

## IVA - PRIMA CASA - RIVENDITA DI IMMOBILE IN CORSO DI COSTRUZIONE

Si espone la seguente fattispecie. Un privato acquista da una impresa un fabbricato in corso di costruzione, nello stesso Comune in cui ha la propria residenza, usufruendo dell'aliquota agevolata per la prima casa ai fini dell'IVA. Dopo cinque anni dall'acquisto il proprietario vorrebbe rivendere l'immobile, ancora in corso di costruzione.

Si chiede di sapere se la circostanza della vendita dell'immobile, decorsi cinque anni dall'acquisto, possa determinare la decadenza dalle suddette agevolazioni.

Va preliminarmente osservato che, con riferimento al caso di un immobile in corso di costruzione, acquistato con le agevolazioni "prima casa", la rivendita dello stesso, prima della sua ultimazione, non dovrebbe rilevare di per sé ai fini della disciplina della decadenza sempre che risulti decorso il termine dei cinque anni, di cui al comma 4 della Nota II-bis, all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, D.P.R. 131/1986.

Potrebbe, invece, rilevare, al fine di un eventuale recupero della maggiore imposta dovuta, la circostanza della mancata ultimazione dell'immobile per il quale si è usufruito delle agevolazioni in questione, a prescindere da una sua eventuale rivendita.

La disciplina sulla agevolazione "prima casa", con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, è contenuta nel punto 21 della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, il quale prevede l'applicazione dell'aliquota del 4% dell'imposta sul valore aggiunto al ricorrere delle condizioni soggettive ed oggettive di cui alla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 "alle case di abitazione non di lusso <sup>(1)</sup> ... **ancorché non ultimate**, purché permanga l'originaria destinazione".

Come espressamente previsto dalla disposizione appena richiamata <sup>(2)</sup>, l'agevolazione in questione è concedibile anche nei casi di abitazione in corso di costruzione, purché l'edificio ultimato mantenga la sua funzione abitativa e non abbia caratteristiche "di lusso".

L'eventuale realizzazione di un edificio che non abbia funzioni abitative ovvero la sussistenza delle caratteristiche "di lusso" andrebbe quindi valutata rispetto ad una abitazione ultimata.

A riguardo, seppur con riferimento alla disciplina dell'imposta di registro, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto <sup>(3)</sup> che "la verifica della sussistenza dei requisiti dell'agevolazione non possa essere differita **sine die** e che il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, debba dimostrare **l'ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell'atto**. Solo successivamente, infatti, l'amministrazione potrà controllare l'effettiva spettanza del beneficio, provvedendo al recupero dell'imposta nei casi **in cui i lavori non siano ultimati** o, in caso contrario, qualora il contribuente abbia costruito un'abitazione di lusso".

Peraltro, con riferimento alla **effettiva ultimazione dei lavori**, si legge nella circolare citata che, dovendosi considerare ultimato l'immobile per il quale sia intervenuta da parte del direttore dei lavori l'attestazione della ultimazione degli stessi (di norma coincidente con la dichiarazione da rendere in catasto ai sensi degli articoli 23 e 24 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380) l'effettivo

assolvimento del predetto onere, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 6 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652 e successive modificazioni e integrazioni, può essere rilevato dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate anche mediante la consultazione delle banche dati dell'Agenzia del Territorio". Si è ritenuto pertanto, contrariamente a quanto sostenuto in precedenza <sup>(4)</sup> e conformemente a quanto affermato dalla Corte di Cassazione (decisione del 15 gennaio 2003, n. 12988), di escludere "nell'ipotesi di acquisto di immobile in corso di costruzione ... la possibilità di ricorrere all'articolo 19 del Testo Unico dell'imposta di registro".

L'interpretazione, così offerta dall'Amministrazione finanziaria, consentirebbe di contemperare "l'aspettativa dell'acquirente a vedersi riconosciuta l'agevolazione prima casa anche in ipotesi di acquisto di immobile in costruzione, con il potere dell'amministrazione di accertare, nei termini di decadenza, il diritto di fruire della agevolazione in esame" <sup>(5)</sup>, atteso, peraltro, il principio generale, elaborato dalla giurisprudenza con riferimento alla previgente disciplina, secondo cui "se il legislatore non ha fissato specificamente un termine entro il quale si deve verificare una condizione dalla quale dipenda la concessione di un beneficio, tale termine non potrà essere mai più ampio di quello previsto per i controlli" <sup>(6)</sup>.

Il principio, espresso con riferimento alla disciplina dell'imposta di registro, della necessaria ultimazione della costruzione entro un certo termine ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti, sembrerebbe essere richiamato dalla giurisprudenza anche con riferimento alla **disciplina applicabile ai fini dell'IVA**, di cui al punto 21 della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 <sup>(7)</sup>.

