

SETTORE STUDI – SEGNALAZIONE NOVITÀ

I chiarimenti dell'agenzia delle entrate sul tema delle cd. agevolazioni "prima casa"

L'Agenzia delle entrate, con la recente circolare del 12 agosto 2005 n. 38, è intervenuta nuovamente sul tema delle cd. agevolazioni "prima casa" allo scopo di fornire chiarimenti (talvolta ribadendo suoi precedenti orientamenti già noti) su alcune questioni applicative di particolare rilievo.

Appare utile, pertanto, in sede di prima lettura della circolare, richiamare l'attenzione sulle principali fattispecie oggetto di esame, segnalando le soluzioni interpretative adottate dall'Agenzia che appaiono di maggiore interesse, alla luce anche della loro "novità" o della considerazione che alcune di esse non sembrano, *prima facie*, chiarire del tutto i dubbi derivanti dalla prassi applicativa.

Acquisto da parte di cittadino straniero

La circolare conferma espressamente (e per la prima volta) l'irrelevanza della nazionalità al fine di usufruire del trattamento di favore in oggetto, posto che l'art. 2 del testo unico del registro (d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131) «*nell'individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani*».

Pertanto ad un acquirente privo della cittadinanza italiana sono concesse le agevolazioni purché ricorrano tutti i requisiti e le condizioni di cui all'art. 1, tariffa parte prima, nota II-bis, d.p.r. n. 131/1986 (tra cui anche il requisito concernente la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato).

Acquisto da parte di cittadino italiano emigrato all'estero

L'Agenzia conferma (cfr. circ. 1° marzo 2001 n. 19/E) l'irrelevanza, per la concedibilità delle agevolazioni "prima casa" al cittadino italiano emigrato all'estero, del requisito della residenza nel

comune ove è ubicato l'immobile (e quindi anche l'esclusione dell'obbligo di trasferirvi la residenza nei diciotto mesi) purché ricorrano le condizioni di cui alle lett. *b* e *c* della nota II-*bis* cit. (e cioè, rispettivamente, l'assenza di diritti reali su altri immobili ubicati nello stesso comune e la cd. novità nel godimento dell'agevolazione).

Lo *status* di emigrato può essere, secondo l'Agenzia, anche autocertificato «*dall'interessato mediante dichiarazione resa nell'atto di acquisto ai sensi dell'art. 46 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, recante disposizioni in materia di "Dichiarazioni sostitutive di certificazioni" (vd. Allegato n. 3)*», non dovendo necessariamente risultare dal certificato di iscrizione all'A.I.R.E.

Acquisto da parte di coniuge in regime di comunione legale

1) Spettanza delle agevolazioni nella misura del 50 per cento

L'Agenzia, nell'esaminare la fattispecie – oggetto in giurisprudenza di diverse soluzioni interpretative – dell'acquisto di una "prima casa" in regime di comunione legale, nell'ipotesi in cui uno solo dei coniugi possieda i requisiti per fruire del trattamento agevolato, aderisce a quell'orientamento giurisprudenziale secondo cui «*il beneficio fiscale sarebbe applicabile nella misura del 50 per cento, ossia limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti richiesti per avvalersi dell'agevolazione "prima casa"*».

L'Agenzia precisa, inoltre, che qualora un coniuge abbia già fruito dell'agevolazione con riferimento ad un immobile acquistato prima del matrimonio o in regime di separazione dei beni, nel caso di successivo acquisto in comunione legale, il trattamento di favore spetta all'altro coniuge per la quota relativa.

Tale precisazione potrebbe utilmente chiarire (o meglio, rettificare) quanto in precedenza affermato nella circ. n. 19/E del 2001, secondo la quale l'ipotesi in cui uno solo dei coniugi risulti titolare di diritti su immobili acquistati a regime agevolato, e, quindi, a titolo personale *ex art. 179 c.c.*, costituisce causa ostativa per entrambi i coniugi che intendono procedere ad un nuovo acquisto in regime di comunione legale (sull'erroneità di quest'ultima interpretazione, v. Bellini, *Note sulla circolare n. 19/E sul credito di imposta*, studio n. 31/2001/T).

2) Spettanza delle agevolazioni per l'intero

Per la concessione della cd. agevolazione "prima casa" rispetto all'intero immobile trasferito ai coniugi in comunione legale è necessario, secondo l'Agenzia, che questi ultimi rendano, entrambi, le dichiarazioni previste alle lett. *b* e *c* della nota II-*bis* cit., nonostante ai fini civilistici, ai

sensi dell'art. 177 lett. a) cod. civ., non sia necessario che tutti e due i coniugi partecipino all'atto di acquisto del bene in regime di comunione legale.

In merito alla dichiarazione di cui alla lett. a della medesima nota non appare ben chiara la posizione dell'Agenzia, la quale ritiene sufficiente la dichiarazione relativa alla residenza resa da uno solo dei coniugi, in conformità all'indirizzo espresso dalla Cassazione nella sentenza n. 13085 del 2003, ammettendo però l'agevolazione "*nei limiti del 50 per cento*" (la sentenza richiamata si è espressa, invece, nel senso della spettanza dei benefici per l'intero, anche qualora uno dei coniugi, non intervenuto all'atto di acquisto, sia sprovvisto del requisito di legge concernente la residenza, se «la casa acquistata è stata destinata a residenza della famiglia»).

Trasferimento della residenza

Si conferma che per il cambio di residenza fa fede la dichiarazione resa al comune ai sensi dell'art. 18 d.p.r. n. 223/1989 (nel senso della rilevanza della residenza effettiva risultante *aliunde*, anche non suffragata dalle risultanze anagrafiche, cfr. Bellini, *Decadenza dalle cd. agevolazioni "prima casa"*, studio n. 30/2005/T).

Irrelevanza della classificazione catastale

Secondo l'Agenzia, requisito oggettivo necessario è la ricorrenza delle condizioni che consentono di qualificare la casa "non di lusso", «*prescindendo dalla categoria catastale con cui risulta censita in catasto*».

Caratteristiche delle abitazioni di lusso e responsabilità del notaio

Si tratta delle caratteristiche disciplinate dal d.m. 2 agosto 1969 che, secondo l'Agenzia, «*possono essere rilevate sia dal contenuto dell'atto (come, ad esempio, la descrizione dell'immobile) oppure dalla documentazione allegata allo stesso (come, ad esempio, il certificato catastale, la concessione edilizia, eccetera)*. In tal caso l'imposta dovuta per la registrazione è determinata con l'applicazione dell'aliquota ordinaria».

Occorre prestare attenzione, inoltre, all'affermazione dell'Agenzia secondo la quale «*i soggetti obbligati a richiedere la registrazione per via telematica, nel determinare l'imposta principale da versare, devono responsabilmente tener conto di tutti gli elementi desumibili dai*

documenti in loro possesso che permettono di qualificare come "non di lusso" la casa di abitazione trasferita».

Si noti, altresì, come, in ordine alla tipologia dell'immobile ed in particolare alla sua natura di abitazione non di lusso ex d.m. 2 agosto 1969, la circ. n. 38 affermi poi (nel successivo paragrafo 5 dedicato alla decadenza dalle agevolazioni) che essa deve essere oggetto, ai sensi della nota II-bis cit., di dichiarazione da parte dell'acquirente, la cui eventuale falsità, accertata in fase di controllo successivo da parte dell'ufficio, determina (al pari della mendacità delle dichiarazioni previste alle lett. a, b, e c della nota II-bis) «*la decadenza dall'agevolazione per "dichiarazione mendace" e l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ordinaria e delle altre conseguenze "sanzionatorie" previste dalla legge*» (Cass., Sez. trib., sent. 7 luglio 2000, n. 9150, richiamata nella circ. 38).

A ben vedere, però, le dichiarazioni previste espressamente dalla legge, che possono, se non veritiere, costituire mendacio, sono quelle di cui alle lettere a, b e c della nota II-bis (concernenti dati soggettivi inerenti il soggetto che le rende, dipendenti dalla sua situazione personale o di coniugio), e tra le quali non rientra quella relativa alle caratteristiche non di lusso dell'abitazione. «Conseguentemente, qualora l'acquirente abbia ritenuto che il suo acquisto riguardi una casa di abitazione non di lusso e, successivamente, l'ufficio del registro abbia riscontrato, tramite l'ufficio tecnico erariale, l'assenza dei requisiti necessari per far ritenere l'abitazione non di lusso, non si può imputare al contribuente il 'mendacio', con la conseguente applicazione della sanzione pecuniaria del 30%. Saranno solo dovute dallo stesso le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria» (Bellini, *Tassazione "prima casa" - Casa di abitazione non di lusso. Dichiarazione mendace – Insussistenza*, studio n. 35/1999/T).

Fabbricato rurale

L'Agenzia ammette la possibilità di usufruire delle agevolazioni per l'acquisto di «*case rurali destinate ad abitazioni, purché queste ultime non costituiscano pertinenze di un terreno agricolo*» (va segnalato che non appare chiara la tipologia di immobili a cui fa riferimento la circolare. Per approfondimenti in tema di fabbricati rurali ai fini dell'imposizione indiretta cfr. Petrelli, *Fabbricati rurali - Catasto/Imposizione Indiretta - Generalità*, studio n. 817 bis; Giunchi, *Sulla "necessità" di accatastamento dei fabbricati rurali*, studio n. 69/1999/T).

Fabbricato in corso di costruzione

L'Agenzia conferma la spettanza dell'agevolazione ad un immobile in corso di costruzione (cfr. circ. n. 19/E cit.), purché presenti, seppure *in fieri*, le caratteristiche di abitazione non di lusso e sia ultimato entro tre anni dalla registrazione dell'atto. Non è precisato però cosa debba intendersi per immobile in corso di costruzione (sul tema cfr. Bellini, *Abitazione in corso di costruzione e "prima casa"*, studio n. 50/1999/T).

Si precisa inoltre che l'acquisto agevolato di diritti su una casa di abitazione in corso di costruzione è di ostacolo, ai sensi della lett. c nota II-bis cit., al successivo godimento dei benefici rispetto ad un altro immobile e, pertanto, la dichiarazione in ordine alla cd. novità nel godimento dell'agevolazione "prima casa" (lett. c cit.) «*va resa con riferimento a tutti gli immobili acquistati con il beneficio "prima casa", ivi compreso l'acquisto di una casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione*».

