici fiscali concessi in ordine all'acquisto della "prima casa"?

Anche in detta materia, come in ogni altro ambito obbligatorio, deve attribuirsi rilevanza, fatta salva la valutazione della fattispecie concreta, alle cause esimenti della responsabilità per inadempimento, quali la forza maggiore ed il caso fortuito.

Invero, il concetto di “forza maggiore” non è previsto espressamente dalla normativa, ma è stata la giurisprudenza ad elaborare il principio, riconoscendo al contribuente la possibilità di conservare il beneficio fiscale, nonostante il decorso dei termini di legge, purché dimostri l’esistenza di un impedimento che ne integri gli estremi.

La forza maggiore può dunque essere ritenuta idonea a giustificare il ritardato adempimento, sia pure in via del tutto eccezionale. Occorre infatti ribadire che la normativa *de qua*, di natura agevolativa, deve essere interpretata in senso stretto, senza possibilità di ampliamenti di carattere analogico quanto ai termini ed ai presupposti per il riconoscimento del beneficio. La prova dell’esistenza di un impedimento riferito specificamente all’unità immobiliare destinata a diventare casa di abitazione può costituire idonea integrazione dell’esimente, “in quanto espressione adeguata e concludente del frustrato tentativo di realizzare l’onere previsto dalla legge per la conservazione del beneficio” (così Cass., 22/05/2015, n. 10586; cfr. anche Cass., 10/04/2015, n. 7337; Cass., 11/06/2014, n. 13177; Cass., 26/03/2014, n. 7067; Cass., 07/06/ 2013, n. 14399), ma il contribuente deve provare l’avveramento di un avvenimento grave e al di fuori da ogni sua possibile previsione, inevitabile e che non dipenda da avvenimenti scaturiti, per qualsiasi motivo, dal suo comportamento. In altri termini, l’onere probatorio del contribuente pare alquanto stringente, in quanto - come rilevato ancora da Cass., 22/05/2015, n. 10586 - gli viene richiesto di “allegare la sussistenza del fatto impeditivo e comprovarne la consistenza con riguardo ai consueti canoni attraverso i quali la giurisprudenza individua, in termini generali, i requisiti indefettibili dell’istituto della forza maggiore (cfr. Cass., n. 15534 del 2008; Cass. n. 6821 del 2009)”.

La forza maggiore può dunque ben essere invocata, ma essa viene subordinata alla condizione che il fatto impeditivo non derivi da causa imputabile al contribuente e sia da considerare imprevedibile al momento della stipulazione

dell'atto. Cfr. Cass., 24/06/2016, n. 13148; Cass., 28/06/2016, n. 13346, secondo cui la forza maggiore è "soltanto quella imprevedibile e sopravvenuta" e non dipende da un comportamento addebitabile al contribuente anche solo a titolo di colpa nei vari gradi e nelle varie specie.

Inoltre, l'evento impeditivo dovuto a causa di forza maggiore deve essere sempre posteriore alla stipulazione dell'atto di acquisto (Cass., 22/02/2016, n. 3457; Cass., 04/01/2016, n. 25; Cass., 17/07/2013, n. 17442; Cass., 07/06/2013, n. 14399).

4. Orientamenti giurisprudenziali recenti in tema di forza maggiore e agevolazioni fiscali "prima casa"

Le condizioni richieste per ammettere la forza maggiore come causa "esimente" ai fini dell'agevolazione relativa all'acquisto della "prima casa" sono dunque particolarmente stringenti, e oggetto di attento vaglio giurisprudenziale.

In vari casi la Corte di cassazione ha negato la sussistenza della forza maggiore ai fini del godimento dell'agevolazione fiscale per la "prima casa" in materia di imposta di registro.

Di recente, ad esempio, si è ribadito che, qualora il contribuente abbia venduto l'immobile entro cinque anni dall'acquisto, per evitare la decadenza dal beneficio occorre acquistare entro l'anno dall'alienazione altro immobile da adibire a propria abitazione principale, e non è sufficiente la stipula di un contratto preliminare - che ha effetti solo obbligatori - atteso che per "acquisto", ai sensi dell'art. 1, Nota II bis, quarto comma della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, si deve intendere l'acquisizione del diritto di proprietà e non la mera insorgenza di un diritto di concludere un contratto di compravendita.

