

Prassi

Agenzia delle Entrate

RISOLUZIONE n. **13/E** del **26** **gennaio** **2017**

OGGETTO: Permanenza dell'agevolazione "prima casa" in caso di vendita infraquinquennale e costruzione entro un anno su terreno già di proprietà di un immobile da adibire ad abitazione principale (Articolo 1 della Tariffa, parte I, nota II-bis, DPR n. 131 del 1986).

La Nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa parte I allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), in tema di agevolazione c.d. "prima casa" prevede che *"In caso 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, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte"*.

La disposizione in esame prevede altresì 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"*.

Il legislatore ha dunque stabilito che il trasferimento dell'immobile acquistato usufruendo dell'agevolazione c.d. "prima casa", prima che siano decorsi cinque anni dall'acquisto agevolato, comporta la decadenza dal regime di favore, salvo che il contribuente entro un anno dall'alienazione effettuata prima del decorso del quinquennio proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Al riguardo, con diversi documenti di prassi (si veda la risoluzione n. 44/E del 16 marzo 2004 e la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005) è stato precisato che la decadenza dal beneficio è impedita anche nel caso in cui il contribuente provveda all'acquisto di un terreno sul quale venga realizzato, entro un anno dalla vendita, un immobile utilizzabile come abitazione principale.

In particolare, nella circolare n. 38/E del 2005 si legge che *"... 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.)"*.

Risultano pendenti in giudizio alcune controversie nelle quali i contribuenti sostengono che l'effetto impeditivo della decadenza dall'agevolazione si verifica anche nella diversa ipotesi di edificazione di un immobile da adibire ad abitazione principale su di un terreno di cui il contribuente sia già proprietario.

Al riguardo, la Corte di Cassazione, con sentenza 27 novembre 2015, n. 24253 dopo aver precisato che *"... rientra nella suddetta fattispecie di esonero dalla causa di decadenza anche l'acquisto a titolo originario, per accessione al terreno di proprietà del contribuente, dell'immobile la cui realizzazione questi abbia affidato in appalto, in quanto ciò che conta è solo che nel nuovo immobile si costituisca l'abitazione principale"*, ha puntualizzato che *"un'interpretazione estensiva della norma è stata poi fornita dalla stessa Agenzia delle Entrate (Ris. n. 44/E del 16 marzo 2004), per la quale non determina la decadenza dal bonus fiscale "prima casa" l'acquisto, entro un anno dall'alienazione dell'immobile agevolato, di un terreno sul quale il contribuente intende costruire la*

propria abitazione principale. In proposito deve subito rilevarsi come tale termine integri semplicemente un dies ad quem, senza che sia invece fissato il dies a quo, con la conseguenza che la conclusione dovrebbe restare ferma anche nell'ipotesi in cui il contribuente fosse già in precedenza proprietario del terreno, essendo solo necessario che su tale terreno venga realizzato, entro un anno dalla vendita del precedente immobile, un fabbricato utilizzabile come abitazione principale.” (in senso conforme anche Cass. sentenza del 12 marzo 2015, n. 8847.

La Corte di legittimità, dunque, ha ritenuto che ciò che rileva al fine di impedire la decadenza dall'agevolazione cd. “prima casa” sia la edificazione di un immobile da adibire ad abitazione principale entro un anno dalla cessione infraquinquennale del precedente immobile.

La Suprema Corte ha inteso precisare invero che non assume rilevanza il momento di acquisizione del terreno sul quale dovrà sorgere l'immobile da adibire ad abitazione principale, ritenendo sufficiente, affinché il contribuente conservi i benefici fiscali previsti per l'acquisto della cd. “prima casa”, che “entro un anno dall'alienazione del primo immobile per il quale ne aveva fruito, abbia a realizzare su un proprio terreno un fabbricato, dando concreta attuazione al proposito di adibirvi effettivamente la propria abitazione principale ⁽¹⁾”.

Detti principi sono stati ribaditi ulteriormente nelle recenti sentenze della Suprema Corte n. 18214 del 16 settembre 2016 e n. 13550 del 1° luglio 2016, nelle quali la Corte di Cassazione ha ribadito che “deve ritenersi che abbia soddisfatto l'onere di legge il contribuente che, entro un anno dall'alienazione del primo immobile per il quale ne aveva fruito, abbia a realizzare su un proprio terreno un fabbricato, dando poi concreta attuazione al proposito di adibirvi effettivamente la propria abitazione principale. E ciò a prescindere dall'epoca di acquisto di detto terreno -sia essa anteriore o posteriore all'alienazione del primo immobile adibito a “prima casa” - ed in virtù del principio dell'accessione di cui all'art. 934 cod. civ., il quale comporta l'acquisto della proprietà della costruzione ivi realizzata ed incorporata a titolo originario, quale successivo incremento dell'originario immobile posseduto”.

Alla luce del costante orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità si deve quindi ritenere che nel caso in cui venga alienato l'immobile acquistato con i benefici prima casa, la costruzione di un immobile ad uso abitativo, classificabile in una categoria catastale diversa da A1, A8 e A9 ⁽²⁾ da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'alienazione, su di un terreno di cui il contribuente sia già proprietario al momento dell'alienazione dell'immobile agevolato, costituisca presupposto idoneo ad evitare la decadenza dal beneficio.

Ulteriore presupposto è costituito dall'utilizzo del nuovo immobile come dimora abituale del contribuente, come già chiarito con circolare n. 31/E del 7 giugno 2010 ⁽³⁾ e precisato più volte dalla Corte di Cassazione ⁽⁴⁾.

Si invitano le strutture territoriali a riesaminare la controversie pendenti concernenti la materia in esame e, ove l'attività accertativa dell'Ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi a quelli espressi dai giudici di legittimità, ad abbandonare – con le modalità di rito, tenendo conto dello stato e del grado di giudizio – la pretesa tributaria, sempre che non siano sostenibili altre questioni.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni Provinciali e dagli uffici dipendenti.

1) Cassazione, citata sentenza n. 24253 del 27 novembre 2015

2) La normativa sull'agevolazione prima casa è stata modificata dall'art. 10 del D. Lgs. n. 23 del 14 marzo 2011 il quale ha eliminato il riferimento alle caratteristiche “non di lusso” che l'immobile deve possedere per poter beneficiare

dell'agevolazione, così come specificate dal DM del 2 agosto 1969, ed ha vincolato la concessione del beneficio in parola alla classificabilità dell'immobile abitativo nelle categorie catastali diverse da quelle sopra citate (cfr. anche circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014).

- 3)** Sull'argomento cfr. risoluzione n. 30/E del 1 febbraio 2008 e risoluzione n. 44/E del 16 marzo 2004.
- 4)** Si veda al riguardo la sentenza del 10 aprile 2015, n. 7338, laddove è affermato che *“Le agevolazioni fiscali previste dall'art.1, comma 4, nota II bis della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 sono subordinate al raggiungimento dello scopo per cui vengono concesse e, dunque, applicabili laddove gli acquisti delle unità immobiliari siano seguiti dall'effettiva realizzazione dell'intento di abitarvi da parte dell'acquirente”*; in senso conforme ordinanza della Cassazione 30 aprile 2015, n. 8847. Con riferimento al termine entro il quale deve concretizzarsi l'utilizzo dell'immobile come dimora abituale si richiamano le indicazioni fornite con la risoluzione nr. 192 del 6 ottobre 2003.