Con riferimento, poi, al termine per l'accertamento da parte degli uffici «*al fine di recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente usufruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto*», nella specifica ipotesi del fabbricato in corso di costruzione, l'Agenzia ritiene di dover applicare il principio enunciato più in generale per la decadenza dalle agevolazioni "prima casa", in base al quale «*il termine triennale per l'azione accertatrice inizia a decorrere dalla data in cui gli uffici si trovino nelle condizioni di contestare la perdita del trattamento agevolato, vale a dire dal momento in cui è accertabile la mendacità delle dichiarazioni rese in sede di registrazione. Ne consegue che la data dalla quale decorre il termine per l'esercizio dell'azione accertatrice varia a seconda che la mendacità della dichiarazione resa nell'atto si riferisca a situazioni in corso al momento della registrazione (mendacio originario) oppure sia conseguente a fatti o comportamenti successivi (mendacio sopravvenuto)*» (a conferma di quanto già sostenuto nella circolare n. 69 del 2002. In generale sul tema della decadenza dalle agevolazioni "prima casa" si veda Bellini, studio n. 30/2005/T cit.).

Più in particolare, spettando il beneficio anche «*ai fabbricati in corso di costruzione che, all'atto dell'acquisto, siano descritti secondo caratteristiche "non di lusso" (si veda, al riguardo, il paragrafo 3.3.)*», l'Agenzia conclude nel senso che «*anche in questo caso, quindi, l'agevolazione spetta sulla base delle dichiarazioni del contribuente, tra cui l'intento di non rendere l'abitazione "di lusso" nel prosieguo dei lavori. (...) Nell'ipotesi di realizzazione di una casa di abitazione differente da quella descritta nel progetto o nella concessione edilizia (...) si ritiene che ricorra un'ipotesi di mendacio successivo nell'accezione fatta propria dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1196 del 2000, il che comporta che il termine decadenziale per l'esercizio del potere di accertamento decorre dalla data in cui il fatto successivo si è verificato. In conclusione, il termine*

di decadenza dell'azione accertatrice non può decorrere dalla data della registrazione dell'atto di acquisto; la dichiarazione, infatti, non attiene a situazioni in corso, ma a propositi futuri, per cui non è mendace fino dal principio; può, tuttavia, diventarlo in seguito, laddove, al termine dei lavori, il contribuente, contrariamente a quanto dichiarato nell'atto di acquisto, abbia realizzato un'abitazione con caratteristiche "di lusso"».

A ben vedere, però, anche rispetto a questa fattispecie, l'Agenzia configura una decadenza per la mendacità di dichiarazioni non previste espressamente dalla legge.

L'Agenzia aggiunge altresì - al fine di evitare la paradossale coincidenza del termine per l'ultimazione dei lavori e di quello per l'accertamento, con la conseguenza che, di fatto, l'Amministrazione sarebbe privata del potere di accertamento - 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"».*

Infine si evidenzia che *«la Corte di Cassazione (sent. 15 gennaio 2003, n. 12988) nell'ipotesi di acquisto di immobile in corso di costruzione ha escluso la possibilità di ricorrere all'art. 19 del testo unico registro in tema di fatti sopravvenuti comportanti decadenza dalle agevolazioni».*

Abitazione contigua

L'Agenzia ritiene spettante il beneficio nell'ipotesi di:

- a) *«acquisto di due appartamenti contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa purché l'abitazione conservi, anche dopo la riunione degli immobili, le caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969»;*
- b) *«acquisto di immobile contiguo ad altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici cosiddetti "prima casa", ad esempio, nei casi di acquisto di una stanza contigua».*

In tali ipotesi, in via eccezionale, *«l'acquirente non renderà la dichiarazione circa la novità nel godimento dell'agevolazione "prima casa"».*

Non appare però chiara la definizione delle fattispecie esaminate (ad esempio, il concetto di stanza) e soprattutto se possa trattarsi anche di acquisto non contestuale (per un approfondimento in ordine alla fattispecie in esame ed ai diversi orientamenti interpretativi, si veda Mastroiacovo,

Applicabilità dell'agevolazione cd. prima casa all'ampliamento dell'immobile già acquistato con i benefici. Ancora dubbi sull'agevolazione nel caso di acquisto di unità contigue, segnalazione novità del settore studi n. 34 del 1° marzo 2005).

Applicazione dell'agevolazione "prima casa" in caso di successioni e donazioni

L'Agenzia, con la circ. n. 38, coglie l'occasione per ricordare il regime delle agevolazioni "prima casa" per gli acquisti derivanti da successioni *mortis causa* e da donazione, ribadendo, per lo più, sue precedenti decisioni.

In particolare, con riferimento alla questione della "reiterazione" delle agevolazioni, si conferma, anche alla luce delle modifiche introdotte dall'art. 13 l. n. 383/2001, la precedente interpretazione secondo la quale «l'applicazione in misura fissa dell'imposta ipotecaria e catastale per i trasferimenti derivanti da successione o donazione (art. 69, comma 3, della L. n. 342 del 2000) "... non preclude la possibilità in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra "casa di abitazione non di lusso", di fruire dei benefici previsti dall'art. 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa ..., per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato"» (cfr. circ. n. 44/E del 2001 V. anche Bellini-Friedmann, *Circolare 7 maggio 2001 n. 44/E dell'agenzia delle entrate, avente per oggetto "imposta sulle successioni e sulle donazioni – legge 21 novembre 2000, n. 342, art. 69". Aspetti particolari, studio n. 69/2001/T).*

Si precisa, inoltre, che l'acquisto agevolato per donazione preclude invece il godimento delle agevolazioni per un successivo acquisto a titolo oneroso nell'ipotesi in cui la donazione medesima sia stata sottoposta a tassazione ai sensi dell'art. 13 comma 2 l. 383 cit. (ossia nell'ipotesi di donazione a favore di un soggetto diverso dal coniuge, da un parente in linea retta o da altro parente fino al quarto grado, se il valore della quota spettante al beneficiario ecceda l'importo della franchigia stabilita dalla legge). In tal caso, infatti, poiché «*l'acquisto dell'immobile con i requisiti "prima casa", è soggetto anche all'imposta sui trasferimenti (registro), sul valore che eccede la franchigia, l'imposta è dovuta nella misura agevolata del 3 per cento (invece del 7 per cento)*».

Si afferma poi che «*il regime agevolato previsto per gli acquisti a titolo gratuito di case di abitazione è esteso anche alle pertinenze qualora ricorrano i requisiti e le condizioni di cui alla nota II-bis) in esame*».

Non sono state invece affrontate dall'Agenzia le problematiche connesse alla peculiare figura del cd. beneficiario per estensione (sul tema cfr. Friedmann-Cipollini, *La posizione del beneficiario per estensione delle agevolazioni prima casa in materia di successione e donazione, studio n. 21/2002/T).*

Pertinenze

Desti alcune perplessità la ricostruzione della disciplina agevolata "prima casa" applicabile alle pertinenze, effettuata nella circ. n. 38.

Infatti, se da un lato l'Agenzia pone, correttamente, a fondamento della nozione di pertinenza i principi civilistici confermati, ai fini fiscali, anche dall'art. 21 comma 3 d.p.r. n. 131/1986, dall'altro lato sembra introdurre delle limitazioni non del tutto coerenti con i suddetti principi.

In primo luogo non è chiaro se l'Agenzia ritenga agevolabili solo gli acquisti di pertinenze riconducibili alle categorie C/2, C/6 e C/7 o se possano esserlo anche gli acquisti di beni qualificabili come pertinenze secondo i principi generali.

Si pensi anche all'affermazione secondo cui *«l'agevolazione in parola non si applica qualora la pertinenza non possa essere oggettivamente destinata in modo durevole a servizio o ornamento dell'abitazione principale, circostanza, quest'ultima, che normalmente ricorre, ad esempio, qualora il bene pertinenziale è ubicato in un punto distante o addirittura si trovi in un comune diverso da quello dove è situata la "prima casa"»*, o alla soluzione adottata con riferimento alle aree scoperte pertinenziali, le quali potrebbero godere dell'agevolazione "prima casa" solo se "graffate", cioè *«censite al catasto urbano unitamente al bene principale. Ai fini dell'agevolazione fiscale in questione, un'area che sia autonomamente censita al catasto terreni non può considerarsi "pertinenza" di un fabbricato urbano, anche se durevolmente destinata al servizio dello stesso»*.

Credito di imposta

L'Agenzia, nel precisare e ricordare quanto già chiarito nella circ. n. 19 del 2001, esclude, in sintesi, la spettanza del credito di imposta nelle seguenti ipotesi:

«- se il contribuente ha acquistato il precedente immobile con aliquota ordinaria, senza cioè usufruire del beneficio "prima casa"; - se l'immobile alienato sia pervenuto al contribuente per successione o donazione, salvo quanto in precedenza precisato; - se il nuovo immobile acquistato non abbia i requisiti "prima casa" di cui alla nota II-bis) dell'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, del testo unico registro; - se il contribuente è decaduto dall'agevolazione prima casa in relazione al precedente acquisto, in quanto ciò comporta automaticamente, oltre al recupero delle imposte ordinarie e delle sanzioni, anche il recupero del credito eventualmente fruito».

È inoltre ribadito che *«per fruire del credito d'imposta è necessario che il contribuente*

manifesti la propria volontà nell'atto di acquisto del nuovo immobile, specificando se intende o meno utilizzarlo in detrazione dall'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto. Pertanto, l'atto di acquisto del nuovo immobile deve contenere, oltre alle dichiarazioni previste dalle lettere b) e c) del comma 1 della nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, del testo unico registro, l'espressa richiesta del beneficio in argomento con l'indicazione degli elementi necessari per la determinazione del suddetto credito» (al riguardo si vedano le osservazioni formulate nello studio n. 31/2001/T cit.).

Atto integrativo

L'Agenzia riconosce «la possibilità che, con atto successivo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto. Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche».

