

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 30/2005/T

Decadenza dalle c.d. agevolazioni "prima casa"

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 18 marzo 2005

Per affrontare il tema "decadenza" in relazione alle c.d. agevolazioni "prima casa" non ci si può fermare alla sola lettera della norma, ma bisogna avere presente anche la sua ratio che è quella di favorire l'acquisizione della abitazione, di facilitare il recupero del patrimonio esistente e di vivacizzare il mercato immobiliare.

Le ultime due funzioni si ricavano dalle numerose modifiche apportate nel tempo alla norma istitutiva, l'art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168.

In particolare, la novità che si ritiene rilevante ai fini che qui interessano è quella apportata dalla legge di conversione 19 luglio 1993, n. 243, del d.l. 22 maggio 1993, n. 155, nella quale è stato soppresso l'inciso "nel comune ove è situato l'immobile acquistato e di volerlo adibire a propria abitazione principale".

Con l'attuale normativa solo in caso di rivendita infraquinquennale e di riacquisto entro l'anno, per evitare la decadenza è prescritto che l'immobile acquistato debba essere adibito a propria abitazione principale.

Nell'ultima stesura della norma, la legge 28 dicembre 1995, n. 549 (Misure di razionalizzazione della Finanza pubblica), il termine "decadenza" è usato una sola volta dal legislatore, in relazione a chi, non risiedendo nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, dichiara nell'atto di acquisto, a pena di decadenza, di voler stabilire entro diciotto mesi la residenza nel comune ⁽¹⁾.

Ma che si tratti di decadenza in relazione al comma 4, della nota II-*bis* all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro - d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, nessuno dubita ⁽²⁾.

Più puntualmente, la legge 21 novembre 2000, n. 342, (Finanziaria 2000), all'art. 69 (Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni) nel pre-

vedere l'agevolazione delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa per i trasferimenti di abitazioni non di lusso derivanti da successioni o donazioni, allorché in capo ad almeno uno dei beneficiari sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione, al comma 4, parla espressamente di "decadenza dal beneficio" in relazione all'applicazione delle sanzioni previste dal comma 4, della nota II-*bis*.

Si esaminano varie ipotesi in relazione al problema della decadenza, derivanti dal mancato avveramento delle condizioni di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 1 della nota II-*bis*.

Le condizioni di cui alla lettera *a)* sono:

che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 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 acquistato come "prima casa" nel 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 ⁽³⁾.

1. Dichiarazione di intento di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile entro diciotto mesi

Come si è detto, la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione di volontà di stabilire la residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, da rendere nell'atto di acquisto, è sancita espressamente "a pena di decadenza".

Ma, già in relazione a tale condizione che pone un termine considerato perentorio, nascono alcuni interrogativi.

1.1. Forza maggiore

Nel caso in cui l'acquirente, pur intendendo trasferire la residenza al momento dell'atto, successivamente non sia più in grado di farlo, va incontro ugualmente alla decadenza?

La giurisprudenza e la dottrina hanno evidenziato come le cause di forza maggiore possano portare a conseguenze diverse.

La Commissione tributaria provinciale di Salerno, nella sentenza n. 49 del 1998 ⁽⁴⁾ ha affermato che: "deve ritenersi sussistente la causa di forza maggiore, ostativa alla revoca dei benefici per l'acquisto della prima casa di cui all'art. 1, tarif-

fa allegata al d.p.r. n. 131/1986, allorquando lo stabilimento della residenza non avvenga entro l'anno per il ritardo con il quale viene disposto il trasferimento della sede di servizio del dipendente”.

La Commissione tributaria centrale nella sentenza n. 1497 del 1996 ⁽⁵⁾, sotto il vigore della disposizione precedente che prescriveva che l'immobile fosse adibito a propria abitazione, ha affermato che spettano le agevolazioni in materia di “prima casa” anche qualora l'unità abitativa destinata ad abitazione, non venga in concreto utilizzata dall'acquirente a causa del mancato ottenimento dell'immobile perché locato, pur essendo state esperite tutte le azioni per ottenerne la riconsegna.

La Commissione provinciale di Pescara nella sentenza n. 65 del 2002 ⁽⁶⁾, afferma che il tardivo rilascio dell'immobile da parte del locatario non costituisce evento di forza maggiore in quanto le risultanze processuali non evidenziano alcuna attività del contribuente intesa a conseguire la disponibilità dell'immobile locato prima della scadenza di un anno fissato dalla legge ⁽⁷⁾.

L'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 35/E del 1 febbraio 2002 ⁽⁸⁾ riconosce la rilevanza della forza maggiore allorché la decadenza sia causata da un impedimento, sopraggiunto, imprevedibile e non soggettivo.

Le condizioni perché sia riconoscibile la forza maggiore sono che:

- l'evento impeditivo sia oggettivo e non prevedibile e tale da non poter essere evitato;
- il termine sia ancora pendente per poter dimostrare all'Amministrazione finanziaria il possesso dei requisiti richiesti dalla legge, come nel caso del trasferimento della residenza nel luogo dove si è acquistata la casa per l'abitazione principale;
- l'acquisto non sia intervenuto dopo il verificarsi dell'evento causativo di forza maggiore.

La risoluzione si riferisce al sisma avvenuto in Umbria nel 1997 a causa del quale il soggetto richiedente l'agevolazione non ha potuto trasferire la residenza nella città dove aveva acquistato la casa a causa appunto del terremoto.