Per quanto concerne l'inosservanza del termine di diciotto mesi per il trasferimento della residenza nel Comune ove è stato acquistato l'immobile, non si è ritenuto di dare rilievo alcuno a stati soggettivi o cause di forza maggiore che abbiano inciso sulla perdurante ricorrenza dei presupposti normativamente previsti, entro i termini fissati dalla legge, per il mantenimento del beneficio (Cass., 10/02/2016, n. 2613). Gli stati soggettivi, peraltro, vengono considerati non rilevanti

anche da Cass., 17/10/2014, n. 22002, ove non sono state ritenute cause di forza maggiore giustificative del mancato trasferimento della residenza le precarie condizioni di salute del coniuge o i timori per le instabili condizioni dell'immobile adiacente.

Non costituisce causa di forza maggiore, idonea ad impedire la decadenza dai benefici prima casa ai fini dell'imposta di registro, nemmeno il trasferimento entro i cinque anni dall'acquisto dell'immobile avvenuto a seguito di separazione dei coniugi (Cass., 11/04/2014, n. 8620). La separazione consensuale dei coniugi non è stata infatti giudicata idonea a rappresentare un impedimento oggettivo, imprevedibile ed inevitabile tale da escludere la decadenza dall'agevolazione prima casa per mancato trasferimento della residenza nel termine di 18 mesi dalla stipula del contratto (Cass., 14/07/2014, n. 16082).

In un caso particolare (Cass., Sez. V, 27/01/2016, n. 1494), si è negato che sussista forza maggiore idonea ad escludere la decadenza dall'agevolazione per mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi dal rogito imputabile al particolare regime che compete ai militari e civili che lavorano presso le basi Nato in Italia, ai sensi dell'art. 1, lett. b), L. 30 novembre 1955, n. 1335.

5. Segue. Ulteriore casistica

La Corte di cassazione si è espressa peraltro in più occasioni in ordine al fatto che il contribuente può vedersi riconosciuta l'agevolazione anche nel caso in cui, per i motivi più svariati, non riesca ad osservare le condizioni previste dalla Nota II-bis allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. Qui di seguito si dà conto delle fattispecie di maggiore rilievo, segnalando che sui vari punti gli orientamenti non sono uniformi, e comunque restano fortemente legati alla prova fornita dal contribuente sulla sussistenza della causa esimente.

a) Lavori di ristrutturazione

Secondo Cass., 27/04/2016, n. 8351, non decade dall'agevolazione prima casa il contribuente che abbia acquistato una proprietà immobiliare in condominio, la cui

assemblea abbia deliberato, successivamente all'atto di acquisto agevolato della predetta unità immobiliare, interventi di rilevante manutenzione straordinaria sul condominio, tali da impedire non solo l'abitabilità, ma anche l'accesso all'appartamento acquistato.

Cass., 13/11/2015, n. 23227, ha stabilito invece che la decadenza opera nel caso di mancata ultimazione di un appartamento in costruzione o di protrazione di lavori di straordinaria amministrazione riguardanti un immobile già edificato (*contra*, ma minoritaria, Cass., 19/12/2013, n. 28401). In particolare, la ricorrenza della forza maggiore è stata esclusa in caso di mancata ultimazione di un appartamento in costruzione, atteso che, in assenza di specifiche disposizioni, non si è ritenuto che vi sia ragione di differenziare il regime fiscale di un siffatto acquisto rispetto a quello di un immobile già edificato (Cass., 23/06/2014, n. 7067; Cass., 12/03/2015, n. 5015), così come il beneficio fiscale decade ove siano invocati come causa di forza maggiore vizi di costruzione, consistenti nel sottodimensionamento dei solai intermedi rispetto agli effettivi carichi previsti dalla normativa edilizia (Cass., 22/05/2015 n. 10586).