Inoltre ammette, conseguentemente, che «anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della "prima casa" precedentemente acquistata con i benefici, possa essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione. Pertanto, in tale caso, non è preclusa la spettanza del credito d'imposta di cui all'art. 7 della L. n. 448 del 1998, sempre che il contribuente sia in possesso della documentazione comprovante l'effettiva sussistenza dei requisiti (cfr. risoluzione 12 marzo 2002, n. 84/E)».

In assenza di indicazioni nella circ. 38 in ordine ai termini entro i quali rendere la dichiarazione integrativa, resta da chiedersi se tale facoltà possa essere esercitata entro i termini previsti per la richiesta di rimborso dell'imposta versata nella misura ordinaria, ovvero in sede di contenzioso.

Annarita Lomonaco

CIRCOLARE AGENZIA DELLE ENTRATE

12 agosto 2005, n. 38/E

**Agevolazioni fiscali per l'acquisto della c.d. "prima casa".
Art. 1, Tariffa parte prima, nota II-bis), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.**

Premessa

Con la presente circolare si forniscono alcuni chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'agevolazione cosiddetta "*prima casa*".

Preliminarmente si ricorda che l'agevolazione "*prima casa*" consente di:

- applicare l'imposta di registro con l'aliquota del *3 per cento* in luogo del 7 per cento;
- applicare le imposte ipotecaria e catastale *in misura fissa* in luogo, rispettivamente, del 2 e dell'1 per cento.

Il regime agevolato in esame trova applicazione ai trasferimenti che abbiano ad oggetto case di abitazione non di lusso secondo le caratteristiche di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, sempre che ricorrano le condizioni di cui alla nota *II-bis* dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del Testo Unico Registro delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (in seguito *Testo Unico Registro*), i cui testi sono riportati rispettivamente negli *allegati 1 e 2* alla presente circolare.

I requisiti di carattere soggettivo e oggettivo dell'agevolazione in commento riguardano:

1) la tipologia dell'immobile trasferito: deve trattarsi di una casa di abitazione avente caratteristiche non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969;

2) l'ubicazione dell'immobile: "*l'immobile deve essere situato nel comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro diciotto 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 sul territorio italiano*";

3) l'assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune: l'acquirente non può risultare titolare " ... esclusivo 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 da acquistare";

4) la novità nel godimento dell'agevolazione: l'acquirente non può essere titolare " ... neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale di diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ..." o, in generale, con le agevolazioni "prima casa" che si sono succedute negli anni.

La dichiarazione di voler stabilire la propria residenza (punto 2) e le dichiarazioni di non possidenza (punto 3) devono essere rese in atto.

In presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma agevolativa in commento, il regime di favore si applica alla generalità dei soggetti, indipendentemente dalla loro nazionalità.

Tale conclusione trae fondamento dall'articolo 2 del *Testo Unico Registro* il quale, nell'individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani.

L'agevolazione "prima casa" spetta anche se il bene viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci, quali interdetti e inabilitati, ovviamente in presenza di tutti i requisiti previsti, compreso quello della residenza (*cf. circolare n. 1 del 2 marzo 1994, capitolo 1, par. 4, punto 5*).

Il comma 4 della nota II-bis) del *Testo Unico Registro*, al primo periodo stabilisce che "*In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento 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, nonchè una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte*". L'ultimo periodo del medesimo articolo precisa che "*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*".

Nel caso di alienazione dell'immobile e di acquisto, entro un anno, di un'altra casa di abitazione in regime agevolato, l'acquirente può inoltre fruire di un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto (al riguardo si veda il successivo paragrafo 8).

In ogni caso l'ammontare del credito non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA dovuta per l'acquisto della nuova casa di abitazione (*cf. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001 punto*

1.4).

1. Applicabilità dell'agevolazione al cittadino italiano emigrato all'estero

Il cittadino italiano emigrato all'estero (che non ha più, quindi, la residenza in Italia) può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione dello stesso sul territorio nazionale.

Ovviamente, in tal caso, l'agevolazione compete qualora sussistano gli altri requisiti e, in particolare, a condizione che l'immobile sia acquistato come "prima casa". Con riferimento a questa particolare fattispecie, l'agevolazione compete a condizione che l'immobile sia ubicato in qualsiasi punto del territorio nazionale, senza, peraltro, che sia necessario per l'acquirente stabilire entro diciotto mesi la residenza nel comune in cui è situato l'immobile acquistato (*cf.* circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, paragrafo 2.1.2. e circolare n. 1 del 2 marzo 1994 capitolo I, paragrafo 2, lett. b).

In sintesi, per fruire dell'agevolazione, devono ricorrere le condizioni di cui alle lettere b) (*assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune*) e c) (*novità nel godimento dell'agevolazione*) della nota II-bis, mentre, considerato lo status di emigrato, non si richiede la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile.

La condizione di emigrato all'estero non deve necessariamente essere documentata con certificato di iscrizione all'AIRE (*anagrafe italiana residenti all'estero*), ma può essere autocertificata dall'interessato mediante dichiarazione resa nell'atto di acquisto ai sensi dell'articolo 46, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, recante disposizioni in materia di "*Dichiarazioni sostitutive di certificazioni*" (*v allegato n. 3*).

Per tutti i contribuenti che non hanno la cittadinanza italiana, l'agevolazione, invece, spetta solo se ricorrono tutte le condizioni di cui alla nota II bis, ed in particolare se l'acquirente abbia (o stabilisca entro diciotto mesi) la residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato.

2. Requisiti soggettivi

2.1. Coniuge in regime di comunione legale

L'articolo 159 del codice civile, così come sostituito dall'articolo 41 della legge 19 maggio 1975, n. 151, recante disposizioni in materia di "*Riforma del diritto di famiglia*" dispone che "*Il regime patrimoniale legale della famiglia, in mancanza di diversa convenzione stipulata a norma*

dell'articolo 162, è costituito dalla comunione dei beni ...".

La comunione dei beni, quindi, rappresenta il regime patrimoniale ordinario della famiglia.

Costituiscono, tra l'altro, oggetto della comunione *"... gli acquisti compiuti dai due coniugi insieme o separatamente durante il matrimonio, ad esclusione di quelli relativi ai beni personali"* (art. 177, comma 1, lett. a), c.c.).

Non tutti i beni, però, rientrano nel regime della comunione. L'articolo 179 c.c., infatti, ne elenca alcuni che restano personali del coniuge (ad esempio, i beni di cui prima del matrimonio il coniuge era proprietario).

La comunione di beni è un regime patrimoniale derogabile dai coniugi con la stipulazione di una nuova convenzione (ad esempio, separazione dei beni).

In ogni caso, l'acquisto effettuato da un solo coniuge in costanza del regime di comunione dei beni riversa *ope legis* ed in ragione della metà i propri effetti giuridici anche a favore dell'altro coniuge.

Parimenti, per gli acquisti rientranti nella ordinaria amministrazione, si verifica l'acquisto congiunto del bene anche qualora nell'atto di compravendita si sia costituito uno solo dei due coniugi in regime di comunione di beni.

Nell'ipotesi in cui uno solo dei due coniugi (in regime di comunione di beni) posseda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione "prima casa" (in quanto, ad esempio, l'altro prima del matrimonio abbia acquistato un'abitazione avvalendosi di detta agevolazione) si ritiene che il beneficio fiscale sia applicabile nella misura del 50 per cento, ossia limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti richiesti per avvalersi dell'agevolazione "prima casa".

La conclusione sopra rappresentata trova conferma anche nella pronuncia della Corte di Cassazione n. 8502 del 26 settembre 1996, laddove si afferma che: *"...un beneficio fiscale collegato a requisiti attinenti alla persona dell'acquirente, non può essere, in via generale, per il caso di acquisto in comproprietà, riconosciuto o negato per l'intero in ragione della sussistenza o insussistenza di tali requisiti con riferimento ad uno o alcuni dei compratori. In carenza di disposizioni che espressamente stabiliscano l'unicità del trattamento tributario (...) si deve fare riferimento all'indicata natura della comproprietà indivisa e quindi si deve accertare per ogni acquirente ed in relazione alla sua quota, la presenza o meno dei presupposti dell'agevolazione."*

Detto principio è stato affermato dalla Suprema Corte anche nelle sentenze del 4 aprile 1996, n. 3159 e del 21 giugno 2001, n. 8463.

In definitiva, l'acquisto di un appartamento da adibire ad abitazione principale da parte di un coniuge che si trovi in regime di comunione legale comporta l'applicazione nella misura del 50 per

cento dell'agevolazione "prima casa" qualora l'altro coniuge non sia in possesso dei requisiti necessari per fruire del predetto regime di favore.

Se uno dei coniugi ha già fruito dell'agevolazione *de qua* in relazione ad un immobile acquistato prima del matrimonio ovvero in regime di separazione dei beni (situazioni che permettono di escludere la comproprietà), l'altro coniuge - quello che non ha fruito dell'agevolazione in esame, in presenza delle condizioni stabilite dalla nota II-*bis*) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, del richiamato Testo Unico Registro, in relazione alla quota a lui attribuita, può beneficiare del regime di favore per l'acquisto in comunione legale di una casa di abitazione non di lusso.

Si ricorda, altresì, che:

- ai fini civilistici non sussiste la necessità che entrambi i coniugi intervengano nell'atto di trasferimento della casa di abitazione per acquisirne la comproprietà, in quanto il coacquisto si realizza automaticamente *ex lege*;
- ai fini fiscali, invece, per ottenere l'agevolazione c.d. "prima casa" sull'intero immobile trasferito viene espressamente previsto che entrambi i coniugi devono rendere le dichiarazioni previste alla lettera *b*) (assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune) e *c*) (novità nel godimento dell'agevolazione) della nota II-*bis* del Testo Unico Registro.

In merito alla dichiarazione prevista dalla lettera *a*) della predetta nota (ossia che "*l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ...*") si ritiene, in conformità ad una recente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza 8 settembre 2003, n. 13085), che l'agevolazione compete, nei limiti del 50 per cento, anche se uno solo dei coniugi abbia reso la predetta dichiarazione.