Nella sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, n. 52 del 1-4-2010, richiamato il principio di diritto, più volte affermato dalla Cassazione, secondo cui "in tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa"....possono essere conservati a condizione che il contribuente realizzi...l'intento, dichiarato nell'atto di acquisto" cioè quello, per quanto attiene la fattispecie giuridica presa in esame nella sentenza, di acquistare/realizzare un fabbricato di civile abitazione... si afferma che, con riferimento all'ipotesi di acquisto da impresa edile di fabbricato in costruzione con applicazione di IVA ridotta, nel caso, quindi, "il "recupero" non verta in tema di imposta di registro ma in tema di differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata", **il dato testuale** (il richiamato comma 4, della nota II bis, non parla di "imposta" o di "maggiore imposta", ma di "differenza") e **la collocazione della norma** all'interno del testo unico dell'imposta di registro "inducono il giudice a ritenere che il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio debba essere, comunque, identificato con quello triennale di cui all'art. 76, comma 2 del richiamato testo unico imposta di registro D.P.R. 131/87 e non in quello quadriennale o quinquennale di cui all'art. 57 D.P.R. 633/72. A ciò consegue che è entro questo termine triennale che il fabbricato "agevolato" deve materialmente essere terminato per godere delle agevolazioni "prima casa" ."

Sembrerebbe, pertanto, doversi desumere che laddove sia acquistata, con applicazione di IVA ridotta, una casa in corso di costruzione, il mantenimento dell'agevolazione ottenuta sia comunque subordinato al fatto che l'abitazione venga ultimata entro il predetto termine triennale, al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria di accertare che la costruzione finita presenti le caratteristiche di abitazione non "di lusso" ed abbia mantenuto l'originaria funzione abitativa.

Quanto al diverso aspetto delle possibili conseguenze in ipotesi di indebita fruizione dell'agevolazione, l'Amministrazione, nella circolare citata <sup>(8)</sup>, ha ritenuto le agevolazioni spettanti ai "fabbricati in corso di costruzione che, all'atto dell'acquisto, siano descritti secondo caratteristiche "non di lusso"...", e quindi "...sulla base delle dichiarazioni del contribuente, tra cui l'intento di non rendere l'abitazione "di lusso" nel prosieguo dei lavori". Qualora gli uffici accertino successivamente la realizzazione di un'abitazione diversa da quella descritta nel progetto o nel permesso di costruire, ricorrerebbe quindi un'ipotesi di **decadenza per "mendacio successivo** ... il che comporta che il termine decadenziale per l'esercizio del potere di accertamento decorra dalla data in cui il fatto successivo si è verificato" <sup>(9)</sup>.

Tale orientamento, che sembrerebbe aver trovato, anche di recente, conferma nella giurisprudenza <sup>(10)</sup>, configurerebbe con riferimento all'ipotesi di un immobile in corso di costruzione, una decadenza per la mendacità di dichiarazioni non previste espressamente dalla legge.

A ben vedere, al fine di ottenere l'agevolazione in questi casi, la legge non richiede nessuna dichiarazione dell'acquirente (diversa da quelle espressamente previste, di cui alle lett. a), b), c), della citata Nota II-bis ) circa il fatto che al termine dei lavori di costruzione, il bene acquistato con le agevolazioni, avrà le prescritte caratteristiche non di lusso.

Pertanto ove al termine dei lavori di costruzione il fabbricato presenti caratteristiche di lusso, dovrebbe aversi soltanto il recupero della differenza tra l'importo dell'imposta calcolata con le regole ordinarie e quello dell'imposta agevolata, e non potrebbe applicarsi alcuna sanzione, posto che la legge le prevede espressamente solo in caso di dichiarazioni mendaci <sup>(11)</sup>.

Pur non potendosi rinvenire indicazioni precise circa la questione dell'applicabilità o meno di sanzioni nel caso di specie, con riferimento al quesito formulato, alla luce dei richiamati orientamenti di prassi e giurisprudenza, non si ritiene possa escludersi (a prescindere dalla rivendita dell'immobile acquistato con l'aliquota IVA agevolata del 4%) il recupero della maggiore IVA risultante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria da parte dell'Amministrazione finanziaria, qualora non sia ancora decorso il termine per l'accertamento <sup>(12)</sup>, in considerazione della circostanza che l'immobile agevolato risulti ancora in corso di costruzione.

*Vittoria La Peccerella*

- 
- 1) "Secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969".
  - 2) Si ricorda che l'Amministrazione finanziaria ed una costante giurisprudenza della Cassazione riconoscono ormai, pur in assenza di una espressa menzione nella disciplina dell'imposta di registro, la spettanza dei benefici "prima casa" di cui all'art. 1 della Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 anche agli immobili in corso di costruzione, "purché *in fieri* siano presenti le caratteristiche di abitazione non di lusso ed i lavori siano ultimati entro tre anni dalla registrazione dell'atto di acquisto." Cfr. Circ. n. 38/E, 12 agosto 2005. In tal senso cfr. anche Busani A., L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", IPSOA, 2010, pag. 386.
  - 3) Cfr. circolare 38 E cit.
  - 4) Cfr. Circolare, 14 agosto 2002, n. 69/E.
  - 5) Cfr. Circolare n. 38/E, cit.
  - 6) La Corte ha precisato che i benefici prima casa " ... possono essere conservati soltanto qualora la finalità dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, di destinare l'immobile a propria abitazione, venga da questo realizzata entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire di tali benefici (che con

riferimento all'imposta di registro è di tre anni dalla registrazione dell'atto) (Cass. nn. 9149/2000, 9150/2000, 5297/2001, 8163/2002, 3604/2003) e "se il legislatore non ha fissato un termine entro il quale si deve verificare una condizione dalla quale dipende la concessione di un beneficio, tale termine non potrà mai essere più ampio di quello previsto per i controlli" (Cass. 7 luglio 2000, n. 9194, Cass. 12 marzo 2003, n. 3604). Cfr. Circ. 38 E cit. pag. 23.

- 7)** Anche la manualistica sembrerebbe rinviare, nella trattazione della casistica, ai chiarimenti offerti dalla circolare 38/E citata, Cfr. Portale R. IVA - Imposta sul Valore Aggiunto 2013 : IVA comunitaria. Tutte le novità in vigore dal 2013, Giuffrè, 2013, pag. 1842.
- 8)** Cfr. circ. 38 E cit. pag. 22 A parere dell'Amministrazione finanziaria, "ove venisse adottata una soluzione differente, che fa decorrere il termine di decadenza degli uffici dalla registrazione dell'atto, potrebbe verificarsi la situazione paradossale in base alla quale il termine per l'ultimazione dei lavori e quello per l'accertamento coincidono, con la conseguenza che, di fatto, l'amministrazione sarebbe privata del potere di accertamento." A riguardo cfr. A. Lomonaco, Problematiche concernenti i trasferimenti della cd. prima casa di abitazione. La rilevanza fiscale dell'abitazione ed i suoi molteplici profili, in Quaderni della fondazione italiana per il notariato, 4/2006, pag. 173.
- 9)** In senso difforme cfr. A. Busani, L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa" cit. pag. 393; L. Bellini, Tassazione 'prima casa' - Casa di abitazione non di lusso. Dichiarazione mendace – Insussistenza, studio n. 35/1999/T. Cfr. altresì A. Lomonaco, I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sul tema delle cd. agevolazioni 'prima casa', segnalazione novità del settore studi n. 64 del 31 agosto 2005, in Studi e materiali, 2005, 1803.
- 10)** Cfr. Cass. civ. ordinanza n.18378/2012; Cass. civ. sent. n. 10807/2012; Cass. sent. n. 26259/2010. In cui si afferma che nel caso in cui la cessione di una casa di abitazione di lusso venga assoggettata, usufruendo indebitamente dell'agevolazione per la prima casa, all'Iva con aliquota del 4%, ai sensi del disposto del n. 21 della parte seconda della Tabella A allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, in luogo di quella ordinaria, l'ufficio emette l'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile medesimo, in quanto l'applicazione dell'aliquota inferiore da parte del venditore dell'immobile è derivata da una dichiarazione mendace dell'acquirente, idonea a far sorgere ai sensi dell'art. 1 della nota II bis della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, richiamato dal predetto n. 21, ed applicabile a tutte le ipotesi di accertata non spettanza del beneficio fiscale, si tratti di IVA o di imposta di registro, un rapporto diretto tra l'acquirente stesso e l'Amministrazione finanziaria. Lo stesso principio viene peraltro riaffermato dalla Cassazione nella sentenza n. 15959/2013.
- 11)** E cioè con riferimento alle dichiarazioni sul requisito di impossidenza di cui alle lett. b) e c) della Nota II-bis all'art 1, Tariffa parte I, TUR. Cfr. in tal senso Busani A., cit.
- 12)** Con riferimento alla decorrenza del termine iniziale di accertamento nel caso di immobile in corso di costruzione cfr. Circ. 38/E cit. par. 5.1. In tema si veda anche A. Lomonaco, I chiarimenti dell'agenzia delle entrate sul tema delle cd. agevolazioni 'prima casa', in CNN notizie, *Segnalazione novità n. 64 del 31 agosto 2005*.