Nella giurisprudenza di merito cfr. in specie Comm. trib. reg. Milano, 11/05/2016, n. 2757, ove si è negata l'agevolazione nel caso di specie in quanto "la causa del superamento del termine dei 18 mesi dall'acquisto per il trasferimento della residenza del contribuente presso il comune ove è ubicato l'immobile è ascritta al mero completamento dei preventivati lavori di ristrutturazione, dei quali non è minimamente dedotta alcuna specifica complessità particolare, e senza che sia stato mai allegato alcun profilo di addebito alla PA per eventuali ritardi nell'emissione dei necessari certificati amministrativi". V. anche Comm. trib. reg. Toscana, Sez. IX, 28/04/2016, n. 777, dove si è negato rilievo al protrarsi dei lavori oltre il previsto, nonché Comm. trib. reg. Lazio, Sez. staccata Latina, Sez. XL, 26/04/2016, n. 2328, ove l'agevolazione è stata revocata in quanto "difetta il requisito di un evento verificatosi dopo l'acquisto di un immobile, in quanto gli acquirenti erano perfettamente a conoscenza delle condizioni dell'immobile che nell'atto d'acquisto viene descritto come "in pessime condizioni statiche e locative,

inagibile ed inabitabile".

b) *Eventi sismici e naturali*

Secondo la Suprema Corte costituisce causa di forza maggiore che giustifica il mancato trasferimento della residenza entro il termine previsto di 18 mesi il verificarsi di eventi successivi all'acquisto, dati da smottamenti nel sedime dell'immobile e nella strada di accesso causati da abbondanti piogge, che non hanno consentito il completamento dei lavori di ristrutturazione dell'immobile. Cfr. Cass., 11/09/2014, n. 19247.

Nel caso particolare di eventi sismici si è ritenuto di operare una distinzione, nel senso che l'esimente non è riconosciuta a priori. Qualora si verifichi un terremoto nel Comune in cui è previsto il trasferimento della residenza, viene ravvisato in questo evento un tipico caso di forza maggiore, che può comportare l'impossibilità del trasferimento di residenza nei termini per mancanza di abitazioni agibili; tuttavia, nel caso in cui il contribuente intenda demolire e ricostruire l'immobile acquistato, la mancata ultimazione dei lavori entro il termine di diciotto mesi per trasferirvi la residenza non viene considerato causa di forza maggiore (Cass., 24/06/2016, n. 13148). Analogamente, si è ritenuto che non costituisca causa di forza maggiore rilevante ai fini del godimento dell'agevolazione "prima casa" nemmeno l'esecuzione sul bene di importanti lavori di ristrutturazione finalizzati alla rimozione degli effetti di un sisma (Cass., 19/01/2016, n. 864).

c) *Provvedimenti della p.a.*

Secondo Cass., 23/12/2015, n. 25880, "la forza maggiore - idonea ad impedire la decadenza dell'acquirente che non abbia trasferito la propria residenza nel comune ove è ubicato l'immobile nel termine previsto - deve consistere in un evento imprevedibile ed inevitabile, che può essere ravvisato nell'anomalo ritardo della P.A. nel concedere un'autorizzazione aggiuntiva conseguente alla complessità sopravvenuta di lavori di rifacimento di un vecchio stabile, poiché l'inefficienza e il non motivato ritardo dell'ente pubblico non rientrano nella sfera di disponibilità del

contribuente". *Contra* Cass., 10/03/2015, n. 4800, secondo cui le lungaggini burocratiche connesse al rilascio delle concessioni edilizie, o, in altri termini, il ritardo della P.A. nel rilascio delle autorizzazioni edilizie per la realizzazione delle opere di ristrutturazione e l'abitabilità, non costituiscono di per sé evento non prevedibile ed inevitabile, e non possono essere invocati come forza maggiore atta ad impedire la decadenza dalle agevolazioni fiscali prima casa ai fini dell'imposta di registro.

Si è ritenuto peraltro che possa costituire causa di forza maggiore il tempo intercorso per il rilascio dell'autorizzazione alla variante in corso d'opera richiesta dal contribuente in relazione ai lavori di ristrutturazione dell'immobile, non potendo essere addossato al contribuente il ritardo nel rilascio dell'autorizzazione che era stata tempestivamente richiesta all'Amministrazione comunale prima della scadenza del termine di diciotto mesi, entro il quale è necessario procedere al trasferimento di residenza nel Comune ove si trova l'immobile acquistato (Cass., 06/08/2016, n. 16568).