2.2. Titolarità di nuda proprietà su altra casa di abitazione

Nel caso in cui ricorrano le altre condizioni previste dalla legge, l'agevolazione "prima casa" compete anche all'acquirente o ai coniugi che siano titolari del diritto di nuda proprietà su altra casa di abitazione situata nello stesso comune in cui si trova l'immobile che viene acquistato.

Il nudo proprietario, infatti, non ha il possesso dell'immobile che, invece, fa capo all'usufruttuario (*cf. circolare n. 1, del 2 marzo 1994, cap. 1, par. 4, punto 6*).

Tuttavia, il beneficio in esame spetta solo se la nuda proprietà sia stata acquistata senza fruire in precedenza dell'agevolazione "prima casa", fatta salva l'ipotesi in cui il nudo proprietario acquisti

l'immobile dall'usufruttuario, al fine di riunire usufrutto e proprietà.

2.3. Acquisti pro-quota di diritti reali sullo stesso immobile

Nel caso di acquisto reiterato di quote dello stesso immobile, l'agevolazione tributaria si applica purché ricorrano gli altri requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge.

Dal disposto del comma 1, lettera c), della nota II-bis del Testo Unico Registro, secondo cui ai fini dell'agevolazione è necessario che non si abbia la titolarità "*neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni ...*", si desume infatti che per fruire dell'agevolazione "prima casa" non è di impedimento la circostanza che il contribuente sia già titolare di una quota di proprietà dello stesso immobile oggetto di agevolazione.

Ricorrendo le altre condizioni, pertanto, con riferimento alla medesima casa di abitazione l'agevolazione spetta anche nelle seguenti ipotesi:

- acquisto di ulteriori quote di proprietà; . acquisto della nuda proprietà da parte del titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione;
- acquisto da parte del nudo proprietario del diritto di usufrutto, uso o abitazione.

È evidente, in questi casi, la volontà di agevolare il conseguimento della piena proprietà o l'intero diritto di godimento del bene (*cf. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, punto 2.2.9*).

2.4. Requisito della residenza

Ai fini della corretta valutazione del requisito di residenza, dovrà considerarsi che il cambio di residenza si considera avvenuto nella stessa data in cui l'interessato rende al comune, ai sensi dell'articolo 18, comma 1 e 2, del d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 (regolamento anagrafico della popolazione residente) la dichiarazione di trasferimento (*cf. circolare n. 1/1994 cap. 1, par 2, lettera b*).

3. Requisiti oggettivi

3.1. Irrilevanza della classificazione catastale delle abitazioni trasferite

Per fruire dell'agevolazione "prima casa" è necessario che la casa di abitazione oggetto di

acquisto non presenti caratteristiche di lusso secondo i criteri indicati nel D.M. 2 agosto 1969 (riportato nell'allegato n. 1).

Ove ricorrono effettivamente le condizioni perché la casa si consideri "non di lusso", l'agevolazione compete, prescindendo dalla categoria catastale con cui risulta censita in catasto.

In altri termini, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal D.M. 2 agosto 1969.

Al riguardo la Corte di Cassazione (sentenza 26 marzo 1988, n. 2595), ha rilevato che i " ... simboli delle categorie non hanno la specifica funzione di distinguere le abitazioni di lusso dalle altre, ma soltanto di indicare una rendita catastale proporzionata al tipo di abitazione...".

Il D.M. 2 agosto 1969 indica le caratteristiche che consentono di qualificare "di lusso" le abitazioni. In particolare, mentre gli articoli da 1 a 7 del predetto decreto individuano le singole caratteristiche in presenza di ciascuna delle quali l'abitazione è considerata di "lusso" (ad esempio: abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici a "ville", "parco privato" (art. 1); abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 metri quadrati o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 metri quadrati (art. 4); ecc.), il successivo articolo 8, invece, considera abitazioni di lusso " ... le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al decreto" (ad esempio: superficie dell'appartamento; scala di servizio; ascensore di servizio; ecc.).

In riferimento a quest'ultima disposizione, la Commissione Tributaria Centrale (Sezione XII, decisione n. 3025 del 28 marzo 1988), ha precisato che "... l'articolo 8 è residuale, cioè se il fabbricato non ricade in alcune delle previsioni dei primi sette articoli, può ugualmente essere considerato di lusso qualora concorrano più di quattro delle caratteristiche elencate nella tabella allegata".

Le caratteristiche che permettono di attribuire all'abitazione la qualifica "di lusso" possono essere rilevate sia dal contenuto dell'atto (come, ad esempio, la descrizione dell'immobile) oppure dalla documentazione allegata allo stesso (come, ad esempio, il certificato catastale, la concessione edilizia, ecc.).

In tal caso l'imposta dovuta per la registrazione è determinata con l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

E' appena il caso di rilevare che i soggetti obbligati a richiedere la registrazione per via telematica, nel determinare l'imposta principale da versare, devono responsabilmente tener conto di tutti gli elementi desumibili dai documenti in loro possesso che permettono di qualificare come "non di lusso" la casa di abitazione trasferita.

3.2. Fabbricato rurale idoneo all'utilizzazione abitativa - Applicabilità dell'agevolazione "prima casa"

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame ai cosiddetti "fabbricati rurali" idonei all'uso abitativo, si osserva quanto segue.

In primo luogo, è necessario definire correttamente la categoria dei fabbricati rurali. Ai sensi dell'articolo 9, commi 3, 3-*bis* e 4, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive integrazioni e modificazioni (v. allegato n. 4), disciplinante il *"riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali"*, un determinato immobile potrà qualificarsi come "immobile rurale" qualora ricorrano i requisiti di natura soggettiva ed oggettiva espressamente indicati dalla norma. A tal fine è irrilevante il dato catastale: non assume rilievo la circostanza che l'immobile non sia censito nel catasto edilizio urbano.

Ciò è in linea, del resto, con le modifiche apportate dall'art. 9 dello stesso decreto legge n. 557 del 1993, che ha disposto l'iscrizione *"di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali ... nel catasto edilizio urbano"* che, pertanto, ha assunto la denominazione generica di *"catasto dei fabbricati"*.

Ad avviso della scrivente l'agevolazione "prima casa" trova applicazione anche nell'ipotesi di trasferimento di un "fabbricato rurale" o di una porzione dello stesso, purché idoneo all'utilizzo residenziale.

Questa conclusione trova fondamento nelle stesse disposizioni del d.P.R. 131/86 e della relativa tariffa che, a differenza delle norme che disciplinavano in precedenza l'agevolazione, non consentono di escludere a priori dall'agevolazione la categoria dei fabbricati rurali.

Le disposizioni agevolative di cui alla legge 22 aprile 1982, n. 168, recante *"misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa"*, nel definire le condizioni di applicazione dell'agevolazione, rinviava alla legge n. 408 del 1949 la quale, a sua volta, si applicava esclusivamente agli immobili urbani, ossia a quelli censiti nel catasto edilizio urbano. Era evidente, quindi, che, in quel contesto, l'agevolazione "prima casa" spettasse soltanto agli immobili urbani.

Questa conclusione, a seguito della modifica del quadro legislativo di riferimento, ha perso il suo fondamento normativo.

Infatti, nella riformulazione della normativa in materia di "agevolazione prima casa" il legislatore, per individuare gli immobili agevolabili, non rinvia più alla legge n. 408 del 1949, e di conseguenza a tutti gli immobili censiti nel catasto edilizio urbano, ma fa riferimento agli immobili "non di lusso", così come individuati dal D.M. 2 agosto 1969.

Conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa", l'elemento dirimente non è più rappresentato dalla natura urbana o rurale dell'immobile acquistato, ma dalla ricorrenza o meno delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969.

In conclusione, l'agevolazione in esame trova applicazione anche in riferimento ai trasferimenti di case rurali destinate ad abitazione, purché queste ultime non costituiscano pertinenze di un terreno agricolo.

Ai fini della determinazione della base imponibile ed in particolare ai fini dell'applicazione del criterio di valutazione automatica di cui all'art. 52, comma 4, del Testo Unico dell'imposta di registro, è necessario, invece, che il fabbricato abbia perso il requisito della ruralità di cui al predetto articolo 9 del D.L. 557 del 1993 e che sia stato iscritto al catasto fabbricato con attribuzione di rendita (*v. circolare 20 marzo 2000, n. 50/E*).

Si fa presente che per i fabbricati che hanno perso i requisiti di ruralità il proprietario dell'immobile - o un suo legale rappresentante - è tenuto a presentare apposita denuncia per l'iscrizione nel catasto dei fabbricati.

L'omesso accatastamento prima della stipula dell'atto oggetto di registrazione comporta, ai fini dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette, la non applicazione del criterio della "*valutazione automatica*" di cui all'articolo 52, comma 4, del Testo Unico Registro. Conseguentemente l'ufficio potrà accertare il valore del fabbricato tenendo conto di quello venale in comune commercio.

3.3. Acquisto di casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione

L'agevolazione "prima casa" spetta anche nell'ipotesi in cui il trasferimento riguardi un immobile in corso di costruzione che presenti, seppure *in fieri*, le caratteristiche dell'abitazione "non di lusso" secondo i criteri stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969.

Già con la circolare del 1 marzo 2001, n. 19 si è avuta occasione di precisare che "*qualora l'acquisto soggetto all'imposta di registro riguardi un immobile non ultimato si può beneficiare dell'agevolazione purché in presenza di tutti i requisiti previsti*".

Il riconoscimento dell'agevolazione in parola anche per le abitazioni in corso di costruzione trova conforto anche nella costante giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Quest'ultima, infatti, seppur con riferimento alla normativa previgente, anche di recente (sentenza del 10 settembre 2004, n. 18300) è tornata sull'argomento osservando che: "*È ormai consolidato presso questa Corte il principio per cui in tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa" ... spettano anche all'acquirente di immobile in corso di*

costruzione, da destinare ad "abitazione non di lusso", anche se tali benefici 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)". Nella stessa sentenza viene altresì precisato che tale asserzione trova fondamento nella circostanza che "la legge richiede che oggetto del trasferimento sia un fabbricato "destinato ad abitazione", ovvero sia strutturalmente concepito per uso abitativo, e non che lo stesso sia già idoneo a detto uso al momento dell'acquisto ...".

