

Il credito d'imposta per il riacquisto della "prima casa" non spetta se il nuovo acquisto e' soggetto all'imposta di donazione

Agenzia delle Entrate

Risoluzione n. 125/E del 3 aprile 2008

Oggetto: Istanza di interpello - riacquisto di prima casa a titolo gratuito - Decadenza dai benefici di cui alla nota II-bis - art. 1 della tariffa, parte I del D.P.R. n. 131/1986 - Credito d'imposta ex art. 7 della legge n. 448 del 1998.

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del D.P.R. n. 131 del 1986, è stato esposto il seguente

Quesito

L'istante Signor Alfa fa presente che:

- con atto del ... ha acquistato la propria casa di abitazione usufruendo delle agevolazioni spettanti per la prima casa;
- successivamente alcuni parenti hanno manifestato l'intenzione di volergli donare un immobile, da ristrutturare quasi completamente, che egli adibirebbe a propria abitazione;
- per affrontare le spese dei lavori di ristrutturazione della casa oggetto della eventuale donazione, ha necessità di vendere prima dei cinque anni la casa acquistata con i benefici;
- la nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, del testo unico dell'imposta di registro 26 aprile 1986, n. 131, dispone la decadenza dalle agevolazioni nel caso in cui l'immobile acquistato con i benefici sia trasferito prima del decorso di cinque anni dalla data del suo acquisto. *Inoltre, osserva ancora il contribuente, "il comma 4 dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, prevede che le disposizioni sopra citate non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici prima casa, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale, senza però specificare a quale titolo. Al fine di non incorrere nella decadenza dei benefici a seguito dell'alienazione dell'immobile acquistato e tenuto conto che la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38 del 12 agosto 2005, in modo esplicito, dispone che il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, attribuito dalla legge 448 del 1998, spetta ai contribuenti che provvedono ad acquisire un'altra casa di abitazione non di lusso "a qualsiasi titolo" entro un anno dalla vendita dell'immobili per il quale si è fruito del regime di favore e quindi anche nel caso di specie a titolo gratuito."*;
- ritiene di non incorrere nella decadenza dei benefici in esame visto che, entro un anno dalla vendita dell'immobile acquistato con i benefici prima casa, riceverà in donazione altro immobile che sarà adibito a sua abitazione.

Premesso quanto sopra, il contribuente chiede di conoscere se la fattispecie prospettata configuri o meno il caso di decadenza dai benefici fiscali fruiti sulla casa che si vuole vendere.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene di non incorrere nella decadenza dai benefici fiscali c.d. "prima casa", considerato che entro un anno acquisterà a titolo gratuito un altro immobile che egli intende adibire a sua abitazione, per ristrutturare il quale prevede di dover affrontare un "...notevole

esborso di denaro...". Per altro, osserva ancora, sarebbe assurdo che, contestualmente alla decadenza in argomento, sia riconosciuto, invece, in suo favore il diritto al credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, di cui egli sostiene esser titolare a seguito del riacquisto a titolo gratuito della c.d. "prima casa".

Risposta dell'Agenzia delle Entrate

La soluzione interpretativa suggerita dal contribuente non può essere condivisa.

In merito alla fattispecie prospettata si osserva, infatti, che l'istante non può dirsi titolare del credito d'imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2, della legge n. 448 del 1998 in quanto tale disposizione, - in particolare il primo periodo del comma 1 -, prevede che *"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."* Il comma 2 dell'articolo 7 in esame dispone, inoltre, che il credito d'imposta in argomento *"...può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero,..."* per l'intero importo, da una serie di imposte indicate tassativamente nello stesso comma, oppure utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Il credito in esame, pertanto, spetta solo nel caso in cui il contribuente abbia corrisposto in misura agevolata, in occasione dell'acquisto della c.d. "prima casa", l'imposta di registro o l'imposta sul valore aggiunto, e si trovi ad acquistare, entro un anno dall'alienazione dell'immobile adibito a "prima casa", un'altra casa di abitazione non di lusso e in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, sopracitata.

Al riguardo questa Amministrazione ha fornito chiarimenti con la circolare n. 19 dell'1 marzo 2001 precisando, al paragrafo 1.4 (Determinazione del credito), che l'importo del credito d'imposta in esame *"...è commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al primo acquisto agevolato e, in ogni caso, non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA corrisposta in relazione al secondo acquisto; ..."*.

Nello stesso senso, in concomitanza della soppressione dell'imposta sulle donazioni disposta dal comma 1 dell'articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, questa Agenzia aveva chiarito, con la circolare del 12 agosto 2005, n. 38, che, in caso di successiva vendita e riacquisto entro un anno di altra casa di abitazione "non di lusso", il contribuente poteva fruire del credito d'imposta di cui trattasi per le acquisizioni sia a titolo oneroso a titolo gratuito disposte per atto di donazione, a condizione tuttavia che il predetto contribuente interessato al credito d'imposta fosse tenuto al pagamento dell'imposta di registro in relazione all'atto di acquisto. Quest'ultima circostanza non ricorreva in relazione agli atti di donazioni a favore (i) del coniuge, (ii) di un parente in linea retta o entro il quarto grado o (iii) di un altro beneficiario limitatamente, in questo caso, ad una quota di valore non superiore a euro 180.759,91 (350 milioni di lire).

A seguito della reintroduzione dell'imposta sulle successioni e donazioni stabilita dall'articolo 2, comma 47, del decreto legge n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 286 del 2006, i trasferimenti a titolo gratuito rientrano nel regime di tale imposta.

Nel caso di specie, l'interpellante riferisce genericamente che l'eventuale donazione

sarebbe disposta da "alcuni parenti" e, pertanto, l'atto di trasferimento di cui trattasi dovrebbe essere assoggettato ad imposta di donazione in base al grado di parentela o affinità tra l'istante e i donanti. Al riguardo, si fa presente che sull'argomento la scrivente si è di recente espressa con la circolare n. 3 del 22 gennaio u.s., chiarendo, al paragrafo 8.2 (Agevolazione prima casa) che *"...a seguito del ripristino dell'imposta sulle successioni e donazioni disposto dall'articolo 2, comma 47, del decreto-legge n. 262 del 2006, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 286 del 2006, ai trasferimenti in parola non si applica - come per il passato - l'imposta di registro, bensì l'imposta sulle successioni e donazioni.*

Tale novità fa sì che non sia più attuale la precisazione fornita con circolare 12 agosto 2005, n. 38, circa l'applicabilità dell'agevolazione prevista, ai fini dell'imposta di registro, per i trasferimenti aventi ad oggetto la prima casa qualora detto trasferimento avvenga con atto di donazione."

Atteso ciò, si rileva che i trasferimenti derivanti da successioni o donazioni della proprietà di case di abitazione non di lusso possono godere dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342, consistente nell'applicazione in misura fissa delle imposte ipotecaria e catastale di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

L'articolo ultimo citato dispone, infatti, l'applicazione dei suddetti tributi in misura fissa *"...per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione..."* dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Sulla base di quanto fin qui osservato, si ritiene che nel caso di specie il credito d'imposta non spetta in quanto l'atto di riacquisizione della prima casa non è soggetto a nessuna delle imposte (imposta di registro o IVA) in presenza delle quali matura il diritto al credito d'imposta in esame.

Per inciso, si osserva, altresì, che nel caso in cui il contribuente venda l'immobile acquistato con i benefici di cui alla citata nota II-bis prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto e non riacquisti a titolo oneroso altra casa di abitazione entro un anno dalla vendita anzidetta, troverà applicazione il comma 4 della nota II-bis citata che dispone la decadenza dai benefici goduti per il primo acquisto, con conseguente recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria e applicazione della sovrattassa pari al trenta per cento delle stesse imposte.

La risposta di cui alla presente nota viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Con la risoluzione n. 125/E del 3 aprile 2008, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, è ancora una volta intervenuta a fornire chiarimenti in tema di agevolazioni cd. "prima casa".

La fattispecie proposta dall'istante concerne la vendita infraquinquennale di un'abitazione acquistata con i benefici per la "prima casa" *"per affrontare le spese dei lavori di ristrutturazione della casa oggetto di una prossima donazione da parte*

di alcuni parenti". In particolare, l'istante ritiene che tale ultima circostanza gli consenta di fruire del credito d'imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2 della Legge n. 448/1998 e di non incorrere nella decadenza dalle agevolazioni di cui al comma 4 della II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, del D.P.R. 131/1986.

L'Agenzia, nella risoluzione che si annota, mostrando di non condividere la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente, precisa che **nell'ipotesi di alienazione dell'immobile abitativo entro il quinquennio dall'acquisto con le agevolazioni di cui alla nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131/1986 - cd. agevolazioni "prima casa" - il credito d'imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2 della Legge n. 448/1998 non è spettante per il riacquisto infrannuale di altro immobile abitativo laddove il medesimo avvenga mediante atto a titolo gratuito. L'Amministrazione asserisce, inoltre, che la rivendita infraquinquennale della prima casa di abitazione senza il riacquisto infrannuale a titolo oneroso di altro immobile abitativo determini decadenza dai benefici goduti.**

Relativamente al credito d'imposta, l'Agenzia osserva che dal disposto normativo di cui all'art. 7, commi 1 e 2 della Legge n. 448/1998 si ricava testualmente che lo stesso "è attribuito...fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato". Il dato normativo, a parere dell'Amministrazione, è inequivocabile e suscettibile d'essere interpretato nel senso che il credito in esame "spetta solo nel caso in cui il contribuente abbia corrisposto in misura agevolata, in occasione dell'acquisto della cd. "prima casa", l'imposta di registro o l'imposta sul valore aggiunto, e si trovi ad acquistare, entro un anno dall'alienazione dell'immobile adibito a "prima casa", un'altra abitazione non di lusso e in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, sopracitata". Nella risoluzione in esame, si fa presente altresì che una simile interpretazione della norma di cui al menzionato art. 7 si dimostra in linea con le precedenti posizioni assunte dall'Amministrazione finanziaria in ordine alla spettanza del credito d'imposta di cui trattasi. Invero, l'Agenzia evidenzia che, in coincidenza con la soppressione dell'imposta sulle donazioni - disposta con l'art. 13, comma 1, della Legge n. 383/2001 - , la circolare ministeriale n. 38 del 2005 indicava la possibilità di fruire del credito d'imposta anche con riguardo alle acquisizioni a titolo gratuito, purché, tuttavia, il contribuente interessato al credito d'imposta fosse tenuto a corrispondere, in relazione all'atto di acquisto, l'imposta di registro. L'Agenzia, nella presente risoluzione, osserva che la situazione è sicuramente mutata a seguito della **"reintroduzione" dell'imposta sulle successioni e donazioni** disposta dall'art. 2, comma 47, del D.L. n. 262/2006, convertito nella Legge n. 286/2006; tale novità, ad opinione dell'Agenzia, "fa sì che non sia più attuale la precisazione fornita con circolare 12 agosto 2005, n. 38, circa l'applicabilità dell'agevolazione prevista, ai fini

dell'imposta di registro, per i trasferimenti aventi ad oggetto la prima casa qualora detto trasferimento avvenga con atto di donazione" (in senso sostanzialmente conforme, Studio CNN n. 168/2006/T, "Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni", est.ri Friedmann, Ghinassi, Mastroiacovo e Pischetola).

Nella risoluzione che si annota, l'Amministrazione ritiene altresì che *"nel caso in cui il contribuente venda prima del decorso del quinquennio l'immobile acquistato con i benefici di cui alla nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, del D.P.R. n. 131/1986 e non riacquisti a titolo oneroso altra casa di abitazione entro un anno dalla vendita anzidetta, troverà applicazione il comma 4 della nota II-bis citata che dispone la decadenza dai benefici goduti per il primo acquisto".*

Si evidenzia, al riguardo, che, *argomentando dal dato testuale della norma, a conclusioni diverse si perveniva nello Studio CNN n. 30/2005/T, "Decadenza dalle cd. agevolazioni 'prima casa'", est. Bellini, in CNN Notizie del 21 aprile 2005.*

Maria Concetta Cignarella