Si inserisce in questo filone, legato a provvedimenti della P.A., anche il caso di sospensione dei lavori di ristrutturazione dell'immobile disposta dalla Soprintendenza ai beni ambientali e archeologici, a causa della c.d. sorpresa archeologica, cioè il rinvenimento di reperti impeditivo della prosecuzione dei lavori (Cass., 10/12/2015, n. 24963; Cass., 07/06/2013, n. 14399), così come il ritardo nel rilascio da parte della medesima Soprintendenza della documentazione necessaria alla ristrutturazione dell'immobile (Cass., 10/12/2015, n. 24963).

d) *Immobili locati o espropriati*

Come osservato, la forza maggiore deve essere riconducibile ad un fatto o evento imprevedibile e sopravvenuto, oltre che non dipendente da un comportamento addebitabile anche solo a titolo di colpa al contribuente. Deve trattarsi di un evento inaspettato e sovrastante la volontà del contribuente di abitare nella prima casa entro il termine indicato dalla legge. Si è peraltro riconosciuto il mantenimento dell'agevolazione fiscale, sia pure in presenza di mancato

trasferimento della residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile oggetto di acquisto agevolato entro diciotto mesi dall'atto di trasferimento, qualora il trasferimento tempestivo della residenza non fosse stato possibile in quanto l'immobile era occupato dal conduttore che non lo aveva liberato in tempo utile, benché il contratto di locazione fosse stato tempestivamente risolto (Cass., 28/06/2016, n. 13346). Analogamente cfr. Cass., 17/12/2015, n. 25437, che ha accolto la tesi della sussistenza della forza maggiore in relazione agli ostacoli frapposti dall'inquilino all'esecuzione del rilascio dell'immobile in tre diversi accessi, con differimento di circa dieci mesi nell'acquisizione del possesso dell'immobile.

L'esimente non può essere invece invocata qualora il contribuente, in sede di stipulazione del rogito per l'acquisto immobiliare, fosse già a conoscenza della impossibilità di sfrattare il precedente inquilino prima del predetto termine di diciotto mesi (Cass., 11/06/2014, n. 13177). Nella pronuncia si legge, infatti, che "In effetti, secondo l'orientamento ormai consolidato di questa Corte, la forza maggiore di cui si discute deve esser fatta consistere in un evento non prevedibile, che sopraggiunge inaspettato e sovrastante la volontà del contribuente di abitare nella 'prima casa' entro il perentorio termine di diciotto mesi stabilito dalla legge (Cass. sez. trib. n. 17249 del 2013; Cass. sez. sez. trib. 14399 del 2013). Laddove invece la circostanza dedotta in lite, che è quella pacifica per cui al momento del rogito il contribuente era al corrente che lo sfratto per finita locazione era stato intimato per un termine posteriore, non integra le caratteristiche ritenute da questa Corte costitutive della forza maggiore di cui trattasi. Caratteri che sono appunto quelli dell'imprevedibilità e dell'inevitabilità, che non possono rinvenirsi nel presente caso in cui il contribuente ha comperato un immobile sapendo di non poter abitare l'immobile entro i prescritti diciotto mesi". In senso conforme cfr. Cass., 02/04/2014, n. 7764, secondo cui "Il mancato rilascio dell'immobile da parte del conduttore non costituisce circostanza inevitabile ed imprevedibile tale da ostacolare il mutamento di residenza", sottolineandosi invece che ciò che rileva, ai fini del godimento dei benefici fiscali per l'acquisto della prima casa previsti dalla

Nota II bis della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, è il trasferimento nei termini della residenza, in quanto questi ultimi spetterebbero “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”.