3.4. Acquisto di abitazione contigua

L'agevolazione "prima casa" spetta anche per l'acquisto di due appartamenti contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa purché l'abitazione conservi, anche dopo la riunione degli immobili, le caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969.

In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione (sentenza 22 gennaio 1998, n. 563) che, con riferimento all'applicazione dell'agevolazione "prima casa" prevista dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, ha ritenuto applicabile il regime di favore anche all'acquisto di alloggi "... risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinati dagli acquirenti, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa; sicché il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sé ostativo alla fruizione di tali benefici, purché l'alloggio così complessivamente realizzato rientri, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche (...) nella tipologia degli alloggi non di lusso".

Per gli stessi motivi e alle stesse condizioni, il regime di favore si estende all'acquisto di immobile contiguo ad altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici c.d. "prima casa", ad esempio nei casi di acquisto di una stanza contigua (analogamente a questo caso si veda quanto precisato con riferimento al regime IVA nella circolare del 1 marzo 2001, n. 19/E, punto 2.2.13 e più di recente nella risoluzione 25/E del 25 febbraio 2005).

Resta fermo che in entrambe le suddette ipotesi l'agevolazione in esame spetta se ricorrono tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa, ossia l'ubicazione dell'immobile, l'assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune.

Per quanto concerne l'ultimo requisito, quello della "novità", in via eccezionale, diversamente dalla dichiarazione che va resa in tutti gli altri casi, nelle ipotesi in commento l'acquirente non renderà la dichiarazione circa la novità nel godimento dell'agevolazione "prima casa".

4. Novità nel godimento dell'agevolazione "prima casa"

Per fruire del regime agevolato "prima casa" l'acquirente, nell'atto di acquisto, deve dichiarare di *"... non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo..."* (v. Tariffa, Parte Prima, Testo Unico Registro, art. 1, nota II-bis, lettera c).

La predetta dichiarazione va resa con riferimento a tutti gli immobili acquistati con il beneficio "prima casa", ivi compreso l'acquisto di una casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione.

Infatti, l'intento del legislatore è di evitare un duplice godimento della agevolazione in commento, che si realizzerebbe, invece, laddove non si tenesse conto dell'agevolazione goduta in precedenza per l'acquisto dell'immobile da ultimare.

Ne consegue che risulterà mendace la dichiarazione di *"... non essere titolare ... su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà ... su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo..."* resa dall'acquirente che, invece, abbia acquistato - fruendo dell'agevolazione "prima casa" - un'abitazione non di lusso in corso di costruzione.

La mendacità della dichiarazione comporta la decadenza dal beneficio in esame, con le conseguenze che si illustreranno nel successivo paragrafo.

5. Decadenza

L'agevolazione prima casa spetta in sede di registrazione dell'atto, sulla base delle dichiarazioni rese dal contribuente in ordine alla sussistenza delle condizioni di cui all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, nota II bis del Testo Unico Registro.

Come anticipato, l'acquirente dovrà rendere una dichiarazione in merito:

1. alla tipologia dell'immobile trasferito, che, in particolare, non deve rientrare tra quelli considerati "di lusso" sulla base del D. M. 2 agosto 1969;

2. all'ubicazione dell'immobile, che deve essere situato nel comune in cui l'acquirente ha la propria residenza, o in cui intende trasferirla entro diciotto mesi, o infine in quello in cui lo stesso 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;

3. all'assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune in cui si acquista il nuovo immobile (proprietà, usufrutto, uso, abitazione);

4. alla novità nel godimento della agevolazione.

Si ricordi che, attualmente, ai fini dell'agevolazione in esame, non è più previsto l'obbligo di adibire l'immobile ad abitazione principale o di dichiarare la volontà, da parte del contribuente, di provvedere a tale destinazione; come rilevato in altra circostanza, (*si veda Circolare 69/E del 14 agosto 2002*) tale obbligo, che costituiva requisito necessario ai sensi della precedente disciplina, non è stato più riproposto dalla normativa attuale.

L'accertamento della sussistenza di tutte le condizioni dichiarate dal contribuente in sede di registrazione dell'atto attiene ad una fase successiva alla registrazione dell'atto; la mendacità delle dichiarazioni rese, accertata in sede di controllo, comporta la decadenza dal beneficio, con conseguente applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura ordinaria ed irrogazione di una sanzione pari al 30% delle stesse.

Come chiarito anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, "*... l'accertamento ... da parte dell'ufficio dell'insussistenza del carattere non di lusso dell'abitazione (come di ogni altro requisito) determina la decadenza dall'agevolazione per "dichiarazione mendace" e l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ordinaria e delle altre conseguenze "sanzionatorie" previste dalla legge*" (Cass, sezione tributaria, sent. 7 luglio 2000, n. 9150).

È il caso di precisare, in ordine all'individuazione del termine entro cui la predetta attività di accertamento deve essere svolta da parte degli uffici, al fine di recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente usufruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto, che la Corte di Cassazione è intervenuta di recente a Sezioni Unite (sentenza 21 novembre 2003, n. 1196), stabilendo che alla fattispecie in esame si applica il termine di decadenza triennale di cui all'art. 76 del Testo unico e non quello di prescrizione decennale di cui all'art. 78 dello stesso Testo Unico.

Di conseguenza, l'avviso di liquidazione della maggior imposta, in questi casi, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni.

Per stabilire il *dies a quo* del termine decadenziale, in più occasioni la Corte di Cassazione ha constatato l'impossibilità di applicare le disposizioni di cui all'art. 76 TU Registro, in quanto mentre queste ultime regolano le ipotesi di liquidazione delle imposte principale e supplementare, nel caso di specie l'imposta, dovuta a seguito della decadenza dall'agevolazione, ha natura complementare (Cass. 1196/2000, Cass. 12988/2003).

La Suprema Corte, tuttavia, ha ritenuto che "*... la carenza di peculiari disposizioni sul decorso della decadenza, non potendosi tradurre in esclusione della decadenza medesima, ... comporta, per tale decorso, l'operatività delle comuni norme dell'ordinamento (artt. 2964 e segg.*

codice civile), in forza delle quali il termine di decadenza, inderogabilmente assegnato per porre in essere un determinato atto od un determinato comportamento, è computabile a partire dal momento in cui sussista il potere di compiere o tenere l'atto od il comportamento stesso" (Cass. Sezioni Unite, decisione del 21 novembre 2000, n. 1196).

L'applicazione delle "comuni norme dell'ordinamento" di cui all'art. 2946 e seguenti del codice civile comporta che il termine triennale per l'azione accertatrice inizia a decorrere dalla data in cui gli uffici si trovino nelle condizioni di contestare la perdita del trattamento agevolato, vale a dire dal momento in cui è accertabile la mendacità delle dichiarazioni rese in sede di registrazione.

Ne consegue che la data dalla quale decorre il termine per l'esercizio dell'azione accertatrice varia a seconda che la mendacità della dichiarazione resa nell'atto si riferisca a situazioni in corso al momento della registrazione (mendacio originario) oppure sia conseguente a fatti o comportamenti successivi (mendacio sopravvenuto).

Sulla base di tale differenziazione "*...l'inerenza della falsità della dichiarazione a situazioni in corso al momento della registrazione ... implica l'insorgere, a partire dallo stesso momento, della facoltà dell'ufficio di accertare la verità ...*", mentre nel caso di mendacio successivo "*... detto giorno iniziale può trovare una collocazione diversa ...*". In quest'ultimo caso, infatti, "*... il potere dell'ufficio di disconoscere i benefici e richiedere l'ulteriore imposta dovuta ... nel caso di mendacio per evento sopraggiunto, nasce e può essere esercitato solo dall'evento stesso, il cui verificarsi viene così a coincidere con il giorno iniziale della decadenza....Se la decadenza fosse computabile dalla data della registrazione, o dalla data della richiesta della registrazione, anche nei casi di perdita del trattamento agevolato per eventi successivi ... il termine triennale risulterebbe decurtato, od addirittura azzerato, quando il progetto del compratore legittimamente persista*". (Cass., SS.UU., 21 novembre 2000, n. 1196).

In applicazione di tale massima, deve ritenersi che nel caso di false dichiarazioni rese in sede di registrazione dell'atto, in ordine allo *status* del contribuente (la non possidenza di altro immobile, la novità nel godimento della agevolazione o il possesso della residenza nel comune in cui l'immobile è ubicato), il termine triennale di decadenza inizia a decorrere dalla data della registrazione dell'atto. Nel caso di specie, infatti, la dichiarazione è mendace fin dall'origine, con conseguente possibilità per l'amministrazione finanziaria di disconoscere, fin dalla data della registrazione dell'atto, l'agevolazione.

Diverso è il caso in cui il contribuente abbia dichiarato che intende trasferire la residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato entro il termine di diciotto mesi; applicando il principio fatto proprio dalla Corte di Cassazione, il *dies a quo* della decadenza, infatti, non coincide con il momento di registrazione dell'atto, ma con la scadenza del diciottesimo mese. Prima di questa

data, infatti, l'amministrazione non è posta nelle condizioni di contestare al contribuente la non spettanza della agevolazione; la dichiarazione, infatti, non è mendace fin dall'origine, ben potendo essere veritiero l'originario proposito di trasferire la residenza, ma lo diviene solo in conseguenza di un fatto sopravvenuto, quale il mancato trasferimento della stessa entro il termine di legge.

5.1. Decorrenza del termine iniziale di accertamento nel caso di immobile in corso di costruzione

Il principio enunciato nel paragrafo precedente in ordine alla differente decorrenza del termine di accertamento, basato sulla originaria o sopravvenuta mendacità della dichiarazione resa nell'atto di acquisto dell'immobile sembra conferente anche alle ipotesi di acquisto di un immobile in corso di costruzione.

Si è già anticipato, infatti, che, in base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale, l'agevolazione spetta anche ai fabbricati in corso di costruzione che, all'atto dell'acquisto, siano descritti secondo caratteristiche "non di lusso" (si veda, al riguardo, il para. 3.3.).