Tuttavia, la circolare, per limitare l'applicazione del principio, circoscrive la situazione esimente precisando che: “Se di norma non è sufficiente il verificarsi di un evento sismico per impedire a chiunque di trasferire la propria residenza in uno dei comuni colpiti, nella fattispecie in questione il danneggiamento non riguarda il solo immobile agevolato ma l'intero comune di (Foligno e tutti gli altri comuni) che, a seguito del fenomeno naturale, sono stati individuati come disastri dall'Ordinanza (del 13 ottobre 1997, n. 2694 del Ministero dell'Interno) ⁽⁹⁾.

La Corte di Cassazione, infine, nella sentenza n. 2552 del 2003 ⁽¹⁰⁾ ha affermato: “L'applicazione dell'ordinario regime tributario nell'ipotesi del venir meno della finalità abitativa che abbia giustificato il godimento delle agevolazioni “prima ca-

sa", diversamente dalla soprattassa a questa connessa, non ha natura sanzionatoria di una condotta dell'acquirente dell'immobile, solo rispetto alla quale potrebbe assumere significato esimente la forza maggiore, ma consegue alla sopravvenuta mancanza di causa del beneficio invocato all'atto della registrazione dell'acquisto" (11).

Conclusivamente si ritiene che la forza maggiore come causa esimente della decadenza dalle agevolazioni sia rilevante alle condizioni evidenziate nella risoluzione n. 35/E, che si tratti, cioè, di evento oggettivo, non prevedibile e tale da non poter essere evitato, e, contrariamente a quanto afferma l'Agenzia, non si ritiene che è rilevante solo un evento di tale gravità ed entità, come un sisma che abbia interessato l'intero comune.

2. Mendacio nelle dichiarazioni relative alle condizioni di cui alle lettere a), b) e c)

Poiché si tratta di condizioni, ad eccezione della dichiarazione di voler stabilire la residenza entro diciotto mesi dall'acquisto, di cui si è già parlato, che devono sussistere al momento dell'acquisto, è evidente che il mendacio contestuale porta di per sé alla decadenza.

Tuttavia, si osserva che:

2.1. Residenza

In caso di trasferimento di residenza si conferma che: "Fa fede la data della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato al comune, ai sensi dell'art. 18, commi 1 e 2, del d.p.r. 30 maggio 1989, n. 223, concernente l'approvazione del nuovo regolamento anagrafico della popolazione residente, sempre che risulti accolta la richiesta di iscrizione nell'anagrafe" (12).

Si ritiene, tuttavia, che sia rilevante non solo la residenza anagrafica ma anche quella effettiva risultante *aliunde*, anche non suffragata dalle risultanze anagrafiche.

2.2. Nuda proprietà di altro immobile nello stesso comune

Si ritiene che non è di ostacolo alla fruizione dei benefici la titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge dei diritti di "nuda proprietà" su altra casa di abitazione nello stesso comune. Infatti, nella lettera b) non vi è menzione del diritto di nuda proprietà, menzionato, invece, espressamente nella successiva lettera c), per

cui si può affermare che la preesistenza di diritto di nuda proprietà, non sia di ostacolo alle agevolazioni.

2.3. Precedente acquisto del coniuge in regime di comunione legale

Il precedente acquisto agevolato effettuato da uno solo dei coniugi in regime di comunione legale è ostativo alla fruizione delle agevolazioni per ambedue i coniugi.

Tale interpretazione si ricava dalla lettera *c)* della nota *II-bis* che fa riferimento alla "casa acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni", in regime di comunione legale.

2.4. Precedente acquisto agevolato derivante da successioni o donazioni ex art. 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000 n. 342

Il precedente acquisto agevolato per successione o donazione non è di ostacolo al successivo acquisto agevolato per atto tra vivi, sempre che sussistano le condizioni di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* della nota *II-bis*.

Lo afferma anche la circolare 7 maggio 2001 n. 44/E ⁽¹³⁾, che recita: "Appare utile evidenziare che l'applicazione dell'agevolazione in argomento non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'art. 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato".

Pur essendo pienamente condivisibile la conclusione della circolare, la giustificazione della reiterazione dell'agevolazione per l'eventuale successivo acquisto a titolo oneroso è da ricercarsi piuttosto nel testo della lettera *c)* della nota *II-bis* e non in una "diversità di presupposti" non ricavabili nel sistema delle norme in vigore.

3. Decadenza per trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni

In caso di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici prima del decorso del quinquennio dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale e l'Iva nella misura ordinaria, nonché una sanzione pecuniaria pari al 30 per cento delle stesse, oltre gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del Tuir. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione

dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Anche questa disposizione pone una serie di interrogativi.

3.1. Cessione di diritto parziario, cessione di pertinenza o cessione di porzione di immobile

Ci si chiede cosa accada nell'ipotesi di cessione di diritto parziario, di cessione di pertinenza o di cessione di porzione di immobile.

La norma nulla dice in proposito ed il problema non sembra che sia stato affrontato dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Si ritiene equo affermare che la decadenza operi per la parte di prezzo corrispondente al diritto parziario ceduto, alla pertinenza ceduta od alla porzione di immobile ceduto.

Problema superabile è quello della determinazione della parte di prezzo, dichiarato nell'atto di acquisto agevolato o definito, riferibile alla parte ceduta.

Infatti, se viene ceduto un diritto parziario si applicheranno al prezzo dichiarato in atto al momento dell'acquisto o al valore definito i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, di cui al prospetto dei coefficienti allegato al T.U.I.R. n. 131/1986 ⁽¹⁴⁾, con riferimento alla data dell'acquisto.

