

PER LA CASSAZIONE SI APPLICA IL CREDITO DI IMPOSTA NEL CASO DI PLURALITÀ DI VENDITE E ACQUISTI SUCCESSIVI DELLA 'PRIMA CASA'

La Cassazione, con la sentenza del 3 febbraio 2016 n. 2072, riconosce che *«il contribuente ben può godere del credito di imposta vantato in forza del primo acquisto anche più volte, ovviamente fino a concorrenza dell'intera somma, qualora rivenda ed acquisti più volte nel rispetto delle condizioni previste dalla norma (immobile non di lusso ed acquisto infrannuale)»*.

Nella fattispecie all'esame della Corte, quindi, si ritiene legittima la pretesa del contribuente di avvalersi di *«un credito di imposta acquisito con il secondo acquisto anche se tale credito si era formato non già con il pagamento della somma, ma in virtù di utilizzo di altro credito di imposta relativo al precedente acquisto»*.

E ciò considerando che lo spirito della norma *«mira ad incentivare l'acquisto della prima casa beneficiando il contribuente autorizzandolo ad avvalersi più volte sempre del medesimo credito di imposta anche qualora ... per motivi personali sia indotto nel tempo a rivendere l'immobile per acquistarne un altro più adatto alle mutate esigenze personali o familiari»*.

La Corte, dunque, interviene sul tema del credito di imposta nell'ipotesi di una pluralità di atti successivi di vendita e riacquisto della 'prima casa' di abitazione, fattispecie nella quale si pone il problema di stabilire se ed in quale misura sia spettante il suddetto credito.

Si pensi al seguente esempio: acquisto nell'anno 2009 di un immobile con i benefici fiscali della 'prima casa' con pagamento dell'imposta di registro pari ad euro **3.000**; rivendita nel luglio 2012 seguita da riacquisto entro l'anno (gennaio 2013) di un altro appartamento (da destinare a propria abitazione principale per evitare la decadenza dalle agevolazioni godute per l'immobile rivenduto) con i benefici 'prima casa'. Per detto acquisto era dovuta un'imposta di registro pari ad euro **3.600**, ma in virtù dell'art. 7 l. n. 448/1998 l'acquirente usufruiva del credito di imposta (**pari a 3.000 euro**), versando pertanto solo la somma di 600 euro. Nel marzo 2015 lo stesso soggetto vendeva anche il secondo appartamento per riacquistarne un altro a febbraio 2016 (sempre da destinare ad abitazione principale) chiedendo nuovamente i benefici 'prima casa'. L'imposta di registro dovuta per questo ulteriore acquisto è di **4.000 euro**.

Il problema è, dunque, stabilire se spetti ancora una volta il credito di imposta e, in caso affermativo, in quale misura questo vada determinato con riguardo a tale ultimo acquisto.

È bene ricordare preliminarmente che il credito di imposta, di cui all'art. 7 l. 23 dicembre 1998 n. 448 ⁽¹⁾, è attribuito *«fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato»* ed il suo ammontare *«non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso»*. Esso, quindi, è pari alla minor somma tra l'imposta di registro, o l'iva, corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato e l'imposta di registro, o l'iva, dovuta per l'acquisto agevolato della nuova abitazione ⁽²⁾.

In una risposta a quesito dell'ufficio studi sul tema ⁽³⁾ si era già evidenziato come il credito di imposta rappresenti un beneficio riconosciuto nell'intento di favorire la sostituzione dell'immobile acquistato con le cd. agevolazioni 'prima casa' con un altro più idoneo alle esigenze del contribuente, senza aggravii fiscali, sottoponendo cioè il contribuente ad un solo prelievo relativo alla cd. prima casa, non duplicabile nel corso del tempo ⁽⁴⁾.

«Si può ritenere, pertanto, qualora si verificano nel tempo più acquisti e più cessioni della cd. prima casa, che il credito di imposta spetti successivamente e più volte (cfr. L. BELLINI, *Le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa": il punto alla luce delle circolari ministeriali*, in *Il Fisco*, 2006, 1-2712 s.; cfr. altresì circ. 7 giugno 2002 n. 48/E, ove si afferma, ai fini della spettanza del credito di imposta, l'irrelevanza della circostanza per cui il contribuente abbia più volte alienato e riacquistato l'abitazione) e che, proprio in ragione della non duplicabilità del prelievo fiscale sulla "prima casa", anche in occasione del terzo, o successivo, acquisto (per il quale si usufruisca delle cd. agevolazioni "prima casa"), il suddetto credito di imposta debba essere riconosciuto "sino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato", con la precisazione che la corresponsione è da intendersi non solo come versamento diretto, ma anche come utilizzo del credito di imposta derivante dall'acquisto immediatamente antecedente».