Come ha precisato di recente la Corte di Cassazione (sent. 10 settembre 2004 n. 18300) se "*... numerose caratteristiche che determinano la natura di lusso dell'abitazione (come una superficie superiore ai 240 mq.) possono essere rilevate già in sede di costruzione a rustico (oltre che in corso di ristrutturazione), ed altre possono sopravvenire addirittura su costruzioni ormai rifinite*", ne consegue che "*...da un lato è necessaria l'effettuazione di controlli tributari in sede di ultimazione dell'abitazione o di utilizzo della stessa al momento in cui se ne ottiene la concreta disponibilità, dall'altro, non può escludersi a priori, proprio per evitare tali ulteriori controlli, la non concessione dei benefici in oggetto per immobili non ancora ultimati*".

Anche in questo caso, quindi, l'agevolazione spetta sulla base delle dichiarazioni del contribuente, tra cui l'intento di non rendere l'abitazione "di lusso" nel prosieguo dei lavori, salvo poi il potere dell'amministrazione di accertare la decadenza dal beneficio laddove, tra l'altro, l'immobile ultimato presenti caratteristiche diverse da quelle agevolabili.

Nell'ipotesi di realizzazione di una casa di abitazione differente da quella descritta nel progetto o nella concessione edilizia, infatti, si ritiene che ricorra un'ipotesi di mendacio successivo nell'accezione fatta propria dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1196 del 2000, il che comporta che il termine decadenziale per l'esercizio del potere di accertamento decorre dalla data in cui il fatto successivo si è verificato.

In conclusione, il termine di decadenza dell'azione accertatrice non può decorrere dalla data della registrazione dell'atto di acquisto; la dichiarazione, infatti, non attiene a situazioni in corso, ma a propositi futuri, per cui non è mendace fin dal principio; può, tuttavia, diventarlo in seguito,

laddove, al termine dei lavori, il contribuente, contrariamente a quanto dichiarato nell'atto di acquisto, abbia realizzato un'abitazione con caratteristiche "di lusso".

Ogni controllo, da parte dell'amministrazione prima della ultimazione dei lavori, sarebbe pertanto inutile, in quanto non garantirebbe l'effettiva spettanza della agevolazione, lasciando al contribuente il tempo per effettuare variazioni nei lavori che trasformino l'immobile in abitazione "di lusso". Si fa presente che l'effettiva ultimazione dei lavori è attestata dal direttore degli stessi e che, di norma, essa coincide con la dichiarazione da rendere in catasto in base all'articolo 24, comma 4, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. Peraltro, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 6 del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, e successive modificazioni e integrazioni, l'effettivo assolvimento del predetto onere può essere rilevato dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate anche mediante la consultazione delle banche dati dell'Agenzia del Territorio

La conclusione raggiunta, in base alla quale la decadenza triennale si computa dalla data di ultimazione dei lavori, va tuttavia coordinata con quanto ulteriormente disposto dalla Cassazione in merito alla necessità che i lavori siano ultimati entro il termine a disposizione dell'ufficio per esercitare il potere di accertamento.

Infatti, 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).

In definitiva, con esclusivo riferimento alla fattispecie in esame, è necessario che l'aspettativa dell'acquirente a vedersi riconosciuta l'agevolazione prima casa anche in ipotesi di acquisto di immobile in costruzione, si contemperì con il potere dell'amministrazione di accertare nei termini di decadenza il diritto di fruire della agevolazione in esame.

La scrivente, alla luce dell'indirizzo emergente dalle predette decisioni della Corte di Cassazione, è dell'avviso 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, 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.

Da ultimo si evidenzia che la Corte di Cassazione (decisione del 15 gennaio 2003, n. 12988) nell'ipotesi di acquisto di immobile in corso di costruzione ha escluso la possibilità di ricorrere allo "*... articolo 19 del Testo Unico Registro in tema di fatti sopravvenuti comportanti decadenza dalle agevolazioni*". A tal fine si ricorda che l'art. 19 del T.U. Registro prevede che "*... il verificarsi di eventi che, a norma del presente Testo Unico Registro, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni ...*".

5.2. Rivendita nel quinquennio e acquisto di un terreno per edificare la propria abitazione principale

Il comma 4 della nota II *bis* del Testo Unico Registro dispone, tra l'altro, che qualora entro un quinquennio la casa di abitazione acquistata con le agevolazioni *de qua* sia rivenduta, l'acquirente decade dal regime di favore nel caso in cui entro un anno dall'alienazione non acquisti un altro immobile da adibire a propria abitazione principale. Infatti, il comma 4 della nota II-*bis* all'articolo 1 della tariffa sul punto è tassativo in quanto prevede che: "*... le predette disposizioni (di decadenza dall'agevolazione) 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*".

La salvaguardia del diritto all'agevolazione, ad avviso della scrivente, trova applicazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto alienante, entro un anno compri un terreno sul quale costruisca la propria abitazione principale.

Si ricordi che la scrivente, nell'enunciare un principio di carattere generale, ha precisato che per l'acquisto di terreni *tout court* non si applica, in ogni caso, il regime agevolato previsto per la "prima casa" (*risoluzione del 16 marzo 2004, n. 44/E*).

Di conseguenza, per conservare l'agevolazione in commento, è necessario che entro il termine di un anno il beneficiario non solo acquisti il terreno, ma sullo stesso realizzi un fabbricato "non di lusso" da adibire ad abitazione principale.

In conclusione, come già detto nella risoluzione 44/E del 2004 richiamata si ricorda che il diritto alla agevolazione in esame non viene meno qualora il nuovo immobile non sia ultimato;

infatti è sufficiente che il fabbricato sia venuto ad esistenza, e cioè che esista un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e che sia ultimata la copertura (art. 2645 *bis*, comma 6, c.c.).

5.3. Revoca delle agevolazioni relative ad atti soggetti ad IVA

La questione è stata già trattata al paragrafo 16 della circolare 21 giugno 2004, n. 28/E, e si riporta di seguito per una migliore lettura dell'argomento relativo alla revoca dell'agevolazione "prima casa".

L'articolo 41-*bis* del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ha riformulato il comma 4, secondo periodo, della nota II-*bis* all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro, eliminando i dubbi interpretativi - ingenerati dalla precedente versione - in materia di "penalità" dovuta per dichiarazione mendace o per trasferimento prima del decorso del quinquennio degli immobili acquistati in regime IVA agevolato "prima casa".

La richiamata nota II-*bis*, nell'attuale formulazione, in caso di decadenza dal regime di favore fruito per le cessioni di case di abitazione non di lusso assoggettate all'Iva, stabilisce che: " ... *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 assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonchè irrogare la sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza medesima*". Ne consegue, quindi, che nel caso in cui si verifichi una delle menzionate ipotesi di decadenza dal regime di favore, l'acquirente deve corrispondere un importo pari alla differenza tra l'Iva calcolata con l'aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella agevolata; inoltre, egli è tenuto al pagamento della sanzione amministrativa stabilita nella misura del 30 per cento di detto importo.

L'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui è stato registrato l'atto, accertata la decadenza dal regime di favore, provvederà, ai sensi degli articoli 16 e 17 del D. Lgs.18 dicembre 1997, n. 472, al recupero delle somme dovute.

6. Applicabilità dell'agevolazione in caso di successione o donazione

Nelle ipotesi di successione e donazione l'applicabilità dell'agevolazione "prima casa" è disciplinata dalle seguenti disposizioni normative:

- articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, rubricato "*Norme in materia di imposta*

sulle successioni e sulle donazioni";

- articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, rubricato *"Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni"*.

Infatti, l'articolo 69 della legge n. 342 del 2000, ai commi 3 e 4, prevede che *"Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella 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. ... Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 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, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II-bis dell'articolo 1 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."*

In base alla predetta disposizione, quindi, la tassazione agevolata si applica limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, anche nel caso in cui si acquisti la prima casa per donazione o per successione *mortis causa* (cfr. circolare 44/E del 7 maggio 2001).

L'articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 ha stabilito che: *"L'imposta sulle successioni e donazioni è soppressa ... I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso"*.

In definitiva, quindi, dal combinato disposto delle predette disposizioni, emerge il seguente quadro normativo.

6.1. Successioni mortis causa

Dopo la soppressione dell'imposta di successione, disposta dall'art. 13 della citata legge 383/2001, ai trasferimenti *mortis causa* di immobili o diritti reali immobiliari si applicano solo le imposte ipotecaria e catastale, nella misura proporzionale rispettivamente del 2 e dell'1 per cento del valore degli immobili, con un minimo di euro 168,00 per ciascun tributo.

Tuttavia, se l'immobile caduto in successione è una "casa di abitazione non di lusso" e l'erede possiede i requisiti previsti per fruire del regime di agevolazione "prima casa", stabilito ai fini dell'imposta di registro cui l'art. 69 della L. 342/2000 rinvia, le imposte ipotecaria e catastale (in luogo del 2 ed 1 per cento) si applicano nella misura fissa di euro 168,00 per ciascuna di esse.

Come precisato, di recente, con la risoluzione 29/E del 25 febbraio 2005, nei casi di successione *mortis causa* l'agevolazione in esame spetta non solo per l'acquisto della proprietà, ma più in generale con riferimento a tutti gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione di case non di lusso, ai sensi della nota II bis dell'articolo 1 del T.U. Registro.

Si ricordi, infine, che, nel caso in cui vi siano più eredi le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa anche se non per tutti i beneficiari dell'atto traslativo ricorrono le condizioni "prima casa" (*si veda Circ. 44/E del 7 maggio 2001*).

6.2. Donazioni

Diversamente dalle successioni *mortis causa*, in relazione alle quali l'imposta è soppressa e si applicano solo le imposte ipotecarie e catastali, il trattamento riservato ai fini tributari alle donazioni e alle altre liberalità *inter vivos* richiede ulteriori valutazioni, in quanto, nonostante la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, trovano applicazioni altre imposte determinabili, oltre che sulla base del tipo di beni donati, anche in funzione del valore dei beni e del grado di parentela che intercorre tra donante e donatario.