Se viene ceduta una pertinenza autonomamente classificata o classificabile con rendita, si determina la parte di prezzo dichiarato o il valore definito riferibile alla pertinenza, ricavando il rapporto dalle relative rendite catastali secondo il seguente calcolo:

$$A: B \times C = X$$

A= prezzo dichiarato in atto per l'intero, o valore definitivamente accertato;

B= rendita catastale dell'intero;

C= rendita catastale della pertinenza;

X= quota di prezzo imputabile alla pertinenza ceduta.

E' ovvio che se per la pertinenza al momento dell'acquisto agevolato è stato convenuto espressamente un prezzo o se essa è stata acquistata con atto separato, sarà tale prezzo o il valore definito che viene preso in considerazione per il calcolo delle somme dovute a seguito della decadenza.

Un po' più complicato è il caso della cessione della pertinenza che faccia parte catastalmente dell'abitazione o quello della cessione di porzione di abitazione.

Ma, partendo dal dato certo ed ufficiale del reddito catastale attribuito o attribuibile, con riferimento alle unità catastali, ai vani o ai metri quadrati, ed alle relative categorie e classi, si può ugualmente determinare, facendo l'operazione di cui sopra, la parte di prezzo su cui calcolare la somma dovuta per la decadenza ⁽¹⁵⁾.

In questa ipotesi, la soluzione proposta della decadenza da applicare solo per la parte ceduta su porzione di prezzo e non per l'intero prezzo convenuto nell'atto di acquisto, fa salve insieme le ragioni del Fisco e le esigenze sopravvenute del contribuente, senza violare il dettato normativo ⁽¹⁶⁾.

3.2. Cessione entro il quinquennio da parte di uno degli acquirenti della propria quota o del proprio diritto parziario

Come è pacificamente ammesso l'acquisto agevolato per quota o per diritto parziario da parte di più acquirenti, così deve ritenersi pacifico che il trasferimento infraquinquennale da parte di uno degli acquirenti della quota o del diritto parziario acquistato con le agevolazioni è causa di decadenza per il solo acquirente che abbia rivenduto.

Quindi la decadenza non opera per le quote ed i diritti degli altri soggetti ⁽¹⁷⁾.

3.3. Riacquisto entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici

Il riacquisto può riguardare diritto diverso da quello precedente, quindi, indifferentemente piena proprietà, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione e proprietà superficiaria, per un prezzo anche minore di quello riscosso in occasione della precedente cessione, se effettuata a titolo oneroso.

Si ritiene che il riacquisto possa riguardare anche quota di abitazione, purché il contribuente, in questo caso, come nel caso di acquisto di nuda proprietà, sia in condizione di provare che adibisce l'immobile a propria abitazione principale.

Il riacquisto può riguardare un immobile per il quale non vengono richiesti i benefici; infatti, la norma non richiede un riacquisto agevolato.

Altro problema è se il riacquisto possa essere a titolo di donazione.

La lettera della legge non sembra escluderlo, perché parla di "acquisto di altro immobile" senza ulteriore specificazione.

Si fa presente però, che l'Amministrazione Finanziaria, nella citata circolare n. 6/E del 26 gennaio 2001 afferma che il mancato riacquisto a titolo oneroso dell'immobile da parte del contribuente configura l'ipotesi di decadenza, in quanto, la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento per

acquistare un nuovo immobile "prima casa" da adibire a propria abitazione principale.

Ma, tale giustificazione non appare pertinente, dal momento che il trasferimento che determina la decadenza può essere non solo a titolo oneroso, e quindi, portare ad una riscossione di corrispettivo da reinvestire, ma anche a titolo gratuito ⁽¹⁸⁾.

Argomento ulteriore, invece, a favore del riacquisto anche a titolo gratuito potrebbe trarsi dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448, che riconosce il credito di imposta recitando testualmente: "Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito della aliquota agevolata...un'altra casa di abitazione non di lusso ..."; non si ignora, però, che anche su questo punto, nonostante la inequivocabile lettera della legge, l'Amministrazione finanziaria interpreta la norma nel solo senso di acquisto a titolo oneroso.

3.4. Rivendita entro il quinquennio e riacquisto con preliminare entro l'anno

Nell'ipotesi prospettata si decade dalle agevolazioni, poiché entro l'anno dalla precedente vendita si deve procedere alla stipula di un atto con effetti reali, in forza del quale si acquista la proprietà del nuovo immobile.

Il contratto preliminare di vendita di un immobile non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo, con il quale ultimo si produce l'effetto traslativo del bene ⁽¹⁹⁾.

3.5. Rivendita entro il quinquennio da parte degli eredi

Considerata la natura soggettiva e sanzionatoria della decadenza, si giunge alla conclusione che, qualora gli eredi conseguano nel patrimonio un'abitazione acquistata dal *de cuius* con le c.d. agevolazioni "prima casa", potranno liberamente vendere l'immobile nel quinquennio senza incorrere nella decadenza.

3.6. Rivendita nel quinquennio e mancato riacquisto da parte del *de cuius*

Nel caso di avviso di accertamento per rivendita e mancato riacquisto nel quinquennio da parte del *de cuius*, che sia stato notificato agli eredi, gli stessi saranno tenuti a versare la differenza di imposta e gli interessi, ma non la sanzione, in forza dell'art. 8 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale "l'obbligazione al

pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi”.

3.7. Rivendita nel quinquennio e riacquisto di terreno per realizzare l'abitazione principale

L'Agenzia delle entrate, con una risoluzione che appare di notevole apertura, la n. 44/E ⁽²⁰⁾ riconosce che si può evitare la decadenza se si acquista un terreno su cui si realizza un immobile da utilizzare come abitazione principale.