Si richiama infine, a proposito del caso particolare di immobile occupato abusivamente, la pronuncia emessa da Comm. trib. prov. Milano, 31 gennaio 2011, n. 11/21/11, ove si è evidenziata “l’impossibilità materiale in cui è venuto a trovarsi l’attuale ricorrente, quando ha dovuto avvalersi dell’ufficiale giudiziario per liberare l’immobile, abusivamente occupato dal debitore esecutato, *sine titulo* ivi presente. La causa di forza maggiore, come quella sopra descritta, non può ripercuotersi negativamente e a danno dell’acquirente che, acquistato un immobile abusivamente occupato dal precedente proprietario, si trova nell’impossibilità materiale di ivi trasferire la propria residenza, nel termine stabilito dalla legge. L’aspetto temporale che la giustizia civile, con intervento della forza pubblica (esecuzione forzata), richiede nelle grandi città, a volte cozza con il termine perentorio che la legge fiscale impone al contribuente, per ottenere un’agevolazione”. In senso conforme v. Comm. trib. reg. Lombardia, 14/04/2016, n. 22220, la quale ha ritenuto che ricorrano i requisiti della non imputabilità al contribuente, della necessità e della imprevedibilità integranti l’ipotesi di forza maggiore nel caso di sopravvenuta occupazione abusiva, “che i ricorrenti avevano denunciata prima della scadenza dei 18 mesi previsti dalla norma per il trasferimento della residenza, iniziando successivamente le azioni per lo sgombero dell’immobile, comportamento che esclude qualsivoglia addebito di colpa nei loro confronti”.

6. Assenza di “forza maggiore”, ma riconoscimento dei benefici fiscali: un’ipotesi interpretativa

Il fatto che solo attraverso la prova della forza maggiore o del caso fortuito si possa pervenire al mantenimento dell’agevolazione fiscale, stante anche la natura

eccezionale della norma agevolativa, che ostacola un'interpretazione estensiva delle fattispecie, potrebbe determinare una preclusione forse eccessivamente penalizzante in molte situazioni "limite". Si segnala allora l'impostazione alternativa fornita di recente da Comm. reg. Veneto, 12/04/2016, n. 477, la quale ha negato la sussistenza dei requisiti della forza maggiore, ma ha comunque riconosciuto la legittimità della imposizione ridotta. In essa i giudici hanno infatti riconosciuto le ragioni del contribuente che aveva dimostrato di aver acquistato un edificio ancora non ultimato - "al grezzo" - e di non aver potuto, per mancanza della prescritta agibilità, dovuta ai lavori non ancora ultimati, trasferire la propria residenza nello stabile entro 18 mesi dalla registrazione dell'atto di compravendita, ma di aver ottemperato a tale obbligo entro il termine triennale per l'accertamento di cui all'art. 76 del D.P.R. n. 131 del 1986. Si è ritenuto in particolare che, "Pur non potendo riconoscersi, nel caso di specie, l'ipotesi di "forza maggiore", ricorrente quando l'impedimento oggettivo è del tutto non prevedibile ed inevitabile, questo Collegio ritiene che qualora i lavori di ristrutturazione o completamento, che ragionevolmente avrebbero dovuti essere ultimati entro il termine ordinario di 18 mesi sopra citato, proseguano per un ulteriore periodo, comunque non ostativo al trasferimento della residenza entro il termine lungo di tre anni, l'agevolazione concessa non possa essere revocata." Al termine di diciotto mesi viene dunque riconosciuto un carattere ordinario, e non tassativo, dando spazio alla possibilità da parte del contribuente di (continuare a) fruire dell'agevolazione anche qualora per ragioni a lui non imputabili non sia in grado di ottemperare tempestivamente. A tal fine viene richiamata la Guida predisposta dall'Agenzia delle Entrate, nel settembre del 2014, la quale in proposito recita: "Termine entro il quale stabilire l'abitazione principale: se l'acquirente procede, entro un anno dalla vendita, al riacquisto di altra abitazione da destinare ad abitazione principale, non decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto. La normativa non stabilisce, però, un limite temporale entro il quale il contribuente è tenuto a fissare nel nuovo immobile la propria abitazione principale. In ogni caso, l'acquirente non deve dilazionare eccessivamente il suo proposito di trasloco, anche in presenza di diritti di

godimento di terzi vantati sulla nuova abitazione e, comunque, non oltre i tre anni previsti per l'accertamento ed il recupero eventuale delle imposte".