In altri termini, si ritiene che per ciascuna sequenza di acquisto-vendita-acquisto vada determinato il credito di imposta spettante, sempre nella minor somma tra l'imposta di registro, o l'iva, corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato e l'imposta di registro, o l'iva, dovuta per il successivo acquisto agevolato della nuova abitazione, tenendo però presente che, avendo il contribuente usufruito di un credito di imposta anche rispetto al precedente acquisto agevolato, si deve considerare – rispetto a quest'ultimo - l'imposta complessivamente dovuta (e non la somma effettivamente pagata a seguito dell'utilizzo del credito di imposta) ⁽⁵⁾.

Ne deriva che nell'esempio sopra riportato si deve ritenere che il credito di imposta - pari come detto alla minor somma tra l'imposta di registro, o l'iva, corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato e l'imposta di registro, o l'iva, dovuta per il successivo acquisto agevolato della nuova abitazione - ammonti ad **euro 3.600 euro** (essendo pari, cioè, all'imposta **corrisposta** in relazione al precedente acquisto del 2013, in parte con versamento in contanti, in parte con l'utilizzo del precedente credito di imposta di 3.000 euro, ricordando che il nuovo credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'ultimo acquisto agevolato, nella specie di 4.000 euro).

Ed in definitiva per l'acquisto del febbraio 2016 il contribuente, usufruendo del credito di imposta di 3.600 euro, dovrà pagare effettivamente 400 euro.

La Cassazione, dunque, nella sentenza in esame, riconosce che sia possibile usufruire del credito di imposta più volte, ma a ben vedere, però, non tratta diffusamente di come esso vada determinato.

Tuttavia l'affermazione contenuta nella sentenza secondo la quale il contribuente può avvalersi di «un credito di imposta **acquisito con il secondo acquisto anche se tale credito si era formato non già con il pagamento della somma, ma in virtù di utilizzo di **altro credito di imposta relativo al precedente acquisto****», lascia intendere che la posizione dalla Corte sul punto sia conforme alle conclusioni sopra riportate: il credito di imposta spetta per ogni sequenza di

acquisto-vendita-acquisto nella minor somma tra l'imposta di registro, o l'iva, **corrisposta** (anche mediante utilizzo di un altro e precedente credito di imposta) in relazione all'acquisto agevolato immediatamente antecedente e l'imposta di registro, o l'iva, dovuta per il successivo acquisto agevolato della nuova abitazione.

Annarita Lomonaco

- 1) Ai sensi del quale «1. 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, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II- bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato. L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso. L'agevolazione si applica a tutti gli acquisti intervenuti successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto. 2. Il credito d'imposta di cui al comma 1 può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito d'imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi».
- 2) Cfr. Agenzia delle entrate, 1° marzo 2001 n. 19/E. Per approfondimenti sul tema v. L. BELLINI, *Note sulla circolare n. 19/E sul credito di imposta*, studio n. 31/2001/T, in *Studi e materiali*, 2002, 232 ss.
- 3) Risposta a quesito n. 143-2006/T, *In tema di "prima casa", pluralità di vendite successive e credito di imposta cd. "a cascata"*, est. Lomonaco, in *CNN Notizie* dell'8 novembre 2006.
- 4) In tal senso cfr. Agenzia delle entrate, 20 luglio 2004, interpello n. 954-312/2004, in *Riv. not.*, 2005, 432.
- 5) Nello stesso senso Busani, *L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, Milano, 2015, 923 ss. Cfr., altresì, *Comm. trib. prov. Milano*, 29 maggio 2006 n. 148.

Cassazione, sentenza 3 febbraio 2016, n. 2072, sez. V

Pres MERONE, rel. MELONI

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

(Omissis)

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Venezia, con avviso di liquidazione d'imposta notificato in data 16/2/2006, accertava che i contribuenti TIZIO e CAIO avevano indebitamente usufruito delle agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della prima casa di cui al D.P.R. n. 131 del 1986 in quanto

avevano portato in detrazione il credito di imposta usufruito per l'acquisto di un secondo immobile, successivo all'acquisto della prima casa, per compensare quanto dovuto all'erario in conseguenza di un terzo successivo acquisto di altro immobile, dopo aver rivenduto il secondo, sempre da destinare a propria abitazione. Pertanto procedeva alla revoca delle agevolazioni illegittimamente godute applicando interessi e sanzioni.

Avverso l'avviso di recupero d'imposta i contribuenti proponevano ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia che lo accoglieva con sentenza impugnata dall'Ufficio davanti alla Commissione Tributaria Regionale del Veneto. I giudici di secondo grado respingevano l'appello proposto dall'Agenzia e ritenevano che il legislatore non aveva posto alcuna limitazione alla possibilità di successive rivendite ai fini delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa, consentendo all'acquirente di neutralizzare l'imposta assolta nella precedente operazione.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Veneto ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate con quattro motivi ed i contribuenti resistono con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo ed il secondo motivo di ricorso la ricorrente Agenzia delle Entrate lamenta violazione di legge e falsa applicazione della L. n. 448 del 1998, art. 7, L. n. 212 del 2000, art. 8 ed art. 1241 c.c. in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in quanto la CTR ha erroneamente ritenuto legittimo usufruire delle agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della prima casa di cui al D.P.R. n. 131 del 1986 portando in detrazione il credito di imposta già usufruito per l'acquisto di un secondo immobile, successivo all'acquisto della prima casa, per compensare quanto dovuto all'erario in conseguenza di un terzo successivo acquisto di altro immobile, dopo aver rivenduto il secondo, sempre da destinare a propria abitazione. Così facendo, secondo l'Ufficio, il giudice ha ritenuto legittimo che un'imposta pagata fosse portata in detrazione più volte ed un medesimo credito di imposta potesse compensare più volte molteplici debiti d'imposta.

Con il terzo motivo di ricorso la ricorrente Agenzia delle Entrate lamenta violazione di legge e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 68 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in quanto la CTR ha erroneamente fatto riferimento al sopra citato art. 68 che riguarda invece una ipotesi di riscossione frazionata del tributo.

Con il quarto motivo di ricorso la ricorrente Agenzia delle Entrate lamenta violazione di legge e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 10 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 in quanto la CTR avrebbe dovuto dichiarare il difetto di legittimazione attiva del Notaio ad esercitare quale responsabile d'imposta l'azione di rivalsa per il recupero delle somme pagate al posto di altri.

Il ricorso è infondato in ordine ai primi tre motivi da trattarsi congiuntamente in quanto connessi, assorbito il quarto.

Al riguardo, in tema di perdita dell'agevolazione fiscale sul pagamento dell'imposta di registro per l'acquisto della prima casa, questa Corte in caso di plurimi successivi atti di alienazione e acquisto infrannuali con effettivo trasferimento della residenza negli immobili dei singoli acquisti ha statuito: "In tema di agevolazioni tributarie per l'acquisto della prima casa, ai sensi del comma 4, ultimo periodo, della nota II bis dell'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile

1986, n. 131, il contribuente che, venduto l'immobile nei cinque anni dall'acquisto, abbia acquistato, entro un anno da tale alienazione, un altro immobile, procedendo poi alla sua vendita ed all'acquisto infrannuale di un ulteriore immobile, può mantenere l'agevolazione solo se fornisce la prova che l'acquisto sia seguito dalla effettiva realizzazione della destinazione ad abitazione propria degli immobili acquisiti nelle singole transazioni in virtù del concreto trasferimento della residenza anagrafica nell'unità abitativa correlata". (Sez. 6-5, Ordinanza n. 8847 del 30/04/2015).

Pertanto il contribuente ben può godere del credito d'imposta vantato in forza del primo acquisto anche più volte, ovviamente fino a concorrenza dell'intera somma, qualora rivenda ed acquisti più volte nel rispetto delle condizioni previste dalla norma (immobile non di lusso ed acquisto infrannuale).

Nella fattispecie quindi legittimamente il contribuente pretende di avvalersi di un credito di imposta di Euro 918,22, acquisito con il secondo acquisto, anche se tale credito si era formato non già con il pagamento della somma ma in virtù di utilizzo di altro credito d'imposta relativo al precedente acquisto. L'interpretazione del contribuente appare corretta e conforme allo spirito della norma che mira ad incentivare l'acquisto della prima casa beneficiando il contribuente autorizzandolo ad avvalersi più volte sempre del medesimo credito d'imposta, anche qualora quest'ultimo per motivi personali sia indotto nel tempo a rivendere l'immobile acquistato per acquistarne altro più adatto alle mutate condizioni personali o familiari.

Il ricorso proposto deve pertanto essere respinto in ordine ai primi tre motivi e conseguentemente risulta assorbito il quarto motivo.

Le spese del giudizio di merito e di legittimità vanno compensate tra le parti stante la complessità delle questioni trattate e la novità della questione.

P.Q.M.

Respinge il ricorso della Agenzia delle Entrate in riferimento ai primi tre motivi, assorbito il quarto. Compensa tra le parti le spese del giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della 5 sezione civile, il 3 dicembre 2015.

Depositato in Cancelleria il 3 febbraio 2016