Il Ministero precisa che il fabbricato deve essere realizzato entro un anno dalla vendita; quindi, non è sufficiente l'acquisto del terreno, ma, entro un anno, deve venire ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale.

Tuttavia, non è necessario che il fabbricato sia ultimato, ma è sufficiente che lo stesso acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico; deve esistere almeno il rustico comprensivo delle mura perimetrali e deve essere stata completata la copertura (*ex art. 2645 bis*, comma 6, del codice civile).

Poi, il contribuente, “entro termini ragionevoli” deve dare concreta attuazione al proposito abitativo.

La risoluzione, se mai ce ne fosse bisogno, precisa che nell'acquisto del terreno non si applica il regime di favore dell'aliquota del 3 per cento e che non spetta per l'operazione il credito di imposta previsto dai commi 1 e 2, dell'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

3.8. Rivendita entro il quinquennio di “bene personale” e riacquisto di altra casa di abitazione “in comunione legale”

Il coniuge acquirente della “prima casa” come bene personale che rivenda l'immobile entro il quinquennio e riacquisti entro l'anno un'abitazione in regime di comunione legale, non decade dall'agevolazione poiché per l'immobile riacquistato “in comunione legale con il coniuge” può legittimamente dichiarare di “procedere all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale”.

E questo per una duplice serie di argomentazioni che si traggono dalla lettera della norma c.d. “agevolativa”.

La prima, dalla lettera *b)* del comma 1, della nota *II-bis*, secondo la quale è preclusivo all'agevolazione la titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge (e solo con questi e non con altri) dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare.

La seconda, che appare ancora più pregnante, è rappresentata dalla preclu-

sione di cui alla lettera c) della nota, laddove l'acquisto anche di quote, anche in regime di comunione legale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni è preclusivo alla richiesta di agevolazioni.

Laddove il riferimento all'acquisto del coniuge considera evidentemente l'ipotesi dell'acquisto effettuato da uno solo dei coniugi che cade in comunione legale.

D'altra parte la circolare 19/E già citata, al paragrafo 2.2.11. afferma che: "Qualora due coniugi in regime di separazione abbiano acquistato, ciascuno per proprio conto, due immobili fruendo entrambi dell'agevolazione c.d. "prima casa" ed entro il quinquennio li rivendano e acquistino congiuntamente per quote, entro un anno dalla precedente vendita, un immobile da adibire a propria abitazione principale, godono della agevolazioni c.d. "prima casa" in quanto la norma (comma 4 della citata nota *II-bis*) non esclude la possibilità di riacquistare un immobile anche per quote".

3.9. Termine entro il quale l'immobile riacquistato deve essere adibito ad abitazione principale

Sul punto si ritiene di concordare con la risoluzione n. 192/E ⁽²¹⁾ che afferma: "La lettera della legge, in altri termini, indica che il legislatore non ha inteso agevolare meri progetti di future (ed eventuali) sistemazioni abitative, ma attuali e concrete utilizzazioni degli immobili acquistati come abitazione da parte di acquirenti ... La Suprema Corte di Cassazione con sentenza n. 1196 del 21 novembre 2000 precisa infatti che: "L'acquirente non deve dilazionare l'attuabilità oltre l'indicato limite di ragionevolezza ad esempio la presenza di diritti di godimento di terzi con scadenza non determinata o comunque eccedente da una logica aspettativa di prossimità" pertanto si deve ritenere che quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio, il contribuente se voleva beneficiare delle agevolazioni fiscali - meglio, se voleva conservare le agevolazioni - doveva avere realizzato la finalità dichiarata "di destinare ad abitazione l'immobile acquistato" c.f.r. sentenza n. 9149 del 7 luglio 2000, della Suprema Corte di Cassazione)".

Anche in questa ipotesi, tuttavia, potrebbe ritenersi rilevante la esimente della forza maggiore al cui paragrafo si rinvia (1.1.).

3.10. Rivendita entro il quinquennio, mancato trasferimento di residenza e riacquisto entro un anno

Può verificarsi il caso che nell'atto di acquisto con richiesta di c.d. agevolazioni "prima casa", l'acquirente manifesti l'intenzione di trasferire la residenza entro diciotto mesi nel comune in cui si trova l'immobile acquistato.

Tuttavia, ciò non accade perché il contribuente prima dei diciotto mesi aliena l'immobile acquistato e successivamente, entro un anno dalla alienazione, acquista altro immobile da destinare ad abitazione principale, in altro comune.

Ci si chiede se il contribuente, avendo alienato l'immobile prima del trasferimento della residenza decada comunque dalle agevolazioni, anche se riacquista altra abitazione entro un anno.

A favore della decadenza potrebbe affermarsi che non si è realizzata una condizione prevista espressamente dal secondo periodo della lettera *a*) alla nota II-*bis*.

Ma di fronte alla considerazione che lo stesso contribuente potrebbe prima trasferire la residenza nel comune, adempiendo alla dichiarazione resa e successivamente vendere l'immobile per riacquistarne un altro entro un anno, con il relativo trasferimento di residenza, si potrebbe ritenere che nell'ipotesi contemplata non si verifichi la decadenza.

4. Termine di decadenza per la revoca delle agevolazioni

Sul termine di decadenza per il recupero dell'imposta ⁽²²⁾ per indebita agevolazione "prima casa", dopo alterne interpretazioni da parte della giurisprudenza ⁽²³⁾ e la presa di posizione dell'Amministrazione finanziaria per il termine prescrizione ordinario ⁽²⁴⁾, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione ⁽²⁵⁾ si sono finalmente pronunciate per l'operatività del termine triennale.

