

AGEVOLAZIONI PRIMA CASA - DECADENZA – REGISTRO E IVA

Risposta del 16 gennaio 2017

Si chiede se, come risulterebbe dal raffronto normativo tra l'art. 1 nota II-bis punto 4 della Tariffa, parte I del DPR n.131/86 riguardo all'imposta di registro agevolata per l'acquisto della "prima casa" e il n. 21 della Tabella A, parte II, del DPR n. 633/1972 riguardo all'IVA agevolata per la medesima fattispecie, siano differenti i tipi negoziali che, se posti in essere nel quinquennio dalla data di acquisto, comportano la decadenza dai suddetti benefici fiscali "prima casa".

E infatti, per la decadenza dai benefici goduti:

- la prima norma, relativa all'imposta di registro, indica gli atti di trasferimento "a titolo oneroso o gratuito", mentre
- la seconda norma, relativa all'IVA, indica la "rivendita".

In particolare si chiede se la donazione posta in essere nel quinquennio successivo ad un acquisto agevolato soggetto a IVA comporti la decadenza dai benefici goduti.

Se ci si basa esclusivamente sul tenore letterale delle due norme sopra citate, come è legittimo fare in base al primo comma dell'art. 12 delle Preleggi ⁽¹⁾, è possibile sostenere che il presupposto negoziale per la decadenza dalle agevolazioni "prima casa" in materia di IVA sia più limitato di quello in materia di imposta di registro, ricomprendendo solo "la rivendita" anziché ogni atto "a titolo oneroso o gratuito".

È tuttavia necessario verificare se tale interpretazione meramente letterale possa essere considerata legittima inquadrando le fattispecie in esame nel sistema normativo di cui sono parte.

A tal proposito occorre rilevare innanzi tutto che la disciplina delle agevolazioni "prima casa" è data in via principale dalla nota II-bis punto 4 dell'art. 1 della Tariffa, parte I del T.U. in materia di imposta di registro, alla quale rinvia il n. 21 della Tabella A, parte II, del DPR n. 633/1972; tale norma, infatti, prima dispone che l'aliquota IVA agevolata si applica "*in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa ...*" e poi che "*In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota*".

A conferma di ciò va osservato che la nota II-bis non si occupa solo degli atti soggetti a imposta di registro ma anche degli atti soggetti a IVA e precisamente:

- al n.2), quando dispone che per le cessioni soggette a IVA le dichiarazioni dell'acquirente possano essere rese anche nel contratto preliminare;
- al n.4), quando, in tema di sanzioni conseguenti alla decadenza dalle agevolazioni, dispone che "*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. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico.”.

Ci si deve quindi chiedere se l'uso da parte del Legislatore del termine “rivendita” nella norma in materia di IVA sia dovuto alla volontà di differenziare la disciplina di tale imposta rispetto a quella in materia di imposta di registro ovvero se il termine sia stato utilizzato genericamente, quale sinonimo di “alienazione”, all'interno del rinvio alla norma principale.

È da ritenere preferibile questa seconda alternativa interpretativa, dato che la prima non sarebbe sorretta da valide ragioni sistematiche.

E infatti, oltre al dato meramente letterale, nessuna *ratio* è possibile rinvenire per giustificare una disparità di trattamento tra atti soggetti a imposta di registro e atti soggetti a IVA; il soggetto destinatario delle due norme è, infatti, il medesimo: una persona fisica che acquista, a determinate condizioni, la sua prima casa di abitazione, per la quale l'imposta (di registro o sul valore aggiunto) è un costo non detraibile. Un trattamento differenziato sarebbe quindi in contrasto con il principio di uguaglianza portato dall'art. 3 della Costituzione.

Ciò è confermato dal fatto che il Legislatore, all'art. 7 della Legge 23 dicembre 1998, n. 448, in tema di credito di imposta per il riacquisto di una prima casa, ha stabilito che tale credito spetta ai “contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa” e ha quindi equiparato le due fattispecie (registro e IVA), utilizzando il termine neutro “alienazione” per entrambe.

L'interpretazione sopra accolta è stata pacificamente adottata, senza una vera e propria indagine, in tutti i documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, nei quali il trattamento della decadenza dalle agevolazioni “prima casa” ai fini dell'imposta di registro e dell'IVA è stato pacificamente considerato uguale, senza alcuna distinzione ⁽²⁾.

Anche in giurisprudenza l'equiparazione è stata data per scontata; si segnala in particolare una recente sentenza della Suprema Corte ⁽³⁾ che ha esaminato una fattispecie in cui erano state revocate le agevolazioni “prima casa” applicate a un atto di acquisto soggetto a IVA in quanto l'acquirente aveva donato l'immobile acquistato prima che fossero decorsi i cinque anni dall'acquisto senza riacquistarne un altro nell'anno successivo alla donazione. Tale sentenza non affronta la questione che ci occupa bensì quella del computo dei termini per la notifica dell'avviso di liquidazione, ma conferma la decadenza dal contribuente dall'agevolazione dando per scontato che la donazione del quinquennio sia stata un valido presupposto per essa.

Angelo Piscitello

1) R.D. 16/3/1942, n.262

2) *Ex plurimis*: Circolare 14-07-2000 n.24; Circolare 01/03/2001 n. 19/E; Risoluzione 16/03/2004 n. 44/E; Circolare 12/08/2005 n. 38/E; Risoluzione 08-08-2007 n.213/E; Risoluzione 03/04/2008 n. 125/E Circolare 29/05/2013 n. 18/E, par.3.11; Guida “L'Agenzia Informa: Fisco e casa: acquisto e vendita” – agg. aprile 2015; Risoluzione 11/05/2015 n. 49/E; Circolare AE n.27/E 2016;

3) Cass.Civ.Sez.V, Sent.17-04-2013, n.9306