La soppressione dell'imposta di donazione, operata dal comma 1 dell'articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, fa sì che le donazioni di immobili non scontino più la relativa imposta.

Tuttavia, i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, a "*... favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario, è superiore all'importo di 350 milioni di lire*".

In definitiva, quindi, i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altre liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, sono assoggettati esclusivamente alle imposte

ipotecaria e catastale qualora ricorra una delle seguenti condizioni:

- beneficiario è il coniuge, un parente in linea retta o un altro parente fino al quarto grado;
- beneficiario è un soggetto diverso da quelli elencati al punto precedente purché il valore dei predetti trasferimenti a suo favore non sia superiore alla franchigia di euro 180.759,91, ovvero di euro 516.456,90 (se il beneficiario è un portatore di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104 e successive modificazioni) (cfr. articolo 7, comma II-bis del Testo Unico Registro dell'imposta sulle successioni e circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001).

Nei casi in cui il beneficiario sia un soggetto diverso dal coniuge, da un parente in linea retta o da altro parente fino al quarto grado ed il valore dei beni superi l'importo della franchigia predetto il donatario deve corrispondere, oltre all'imposta ipotecaria e catastale, anche l'imposta di registro, calcolata sul valore della quota che eccede la franchigia.

Se l'acquisto ha ad oggetto un'abitazione che costituisca per il beneficiario "prima casa" ai sensi della disciplina dell'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa, come accade per gli acquisti *mortis causa* (art. 69 L. 342/2000).

Se, più in particolare, l'acquisto dell'immobile con i requisiti "prima casa", è soggetto anche all'imposta sui trasferimenti (registro), sul valore che eccede la franchigia, l'imposta è dovuta nella misura agevolata del 3 per cento (invece del 7 per cento).

Nella circolare n. 44/E del 2001 già richiamata è stato precisato che l'applicazione in misura fissa dell'imposta ipotecaria e catastale per i trasferimenti derivanti da successione o donazione (art. 69, comma 3, legge 342 del 2000) "*... non preclude la possibilità in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra "casa di abitazione non di lusso", di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa (...), per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato*".

Detta interpretazione va confermata anche a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 13 della legge n. 383 del 2001, con la precisazione, tuttavia, che qualora l'acquirente dell'immobile a titolo gratuito abbia versato l'imposta di registro in misura agevolata, l'agevolazione non può essere ulteriormente accordata.

Si pensi, ad esempio, ad un soggetto che riceva in donazione da un estraneo una casa di abitazione non di lusso, per la quale fruisca dell'agevolazione "prima casa" di cui all'articolo 1 della tariffa, parte prima, punto 5 (imposta di registro del 3 per cento, imposte ipotecaria e catastale in misura fissa). In tal caso, il donatario non potrà fruire nuovamente del regime agevolato neanche nel caso di compravendita di altra casa di abitazione, ciò in quanto i presupposti che legittimano il regime di favore nei due acquisti (donazione e compravendita) sono gli stessi.

7. Pertinenze

L'articolo 817 del codice civile stabilisce che: *"Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima"*.

Il rapporto pertinenziale tra due beni ricorre, quindi, in presenza dei seguenti presupposti:

- presupposto oggettivo, ossia la destinazione durevole e funzionale a servizio o ad ornamento intercorrente fra un bene e un altro di maggior importanza (c.d. bene principale) per il miglior uso di quest'ultimo;
- presupposto soggettivo, ossia la volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale.

Inoltre, in base al successivo articolo 818 del codice civile, se non diversamente disposto, alle pertinenze si applica lo stesso regime giuridico stabilito per la cosa principale.

Il principio civilistico trova applicazione anche ai fini fiscali: l'articolo 21, comma 3, del TU Registro, stabilisce che *"le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio o ornamento sono destinate"*.

Inoltre, anche in tema di agevolazioni prima casa, il comma 3 della nota II-bis, dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, del Testo Unico Registro, dispone che l'agevolazione "prima casa", ricorrendo le condizioni di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)*, del comma 1, spetta pure per l'acquisto *"... anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente a una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2 (cantine, soffitte, magazzini), C/6 (autorimesse, rimesse, scuderie) e C/7 (tettoie chiuse o aperte), che siano destinate di fatto in modo durevole a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato"*.

L'agevolazione in esame, quindi, si applica limitatamente a ciascuna pertinenza classificata nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, anche se detta pertinenza è situata in prossimità dell'abitazione principale, purché la stessa risulti destinata in modo durevole al servizio della casa di abitazione (*cfr. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, punto 2.2.2, e circolare n. 1 del 2 marzo 1994, cap. 1, paragrafo IV, punto 3*).

Le condizioni di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)*, della nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro, devono ricorrere anche nell'ipotesi in cui le pertinenze siano state acquistate con atto separato, qualora le stesse siano destinate *"in modo durevole a*

servizio o ad ornamento" dell'abitazione principale per il cui acquisto si è già beneficiato dell'agevolazione.

L'agevolazione in parola non si applica qualora la pertinenza non possa essere oggettivamente destinata in modo durevole a servizio o ornamento dell'abitazione principale, circostanza, quest'ultima, che normalmente ricorre, ad esempio, qualora il bene pertinenziale è ubicato in un punto distante o addirittura si trovi in un comune diverso da quello dove è situata la "prima casa".

7.1. Acquisto a titolo gratuito di pertinenza successivo a quello dell'abitazione agevolata

La fattispecie in esame è quella del contribuente che, dopo aver acquistato a titolo gratuito un'abitazione avvalendosi delle agevolazioni "prima casa", acquisti, sempre a titolo gratuito, una pertinenza.

Al riguardo, analogamente a quanto avviene per l'acquisto delle pertinenze a titolo oneroso, anche l'acquisto di una pertinenza a titolo gratuito gode dell'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in base al quale *"Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella 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, sussistono 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 Registro delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131"*.

Ciò premesso, tenuto conto dell'espresso rinvio operato dal predetto articolo 69 al Testo Unico Registro, consegue che anche alle successioni e alle donazioni si applicano le previsioni della nota II-bis dell'art. 1 e, di conseguenza, il comma 3 di detta nota secondo il quale *"le agevolazioni di cui al comma 1 sussistendo le condizioni di cui alla lettera a), b) e c) del medesimo comma, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a)"*.

In definitiva, il regime agevolato previsto per gli acquisti a titolo gratuito di case di abitazione è esteso anche alle pertinenze qualora ricorrano i requisiti e le condizioni di cui alla nota II-bis in esame.

7.2. Cessione di terreni non graffiati

Un'ulteriore questione riguarda i terreni *"non graffiati"* all'immobile agevolato, in quanto iscritti autonomamente nel catasto terreni ed, in particolare, la possibilità che essi possano costituire pertinenza di un'abitazione che abbia fruito dell'agevolazione "prima casa" e, quindi, di avvalersi anch'essi dello stesso beneficio fiscale.

Al riguardo si osserva che per godere dell'agevolazione in esame le "aree scoperte" pertinenziali, così classificabili ai sensi dell'articolo 817 del codice civile (*cf. circolare 19/E del 2001 punto 2.2.2*), devono risultare altresì censite al catasto urbano unitamente al bene principale.

Ai fini dell'agevolazione fiscale in questione, un'area che sia autonomamente censita al catasto terreni non può considerarsi "pertinenza" di un fabbricato urbano, anche se durevolmente destinata al servizio dello stesso.

Peraltro, l'area pertinenziale è soggetta ai limiti di cui all'articolo 5 del D.M. 2 agosto 1969, secondo cui si ponderano abitazioni di lusso *"le case ... aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta"*. Ne discende, quindi, che l'area scoperta è una pertinenza della casa non di lusso solo se non superi i limiti indicati dal citato articolo 5 del D.M. 2 agosto 1969.

8. Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa

L'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 attribuisce un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto che abbia fruito dell'agevolazione "prima casa".

Il riconoscimento di tale credito d'imposta è a favore di coloro che acquistano *"entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro dell'imposta di registro"* (*Circ. 19/E del 2001, par. 1.1.*).

Il credito d'imposta attribuito dalla legge n. 448 del 1998 ha carattere personale e spetta ai contribuenti che provvedono ad acquisire un'altra casa di abitazione non di lusso "a qualsiasi titolo", entro un anno dalla vendita dell'immobile per il quale si è fruito del regime di favore, sia ai fini dell'imposta di registro che ai fini dell'Iva.

Stante la formulazione della norma attributiva del credito d'imposta, è possibile pertanto fruirne sia per gli acquisti a titolo oneroso che per i trasferimenti a titolo gratuito disposti per atto di donazione.

Il credito d'imposta compete anche nell'ipotesi in cui un soggetto acquisti un'altra abitazione

mediante appalto o permuta, considerando che la legge in commento prevede che l'acquisto del nuovo immobile possa avvenire a qualsiasi titolo (*cf. circolare n. 19/E del 1^a marzo 2001*). Nel caso del contratto di appalto, come precisato nella menzionata circolare 19/E del 2001, per fruire del credito d'imposta è necessario che il contratto, nel quale deve essere dichiarato il possesso dei requisiti che consentono l'applicazione del beneficio, sia redatto in forma scritta e registrato.

Per fruire del credito d'imposta è necessario che l'acquisto della prima casa di abitazione, oggetto della successiva vendita, sia avvenuto a titolo oneroso. Pertanto, non godrà del beneficio in esame l'alienazione di un'abitazione pervenuta al venditore per atto di donazione o di successione per la quale sia stata corrisposta l'imposta sulle successioni e donazioni, ancorché a suo tempo il donante o il *de cuius* l'abbia acquistata avvalendosi dell'agevolazione "prima casa".

Tale conclusione è motivata dall'espresso riferimento recato dall'articolo 7, comma 1, della legge n. 448 del 1998, all'imposta di registro e all'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato, quale presupposto per l'attribuzione del credito d'imposta.

La predetta regola subisce, però, un'eccezione nell'ipotesi in cui il destinatario del trasferimento di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi (compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi) sia un soggetto diverso dal coniuge, dal parente in linea retta o da quello entro il quarto grado, ed il valore della quota spettante a ciascun beneficiario sia superiore all'importo di euro 180.759,91 (350 milioni di lire). In tal caso, infatti, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 383 del 2001, detti atti sono soggetti "*... alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso...*".