A detta decisione ha fatto seguito l'Agenzia delle entrate, che con la circolare 69/E ⁽²⁶⁾ ha dettato per la decorrenza del termine regole ben precise.

Infatti, in relazione al fatto che ha dato origine alla decadenza il termine decorre:

1. dalla registrazione dell'atto se oggetto dell'accertamento è la mendacità delle dichiarazioni previste dalla nota II-*bis*, comma 1, lettere *a*), *b*) e *c*), quindi, se il mendacio riguarda le dichiarazioni relative:
 - a*) alla residenza nel comune in cui viene acquistato l'immobile o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività o, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende, o, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa nel territorio italiano;
 - b*) alla mancanza di titolarità, esclusiva o in comunione con il coniuge,

dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile acquistato;

- c) alla mancanza di titolarità neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà usufrutto, uso e abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa".
2. dallo spirare di diciotto mesi successivi alla registrazione dell'atto se oggetto di accertamento è il non conseguito trasferimento di residenza di cui alla lettera a);
 3. dallo spirare dell'anno successivo al trasferimento a titolo oneroso o gratuito dell'immobile acquistato se oggetto di accertamento è la rivendita infraquinquennale, non seguita da riacquisto.

La circolare n. 69/E va oltre il dettato della Cassazione ed evidenzia, in relazione alla previgente normativa che prevedeva la destinazione dell'immobile a propria abitazione principale, che nella ipotesi, avrebbe rilevanza l'art. 19 del Tuir secondo il quale il verificarsi di eventi successivi che diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa all'Ufficio che ha registrato l'atto al quale si riferiscono.

Quindi, il verificarsi di un evento successivo che renda impossibile il progetto abitativo rientrerebbe secondo l'Agenzia, nella previsione dell'art. 19 del Testo unico, con la conseguenza che se si rispetta detto termine - venti giorni da che il proposito abitativo diventa inattuabile - non deve essere erogata alcuna sanzione.

Nel caso in cui, invece, la dichiarazione delle sopravvenute circostanze di cui all'art. 19 del Tuir sia stata omessa o resa tardivamente, trova applicazione non più il secondo comma dell'art. 76, ma il primo comma, ai sensi del quale l'imposta dovuta in base alle dette denunce deve essere richiesta entro cinque - e non tre - anni decorrenti dal giorno in cui le stesse avrebbero dovute essere presentate, con l'applicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 69, e cioè dal centoventi al duecento-quaranta per cento dell'imposta dovuta.

Ma, contrariamente a quanto sostenuto dall'Amministrazione, si ritiene che l'art. 19 vada applicato in fattispecie diverse e non certo in quelle di perdita di un beneficio fiscale per le quali si fa ricorso alla normativa specifica che non prevede tale istituto ⁽²⁷⁾.

5. Rinuncia alle agevolazioni e decadenza

Ci si chiede se il contribuente possa rinunciare alle agevolazioni, chiedendo di pagare la differenza di imposta tra quella ordinaria e quella agevolata, gli interessi, ma non la sanzione pecuniaria.

La prima ipotesi è quella di colui che avendo acquistato un'abitazione con le agevolazioni "prima casa", voglia acquistare altra abitazione, ricorrendo le altre condizioni di cui alle lettere *a)* e *b)* della nota II-*bis*, per un prezzo superiore a quello pagato per il primo acquisto. Evidentemente, a detto contribuente, potrebbe convenire pagare per il nuovo atto l'imposta ridotta e versare la differenza di imposta ordinaria con i relativi interessi per il precedente atto.

Si ritiene che non si possa rinunciare alle agevolazioni già conseguite, perché il rapporto tributario è definito e questo anche se il contribuente è disposto a pagare le sanzioni.

Secondo la Cassazione ⁽²⁸⁾ la richiesta di agevolazioni ha carattere negoziale e "non è revocabile, per definizione, tanto meno in vista del successivo atto di acquisto".

Altra ipotesi è quella del contribuente che abbia chiesto le agevolazioni "prima casa" nell'acquisto di un'abitazione, impegnandosi a trasferire la residenza nel comune entro diciotto mesi dall'acquisto.

Non essendo in condizioni di trasferire la residenza, vorrebbe rinunciare all'agevolazione, pagando la differenza di imposta e gli interessi, ma non la sanzione pecuniaria.

Anche in questo caso si riterrebbe che, salvo i casi di forza maggiore, ai quali si è fatto riferimento nel paragrafo 1.1., e per i quali non si tratta propriamente di rinuncia, il contribuente non possa rinunciare all'agevolazione, perché per un suo comportamento omissivo non si è completata la fattispecie a formazione successiva comportante l'agevolazione .

Tuttavia la Commissione tributaria centrale ⁽²⁹⁾, in una decisione che riguardava un'ipotesi in materia di Invim - mancato reimpiego dell'intero ricavato nell'acquisto di altro immobile da destinare a propria abitazione -, ha stabilito che: "Il pagamento della soprattassa in parola, atteso il suo carattere sanzionatorio può essere legittimamente imposto solo a seguito dell'accertamento dell'omessa verifica della condizione (reinvestimento, entro un anno, del corrispettivo dell'alienazione dell'acquisto di altro immobile) alla quale erano state subordinate le agevolazioni e, comunque, non prima della scadenza di detto termine, durante il quale il contribuente ha la facoltà di rinunciare alle agevolazioni pagando l'imposta dovuta".

Giova ricordare, inoltre, che gli Ispettori compartimentali delle tasse e imposte indirette sugli affari nella riunione dei capi compartimento dei giorni 27, 28, 29 e 30 marzo 1990 ⁽³⁰⁾ affermavano che la questione dell'applicabilità della soprattassa nei

confronti del contribuente, che, pur avendo dichiarato in atto di voler adibire l'immobile acquistato a propria abitazione, non ottemperi a tale previsione e dichiari, prima che l'Ufficio proceda all'appuramento dell'articolo iscritto a campione, di rinunciare, con atto pubblico o scrittura privata autenticata integrativi dell'atto di acquisto, alle agevolazioni concesse in sede di registrazione e si sottoponga al pagamento delle normali imposte di registro, ipotecarie e catastali, nonché degli interessi maturati dal momento della stipula agevolata, andasse risolta in senso positivo "allorquando si accerti l'effettiva mendacità nella dichiarazione resa dalla parte al momento della stipula".

Secondo gli Ispettori esistono casi in cui l'Ufficio può escludere il mendacio, come quelli di accertata documentata forza maggiore.

Tuttavia, data la complessità della materia il Consesso decideva di chiedere il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato.

Inoltre, gli Ispettori concordavano nel ritenere non necessari un atto pubblico o una scrittura privata integrativi dell'atto di acquisto, comportante la rinuncia, ma sufficiente una dichiarazione unilaterale in carta libera, con firma autenticata.

Per completezza si fa presente che l'Amministrazione finanziaria, per la definizione agevolata ai sensi dell'art. 11, comma 1 *bis* della legge 27 dicembre 2002, n. 289, delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni, riconosce espressamente che si possa condonare le violazioni relative all'applicazione in misura agevolata di tributi, che nell'istanza relativa si possa dichiarare "di non voler beneficiare della agevolazione precedentemente richiesta nell'atto".

Ma tale disposizione ed interpretazione rispondono più ad una apertura di favore per il condono, che ad un principio generale che ammetta la rinuncia alle agevolazioni.

Risulta che nel passato alcune Agenzie delle entrate, con varie modalità, hanno accettato la rinuncia alle agevolazioni.

Alla luce delle precedenti considerazioni il problema della rinuncia alle agevolazioni rimane aperto.

6. Revoca delle agevolazioni e acquisto di abitazione con agevolazioni "prima casa"

Qualora vengano revocate le agevolazioni, è evidente che non opera più la pregiudiziale di cui alla lettera *c)* della nota II-*bis*, e , pertanto, ricorrendo le altre condizioni di cui alle lettere *a)* e *b)*, il contribuente può acquistare un'altra abitazione, richiedendo le c.d. agevolazioni "prima casa".

-
- (1) Il termine di un anno, previsto dalla norma in commento è stato elevato a diciotto mesi dall'art. 33, comma 12, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, a decorrere dal 1° gennaio 2001. La circolare del Ministero delle Finanze n. 6/E del 26 gennaio 2001 ha interpretato la disposizione affermando che poiché "riveste natura non procedimentale ma sostanziale ... il nuovo termine si riferisce agli atti stipulati (comprese le donazioni) o autenticati a decorrere dal 1° gennaio 2001 ed alle successioni aperte dalla stessa data", in *Corr. Trib.*, 13, 2001, 987, con commento di L. Bellini.
- (2) Si riporta il testo del comma 4: "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 (ora sanzione amministrativa) pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima (quest'ultimo periodo, che modifica il precedente, è stato inserito con il comma 5 dell'art. 41 *bis* della legge 24 novembre 2003, n. 326). Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 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".
Per un commento al comma 5 dell'art. 41-*bis* della legge 24 novembre 2003, n. 326, L. Bellini – N. Forte, in *"Decadenza dai benefici prima casa"*, Studio 19 dicembre 2003, n. 100/2003/T della Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, in *Studi e Materiali*, 2, 2004, 828.
- (3) Si ricorda che il comma 1 dell'art. 66 della legge 21 novembre 2000, n. 342, "Misure in materia fiscale" (c.d. collegato alla Finanziaria 2000) prevede che il personale in servizio permanente appartenente alle Forze Armate ad ordinamento militare e quello appartenente alle Forze di polizia ad ordinamento militare e civile, ha diritto alle c.d. agevolazioni "prima casa", senza che sia richiesta la condizione della residenza nel comune in cui è situato l'immobile e, quindi, senza che si debba dichiarare di voler stabilire la residenza nello stesso comune entro diciotto mesi. Pertanto, i predetti soggetti non devono soddisfare le condizioni di cui alla lettera *a*) della nota II-*bis*. Per un esame di tale disposizione L. Bellini, in *"Agevolazioni "prima casa": prime osservazioni alla luce delle novità del collegato"*, in *Corr. Trib.* 1, 2001, 24.
- (4) Commissione tributaria provinciale di Salerno, Sez. VIII, Sent. 12 marzo 1998 (26 febbraio 1998), n. 49, in *Corr. Trib.* n. 50, 1998, 3719.
- (5) Commissione tributaria centrale - Sez. XXVI, 2 aprile 1996, (19 ottobre 1995), n. 1497, in G.T. n. 4, 1995, 345.
- (6) Commissione provinciale di Pescara - Sez. III, Sent. n. 65 del 10 aprile 2002, dep. il 16 maggio 2002 in *Il fisco* n. 17, 2003, 7458.
- (7) Ma Luca del Federico con nota contraria (ivi) afferma che: "La normativa prevista per le agevolazioni fiscali per l'acquisto della cosiddetta prima casa fin dalla sua prima edizione, rappresentata dalla L. 22 aprile 1982, n. 168, ha natura di norma di favore diretta a dettare condizioni volte ad

agevolare l'accesso alla proprietà dell'abitazione, a facilitare il recupero del patrimonio esistente ed accrescere l'offerta e la domanda di abitazioni.

Lascia perplessi la decisione che si commenta in quanto non tiene in alcun conto la recente evoluzione normativa (L. n. 388/2000) e l'orientamento ministeriale che da ultimo si è manifestato con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 1° febbraio 2002, n. 35/E (in *"Il fisco"* n. 8/2002, fascicolo n. 2, pag. 1126). La fattispecie oggetto di esame è abbastanza diffusa nell'acquisto della propria abitazione quale prima casa... Orbene l'acquirente non aveva potuto portare la residenza nel comune ove era ubicata l'abitazione nel termine fissato dalla legge ai fini della fruizione dell'agevolazione de qua, per il semplice motivo che l'immobile dallo stesso acquistato era ancora occupato dal precedente locatario il quale non aveva provveduto a liberarlo ... La dottrina ha evidenziato in particolare che tra le inefficienze della normativa in tema di acquisto della prima casa uno dei casi più singolari è proprio quello della casa occupata, con l'impossibilità di trasferire la residenza nel comune. Si auspicava quindi un intervento per definire proprio quei casi di forza maggiore che impediscono al contribuente il perfezionamento della procedura agevolativa. Può ritenersi corretta l'affermazione secondo la quale qualora il contribuente sia incorso in un caso in cui ricorra la causa di forza maggiore, non sarebbe più soggetto ad alcuna obbligazione tributaria, ovviamente previa dimostrazione documentale prodotta all'Ufficio delle Entrate competente e le imposte corrisposte in misura ridotta resteranno tali, senza aggravio di accessori ulteriori...".

- (8) In *Il fisco* n. 8, 2002, 1126.
- (9) F.P. D'Orsogna, nel commento alla risoluzione in *Il fisco* n. 9, 2002, 3152, dal titolo "La causa di forza maggiore può evitare la revoca dalle agevolazioni per l'acquisto della prima casa, per le imposte di registro, ipotecaria e catastale", osserva: "La direttiva dell'Agenzia apre, sull'argomento, un'importante breccia, nel senso che viene a riconoscere l'estensione dell'istituto giuridico di diritto comune a fattispecie di diritto tributario e non solo con il riferimento al caso esemplificato sopra riportato, ma anche ad altri che possono verificarsi in presenza della sussistenza dell'evento imprevedibile e sopravvenuto, al cui accadimento sia completamente estranea la volontà o l'elemento intenzionale del soggetto. Un altro motivo che può evitare la revoca delle agevolazioni in parola è quello dell'esproprio, da parte della pubblica autorità, che abbia posto in essere l'ordinario iter procedurale per l'acquisizione del bene, del manufatto o del complesso di edifici realizzati e acquistati da soggetti diversi che abbiano fatto espressa dichiarazione nell'atto notarile, di voler trasferire la residenza nel luogo dove la casa è stata acquistata, al fine di conseguire l'agevolazione ... La casa acquistata potrebbe essere stata oggetto di lesioni strutturali per un qualsiasi motivo accidentale (smottamento del terreno, alluvione per straripamento di un corso d'acqua, cedimento di plinti ed altre cause tecniche) che non sono riconducibili alla volontà del soggetto acquirente. Il bene diventa così, inservibile per l'uso cui è destinato ed è stato acquistato. Altro esempio che può rientrare nei casi di che trattasi, è quello della revoca del trasferimento di un dipendente di un'azienda, pubblica o privata, prima disposto per una nuova sede e poi revocato per sopraggiunte e imprevedute esigenze della stessa direzione aziendale ... L'ufficio tributario a fronte di idonea prova documentale, valuterà se confermare o meno il beneficio delle minori imposte già corrisposte in sede di registrazione dell'atto notarile, da parte del soggetto acquirente che ne aveva fatto espressa richiesta ... Conclusivamente dal contesto della direttiva, con riferimento alla fattispecie sottoposta all'attenzione dell'Agenzia, il contribuente che sia in corso in un caso in cui ricorra la causa di forza maggiore, non sarebbe più soggetto ad alcuna obbligazione tributaria, ovviamente, previa dimostrazione documentale prodotta all'ufficio delle entrate competente, e le imposte corrisposte in misura ridotta resteranno tali, senza aggravio di accessori ulteriori".
- (10) Corte di Cassazione - Sez. trib. - Sent. 21 giugno 2002 - 20 febbraio 2003, n. 2552, in *Guida Normativa*, 17 marzo 2003, 24.
- (11) G. Bruno nella nota di commento alla sentenza, ivi afferma: "Orbene, l'aspetto interessante della sentenza è stato proprio la definizione di tale "decadenza", non quale vera e propria sanzione, ma

quale mera conseguenza della mancanza sopravvenuta di un elemento costitutivo di un particolare regime agevolativo. E in forza di tale sottile distinzione, non si è ritenuto di applicare l'esimente della causa di forza maggiore che è elemento naturalmente collegato ad una condotta regolarmente tenuta dal contribuente”.

- (12) Così nel paragrafo 2.1.2. della circolare 1° marzo 2001 n. 19/E, avente ad oggetto *“Disciplina dei trasferimenti immobiliari ai fini delle imposte indirette - Beneficio del credito di imposta previsto dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 7, commi 1 e 2 - Agevolazioni tributarie”*, in *Guida Normativa*, 7 marzo 2001, n. 41, 13.
- (13) Circolare 7 maggio 2001, n. 44/E, avente ad oggetto *“Imposta sulle successioni e donazioni - Legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 69”*, in *Guida Normativa*, 15 maggio 2001, n. 85, 11.
- (14) Per gli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2004 si applica il d.m. 18 dicembre 2003 in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 29 dicembre 2003; per quelli anteriori, a seconda della data di acquisto, i precedenti decreti ministeriali.
- (15) In materia di agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina, la legge 5 ottobre 1960, n. 1154, all'art. 6 dispone espressamente che: *“Nel caso di rivendita parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza di cui all'art. 7 della L. 6 agosto 1954, n. 604, e all'art. 6 della L. 1 febbraio 1956, n. 53, opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto”*.
- (16) Nello stesso senso D. Podetti in *“Decadenza agevolazioni prima casa”*, Studio 12/2003/T approvato il 21 febbraio 2003 dalla Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato.
- (17) Così D. Podetti, in *“Decadenza agevolazioni prima casa”*, citato.
- (18) Né prova di più l'ulteriore affermazione della circolare che recita: *“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 è previsto: “in caso di ... trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito ...”*.
- (19) E' quanto confermato nella circolare n. 66/E dell'Agenzia delle entrate in data 3 maggio 2004, in risposta all'interpello di un contribuente, in *Notariato*, 4, 2004, 421.
- (20) Risoluzione n. 44/E del 16 marzo 2004 della Direzione normativa e contenzioso, in *Notariato* n. 3, 2004, 284, con nota critica di G. Petrelli.
- (21) Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 192/E del 6 ottobre 2003 in risposta ad interpello di un contribuente, in *Il fisco risponde*, n. 211 del 27 novembre 2003, 21.
- (22) La natura dell'imposta dovuta a seguito di decadenza dalle agevolazioni *“prima casa”* è quella di imposta complementare, così, G. Petrelli, *“Decadenza dalle agevolazioni della prima casa. Natura e disciplina dell'imposta dovuta”*, in studio 61/2001/T della Commissione studi tributari del Consiglio Nazionale del Notariato, approvato il 26 luglio 2001.
- (23) La Cassazione con la sentenza 21 maggio 1999, n. 4944, in *I quattro codici della riforma tributaria - Ipsa* - si è pronunciata per il termine prescrizione decennale di cui all'art. 78 del Tuir, mentre con la sentenza 23 luglio 1999, n. 7947, (ivi) si è pronunciata per il termine di decadenza triennale di cui all'art. 76 secondo comma del Tuir.
- (24) Nella riunione degli Ispettori compartimentali delle tasse e imposte indirette sugli affari dell'8, 9 e 10 ottobre 1985.
- (25) Corte di Cassazione, Sezioni Unite, Sentenza 21 novembre 2000 n. 1196, in *Corr. Trib.* n. 7/2001, 527.
- (26) Agenzia delle entrate - Direzione centrale normativa e contenzioso, Circolare 14 agosto 2002, n. 69/E.
- (27) In tal senso, A. Messina *“Decadenza dai benefici fiscali per l'acquisto della “prima casa” - Evento soggetto a registrazione in termine fisso?”* in *Il Fisco* n. 35/2002, 5581, il quale scrive: *“Si tratta*

sempre del verificarsi di eventi che rientrano nella fisiologia applicativa del tributo, tant'è vero che la legge non prevede l'applicazione di alcuna sanzione legata al verificarsi dell'evento (altro discorso è ovviamente che lo stesso non venga dichiarato o venga comunicato in ritardo). Nel caso della perdita di un beneficio fiscale, concesso all'atto della registrazione ma subordinato alla tenuta di determinati comportamenti futuri da parte del contribuente, si entra invece nel campo della patologia (vedi previsione di un'espressa sanzione) e l'art. 19 non può trovare applicazione", ed ancora, G. Petrelli, nello studio della Commissione studi tributari, n. 99/2000/T approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 7 dicembre 2000 su *"Decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e denuncia di eventi successivi alla registrazione"* che afferma: "Le vere ragioni che convincono dell'inapplicabilità della norma in esame – l'art. 19 - e della relativa sanzione alla fattispecie in oggetto sono altre. Innanzitutto, la considerazione che la violazione in esame è specificamente punita con una sanzione amministrativa pecuniaria pari al 30 per cento della maggiore imposta dovuta: in un regime – come quello instauratosi a seguito dell'emanazione del d.lgs. 472/1997 – informato alla rigorosa tipicità e tassatività delle sanzioni amministrative appare irragionevole che la violazione di un'unica disposizione legislativa dia luogo oltre all'applicazione della sanzione per essa specificatamente prevista alla comminatoria di una ulteriore pesante sanzione ricavata per altro solo in via interpretativa".

- (28) Corte di Cassazione, Sez. trib., sent. 21 luglio 2000 (28 gennaio 2000), n. 9607, in G.T., 2001, 509; la stessa Corte nella sentenza n. 8784 del 28 giugno 2000 afferma che la richiesta di agevolazioni "una volta avanzata, si rende di per se stessa come non revocabile".
- (29) Commissione Tributaria Centrale, Sez. XIX, 26 novembre 1994 (11 novembre 1994), n. 4097, in G.T. n. 10, 1995, 1007.
- (30) In *Boll. trib.* 18, 1990, 1329.

(Riproduzione riservata)