Ne consegue che in questa ipotesi l'atto di trasferimento sconta l'imposta di registro, ancorché nella misura ridotta qualora il beneficiario, sussistendone le condizioni, renda in atto le dichiarazioni previste nella richiamata nota II-*bis*.

In caso di successiva vendita e riacquisto entro un anno di altra "casa di abitazione non di lusso", l'acquirente, ancorché abbia ricevuto l'immobile per donazione o successione, potrà avvalersi del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998.

Riassumendo quanto precisato in precedenza, come già ricordato peraltro nella Circolare 19/E del 2001, il credito d'imposta in esame non spetta nelle seguenti ipotesi:

- se il contribuente ha acquistato il precedente immobile con aliquota ordinaria, senza cioè usufruire del beneficio "prima casa";
- se l'immobile alienato sia pervenuto al contribuente per successione o donazione, salvo quanto in precedenza precisato;
- se il nuovo immobile acquistato non abbia i requisiti "prima casa" di cui alla nota II *bis* dell'articolo 1 della Tariffa del T.U. registro;

- se il contribuente è decaduto dall'agevolazione prima casa in relazione al precedente acquisto, in quanto ciò comporta automaticamente, oltre al recupero delle imposte ordinarie e delle sanzioni, anche il recupero del credito eventualmente fruito.

Per fruire del credito d'imposta è necessario che il contribuente manifesti la propria volontà nell'atto di acquisto del nuovo immobile, specificando se intende o meno utilizzarlo in detrazione dall'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto.

Pertanto, l'atto di acquisto del nuovo immobile deve contenere, oltre alle dichiarazioni previste dalla nota II-*bis*) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, lettere *b*) e *c*), del Testo Unico Registro, l'espressa richiesta del beneficio in argomento con l'indicazione degli elementi necessari per la determinazione del suddetto credito.

L'importo del credito è commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta sul primo acquisto agevolato e non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA corrisposta in relazione al secondo acquisto.

9. Atto integrativo

Merita una breve riflessione, infine, l'ipotesi in cui le dichiarazioni prescritte dalle vigenti disposizioni di legge per fruire dell'agevolazione in esame non siano state rese nell'atto di compravendita, bensì in uno specifico atto integrativo che rechi le predette dichiarazioni.

In passato sull'argomento si è espressa la Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, che con la risoluzione del 25 luglio 1986, n. prot. 220478, ha fatto presente che "*... sebbene l'atto integrativo (rectius atto di rettifica) ... tragga spunto dalla dichiarazione di parte intesa a conseguire i benefici in argomento, non può negarsi al predetto documento la natura di atto notarile che, per dichiarazione dello stesso pubblico ufficiale rogante, si integra con il precedente rogito...*"

Con la predetta risoluzione, quindi, è stata riconosciuta la possibilità di integrare anche successivamente l'atto di compravendita qualora nello stesso non sia stata resa la dichiarazione prescritta dalla legge per avvalersi dell'agevolazione "prima casa".

In conclusione, deve riconoscersi la possibilità che, con atto successivo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto. Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche.

Riconosciuta la possibilità che l'originario atto di compravendita possa essere integrato delle

dichiarazioni necessarie a fruire del regime di favore, consegue che, anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della "prima casa" precedentemente acquistata con i benefici, possa essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione. Pertanto, in tal caso, non è preclusa la spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, sempre che il contribuente sia in possesso della documentazione comprovante l'effettiva sussistenza dei requisiti (*cfr. risoluzione 12 marzo 2002, n. 84/E*).

La possibilità di richiedere l'applicazione del regime agevolato "prima casa" attraverso la presentazione di un atto successivo "integrativo" era già stata riconosciuta in ordine alla tassazione delle sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento. Infatti, con la Circolare 16 ottobre 1997, n. 267 la scrivente, riconoscendo la possibilità di applicare l'agevolazione prima casa in sede di tassazione della sentenza dichiarativa dell'usucapione, sotto il vigore del D.L. 20 maggio 1993, n. 155 (possibilità oggi non più consentita in base alle nuove disposizioni in materia di agevolazione "prima casa") aveva precisato che l'agevolazione poteva essere richiesta dal contribuente mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme.

ALLEGATO N. 1

(alla circolare n ... /E, del)

Ministero dei Lavori Pubblici- Decreto del 02/08/1969

Caratteristiche delle abitazioni di lusso

Art. 1 - Caratteristiche abitazioni di lusso.

Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a "ville", "parco privato" ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come "di lusso".

Art. 2 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso.

Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione

di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.

Art. 3 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso.

Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.

Art. 4 - Abitazioni dotate di piscina 80 mq.

Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.

Art. 5 - Costruzioni aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.

Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed eventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.

Art. 6 - Unità immobiliari con superficie utile complessiva superiore a 240 mq.

Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine).

Art. 7 - Abitazioni su aree destinate all'edilizia residenziale.

Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

Art. 8 - Abitazioni che hanno 4 caratteristiche della tabella del presente decreto.

Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto.

Art. 9 - Entrata in vigore (... Omissis...)

Art. 10 - Applicazione DM 4-12-1961. (... *Omissis*...)

Art. 11 - Precisazione della destinazione urbanistica da parte dei comuni. (... *Omissis*...)

Tabella delle caratteristiche

Specificazione delle caratteristiche

a) Superficie dell'appartamento.

Superficie utile complessiva superiore a mq 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine.

b) Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi

Quando la loro superficie utile complessiva supera mq 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.

c) Ascensori

Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.

d) Scala di servizio

Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta a necessità di prevenzione di infortuni od incendi.

e) Montacarichi o ascensore di servizio

Quando sono a servizio di meno di 4 piani.

f) Scala principale

a) con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm 170 di media; b) con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.

g) Altezza libera netta del piano

Superiore a m. 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.

h) Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna

a) in legno pregiato o massello e lastronato; b) di legno intagliato, scolpito o intarsiato; c) con decorazioni pregiate sovrapposte od imprese.

i) Infissi interni

Come alle lettere a), b), c) della caratteristica h) anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% (cinquanta per cento) della superficie totale.

l) Pavimenti

Eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% (cinquanta per cento) della superficie utile totale dell'appartamento: a) in materiale pregiato; b) con materiali lavorati in modo pregiato.

m) Pareti

Quando per oltre il 30% (trenta per cento) della loro superficie complessiva siano: a) eseguite con materiali e lavori pregiati; b) rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.

n) Soffitti

Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.

o) Piscina

Coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

p) Campo da tennis

Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

ALLEGATO N. 2
(alla circolare n ... /E, del)

D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 - Tariffa Parte Prima

Articolo 1: Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso 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, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis) 3%

II-bis)

1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

- a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto 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 acquisito come prima casa sul 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;
- b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo 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 da acquistare;
- c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993,

n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.

2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere *a)*, *b)* e *c)* del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera *a)*. Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

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, nonchè una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente Testo Unico Registro. 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.

ALLEGATO N. 3

(alla circolare n ... /E, del)

D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445

*Testo Unico Registro delle disposizioni legislative e regolamentari
in materia di documentazione amministrativa*

Art. 46 - Dichiarazioni sostitutive di certificazioni

1. Sono comprovati con dichiarazioni, anche contestuali all'istanza, sottoscritte dall'interessato e prodotte in sostituzione delle normali certificazioni i seguenti stati, qualità personali e fatti:

a) data e il luogo di nascita; *b)* residenza; *c)* cittadinanza; *d)* godimento dei diritti civili e politici; *e)* stato di celibe, coniugato, vedovo o stato libero; *f)* stato di famiglia; *g)* esistenza in vita; *h)* nascita del figlio, decesso del coniuge, dell'ascendente o discendente; *i)* iscrizione in albi, registri o elenchi tenuti da pubbliche amministrazioni; *l)* appartenenza a ordini professionali; *m)* titolo di studio, esami sostenuti; *n)* qualifica professionale posseduta, titolo di specializzazione, di abilitazione, di formazione, di aggiornamento e di qualificazione tecnica; *o)* situazione reddituale o economica anche ai fini della concessione dei benefici di qualsiasi tipo previsti da leggi speciali; *p)* assolvimento di specifici obblighi contributivi con l'indicazione dell'ammontare corrisposto; *q)* possesso e numero del codice fiscale, della partita I.V.A. e di qualsiasi dato presente nell'archivio dell'anagrafe tributaria; *r)* stato di disoccupazione; *s)* qualità di pensionato e categoria di pensione; *t)* qualità di studente; *u)* qualità di legale rappresentante di persone fisiche o giuridiche, di tutore, di curatore e simili; *v)* iscrizione presso associazioni o formazioni sociali di qualsiasi tipo; *z)* tutte le situazioni relative all'adempimento degli obblighi militari, ivi comprese quelle attestate nel foglio matricolare dello stato di servizio; *aa)* di non aver riportato condanne penali e di non essere destinatario di provvedimenti che riguardano l'applicazione di misure di sicurezza e di misure di prevenzione, di decisioni civili e di provvedimenti amministrativi iscritti nel casellario giudiziale ai sensi della vigente normativa; *bb)* di non essere a conoscenza di essere sottoposto a procedimenti penali; *bb-bis)* di non essere l'ente destinatario di provvedimenti giudiziari che applicano le sanzioni amministrative di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231; *cc)* qualità di vivenza a carico; *dd)* tutti i dati a diretta conoscenza dell'interessato contenuti nei registri dello stato civile; *ee)* di non trovarsi in stato di liquidazione o di fallimento e di non aver presentato domanda di concordato.

ALLEGATO N. 4

(alla circolare n ... /E, del)

Articolo 9, D.L. 30 dicembre 1993, n. 557

Istituzione del catasto fabbricati

(Omissis)

3. Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:

- a) il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito o dai familiari conviventi a loro carico risultanti dalle certificazioni anagrafiche o da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;*
- b) l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui alla lettera a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna;*
- c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;*
- d) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata legge n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente. Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;*
- e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.*

3-bis. Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'articolo 29 del Testo Unico Registro delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Deve, altresì, riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo.

4. Fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti.