

RASSEGNA DOCUMENTI DI PRASSI **DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE** **IN TEMA DI AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA"**

A cura della Commissione Studi Tributarî del CNN / Sottogruppo costituito dai Notai: Angelo Piscitello (coordinatore), Amelia Anna Benincaso, Luca Restaino, Alessandro Stefani

PREMESSA

La rassegna vuole essere uno strumento di facile e pronta consultazione per avere a portata di mano brevi estratti dei principali documenti di prassi dell' Agenzia delle Entrate in materia di agevolazioni "prima casa" e poter avere un rapido strumento di supporto per dare immediata risposta ad alcuni dubbi e incertezze che possono presentarsi nell'interpretazione di norme – a volte insidiose – di frequentissima applicazione.

In essa sono riportate esclusivamente le Circolari e le Risoluzioni della Direzione Centrale dell' Agenzia delle Entrate, che esprimono gli orientamenti generali dell'Amministrazione Finanziaria.

Trattandosi di uno strumento con finalità eminentemente pratiche e non di approfondimento, non sono riportati né la giurisprudenza né gli studi del Consiglio Nazionale del Notariato né altri contributi dottrinali.

INDICE

1. Tipologia degli atti traslativi/costitutivi di diritti reali:

- Usucapione
- Leasing
- Appalto

2. Oggetto degli atti traslativi/costitutivi

2A: Diritti:

- Nuda proprietà
- Quota di comproprietà
- Diritto di abitazione (in sede di successione)

2B - Tipologia immobili

- Casa di abitazione non di lusso
- Casa in corso di costruzione
- Terreno su cui realizzare la prima casa
- Immobile locato
- Fabbricato rurale

3. Condizioni per l'acquisto

3A - Richiesta dell'acquirente

- Richiesta da parte del solo coniuge acquirente parte dell'atto in regime di comunione legale
- Richiesta da parte del legale rappresentante
- Richiesta del cittadino straniero
- Richiesta con atto successivo
- Richiesta nel preliminare (soggetto a iva)
- Richiesta nei trasferimenti conseguenti a provvedimenti giudiziari

3B - Ubicazione dell'immobile acquistato

- Comune di residenza dell'acquirente

- Comune diverso da quello di residenza ma nel quale l'acquirente voglia stabilire la residenza entro diciotto mesi
- Residenza diversa di coniugi in comunione legale
- Comune in cui l'acquirente svolge la propria attività
- Comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui l'acquirente dipende
- Cittadini italiani emigrati all'estero
- Personale in servizio permanente presso le Forze Armate e le Forze di Polizia ad ordinamento militare o civile

3C - Impossidenza di altra abitazione

- Titolarità di altra abitazione in comunione col coniuge
- Titolarità di quota indivisa in comunione con soggetti diversi dal coniuge
- Titolarità di usufrutto, uso e abitazione, nuda proprietà di altra abitazione
- Titolarità di altra abitazione concessa in locazione
- Concreta idoneità all'uso abitativo dell'abitazione preposseduta:
- Acquisto nuovo immobile da accorparsi a immobile/i preposseduto/i
- Aliquota agevolata per lavori di ampliamento "prima casa"

3D - Mancata precedente fruizione delle agevolazioni

- Precedente fruizione di agevolazioni per acquisto per successione o donazione
- Precedente acquisto agevolato fatto dal coniuge in comunione legale
- Precedente acquisto agevolato di abitazione non (più) idonea
- Acquisto nuovo immobile da accorparsi a immobile/i preposseduto/i acquistato con agevolazioni

3E - Possidenza di altro immobile ma impegno a cederlo

- Possidenza di immobile acquistato senza agevolazioni "prima casa"
- Nuovo acquisto assoggettabile ad IVA
- Nuovo acquisto per successione o donazione
- Mancata vendita dell'immobile entro l'anno:
- Credito d'imposta per l'acquisto della nuova abitazione

4. Acquisto delle pertinenze della prima casa

- Concetto di pertinenza
- Ubicazione della pertinenza
- Tassatività delle pertinenze (un solo immobile nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7)
- Vendita soggetta a IVA di immobile ad uso abitativo (prima casa) e più immobili pertinenziali della stessa categoria catastale
- Pertinenza di immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa"
- Acquisto a titolo gratuito di pertinenza successivo a quello dell'abitazione agevolata

5. Decadenza

5A - Dichiarazione mendace (originaria o sopravvenuta)

- Mancato trasferimento della residenza per causa di forza maggiore
- Trasferimento della residenza e richiesta di revoca dell'agevolazione
- Svolgimento dell'attività lavorativa nel comune di ubicazione dell'immobile,
- decadenza dall'agevolazione e successivo impegno a trasferire la residenza
- Decadenza dall'agevolazione e decorrenza dei termini per l'accertamento
- Decorrenza del termine iniziale di accertamento nel caso di immobile in corso di costruzione

5B - Cessione nel quinquennio

- Cessione a titolo oneroso o gratuito
- Cessione di parte dell'immobile
- Cessione della nuda proprietà
- Trasferimento nell'ambito degli accordi di separazione o divorzio
- Pertinenze
- Locazione
- Decorrenza del termine quinquennale (assegnazione da cooperativa edilizia)

5C - Mancato riacquisto entro un anno

- Necessità che l'immobile oggetto del secondo acquisto sia adibito ad abitazione principale - Termine per adibire ad abitazione principale l'immobile oggetto del riacquisto
- Non necessità che l'immobile oggetto del secondo acquisto sia acquistato con le agevolazioni "prima casa"
- Riacquisto entro un anno a qualsiasi titolo
- Riacquisto per accessione: costruzione dell'abitazione principale entro un anno
- Insufficienza di un contratto preliminare
- Possibilità che l'immobile oggetto del secondo acquisto sia all'estero
- Possibilità di dichiarare di non voler procedere al riacquisto entro un anno
- Riacquisto e pertinenza
- Decadenza prima casa e credito di imposta

5D - Mancata alienazione entro l'anno della "prima casa" preposseduta

6. Credito di imposta per riacquisto

6A - Formalità per la richiesta del credito di imposta

6B - Tipologia atto di riacquisto

- Riacquisto per donazione o altro atto a titolo gratuito
- Riacquisto a titolo oneroso con atti diversi dalla compravendita

6C - Tipologia alienazione primo immobile

6D - Tipologia acquisto primo immobile

6E - Casi in cui non spetta il credito di imposta

6F - Natura del credito di imposta

6G - Utilizzo del credito di imposta

6H - Pertinenze

6I - Coniugi in comunione legale

6L - Pluralità di vendite successive e credito di imposta cd. "a cascata"

6M - Credito di imposta e imposta di registro minima

6N - Determinazione del credito di imposta

6O - Credito d'imposta anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto

6P - Prescrizione del credito di imposta

7. Dichiarazioni di successione

(1)

TIPOLOGIA DEGLI ATTI
TRASLATIVI/COSTITUTIVI

DI DIRITTI REALI

Usucapione

Risoluzione n. 25/E del 20 marzo 2012:

Nonostante si tratti di un acquisto a titolo originario, con effetto ab origine, cioè sin dall'inizio del possesso ventennale, la verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dalla nota II bis dell'art. 1 della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986 per l'accesso all'agevolazione, andrà effettuata, da parte dell'Amministrazione finanziaria, con riferimento alla data della sentenza con cui viene pronunciato l'acquisto per usucapione dell'immobile da adibire a prima casa e non dalla data da cui si esplicano gli effetti giuridici della medesima.

Leasing

Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016:

L'agevolazione compete anche all'utilizzatore che acquisisca l'immobile tramite leasing.

par. 9.1: anche in caso di acquisizione in leasing non è richiesto che il beneficiario destini l'immobile oggetto di contratto di locazione finanziaria a propria abitazione principale.

par. 9.2: le dichiarazioni possono essere rese dall'utilizzatore sia nell'atto di acquisto dell'immobile da parte della società di leasing intervenendo volontariamente all'atto, sia nel contratto di locazione finanziaria, ma in tal caso è necessario che il contratto di locazione finanziaria venga prodotto per la registrazione unitamente all'atto di trasferimento dell'immobile. Nel caso in cui nel contratto di compravendita nel quale interviene anche l'utilizzatore si faccia riferimento al precedente contratto di leasing stipulato e non registrato, si verifica una ipotesi di enunciazione che comporta l'applicazione dell'imposta di registro anche per la disposizione enunciata in misura fissa trattandosi di contratto soggetto ad IVA.

Appalto

Circolare n. 1/E del 2 marzo 1994

Per il n. 39 della Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, l'aliquota del 4% si applica alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati "Tupini" effettuate nei confronti ... di soggetti per i quali il fabbricato costituisce "prima casa".

Il privato committente deve possedere i requisiti previsti per fruire dell'agevolazione sia nei momenti in cui si considerano effettuate, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, le singole prestazioni rese dall'impresa, sia all'atto della consegna del bene realizzato.

Pertanto il committente dovrà, a tal fine, rendere noto all'appaltatore, al momento di effettuazione di ciascuna prestazione, se possieda o meno i requisiti per usufruire dell'aliquota del 4%. Qualora i requisiti sopra evidenziati non siano posseduti nel momento dell'effettuazione delle singole prestazioni, ma vengano a esistere all'atto della consegna del bene realizzato, l'appaltatore potrà effettuare le rettifiche previste dall'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Risoluzione n. 22/E del 22 febbraio 2011:

I corrispettivi relativi ai lavori extra-capitolato, commissionati dal socio di una cooperativa edilizia che realizza immobili non di lusso concedendo in appalto a terzi i relativi lavori, scontano l'aliquota IVA agevolata del 4 per cento ai sensi del n. 39) della Tabella A, parte seconda, allegata al DPR n. 633 del 1972, sempre che il contribuente abbia reso le prescritte dichiarazioni in ordine alla sussistenza dei requisiti prima casa.

(2)

OGGETTO DEGLI ATTI TRASLATIVI/COSTITUTIVI

2A: DIRITTI

Nuda proprietà

Circolare n. 19/E dell'1 marzo 2001, par. 2.2.1:

Le agevolazioni spettano a condizione che ricorrano tutti i requisiti previsti. poiché l'attuale normativa non richiede più che l'immobile sia adibito a propria abitazione.

Quota di comproprietà

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, par. 2.3:

Nel caso di acquisto reiterato di quote dello stesso immobile, le agevolazioni spettano purché ricorrano gli altri requisiti. Non è di impedimento la circostanza che il contribuente sia già titolare sullo stesso immobile di altra quota o diritto acquistati anche fruendo delle agevolazioni.

Circolare n. 19/E dell'1 marzo 2001, par. 2.2.3:

Le agevolazioni spettano purché in presenza di tutti i requisiti previsti. E infatti, oltre a non esservi un'espressa esclusione normativa, è lo stesso legislatore ad ammettere indirettamente tale possibilità al comma 1 lettera c) della nota II Bis, ove è previsto "che l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote".

Circolare n. 19/E dell'1 marzo 2001, par. 2.2.10:

Il principio vale anche nel caso in cui, a seguito dello scioglimento della comunione legale, uno dei coniugi acquisti la titolarità esclusiva della casa di abitazione già facente parte della comunione. Si può usufruire per detto acquisto delle agevolazioni, sempre che ricorrano tutte le altre condizioni.

Circolare n. 29/E del 2 giugno 1982, par. 18 n. 4:

L'agevolazione compete anche nel caso in cui il compratore, unitamente al coniuge o ad altri comproprietari, proceda all'acquisto dell'intero in modo da diventare comproprietario di una quota indivisa dell'intero. L'agevolazione può essere chiesta da ciascuno dei compratori ricorrendone i requisiti, a prescindere dal fatto che gli altri abbiano diritto o meno all'agevolazione.

Diritto di abitazione (in sede di successione)

Risoluzione n. 29/E del 25 febbraio 2005:

Si ritiene che l'acquisizione in sede di successione del diritto di abitazione della casa adibita a residenza familiare da parte del coniuge superstite può beneficiare dell'agevolazione c.d. "prima casa" a condizione che 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 (nota II bis citata, comma 1, lettere a, b e c).

2B - TIPOLOGIA IMMOBILI

Casa di abitazione non di lusso

Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014:

A decorrere dal 1° gennaio 2014, l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" risulta vincolata, ai fini dell'imposta di registro, alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l'immobile e non più alle caratteristiche individuate dal decreto del Ministro dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

Le categorie catastali per le quali non è possibile fruire delle agevolazioni "prima casa" sono:

- le abitazioni di tipo signorile (cat. A/1),
- le abitazioni in ville (cat. A/8),
- i castelli e i palazzi di eminenti pregi artistici e storici (cat. A/9).

Pertanto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende beneficiare del trattamento agevolato riservato all'acquisto della "prima casa", sarà sufficiente indicare, oltre che la sussistenza delle altre condizioni richieste dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, la classificazione o la classificabilità dell'immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore, che sono:

- le abitazioni di tipo civile (cat. A/2)
- le abitazioni di tipo economico (cat. A/3)
- le abitazioni di tipo popolare (cat. A/4)
- le abitazioni di tipo ultrapopolare (cat. A/5)
- le abitazioni di tipo rurale (cat. A/6)
- le abitazioni in villini (cat. A/7)

- le abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi (cat. A/11)

Le agevolazioni "prima casa" previste per l'acquisto dell'abitazione non possono essere fruite in relazione ad immobili che rientrano in categorie catastali diverse da quelle previste per gli immobili abitativi, come ad esempio, per gli immobili rientranti nella categoria catastale A/10 (Uffici e studi privati).

Resta fermo che le agevolazioni "prima casa" si applicano anche nel caso di trasferimento di immobile in corso di costruzione e per le ipotesi di acquisto contemporaneo di immobili contigui, destinati a costituire un'unica unità abitativa, ovvero di un immobile contiguo ad altra casa di abitazione già acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici "prima casa", sempreché detto acquisto sia finalizzato a costituire con quest'ultima un'unica unità abitativa. Per poter fruire dell'agevolazione, l'immobile risultante dalla riunione delle unità immobiliari acquistate con le agevolazioni, dovrà essere accatastato, ricorrendone i presupposti, nelle categorie da A/2 ad A/7 o A/11, che possono beneficiare dell'agevolazione, con esclusione, dunque delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Casa in corso di costruzione

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

In presenza di tutti i requisiti previsti, l'agevolazione spetta anche all'acquirente di immobile in corso di costruzione che non abbia, una volta ultimato, caratteristiche di lusso (*N.d.R.:* *oggi categorie catastali A/1, A/8, A/9*).

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

Si conferma la spettanza dell'agevolazione ad un immobile in corso di costruzione (cfr. circolare n. 19/E del 2001), purché presenti, seppure in fieri, le caratteristiche di abitazione non di lusso e sia ultimato entro tre anni dalla registrazione dell'atto. 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».

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", l'Agenzia conclude nel senso che anche in questo caso 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, 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".

La verifica della sussistenza dei requisiti dell'agevolazione non può essere differita sine die e il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, deve 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".

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Si riconosce l'agevolazione nel caso di acquisto di immobile non ultimato. Sarà compito dell'ufficio verificare successivamente l'esistenza dei requisiti, compreso quello riguardante la tipologia dell'immobile, che dovrà risultare non di lusso.

Terreno su cui realizzare la prima casa

Risoluzione n. 44/E del 16 marzo 2004:

L'agevolazione non si applica qualora l'acquisto riguardi il terreno su cui realizzare la prima casa sebbene tale acquisto escluda la decadenza se entro un anno dalla vendita sia realizzato un fabbricato idoneo ad abitazione.

Immobile locato

Circolare 2 marzo 1994 n. 1/E, par. 4 n. 4:

Qualora oggetto del contratto sia l'acquisto di un immobile locato, lo stesso rientra - come già precisato in precedenza con la circolare n. 29 del 1982 - nella forma di favore purché ricorrano le altre condizioni previste dalla legge.

Circolare n. 29/E del 2 giugno 1982, par. 18 n. 2

Poiché la legge non richiede più che l'immobile debba essere destinato dal compratore a propria abitazione, è possibile ottenere l'agevolazione anche nel caso di acquisto di abitazione locata a terzi.

Fabbricato rurale

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 par. 3.11.3:

In presenza dei requisiti previsti, trova applicazione l'agevolazione purché il fabbricato o una porzione dello stesso sia idoneo all'utilizzo residenziale e non costituisca pertinenza di un terreno agricolo.

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

È possibile usufruire delle agevolazioni per l'acquisto di «case rurali destinate ad abitazioni, purché queste ultime non costituiscano pertinenze di un terreno agricolo».

NdR: si deve comunque tener conto dell'obbligo di accatastamento dei fabbricati rurali

(3)

CONDIZIONI PER L'ACQUISTO

3A - RICHIESTA DELL'ACQUIRENTE

Richiesta da parte del solo coniuge acquirente parte dell'atto in regime di comunione legale

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, par. 2.1:

Nella ipotesi in cui uno solo dei coniugi (in regime di comunione dei beni) possieda 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 delle agevolazioni.

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 le agevolazioni sull'intero immobile viene espressamente previsto che entrambi i coniugi debbano rendere le dichiarazioni di cui alle lettere b) e c). In merito alla dichiarazione di cui alla lettera a) si ritiene che l'agevolazione compete nei limiti del 50% anche se uno solo dei coniugi ha reso la predetta dichiarazione.

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, par. 2.1.3:

Il precedente acquisto agevolato effettuato da uno solo dei coniugi in regime di comunione legale dei beni è causa di impedimento alla fruizione delle agevolazioni per ambedue i coniugi (cfr. par. 2.2.10 che ribadisce che qualora l'acquirente sia titolare, anche in comunione legale, di una casa di abitazione acquistata in regime agevolato, non può avvalersi dell'agevolazione tributaria in esame).

Richiesta da parte del legale rappresentante

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.10:

L'agevolazione spetta anche se l'immobile viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci purché sussistano tutti i requisiti richiesti dalla legge compreso quello della residenza (conforme a Circolare n. 38/E del 12.08.2005 premessa; Circolare n. 1 del 2.03.1994 par. 1, par. 4 punto 5 e R.M. n. 310482 del 27.11.1989).

Richiesta del cittadino straniero

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

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

par. 1: per tutti i contribuenti che non hanno la cittadinanza italiana l'agevolazione spetta solo se ricorrono tutte le condizioni della Nota 2 Bis ed in particolare se l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi la residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato.

Richiesta con atto successivo

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 par. 3.10:

Qualora il contribuente non abbia reso nell'atto di acquisto le dichiarazioni ... ha la possibilità di rimediare mediante un successivo atto integrativo, redatto secondo le medesime formalità giuridiche del precedente, nel quale dichiarare la sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi richiesti per usufruire delle agevolazioni "prima casa" (conforme a **Risoluzione 2 ottobre 2006, n. 110; circolare n. 38 del 2005**).

Richiesta nel preliminare (soggetto a iva)

Risoluzione n. 187/E del 7 dicembre 2000:

In caso di stipula del contratto preliminare da parte di un promissario acquirente che non aveva i requisiti "prima casa" al momento del preliminare ma che li ha conseguiti all'atto del rogito, è stato precisato che la rettifica di cui all'art. 26 D.P.R. 633/1972 può avvenire anche oltre l'anno dalla stipula del preliminare, e ciò in quanto l'art. 26 richiamato concernente le variazioni dell'imposta o dell'imponibile, individua al secondo comma il limite di un anno come termine per operare le variazioni in diminuzione, nel caso in cui una operazione per la quale sia stata emessa fattura venga meno in tutto o in parte in conseguenza di nullità, annullamento, revoca, rescissione, risoluzione o simili, dipendenti da un sopravvenuto accordo tra le parti o in caso di inesattezza della fatturazione. La rettifica dell'imposta cui si riferisce il quesito in esame esula dalla citata previsione normativa in quanto non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione atteso che al momento della stipula del preliminare, l'imposta è stata correttamente applicata nella misura del 10%. Deve ritenersi pertanto che detta variazione possa essere effettuata a prescindere dal tempo trascorso tra il pagamento dell'acconto e la stipula dell'atto definitivo di acquisto (vedi anche **R.M. 571646 del 24.10.1990**)

Circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, par. 2:

In considerazione dell'eventualità che anteriormente alla stipula dell'atto di acquisto vengano versati acconti del prezzo pattuito, il legislatore ha previsto che la dichiarazione da parte dell'acquirente di non essere in possesso al momento della stipula dell'atto definitivo di acquisto di altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione, possa essere resa, oltre che nello stesso atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare concluso ai sensi dell'art. 1351 del c.c.. Ciò al fine di poter fruire dell'aliquota agevolata in relazione agli acconti corrisposti anteriormente alla stipulazione dell'atto di acquisto. Resta inteso che la dichiarazione eventualmente resa nell'atto preliminare deve essere ripetuta comunque nell'atto definitivo.

Se la dichiarazione non viene resa nel preliminare, le fatture emesse al 10% possono essere rettifiche ai sensi dell'art. 26 D.P.R. 633/1972 onde consentire l'applicazione dell'aliquota del 4% sull'intero corrispettivo della cessione se ricorrono le condizioni per le agevolazioni e queste vengono invocate in sede di atto di acquisto.

Richiesta nei trasferimenti conseguenti a provvedimenti giudiziari

Risoluzione n. 90/E del 17 ottobre 2014:

Nel caso in cui le dichiarazioni necessarie per fruire delle agevolazioni "prima casa" non siano state rese nella sentenza e negli atti del procedimento di accertamento dell'usucapione, i contribuenti interessati potranno, comunque, beneficiare delle predette agevolazioni mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche

diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, da allegare al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione (cfr. anche **circolare 12 agosto 2005, n. 38**).

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Il contribuente che acquisti un fabbricato mediante sentenza dichiarativa di usucapione può usufruire dell'agevolazione "prima casa", limitatamente all'imposta di registro, a condizione che renda, nell'atto introduttivo o nel corso del giudizio le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) della nota II – bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (conforme a **risoluzione 20 marzo 2012, n. 25**).

Circolare n. 370/E del 13 ottobre 2008:

Anche se le dichiarazioni sono state omesse nella domanda di partecipazione all'asta e nell'atto di trasferimento è consentita la concessione delle agevolazioni qualora esse siano rese in una dichiarazione da presentare unitamente alla registrazione.

L'agevolazione prima casa può essere richiesta anche in caso di acquisto dipendente da esecuzione specifica dell'obbligo di concludere un contratto ex art. 2932 del c.c.

3B - UBICAZIONE DELL'IMMOBILE ACQUISTATO

Comune di residenza dell'acquirente

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Non è sufficiente avere la dimora nel Comune dove si effettuerà l'acquisto agevolato ma occorre la residenza o l'intenzione di trasferirla entro 18 mesi (conforme a **risoluzione n. 76 del 2000**)

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Per la residenza fa fede la data della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato al comune sempre che risulti accolta la richiesta di iscrizione nell'anagrafe.

Comune diverso da quello di residenza ma nel quale l'acquirente voglia stabilire la residenza entro diciotto mesi:

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.10:

La dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento, costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di diciotto mesi a pena di decadenza, nel comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta. Il trasferimento della residenza nel termine di legge è requisito costitutivo del diritto alla agevolazione, per cui il mancato adempimento dell'obbligo di trasferimento fa venir meno il diritto all'agevolazione (Conforme a **circolare 1° marzo 2001, n. 19**)

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.10:

La dichiarazione di voler stabilire la residenza deve essere resa a pena di decadenza dall'acquirente nell'atto di acquisto

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

L'obbligo di stabilire la residenza può essere derogato esclusivamente nell'ipotesi in cui il trasferimento è impedito da cause di forza maggiore sopravvenute in un momento successivo a quello di stipula dell'atto; l'ipotesi della forza maggiore ricorre quando sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non potere essere evitato ovvero caratterizzato dalla non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità (conforme a **Risoluzione 10 aprile 2008, n. 140**)

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11:

L'acquirente che ha dichiarato nell'atto di voler trasferire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato con l'agevolazione 'prima casa', e si trova, prima della scadenza dei 18 mesi, nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile. A tal fine è tenuto a presentare un'apposita istanza all'Ufficio presso il quale

è stato registrato l'atto, con la quale revocare la dichiarazione di intenti espressa in atto di voler trasferire la residenza e richiedere la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. L'istanza deve essere presentata sia nel caso in cui l'atto sia stato assoggettato ad imposta di registro che per quelli assoggettati ad IVA. L'ufficio procederà poi alla notifica di apposito avviso di liquidazione dell'imposta dovuta oltre che degli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di compravendita; non è invece dovuta la sanzione pari al 30%, in quanto, entro il termine di 18 mesi dalla data dell'atto, non può essere imputato al contribuente il mancato adempimento dell'impegno assunto, cui consegue la decadenza dall'agevolazione. Decorso il termine di 18 mesi, l'acquirente che non abbia provveduto a trasferire la residenza o a presentare all'ufficio un'istanza per revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto, incorre nella decadenza dall'agevolazione e sarà pertanto tenuto a corrispondere la differenza di imposta, gli interessi e la sanzione, che saranno liquidati dall'Ufficio. Ricorrendone i presupposti, il contribuente potrà accedere all'istituto del ravvedimento operoso, beneficiando di una riduzione della sanzione. (Conforme a **Risoluzione 31 ottobre 2011, n. 105**)

Residenza diversa di coniugi in comunione legale

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, par. 2.1:

Per poter godere delle agevolazioni per intero i requisiti devono sussistere per entrambi i coniugi: ciò comporta che entrambi devono avere la residenza nel Comune.

Comune in cui l'acquirente svolge la propria attività

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 par. 3.11.3:

L'attività può essere di ogni tipo, ivi incluse quelle senza remunerazione, come ad esempio le attività di studio, di volontariato e sportive (conforme a **circolare 2 marzo 1994, n. 1 e Circolare 19/E/2001 par. 2.1.2**)

Camera dei Deputati - Risposta 7 novembre 2012 n. 5-08387:

Anche in presenza di una attività di lavoro subordinato a tempo determinato, l'acquirente può beneficiare, per l'acquisto dell'immobile situato nel comune in cui svolge detta attività, delle agevolazioni «prima casa» sempreché sussistano anche le ulteriori condizioni previste dalla richiamata nota II-bis) dell'articolo 1 della Tariffa, allegata al TUIR.

Comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui l'acquirente dipende

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

L'ipotesi è riferibile al solo lavoro subordinato, con esclusione di qualsiasi altra tipologia di rapporto; lo stesso può essere instaurato anche con un soggetto che non necessariamente riveste la qualifica di imprenditore.

Cittadini italiani emigrati all'estero

(acquisto di prima casa sul territorio italiano)

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.10:

La condizione di emigrato può essere documentata attraverso il certificato di iscrizione all'AIRE o può essere autocertificata dall'interessato mediante autocertificazione resa nell'atto di acquisto, ai sensi dell'art. 46 del DPR 445/2000.

Personale in servizio permanente presso le Forze Armate e le Forze di Polizia ad ordinamento militare o civile

Art. 66 comma 2, legge 21 novembre 2000, n. 342:

Non è richiesta la condizione della residenza nel comune ove è situata l'unità abitativa

Circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, par. 2.2.7

La disposizione di favore risponde alla necessità di valorizzare il ruolo istituzionale svolto dal personale in servizio permanente presso le Forze Armate e le Forze di Polizia anche in considerazione dei frequenti spostamenti che gli stessi sono chiamati ad effettuare sul territorio nazionale, anche in assenza di un ragionevole preavviso, per esigenze connesse al servizio.

3C - IMPOSSIDENZA DI ALTRA ABITAZIONE

Titolarità di altra abitazione in comunione col coniuge

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Nel caso in cui due coniugi, in regime di comunione legale, acquistino un appartamento da adibire ad abitazione principale ma solo uno dei due possedga i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione 'prima casa' (in quanto, ad esempio, l'altro ha già fruito dell'agevolazione in relazione ad un immobile acquistato prima del matrimonio ovvero in regime di separazione dei beni), il beneficio si applica nella misura del 50%, vale a dire limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti richiesti.

L'acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale dei beni comporta l'esclusione dall'agevolazione per entrambi i coniugi di tutti i successivi acquisti di case di abitazione.

Parimenti, è esclusa l'applicabilità dell'agevolazione in parola anche in caso di titolarità, in comunione con il coniuge, di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui si intende acquistare un nuovo immobile.

Se, invece, il precedente acquisto agevolato è stato effettuato da uno dei coniugi in situazioni che permettono di escludere la comproprietà (art. 177 c.c.), l'altro coniuge, cioè quello che non ha fruito dell'agevolazione, può beneficiare del regime di favore per l'acquisto in comunione legale di una casa di abitazione non di lusso per la quota a lui attribuita in presenza delle condizioni cd. 'prima casa'

(conforme a **circolare n. 38 del 2005**).

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, par. 2.2.7.

La titolarità esclusiva dei diritti sull'immobile ad uso abitativo nell'ambito del territorio comunale è equiparata alla titolarità in comunione con il coniuge nello stesso ambito territoriale, escludendo l'applicazione dell'agevolazione in entrambi i casi.

Il precedente acquisto agevolato effettuato da uno solo dei coniugi in regime di comunione legale è causa di impedimento alla fruizione delle agevolazioni per ambedue i coniugi. Comporta, inoltre, che l'impedimento sussiste per entrambi i coniugi anche nel caso in cui uno soltanto dei due risulti titolare esclusivo dei già richiamati diritti sugli immobili acquistati in regime agevolato e detti coniugi procedano ad un nuovo acquisto in regime di comunione legale dei beni.

Per precedente acquisto agevolato fatto dal coniuge si intende quello effettuato in regime di comunione di beni. Tuttavia nel caso in cui, a seguito dello scioglimento della comunione legale, uno dei coniugi acquisti la titolarità esclusiva della casa di abitazione già facente parte della comunione può usufruire per detto acquisto delle agevolazioni, sempreché ricorrano tutte le altre condizioni. (**conforme a Circ. 2.06.1982 n. 29/E**).

Tenuto conto che la norma non qualifica ulteriormente la "comunione con il coniuge" si ritiene che la stessa sia riferibile alla comunione sia legale che convenzionale.

L'agevolazione è preclusa solo se il soggetto e il coniuge siano unici comproprietari dell'intero immobile (in comunione o in separazione dei beni) qualunque sia la percentuale a ciascuno spettante (**conforme a Circ. 2.06.1982 n. 29/E**).

Titolarità di quota indivisa in comunione con soggetti diversi dal coniuge

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

L'agevolazione spetta se si è titolari in comunione con soggetti diversi dal coniuge di diritti reali su beni immobili anche se situati nel medesimo comune in cui si intende procedere al nuovo acquisto, a condizione che detti diritti non siano stati acquistati fruendo dell'agevolazione "prima casa" (conf. **circolare del 01/03/2001 n. 19**).

Qualora il titolare di una quota di diritti immobiliari acquistata fruendo delle agevolazioni proceda all'acquisto di un'ulteriore quota dello stesso immobile può giovare dell'agevolazione tributaria, purché ricorrano le altre condizioni previste dalla specifica normativa agevolativa (conf. **circolare del 01/03/2001 n. 19**).

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

Con riferimento alla medesima casa di abitazione l'agevolazione spetta anche nella seguente ipotesi: acquisto di ulteriori quote di proprietà.

Titolarità di usufrutto, uso e abitazione, nuda proprietà di altra abitazione

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

L'agevolazione spetta anche a chi è titolare della nuda proprietà su altra casa di abitazione situata nello stesso Comune in cui si trova l'immobile che viene acquistato, sempre che tale nuda proprietà non sia stata acquistata con le agevolazioni "prima casa", fatta salva l'ipotesi in cui il nudo proprietario acquisti l'immobile dall'usufruttuario al fine di riunire usufrutto e nuda proprietà (conforme a **Circolare 2.03.1994 n. 1/E cap. 1 par. 4 n. 6, Circolare 12.08.2005 n. 38/E par. 2.2).**

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

Con riferimento alla medesima casa di abitazione l'agevolazione spetta anche nelle seguenti ipotesi:

- . 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.

Circolare n. 1 del 2 marzo 1994, cap. 1 par. 4 n. 6:

L'agevolazione è preclusa a chi sia titolare di un diritto reale che dia il giuridico godimento della cosa. Quindi non solo a chi sia titolare della piena proprietà ma anche a chi abbia usufrutto, uso o abitazione su altra abitazione.

Titolarità di altra abitazione concessa in locazione

Circolare n. 1 del 2 marzo 1994:

Qualora l'acquirente possieda un immobile idoneo ad abitazione dato in locazione, non potrà fruire delle agevolazioni. Il contratto di locazione, infatti, non comporta la perdita del possesso dell'unità immobiliare, in quanto il locatario ha la mera detenzione dell'unità medesima.

Concreta idoneità all'uso abitativo dell'abitazione preposseduta:

Risoluzione n. 107 del 1° agosto 2017:

Si riconosce l'agevolazione nel caso di inidoneità oggettiva all'utilizzo abitativo dell'immobile posseduto ancorchè acquistato con le agevolazioni "prima casa" (nel caso concreto inidoneità dovuta a un evento sopravvenuto - evento sismico). Si ritiene, infatti che, fintanto che permanga la dichiarazione di inagibilità dell'immobile preposseduto, il contribuente potrà beneficiare delle agevolazioni "prima casa" per l'acquisto di un nuovo immobile, in quanto si trova nelle condizioni di poter dichiarare "di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietàsu altra casa di abitazione acquistata...con le agevolazioni...".

La dichiarazione di non essere titolare di diritti reali su altra casa di abitazione sita nel Comune del nuovo acquisto ovvero acquistata con le agevolazioni 'prima casa' deve intendersi riferita, nel caso rappresentato, ad immobili diversi da quello per il quale permane la dichiarazione di inagibilità. Si precisa che qualora, in data successiva al nuovo acquisto agevolato, venga revocata dagli organi competenti la dichiarazione di inagibilità dell'immobile preposseduto, resta comunque acquisito il beneficio goduto dal contribuente per il nuovo immobile in quanto al momento del nuovo acquisto risultavano soddisfatte le condizioni previste dalla normativa in materia di "prima casa" per godere dell'agevolazione.

Risoluzione n. 86 del 20 agosto 2010:

Si prende atto della ordinanza n. 100 dell'8 gennaio 2010 della Corte di Cassazione, che aveva ammesso le agevolazioni in una fattispecie particolare, nella quale il contribuente che intendeva fruire delle agevolazioni "prima casa" risultava già titolare di un locale assolutamente inadatto a fungere da abitazione (di soli 22 mq), ma si precisa che i principi interpretativi espressi dall'ordinanza non sono suscettibili di essere estesi alla fattispecie prospettata nell'istanza di interpello (due vani catastali per tre componenti del nucleo familiare) in quanto si ritiene che ciò non concretizzi una ipotesi di assoluta inidoneità (quale può essere, ad esempio, l'inagibilità) dell'immobile all'uso abitativo.

Circolare n. 1 del 2 marzo 1994:

Qualora l'acquirente risulti già proprietario di un immobile non idoneo ad abitazione, ad esempio un fabbricato classificato in categoria A10 destinato ad ufficio, l'agevolazione può essere concessa.

Acquisto nuovo immobile da accorpare a immobile/i preposseduto/i

Risoluzione n. 154/E del 19 dicembre 2017:

Le agevolazioni 'prima casa' devono essere riconosciute anche nel caso di acquisto di un appartamento da accorpare ad altri due appartamenti preposseduti. Non è di ostacolo la circostanza che uno degli immobili preposseduti sia stato acquistato senza fruire delle agevolazioni in commento se le agevolazioni per detto acquisto non potevano essere richieste, in quanto il contribuente risultava già titolare, al momento della stipula dell'atto di trasferimento, di altro immobile agevolato. Il tutto a condizione che si proceda alla fusione delle tre unità immobiliari e che l'abitazione risultante dalla fusione non rientri nelle categorie A/1, A/8 o A/9.

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Acquisto di appartamenti contigui e ampliamento: l'agevolazione 'prima casa' spetta anche in caso di acquisto contemporaneo di immobili contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa, ovvero di un immobile contiguo ad altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici c.d. 'prima casa' e finalizzato a costituire con quest'ultima un'unica unità abitativa. Ovviamente il beneficio spetta, purché sussistano tutti i requisiti e le condizioni previste dalla nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR. L'abitazione risultante dall'unione di detti immobili deve mantenere le caratteristiche non di lusso. Nel caso di acquisto di immobile contiguo ad altra casa di abitazione già posseduta, il contribuente non dovrà rendere la dichiarazione di non possedere altro immobile o quota di immobile acquistato con i benefici 'prima casa' (conforme a **circolare n. 38 del 2005**).

Circolare n. 31/E del 7 giugno 2010:

L'agevolazione va riconosciuta anche nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia fruito delle agevolazioni "prima casa" per l'acquisto dell'abitazione da ampliare non per la mancanza di una previsione normativa che riconoscesse il trattamento di favore ma perché risultava già titolare, al momento della stipula del precedente atto di trasferimento, di altro immobile acquisito con le agevolazioni "prima casa".

Risoluzione n. 142 del 4 giugno 2009:

Le agevolazioni "prima casa" possono applicarsi all'atto di trasferimento di un immobile destinato all'ampliamento di un'abitazione precedentemente acquisita senza fruire del regime di favore, in quanto non previsto dalla normativa vigente *ratione temporis*.

Risoluzione n. 25 del 25 febbraio 2005:

Le agevolazioni prima casa possono riguardare anche alloggi risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinate dagli acquirenti, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa (conf. **circolare del 12/08/2005 n. 38**)

Aliquota agevolata per lavori di ampliamento "prima casa"

Circolare n. 19 del 1° marzo 2001:

Alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto lavori di ampliamento della c.d. "prima casa" si applica l'aliquota ridotta del 4% qualora il committente dei lavori di ampliamento non possieda un'altra abitazione nel medesimo comune, diversa da quella che va ad ampliare.

In tal caso egli risulta legittimato a dichiarare all'appaltatore di non essere titolare di diritti reali su altra abitazione nel comune poichè la nuova realizzazione ampliativa non può considerarsi "altra abitazione" rispetto a quella oggetto dell'ampliamento. Ciò solo nel caso in cui i lavori effettuati rimangano contenuti nell'ambito del semplice ampliamento.

Devono quindi ricorrere le seguenti condizioni:

- i locali di nuova realizzazione non devono configurare una nuova unità immobiliare nè devono avere consistenza tale da poter essere destinati a costituire una nuova unità immobiliare;
- l'abitazione deve conservare, anche dopo l'esecuzione dei lavori di ampliamento, le caratteristiche non di lusso.

3D - MANCATA PRECEDENTE FRUIZIONE DELLE AGEVOLAZIONI

Precedente fruizione di agevolazioni per acquisto per successione o donazione

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 5.4:

Nel caso in cui il beneficiario sia già titolare di un bene acquistato per successione o donazione godendo delle agevolazioni, è possibile richiedere le agevolazioni per l'acquisto a titolo oneroso di un altro immobile, purchè questo sia sito in altro Comune (**conforme a Circ. 7.05.2001 n. 44/E**).

Risoluzione n. 86/E del 4 luglio 2017:

Non è possibile chiedere nuovamente le agevolazioni nel caso in cui il contribuente che ha già fruito delle agevolazioni "prima casa" in sede di acquisto a titolo oneroso proceda all'acquisto a titolo gratuito di un nuovo immobile.

Precedente acquisto agevolato fatto dal coniuge in comunione legale

Risoluzione n. 86/E del 20 agosto 2010:

Con riferimento all'ipotesi in cui uno solo dei coniugi in comunione legale sia in possesso dei requisiti si conferma che le agevolazioni spettano soltanto relativamente alla quota di metà: "(...) come peraltro precisato con circolare n. 38 del 12 agosto 2005, nell'ipotesi in cui uno solo dei due coniugi, in regime di comunione di beni, possieda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione "prima casa" (in quanto l'altro coniuge prima del matrimonio ha acquistato una abitazione avvalendosi di detta agevolazione) il beneficio fiscale risulta 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". **Circolare n. 19/E del 1°**

marzo 2001, par. 2.1.3:

Preclude l'agevolazione anche un precedente acquisto fatto dall'altro coniuge in comunione legale. In tal caso, per effetto della comunione, il coniuge ha acquistato la titolarità del 50% del bene e quindi ha goduto del 50% delle agevolazioni, sebbene non sia intervenuto all'atto.

Precedente acquisto agevolato di abitazione non (più) idonea

Risoluzione n. 86/E del 20 agosto 2010:

L'agevolazione non compete in caso di precedente acquisto agevolato di immobile non adeguato alle esigenze abitative della propria famiglia atteso che nella specie manca il requisito della non possidenza di altro immobile nel Comune in cui è situato l'immobile da acquistare e che il concetto di idoneità non è più contemplato dalla normativa in vigore.

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, par. 2.2.5.:

L'agevolazione non compete qualora l'acquirente sia titolare di una altra casa di abitazione acquistata godendo delle agevolazioni, di fatto utilizzata per uso diverso ed in tal caso anche se sia stato fatto un regolare cambio di destinazione.

Acquisto nuovo immobile da accorpare a immobile/i preposseduto/i acquistato con agevolazioni

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Per conseguire l'agevolazione per l'immobile da accorpare devono ricorrere i requisiti (ubicazione e non possidenza nello stesso Comune di altra abitazione) ad eccezione della novità nel godimento dell'agevolazione in relazione alla quale l'acquirente non dovrà rendere la relativa dichiarazione in atto (**conforme a Circolare 12.08.2005 n. 38/E par. 3.4**)

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, par. 3.4:

L'agevolazione spetta anche per l'acquisto di un altro appartamento contiguo o di una porzione di appartamento contiguo, destinati ad essere incorporati nella abitazione già precedentemente acquistata con le agevolazioni prima casa allo scopo di costituire unica entità abitativa.

3E - POSSIDENZA DI ALTRO IMMOBILE MA IMPEGNO A CEDERLO

comma 4 bis della nota II bis all'art. 1 della tariffa parte I DPR 131/86

Possidenza di immobile acquistato senza agevolazioni "prima casa"

Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016:

L'acquisto di una abitazione sita in un Comune nel quale l'acquirente è già titolare di altra abitazione, acquistata senza fruire delle agevolazioni per la "prima casa", non può beneficiare di tali agevolazioni, anche se l'acquirente si impegna a vendere, entro un anno dal nuovo acquisto, l'immobile preposseduto.

La nuova previsione inserita nella Nota II- bis dell'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al Testo Unico dell'imposta di Registro consente, infatti, di derogare alle condizioni stabilite dalla citata Nota, nel solo caso in cui l'acquirente risulti già proprietario di un immobile acquistato fruendo delle agevolazioni "prima casa".

Si segnala però, anche per le sue motivazioni cui si rinvia, la **Risposta a quesito n. 123 del 21 dicembre 2018**, che ha dato risposta positiva all'interpello di un soggetto che era proprietario di un'abitazione nel Comune di residenza acquistata nel 1971 (senza agevolazioni "prima casa", all'epoca non esistenti) e riteneva ciò non ostativo alla possibilità di beneficiare, immediatamente, delle agevolazioni "prima casa" in relazione ad altra abitazione nello stesso Comune ereditata dal padre, assumendo l'impegno a cedere l'immobile acquistato nel 1971 entro un anno dall'apertura della successione del padre.

Nuovo acquisto assoggettabile ad IVA

Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016:

L'estensione dell'agevolazione 'prima casa' spetta anche nel caso che il nuovo acquisto sia imponibile IVA.

Nuovo acquisto per successione o donazione

Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016:

L'estensione dell'agevolazione 'prima casa' spetta anche nel caso di nuovo acquisto per successione o donazione; nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione con cui si acquista il nuovo immobile in regime agevolato, dovrà risultare l'impegno a vendere entro l'anno l'immobile preposseduto.

Mancata vendita dell'immobile entro l'anno:

Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016:

Il contribuente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto potrà, entro l'anno stabilito per la rivendita, proporre apposita istanza all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare l'impegno assunto al trasferimento dell'immobile, e conseguentemente richiedere la riliquidazione dell'imposta dovuta, oltre che degli interessi. Nel diverso caso in cui sia decorso l'anno dal nuovo acquisto agevolato senza che si sia proceduto alla vendita dell'immobile preposseduto, si verifica la decadenza dall'agevolazione fruita in sede di acquisto e, pertanto, oltre all'imposta ed ai relativi interessi, trova applicazione anche la sanzione del 30 per cento.

Credito d'imposta per l'acquisto della nuova abitazione

Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016:

Il credito di imposta di cui al L'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 spetta al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto. All'atto di acquisto del nuovo immobile con le agevolazioni 'prima casa' il contribuente potrà, quindi, fruire del credito di imposta per l'imposta dovuta in relazione al nuovo acquisto nel limite, in ogni caso, dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto.

(4)
ACQUISTO DELLE PERTINENZE
DELLA PRIMA CASA

Concetto di pertinenza

Risoluzione n. 149/E dell'11 aprile 2008:

Ai fini fiscali, non esiste una nozione di pertinenza divergente da quella di cui agli articoli 817 e seguenti del codice civile, secondo cui: "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".

In definitiva, presupposti fondamentali per la sussistenza del c.d. vincolo pertinenziale sono due: l'"elemento soggettivo", rappresentato dalla volontà effettiva di creare un vincolo di strumentalità e complementarietà funzionale tra due beni; l'"elemento oggettivo", consistente nel rapporto funzionale corrente tra la cosa principale e quelle accessorie.

Ubicazione della pertinenza

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.2:

Si ritiene che il requisito della "destinazione a servizio" sia un elemento essenziale e che, per soddisfare tale requisito, è necessario che la pertinenza sia posta in prossimità dell'abitazione principale acquistata con l'agevolazione "prima casa". Conf. **Circolare del 01/03/2001 n. 19.**

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

L'agevolazione 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".

Tassatività delle pertinenze

(un solo immobile nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7)

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.2:

Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali:

- C/2 (magazzini e locali di deposito)
- C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse)
- C/7 (tettoie chiuse o aperte).

L'elencazione delle categorie catastali deve reputarsi tassativa e, per tale ragione, l'agevolazione in parola compete esclusivamente per non più di una delle pertinenze ricadenti nelle citate categorie catastali.

Risoluzione n. 32/E del 16 febbraio 2006:

Il regime di favore c.d. "prima casa" si estende ai terreni, quali aree scoperte pertinenziali, solo ove gli stessi risultino "graffati" al fabbricato e cioè censiti al catasto urbano unitamente al bene principale.

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

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.

Vendita soggetta a IVA
di immobile ad uso abitativo (prima casa)
e più immobili pertinenziali della stessa categoria catastale
Circolare n. 10/E del 12 marzo 2010:

L'imposta di registro in misura fissa trova applicazione una sola volta per il trasferimento dell'immobile principale e delle relative pertinenze a prescindere dall'aliquota IVA, anche differente, alle stesse applicabile.

L'esistenza del vincolo pertinenziale evidenziato nell'atto di cessione vale a qualificare come non strumentali le pertinenze medesime ancorché rientranti nelle categorie catastali che contraddistinguono i fabbricati strumentali, per cui anche le imposte ipotecaria e catastale devono essere applicate una sola volta nella misura fissa.

Risoluzione n. 139/E del 20 giugno 2007:

L'aliquota IVA agevolata del 4% trova applicazione solo per una delle due pertinenze in quanto le stesse appartengono alla stessa categoria catastale. La seconda pertinenza deve essere trattata, ai fini delle imposte indirette, come un fabbricato abitativo diverso dalla prima casa; sconta l'aliquota IVA del 10% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa.

**Pertinenza di immobile
acquistato con le agevolazioni "prima casa"**

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.2:

Sono escluse dall'agevolazione le pertinenze poste a servizio di un bene non acquistato con le agevolazioni, fatte salve le seguenti eccezioni:

- pertinenze di abitazioni acquistate da imprese costruttrici senza applicazione dell'aliquota IVA agevolata perché poste in essere prima del 22 maggio 1993 (data in cui è stata soppressa l'applicazione dell'aliquota del 4 % prevista per tutte le cessioni di abitazioni effettuate dai costruttori ed è stata limitata l'applicazione di tale aliquota alle sole ipotesi di acquisto della prima casa); (conf. **circolare n. 31/E del 7 giugno 2010, circolare n. 19/E del 01/03/2001**);
- pertinenze poste al servizio di un bene non agevolato in quanto acquistato prima dell'entrata in vigore della legge 22 aprile 1982, n. 168 che ha introdotto l'agevolazione in questione (conf. **circolare n. 31/E del 7 giugno 2010**);
- pertinenza di immobile acquisito allo stato rustico, per il quale non si è fruito dell'agevolazione 'prima casa', se all'epoca dell'acquisto sussistevano, comunque, le condizioni soggettive ed oggettive richieste ai fini della fruizione dell'agevolazione (v. **circolare n. 31/E del 7 giugno 2010**).

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

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

È concedibile l'agevolazione a chi, dopo aver acquistato a titolo gratuito un'abitazione avvalendosi delle agevolazioni "prima casa", acquisti, sempre a titolo gratuito, una pertinenza.

**(5)
DECADENZA**

**5A - DICHIARAZIONE MENDACE
(ORIGINARIA O SOPRAVVENUTA)**

**Mancato trasferimento della residenza
per causa di forza maggiore**

Risoluzione n. 140/E del 10 aprile 2008:

Il mancato stabilimento nel termine di legge della residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato con l'agevolazione "prima casa" non comporta decadenza dall'agevolazione qualora tale evento sia dovuto ad una causa di forza maggiore, sopraggiunta in un momento successivo rispetto a quello di stipula dell'atto di acquisto dell'immobile.

Trasferimento della residenza e

richiesta di revoca dell'agevolazione

Risoluzione n. 105/E del 31 ottobre 2011:

Laddove sia ancora pendente il termine di diciotto mesi per il trasferimento della residenza, l'acquirente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile. A tal fine, l'acquirente che non intende adempiere all'impegno assunto in atto è tenuto a presentare una apposita istanza all'ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, con la quale revoca la dichiarazione d'intenti espressa in atto di volere trasferire la propria residenza nel comune nel termine di diciotto mesi dall'acquisto e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione.

Si precisa che tale istanza deve essere presentata sia nel caso in cui l'atto per il quale si sia fruito delle agevolazioni "prima casa" sia stato assoggettato ad imposta di registro che per quelli assoggettati ad IVA.

A seguito della presentazione dell'istanza, l'ufficio procederà alla riliquidazione dell'atto di compravendita ed alla notifica di apposito avviso di liquidazione dell'imposta dovuta oltre che degli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di compravendita.

Non trova, invece, applicazione la sanzione pari al 30 per cento di cui all'art. 1, quarto comma, della Nota II -bis) allegata al TUR in quanto, entro il termine di diciotto mesi dalla data dell'atto non può essere imputato al contribuente il mancato adempimento dell'impegno assunto, cui consegue la decadenza dall'agevolazione.

Decorso il termine di diciotto mesi dalla data dell'atto senza che il contribuente abbia provveduto a trasferire la residenza o a presentare all'ufficio dell'Agenzia una istanza con la quale revoca la dichiarazione di intenti di cui sopra, si verifica la decadenza dall'agevolazione "prima casa" fruita in sede di registrazione dell'atto.

Svolgimento dell'attività lavorativa nel comune di ubicazione dell'immobile, decadenza dall'agevolazione e successivo impegno a trasferire la residenza

Risoluzione n. 53/E del 27 aprile 2017:

Ai fini della fruizione delle agevolazioni prima casa, se non viene assolto il requisito dichiarato dalla parte acquirente in atto, dello svolgimento dell'attività lavorativa nel comune di ubicazione dell'immobile, questi può dichiarare di voler beneficiare delle agevolazioni "prima casa" assumendo l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato, nel termine di 18 mesi dall'acquisto agevolato, nell'ipotesi in cui detto termine di 18 mesi risulti ancora pendente. Tale atto, redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'atto originario, deve essere prodotto per la registrazione presso l'ufficio in cui è stato registrato l'originario atto di acquisto. La rettifica può essere effettuata dal contribuente anche in data successiva alla registrazione dell'atto di acquisto, a condizione che non venga arrecato pregiudizio all'attività di controllo svolta dall'Ufficio. Tale rettifica potrà essere effettuata dal contribuente sempreché l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente non abbia già disconosciuto, con apposito avviso di liquidazione, le agevolazioni prima casa rilevando la mancanza del presupposto dello svolgimento dell'attività lavorativa nel comune in cui è sito l'immobile acquistato.

Decadenza dall'agevolazione e decorrenza dei termini per l'accertamento

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, par. 3.3:

Il caso di decadenza dall'agevolazione richiede l'avviso di liquidazione della maggior imposta deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni.

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).

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; in questo caso 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.

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

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, par. 5.1:

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".

La decadenza triennale si computa dalla data di ultimazione dei lavori; la verifica della sussistenza dei requisiti dell'agevolazione non può però essere differita sine die; il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, deve dimostrare l'ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell'atto. Solo successivamente 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".

5B - CESSIONE NEL QUINQUENNIO

Cessione a titolo oneroso o gratuito

Circolare 19/E del 1° marzo 2001, parte prima, par. 1.7:

La norma agevolativa c.d. "prima casa" prevede la decadenza dal beneficio sia per i trasferimenti degli immobili a titolo oneroso che per quelli a titolo gratuito che intervengano prima del decorso del termine di cinque anni dal loro acquisto (comma 4 della nota II-bis all'art. 1 della tariffa, parte prima, del citato testo unico dell'imposta di registro) (**Conforme Circolare n. 7/E del 16.3.1994**)

Cessione di parte dell'immobile

Risoluzione n. 31/E del 16 febbraio 2006:

La rivendita come unità abitativa indipendente di una quota parte di una abitazione acquistata con i benefici "prima casa" e del box, prima del decorso del termine quinquennale, determina la decadenza parziale dal beneficio limitatamente alla parte di immobile ceduto ed al box, nonostante l'idoneità dell'immobile che resta di proprietà del venditore a soddisfare le necessità abitative della sua famiglia. Di conseguenza, sul valore del bene trasferito sono dovute le imposte (di registro, ipotecaria e catastale) ordinarie e la sanzione del 30 per cento delle maggiori imposte dovute.

Cessione della nuda proprietà

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Si decade parzialmente dall'agevolazione in parola qualora si venda esclusivamente la nuda proprietà dell'immobile acquistato con l'agevolazione.

Risoluzione n. 213/E dell'8 agosto 2007:

Quando l'operazione viene posta in essere prima del decorso del quinquennio dalla data dell'acquisto la cessione della nuda proprietà comporta la decadenza dai benefici in questione. La perdita del beneficio riguarda la parte di prezzo corrispondente al diritto parziario ceduto. In particolare, si applicheranno al prezzo dichiarato nell'atto di acquisto i coefficienti per la determinazione dei diritti di usufrutto, di cui al prospetto dei coefficienti allegato al TUR n. 131 del 1986, con riferimento alla data in cui il diritto è stato acquisito.

Trasferimento nell'ambito degli accordi di separazione o divorzio

Circolare n. 27/E del 21 giugno 2012:

Si ritiene che il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74, secondo cui sono esenti dall'imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa "Tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio ..." possa trovare applicazione anche al fine di escludere il verificarsi della decadenza dalle agevolazioni "prima casa" fruite in sede di acquisto, qualora, in adempimento di un obbligo assunto in sede di separazione o divorzio, uno dei coniugi ceda la propria quota dell'immobile all'altro, prima del decorso del termine quinquennale. Il trasferimento al coniuge concretizza, infatti, un atto relativo "al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio". Si precisa che la decadenza dall'agevolazione è esclusa a prescindere dalla circostanza che il coniuge cedente provveda o meno all'acquisto di un nuovo immobile.

La decadenza dall'agevolazione "prima casa" può essere esclusa anche nel diverso caso in cui l'accordo omologato dal tribunale preveda che entrambi i coniugi alienino a terzi la proprietà dell'immobile, con rinuncia da parte di uno dei coniugi a favore dell'altro, all'incasso del ricavato della vendita; in tal caso, tuttavia, la decadenza può essere esclusa solo nel caso in cui il coniuge - al quale viene assegnato l'intero corrispettivo derivante dalla vendita - riacquisti, entro un anno dall'alienazione, un altro immobile da adibire ad abitazione principale. Infatti, ancorché in relazione all'atto di trasferimento dell'immobile a terzi non trovi applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 (in quanto il contratto di compravendita non trova la propria causa nel procedimento di separazione e divorzio), occorre comunque considerare che, nel caso in esame, il coniuge tenuto a riversare le somme percepite dalla vendita all'altro coniuge non realizza, di fatto, alcun arricchimento dalla vendita dell'immobile. Il ricavato della vendita è, infatti, percepito interamente dall'altro coniuge in capo al quale resta fermo, conseguentemente, l'onere di procedere all'acquisto di un altro immobile, da adibire ad abitazione principale.

Si rileva, inoltre, che il coniuge cedente, sia nel caso in cui trasferisca la propria quota dell'immobile all'altro coniuge sia nel caso in esame in cui ceda a terzi l'immobile e riversi il ricavato della vendita all'altro coniuge, si priva del bene posseduto a favore dell'altro e, pertanto, non appare coerente un diverso trattamento fiscale delle due operazioni. Tale soggetto non è, quindi, tenuto ad acquistare un nuovo immobile per evitare la decadenza.

Come chiarito, sull'altro coniuge che percepisce l'intero corrispettivo della vendita incombe l'obbligo di riacquistare, entro un anno dall'alienazione, un altro immobile da adibire ad abitazione principale, secondo le regole ordinarie. Solo in tale ipotesi, non si verifica la decadenza dal regime agevolativo "prima casa" fruito in relazione all'acquisto della casa coniugale.

Pertinenze

Circolare 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Con riferimento al caso della vendita nel quinquennio di una pertinenza acquistata usufruendo dell'agevolazione "prima casa" si rappresenta quanto segue.

Con la circolare n. 31 del 2010 è stato precisato che, in base a quanto previsto dal comma 4 della nota II - bis dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, per evitare la decadenza il riacquisto deve riguardare "un altro immobile da adibire a propria abitazione principale"; l'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, inoltre, accorda il credito d'imposta qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato fruendo dell'agevolazione

"prima casa" venga acquistata un'altra casa di abitazione non di lusso, beneficiando dello stesso regime di favore.

È evidente, quindi, che sia in ordine alla conferma dell'agevolazione "prima casa" di cui al menzionato comma 4 della nota II-bis all'articolo 1, sia in ordine alla possibilità di fruire del credito d'imposta, il requisito essenziale è che il riacquisto abbia ad oggetto un altro immobile abitativo.

Nell'ipotesi, pertanto, di vendita nel quinquennio della pertinenza acquistata usufruendo dell'agevolazione "prima casa", l'acquisto di un bene diverso dalla casa da destinare ad abitazione principale - e dunque l'acquisto di un'altra pertinenza, appartenente o meno alla medesima categoria catastale della precedente - non soddisfa le condizioni poste dalla norma per la conferma dell'agevolazione "prima casa", non evita dunque la decadenza dall'agevolazione in discorso e non attribuisce la possibilità di fruire del credito d'imposta.

Locazione

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

La locazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione in parola non comporta la decadenza, in quanto non si ha la perdita del possesso dell'immobile (conf. **Circolare n. 1/E del 1994**).

Decorrenza del termine quinquennale (assegnazione da cooperativa edilizia)

Risoluzione n. 67/E del 17 marzo 2009:

Il periodo quinquennale di inalienabilità decorre dalla data del rogito notarile che dà luogo al trasferimento del diritto reale di proprietà dalla cooperativa al socio assegnatario. L'atto di assegnazione provvisoria è idoneo a dar luogo al trasferimento del diritto di proprietà dell'alloggio.

5C - MANCATO RIACQUISTO ENTRO UN ANNO

Necessità che l'immobile oggetto del secondo acquisto sia adibito ad abitazione principale - Termine per adibire ad abitazione principale l'immobile oggetto del riacquisto

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

La normativa non fissa un termine entro il quale l'acquirente, dopo aver proceduto al riacquisto entro un anno, deve fissare nel nuovo immobile la propria abitazione principale. In ogni caso l'acquirente non deve dilazionare eccessivamente il suo proposito di trasloco, anche in presenza di diritti di godimento di terzi vantati sulla nuova abitazione e, comunque, non oltre i tre anni previsti per l'accertamento ed il recupero eventuale delle imposte (conf. **Risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192**)

Risoluzione n. 192/E del 6 ottobre 2003:

Se l'abitazione acquistata in regime di favore viene trasferita, per atto a titolo oneroso o gratuito, entro i cinque anni dalla data dell'acquisto, il beneficiario dell'agevolazione decade dalla stessa e deve corrispondere le maggiori imposte e la relativa sanzione. È tuttavia possibile evitare tale decadenza acquistando - entro un anno dall'alienazione dell'immobile agevolato - altro immobile da adibire a propria abitazione principale. È quindi indispensabile che il nuovo immobile acquistato sia destinato ad abitazione principale dell'acquirente.

La carenza di scadenze predeterminate per l'attuazione del proposito abitativo dell'acquirente comporta che quest'ultimo debba attenersi a parametri di ragionevolezza e di buona fede, in quanto la concreta utilizzazione dell'immobile può essere sia immediatamente successiva al contratto di compravendita, ma può anche implicare un certo lasso di tempo, correlato alle circostanze del caso di specie.

Si deve ritenere che quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio, il contribuente, se voleva beneficiare delle agevolazioni fiscali, doveva avere realizzato la finalità dichiarata "di destinare ad abitazione l'immobile acquistato".

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.10:

Il cambio di residenza deve ritenersi avvenuto nella data in cui l'interessato rende al Comune la dichiarazione di trasferimento (conforme a **circolare n. 38 del 2005**).

Non necessità che l'immobile oggetto del secondo acquisto sia acquistato con le agevolazioni "prima casa"

Circolare n. 31/E del 7 giugno 2010:

Non risulta ostativa alla conservazione dell'agevolazione "prima casa", fruita in relazione all'acquisto del primo immobile, la circostanza che tra il primo acquisto agevolato ed il successivo riacquisto infrannuale, il contribuente sia entrato in possesso di altro immobile nello stesso comune in cui è situato quello che si intende riacquistare.

Riacquisto entro un anno a qualsiasi titolo

Risoluzione n. 49/E dell'11 maggio 2015:

Il riacquisto a titolo gratuito di altro immobile – entro un anno dall'alienazione – è idoneo ad evitare la decadenza dal beneficio. Resta fermo l'ulteriore requisito dell'utilizzo del nuovo immobile come dimora abituale del contribuente.

Devono considerarsi quindi superate le indicazioni fornite con precedenti documenti di prassi (Circolare 18/E del 29.5.2013 par. 3.11.3; circolare 26 gennaio 2001, n. 6; risoluzione 3 aprile 2008, n. 125).

Circolare 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Non si decade dall'agevolazione "prima casa" ed inoltre si ha diritto al credito d'imposta in argomento qualora si riacquisti a titolo oneroso, entro un anno, un'altra abitazione (a qualsiasi titolo) da adibire a propria abitazione principale. L'espressione ampia usata dal legislatore, quindi, include tra gli atti che possono beneficiare del credito di imposta anche gli acquisti di un nuovo immobile mediante assegnazione provvisoria in via esclusiva a proprietà divisa da parte di una cooperativa o l'acquisto sullo stesso di qualsiasi diritto reale di godimento. Il beneficio del credito è riconosciuto a condizione che sussistano i requisiti soggettivi ed oggettivi in capo all'acquirente, che li dichiari nel verbale di assegnazione da sottoporre a registrazione per avere data certa dell'assegnazione (conf. **Risoluzione n. 87 dell'11 luglio 2005**).

Riacquisto per accessione:

costruzione dell'abitazione principale entro un anno

Risoluzione n. 13/E del 26 gennaio 2017:

Alla luce del costante orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità (Cass., 27 novembre 2015, n. 24.253; Cass., 12 marzo 2015, n. 8.847; Cass., 16 settembre 2016, n. 18214; Cass., 1 luglio 2016, n. 13.550) si deve 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, 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 e precisato più volte dalla Corte di Cassazione.

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3:

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale. In tal caso, per non incorrere nella decadenza dal beneficio, è richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. È sufficiente che lo stesso entro l'anno venga ad esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico. Deve esistere, quindi, un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura per evitare di incorrere nella decadenza. (conf. **circolare n. 38 del 2005; risoluzione 16 marzo 2004, n. 44**).

Insufficienza di un contratto preliminare

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11:

Non è soddisfatto il requisito del riacquisto di altro immobile entro un anno dalla vendita del primo, nel caso in cui, per il riacquisto della "prima casa", venga stipulato, entro l'anno dalla vendita del primo, un contratto preliminare, in quanto questa fattispecie negoziale non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo.

Risoluzione n. 66/E del 3/5/2004:

Condizione essenziale per non incorrere nella decadenza di cui al comma 4 e per beneficiare al contempo del credito d'imposta di cui al citato articolo 7 è che, entro l'anno dalla precedente vendita, si proceda alla stipulazione di un atto con effetti reali (quale il contratto di compravendita), per effetto del quale si acquisti la proprietà di un nuovo immobile. Il contratto preliminare di vendita di un immobile non produce l'effetto reale del trasferimento del bene, ma soltanto quello obbligatorio di concludere il contratto definitivo; soltanto alla stipula di quest'ultimo si produce l'effetto traslativo del bene. Con la stipula di un contratto preliminare di vendita non risulta di conseguenza soddisfatta la condizione del riacquisto di altro immobile entro un anno dalla vendita del primo, di cui alla richiamata nota II-bis del comma 4, né potrà beneficiarsi del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

Possibilità che l'immobile oggetto del secondo acquisto sia all'estero

Circolare n. 31/E del 7 giugno 2010:

Non risulta ostativa alla conservazione dell'agevolazione "prima casa", fruita in relazione all'acquisto del primo immobile, la circostanza che l'immobile oggetto del riacquisto sia situato in uno Stato estero, sempreché sussistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentano di verificare che effettivamente l'immobile acquistato all'Estero sia stato adibito a dimora abituale.

Possibilità di dichiarare

di non voler procedere al riacquisto entro un anno

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11:

Il contribuente che non intende adempiere all'impegno di procedere all'acquisto di un nuovo immobile è tenuto a presentare una apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita dell'immobile acquistato con agevolazione "prima casa". Con tale dichiarazione il soggetto interessato manifesta espressamente la sua intenzione di non voler procedere all'acquisto di un nuovo immobile entro i dodici mesi e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. In questo caso, il contribuente sarà tenuto al versamento della differenza tra l'imposta pagata e quella ordinariamente dovuta, oltre al pagamento degli interessi. Decorso il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile senza che il contribuente abbia proceduto all'acquisto di un nuovo immobile ovvero abbia comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate l'intenzione di non procedere al nuovo acquisto, si verifica la decadenza del beneficio "prima casa" goduto al momento del primo acquisto. In tal caso, l'interessato può, comunque, beneficiare, in presenza dei requisiti richiesti, dell'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, che dispone, al comma 1, che "La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza".

Risoluzione n. 112/E del 27 dicembre 2012:

Il contribuente può manifestare la sua intenzione di non procedere all'acquisto di un nuovo immobile mediante presentazione di un'apposita istanza all'ufficio presso il quale l'atto di vendita dell'immobile acquistato con il beneficio è stato registrato, chiedendo la riliquidazione dell'imposta dovuta. Successivamente, l'ufficio procederà alla predetta riliquidazione dell'atto di compravendita ed alla notifica dell'avviso di liquidazione dell'imposta dovuta e degli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di acquisto dell'immobile oggetto di agevolazione, senza applicare la sanzione del 30 per cento.

Riacquisto e pertinenza

Risoluzione n. 30/E del 1 febbraio 2008:

Il trasferimento della pertinenza prima del decorso del quinquennio dall'acquisto comporta la decadenza dell'agevolazione fruita, non operando, a salvaguardia della stessa, il comma 4 della nota II-bis, posta in calce all'articolo 1 della tariffa, parte 1, allegata al TUR; l'atto di acquisto di altra pertinenza non potrà beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998. L'atto di acquisto della pertinenza potrà, invece, beneficiare dell'agevolazione "prima casa" qualora ricorrano i presupposti previsti dal comma 3 della predetta nota II-bis.

Decadenza prima casa e credito di imposta

Risoluzione n. 87 dell' 11 luglio 2005:

Requisito necessario per fruire del credito d'imposta è aver beneficiato di un'aliquota agevolata IVA o registro sul primo acquisto e non essere incorso in decadenza.

5D - MANCATA ALIENAZIONE ENTRO L'ANNO DELLA "PRIMA CASA" PREPOSSEDUTA

Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016, par. 3.3:

In caso di inottemperanza dell'obbligo di alienazione dell'immobile preposseduto entro un anno dall'acquisto del nuovo immobile, previsto dal comma 4-bis dell'articolo 1, nota II-bis, della tariffa, parte prima, allegata al Dpr 131/1986 (agevolazione "prima casa") sono applicabili le procedure indicate nelle risoluzioni nn. 105/E/2011 e 112/E/2012 con le quali sono state indicate le procedure che possono essere seguite dal contribuente che non intende o non può assolvere agli impegni assunti in sede di acquisto della "prima casa di abitazione" per comunicare tale circostanza all'Agenzia delle entrate ed evitare l'applicazione della sanzione amministrativa ovvero, corrisponderla in misura ridotta, beneficiando dell'istituto del ravvedimento operoso.

I principi affermati con le richiamate risoluzioni devono ritenersi applicabili anche con riferimento alla nuova previsione di cui al comma 4-bis della nota II-bis) posta in calce all'articolo 1, della Tariffa, parte I, allegata al TUR, che consente l'applicazione delle agevolazioni "prima casa" anche nell'ipotesi in cui il contribuente sia già in possesso di altro immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa" a condizione, comunque, che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto.

In mancanza di detta alienazione si verifica la decadenza dall'agevolazione fruita per l'acquisto del nuovo immobile.

Analogamente alle fattispecie esaminate con le richiamate risoluzioni, anche la nuova previsione collega il verificarsi della decadenza al mancato rispetto di un impegno da parte dell'interessato. Coerentemente con i principi già resi, il contribuente che si trovi nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto potrà, entro l'anno stabilito per la rivendita, proporre apposita istanza all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare l'impegno assunto al trasferimento dell'immobile, e conseguentemente richiedere la riliquidazione dell'imposta dovuta, oltre che degli interessi.

Nel diverso caso in cui sia decorso l'anno dal nuovo acquisto agevolato senza che si sia proceduto alla vendita dell'immobile preposseduto, si verifica la decadenza dall'agevolazione fruita in sede di acquisto e, pertanto, oltre all'imposta ed ai relativi interessi, trova applicazione anche la sanzione del 30 per cento. In presenza delle condizioni previste dall'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997, l'istante potrà accedere all'istituto del ravvedimento operoso ed ottenere la riduzione della sanzione, presentando apposita istanza all'ufficio dell'Agenzia delle entrate con la quale dichiarare l'intervenuta decadenza dall'agevolazione. Al riguardo, si precisa che i diversi termini a cui l'articolo 13 del D.lgs. n. 472 del 1997 ricollega differenti riduzioni delle sanzioni, decorrono dal giorno in cui si è verificata la decadenza dall'agevolazione fruita per il nuovo acquisto (ossia dal giorno in cui matura l'anno dalla stipula dell'atto).

(6)

CREDITO DI IMPOSTA PER RIACQUISTO

Art. 7, commi 1 e 2, Legge n. 448 Del 1998

6A - FORMALITÀ PER LA RICHIESTA

DEL CREDITO DI IMPOSTA

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.1:

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

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

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.

Risoluzione n. 70/E del 11 maggio 2004

La dichiarazione in atto di voler "utilizzare il credito in detrazione dall'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto", risponde all'obiettivo di definire gli obblighi e le responsabilità dell'ufficiale rogante in ordine alla misura dell'imposta di registro da versare e si rende necessaria solo se il contribuente intende utilizzare il credito in compensazione con l'imposta di registro.

Non è necessaria, invece, alcuna dichiarazione in atto per fruire della detrazione dall'IRPEF dovuta in base a dichiarazione successiva al nuovo acquisto.

Conforme a **Risoluzione n. 84/E del 12 marzo 2002**.

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

L'atto di acquisto dell'immobile dovrà contenere, oltre alle dichiarazioni previste dalla nota II -bis) all'articolo 1 della Tariffa, parte Prima, allegata al TUR, l'espressa richiesta del beneficio in argomento e dovrà indicare gli elementi necessari per la determinazione del credito. Sarà, pertanto, necessario:

- indicare gli estremi dell'atto di acquisto dell'immobile sul quale era stata corrisposta l'imposta di registro o l'IVA in misura agevolata nonché l'ammontare della stessa;
- nel caso in cui per l'acquisto del suddetto immobile era stata corrisposta l'IVA ridotta in assenza della specifica agevolazione "prima casa", rendere la dichiarazione di sussistenza dei requisiti che avrebbero dato diritto a tale agevolazione alla data dell'acquisto medesimo;
- nell'ipotesi in cui risulti corrisposta l'IVA sull'immobile alienato, produrre le relative fatture;
- indicare gli estremi dell'atto di alienazione dell'immobile.

Qualora l'acquisto del secondo immobile agevolato avvenga mediante contratto di appalto, per poter fruire del credito d'imposta, è necessario che il contratto di appalto sia redatto in forma scritta e registrato e che contenga le indicazioni sopra precisate.

6B – TIPOLOGIA ATTO DI RIACQUISTO

Riacquisto per donazione o altro atto a titolo gratuito

Risoluzione n. 49/E dell'11 maggio 2015

Il riacquisto a titolo gratuito di altro immobile – entro un anno dall'alienazione – è idoneo ad evitare la decadenza dal beneficio, richiamando giurisprudenza della Cassazione secondo la quale *"l'art. 7 L. 448 del 1998, cit. che riconosce un credito d'imposta in caso di trasferimento infraquinquennale con successivo acquisto entro l'anno sia quando il nuovo acquisto è oneroso sia quando è gratuito, ha senso soltanto se il beneficio "prima casa" può mantenersi anche in caso l'acquisto della nuova abitazione, entro un anno dall'alienazione della prima, possa esser gratuito"*. La Risoluzione muta l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria che, in precedenza, con la **Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.1** aveva ritenuto che il credito non spettasse nel caso in cui sia ceduto un immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa" e sia riacquistato, non a titolo oneroso, un altro fabbricato avente i requisiti per fruire del beneficio in parola, e con la **Risoluzione n. 125/E del 3 aprile 2008** aveva ritenuto che nel caso di specie il credito d'imposta non spettasse in quanto l'atto di riacquisizione della prima casa a titolo di donazione non è soggetto a nessuna delle imposte (imposta di registro o IVA) in presenza delle quali matura il diritto al credito d'imposta in esame.

Riacquisto a titolo oneroso con atti diversi dalla compravendita

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013:

par. 3.11.1: Il credito d'imposta spetta anche nell'ipotesi in cui un soggetto acquisti un'altra abitazione mediante contratto di **appalto o di permuta**.

par. 3.11.3: non si decade dall'agevolazione 'prima casa', ed inoltre si ha diritto al credito d'imposta in argomento, qualora si riacquisti a titolo oneroso, entro un anno, un'altra abitazione (a qualsiasi titolo) da adibire a propria abitazione principale. L'espressione ampia usata dal legislatore, quindi, include, tra gli atti che possono beneficiare del credito di imposta, anche gli acquisiti di un nuovo immobile mediante **assegnazione provvisoria in via esclusiva a proprietà divisa da parte di una cooperativa o l'acquisto sullo stesso di qualsiasi diritto reale di godimento**. Il beneficio del credito è riconosciuto a condizione che sussistano i requisiti soggettivi ed oggettivi in capo all'acquirente, che li dichiari nel verbale di assegnazione da sottoporre a registrazione per avere data certa dell'assegnazione (conforme a Risoluzione 11 luglio 2005, n. 87).

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Il riacquisto può avvenire mediante **permuta** o mediante contratto di **appalto**, atteso che la norma agevolativa prevede che l'acquisto dell'immobile possa avvenire a qualsiasi titolo

Risoluzione n. 87/E dell'11 luglio 2005:

Spetta il credito di imposta qualora sia stata effettuata **assegnazione di alloggio da cooperativa con regolare verbale di assegnazione**, registrato entro un anno dalla vendita del precedente immobile per conseguire la data certa, e contenente tutte le indicazioni previste dalla nota II-bis della Tariffa.

6C - TIPOLOGIA ALIENAZIONE PRIMO IMMOBILE

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Per "alienazione" deve intendersi non solo il trasferimento a titolo oneroso ma anche il trasferimento a titolo gratuito disposto per atto di donazione

6D - TIPOLOGIA ACQUISTO PRIMO IMMOBILE

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

L'agevolazione non spetta a coloro che abbiano alienato un immobile acquistato con l'aliquota ordinaria, senza fruire della agevolazione c.d. "prima casa" o abbiano alienato un immobile pervenuto per successione o donazione

Spetta invece:

* per l'ipotesi di rivendita di immobile abitativo acquistato da imprese costruttrici fino al 21 maggio 1993 (e quindi con IVA ridotta e senza richiesta di agevolazioni "prima casa") purché si dimostri che alla data di acquisto dell'immobile alienato si era in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa vigente in materia di acquisto della "prima casa";

* per le ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato acquisito mediante contratto di appalto o mediante assegnazione da cooperativa edilizia, allorché per tali casi non sussisteva una specifica agevolazione c.d. "prima casa" introdotta per i contratti di appalto aventi ad oggetto immobili abitativi dal d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, e per le cooperative dal d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133;

6E - CASI IN CUI NON SPETTA IL CREDITO DI IMPOSTA

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.1:

Il credito non spetta:

a. se il contribuente sia 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);

b. se il contribuente ha acquistato il precedente immobile con aliquota ordinaria, senza cioè usufruire del beneficio 'prima casa';

c. se il nuovo immobile acquistato non abbia i requisiti richiesti per godere delle agevolazioni 'prima casa';

d. se venga ceduto un immobile acquistato con le agevolazioni 'prima casa' e sia riacquistato, non a titolo oneroso, un altro fabbricato avente i requisiti per fruire del beneficio in parola.

Risoluzione n. 125/E del 3 aprile 2008:

Il credito non spetta nell'ipotesi di cessione entro i 5 anni dall'acquisto di un immobile per il quale sono state richieste le agevolazioni prima casa e successivo riacquisto di altro immobile a titolo gratuito.

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

Circolare n. 38/E del 12 agosto 2005:

Si esclude 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.

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Il credito d'imposta non compete a coloro che:

- * abbiano alienato un immobile acquistato con l'aliquota ordinaria, senza fruire della agevolazione c.d. "prima casa";
- * abbiano alienato un immobile pervenuto per successione o donazione;
- * acquisiscano un immobile non avente le caratteristiche richieste dall'art. 1, della tariffa, parte prima, del testo unico dell'imposta di registro e in assenza delle condizioni enunciate dalla nota II-bis) allo stesso art. 1; quindi, coloro che nell'acquisto dell'immobile non usufruiscono ovvero decadono dal beneficio della aliquota agevolata;
- * coloro nei cui confronti, per il precedente acquisto, non sia stata confermata, in sede di accertamento, l'agevolazione c.d. "prima casa" sulla base della normativa vigente alla data dell'atto, ancorché sia pendente un procedimento contenzioso sulla specifica questione; il perfezionamento della fattispecie giuridica che consente il riconoscimento del credito non risulta in tale ipotesi completamente realizzato, intervenendo soltanto con il passaggio in giudicato della sentenza che conclude il giudizio instaurato. In caso di giudicato favorevole, il contribuente avrà diritto al rimborso, entro i limiti del credito medesimo, qualora abbia chiesto di utilizzarlo per il pagamento della imposta di registro dovuta sul secondo acquisto oppure potrà utilizzarlo negli altri modi previsti dalla legge.

Tuttavia, con riferimento alla ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato assoggettato ad IVA al momento dell'acquisto, occorre tener conto della normativa previgente ai fini IVA in materia di trasferimenti di immobili abitativi e quindi i soggetti che hanno acquistato la propria abitazione da imprese costruttrici sulla base della normativa vigente fino al 22 maggio 1993, non hanno formalmente usufruito delle agevolazioni c.d. "prima casa", ma tale circostanza non precluda il diritto al beneficio qualora l'acquirente dimostri che alla data di acquisto dell'immobile alienato era comunque in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa vigente in materia di acquisto della c.d. "prima casa"

Il credito non spetta inoltre nelle ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato acquistato anteriormente all'introduzione nell'ordinamento della normativa agevolativa c.d. "prima casa" prevista dalla legge 22 aprile 1982, n. 168.

6F - NATURA DEL CREDITO DI IMPOSTA

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Si tratta di un credito di natura personale. Pertanto, un soggetto che abbia alienato un'abitazione pervenutagli per atto di donazione o successione, ancorché sia stata a suo tempo acquistata dal donante o dal de cuius con le agevolazioni prima casa, non potrà avvalersi del beneficio.

Qualora il titolare del credito muoia prima della sua utilizzazione, il credito è trasferito mortis causa agli eredi che lo possono utilizzare nei modi indicati alle lettere a), b) e c).

6G - UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Circolare n. 17/E del 24 aprile 2015, par. 4.9:

Nel caso in cui il credito di imposta sia stato utilizzato solo parzialmente per il pagamento dell'imposta di registro dovuta per l'atto in cui il credito stesso è maturato, l'importo residuo potrà essere utilizzato dal contribuente in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche ovvero in compensazione delle somme dovute ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (lettere b e c).

Detto importo residuo non potrà, invece, essere utilizzato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, e dell'imposta sulle successioni e donazioni per gli atti presentati successivamente alla data di acquisizione del credito. La previsione normativa in argomento stabilisce, infatti, che in relazione alle imposte dovute per tali atti e denunce, il credito deve essere utilizzato per l'intero importo (lettera a).

Il credito d'imposta non dà luogo a rimborsi per espressa previsione normativa.

La fattispecie presa in esame dalla Circolare rileva in particolare per l'ipotesi di pluralità di crediti di imposta derivanti dal riacquisto di una "prima casa" e dalla registrazione del contratto preliminare.

La Circolare riporta il seguente esempio:

- immobile acquistato il 30 dicembre 2012 di valore pari ad euro 150.000 e rivenduto in data 10 gennaio 2015;
- imposta di registro corrisposta in sede di acquisto pari ad euro 4.500 (150.000 * 3% - aliquota 'prima casa' vigente fino al 31 dicembre 2013);
- altro immobile acquistato il 31 marzo 2015 di valore pari ad euro 160.000;
- imposta di registro dovuta pari ad euro 3.200 (160.000*2% - aliquota 'prima casa' vigente dal 1° gennaio 2014).
- da tale importo deve essere scomputato, ai sensi della nota all'articolo 10, della Tariffa, Parte I, allegata al TUR, l'imposta di registro, pari ad euro 1.800, versata in sede di registrazione del contratto preliminare in relazione agli acconti prezzo (acconti pari ad euro 60.000 * 3% - Nota all'articolo 10 della Tariffa parte prima allegata al TUR = 1.800);
- imposta di registro dovuta per la registrazione del contratto definitivo pari ad euro 1.400;
- credito d'imposta spettante (minore importo tra euro 4.500 ed euro 3.200) euro 3.200;
- credito di imposta utilizzato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina euro 1.400.

La parte residua del credito, pari ad euro 1.800 può essere utilizzata in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data di acquisto del nuovo immobile ovvero in compensazione delle somme dovute, ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Tale importo non può, invece, essere utilizzato in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito.

(Difforme rispetto a Circolare 18/E del 2013)

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.1:

Il credito d'imposta può essere utilizzato alternativamente:

- a) in diminuzione dell'imposta di registro dovuta in relazione al nuovo acquisto;
- b) per l'intero importo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
- c) in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla prima dichiarazione successiva al nuovo acquisto ovvero alla dichiarazione da presentare nell'anno in cui è stato effettuato il riacquisto stesso;
- d) in compensazione con altri tributi e contributi dovuti ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, tramite il modello F24.

In tutti i casi in cui il credito d'imposta sia utilizzato per il pagamento dell'imposta di registro dovuta sullo stesso atto o su altro atto, il contribuente deve versare una somma pari alla differenza tra l'importo da corrispondere per la registrazione dell'atto e il credito d'imposta.

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.4.

Credito d'imposta derivante da una permuta immobiliare: In base a quanto previsto dall'articolo 43 del TUR, la base imponibile, per le permutate, è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta. Al riguardo, è opportuno fornire alcuni

chiarimenti in relazione alle modalità di calcolo dell'eventuale credito d'imposta derivante da tale trasferimento.

1) In caso di permuta di due immobili per uno dei quali è possibile fruire delle agevolazioni 'prima casa' il credito si applica in base alla seguente proporzione:

imposta corrisposta in applicazione del criterio della maggiore imposta : totale delle imposte = x : imposta agevolata per la prima casa

2) In caso di permuta di due immobili entrambi agevolabili il credito si applica nel modo seguente:

* sul trasferimento "A": imposta corrisposta in applicazione del criterio della maggiore imposta : tot. imposte = A : imposta agevolata per la prima casa;

* sul trasferimento "B": imposta corrisposta in applicazione del criterio della maggiore imposta : tot. imposte = B : imposta agevolata per la prima casa.

Risoluzione n. 70/E dell'11 maggio 2004:

La dichiarazione in atto di voler "utilizzare il credito in detrazione dall'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto", risponde all'obiettivo di definire gli obblighi e le responsabilità dell'ufficiale rogante in ordine alla misura dell'imposta di registro da versare e si rende necessaria solo se il contribuente intende utilizzare il credito in compensazione con l'imposta di registro.

Non è necessaria, invece, alcuna dichiarazione in atto per fruire della detrazione dall'IRPEF dovuta in base a dichiarazione successiva al nuovo acquisto.

Conforme a Risoluzione n. 84/E del 12 marzo 2002.

6H - PERTINENZE

Risoluzione n. 30/E del 1° febbraio 2008:

Non spetta il credito di imposta nell'ipotesi di acquisto di un garage che sarà destinato dagli acquirenti a pertinenza di un appartamento acquistato con le agevolazioni prima casa, successivo alla vendita da parte degli stessi di un posto auto, acquistato con i benefici prima casa con atto successivo a quello con il quale è stato acquistato l'appartamento.

Qualora il trasferimento del posto auto pertinenziale avvenga prima del decorso del quinquennio, ciò comporta la decadenza dell'agevolazione fruita, non operando, a salvaguardia della stessa, il comma 4 della nota II-bis, posta in calce all'articolo 1 della tariffa, parte 1, allegata al TUR.

Il nuovo atto di acquisto della pertinenza potrà, invece, beneficiare dell'agevolazione "prima casa" qualora ricorrano i presupposti previsti dal comma 3 della predetta nota II-bis.

6I - CONIUGI IN COMUNIONE LEGALE

Circolare n. 19/E del 1° marzo 2001:

Trattandosi di un credito personale, qualora l'immobile alienato o quello acquisito risultino in comunione, il credito di imposta deve essere imputato agli aventi diritto, rispettando la percentuale della comunione

6L - PLURALITÀ DI VENDITE SUCCESSIVE E CREDITO DI IMPOSTA CD. "A CASCATA"

Circolare n. 48/E del 7 giugno 2002, par. 1.4:

Ai fini della spettanza del credito di imposta è irrilevante la circostanza per cui il contribuente abbia più volte alienato e riacquistato l'abitazione; il credito è riconosciuto sino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato.

6M - CREDITO DI IMPOSTA E IMPOSTA DI REGISTRO MINIMA

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.1:

In tutti i casi in cui il credito d'imposta sia utilizzato per il pagamento dell'imposta di registro dovuta sullo stesso atto o su altro atto, il contribuente deve versare una somma pari alla differenza tra l'importo da corrispondere per la registrazione dell'atto e il credito d'imposta.

Al credito d'imposta in esame non si applica la disposizione dell'articolo 41, comma 2, del TUR, che prevede che "l'ammontare dell'imposta principale non può in nessun caso essere inferiore alla misura fissa indicata nell'articolo 11 della tariffa, parte prima...". Pertanto, può accadere che l'importo da versare risulti inferiore all'importo di 168 euro o può, altresì, verificarsi che nulla sia dovuto in quanto le imposte dovute sull'atto sono comunque assolte con la compensazione del credito in argomento.

Circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014:

(Dopo l'entrata in vigore dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23): Laddove per effetto dello scomputo dall'imposta dovuta per il nuovo acquisto effettuato, risulti un importo di imposta di registro inferiore alla somma di 1.000 euro, dovrà essere versato per la registrazione dell'atto solo tale importo e non l'imposta minima di 1.000 euro.

6N - DETERMINAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA

Circolare n. 19/E dell'1 marzo 2001:

L'importo del credito d'imposta è commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al primo acquisto agevolato e, in ogni caso, non può essere superiore alla imposta di registro o all'IVA corrisposta in relazione al secondo acquisto. Con riferimento all'imposta di registro relativa sia al primo che al secondo acquisto agevolato, occorre tenere conto non solo dell'imposta principale ma anche dell'eventuale imposta suppletiva e complementare di maggior valore. Nell'ipotesi in cui l'acquisto dell'immobile alienato o del nuovo immobile sia avvenuto con permuta soggetta all'imposta di registro occorre quantificare in proporzione la quota dell'imposta di registro corrisposta ascrivibile al bene agevolato.

Il credito d'imposta non può essere utilizzato per compensare l'IVA dovuta in relazione all'acquisto della nuova abitazione.

6O - CREDITO D'IMPOSTA ANCHE NELL'IPOTESI IN CUI PROCEDA ALL'ACQUISTO DELLA NUOVA ABITAZIONE PRIMA DELLA VENDITA DELL'IMMOBILE PREPOSSEDUTO

Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016:

Il credito di imposta di cui al L'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 spetta al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto. All'atto di acquisto del nuovo immobile con le agevolazioni 'prima casa' il contribuente potrà, quindi, fruire del credito di imposta per l'imposta dovuta in relazione al nuovo acquisto nel limite, in ogni caso, dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto.

6P - PRESCRIZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA

Circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.1:

Il credito di imposta si prescrive in 10 anni; la prescrizione comincia a decorrere dalla data in cui sorge il credito di imposta, che viene individuata nella data di stipula dell'atto relativo al nuovo acquisto agevolato.

(7)

DICHIARAZIONI DI SUCCESSIONE

Anche se non si tratta di Circolare o Risoluzione, si ritiene opportuno, tenuto conto dell'importanza operativa, riportare qui di seguito la parte delle Istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni di successione telematiche relativa alle agevolazioni "prima casa":

Ai trasferimenti del diritto di proprietà o di diritti immobiliari relativi a case di abitazione con categorie catastali diverse da A/1, A/8 e A/9, derivanti da successioni, sono applicate le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa (200 € per ciascuna), 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".

N.B. I beneficiari non possono cedere, a titolo oneroso o gratuito, gli immobili per cui si usufruisce dell'agevolazione "prima casa" prima dei cinque anni successivi all'apertura della successione, altrimenti si decade dal beneficio richiesto.

Tuttavia, la decadenza dal beneficio non si verifica qualora il richiedente proceda al riacquisto di un'altra unità immobiliare, da destinare ad abitazione principale, entro 1 anno dalla cessione.

Nel caso in cui il richiedente sia già nella titolarità di altro immobile acquisito con i benefici "prima casa", potrà richiedere l'agevolazione sull'immobile caduto in successione qualora si impegni a trasferire l'abitazione preposseduta entro 1 anno dall'apertura della successione.

Per fruire dell'agevolazione l'immobile acquisito in successione, oltre a dover essere una casa di abitazione con categoria catastale diversa da A/1, A/8 e A/9, deve essere:

1) ubicato nel territorio del Comune in cui il beneficiario (erede/legatario) ha la propria residenza o dove la stabilisca entro 18 mesi dalla data di apertura della successione;

2) ubicato nel territorio del Comune in cui il beneficiario (erede/legatario) svolge la propria attività (qualora diverso dalla residenza);

3) ubicato nel territorio del Comune in cui in cui ha sede o esercita l'attività il proprio datore di lavoro, se il beneficiario (erede/legatario) si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro;

4) "prima casa" sul territorio italiano, se il beneficiario è un cittadino italiano emigrato all'estero o appartiene al personale in servizio permanente delle forze armate, delle forze di polizia a ordinamento militare e/o civile.

Tali requisiti sono alternativi tra loro.

Inoltre il beneficiario ovvero, in caso di più beneficiari, almeno uno di essi:

1) non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile acquisito;

2) non deve essere titolare esclusivo dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale di altra casa acquisita da lui stesso o dal coniuge con le agevolazioni 'prima casa', salvo che non si impegni a trasferirla entro un anno dal decesso.

A pena di decadenza dal beneficio, la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, con la quale il richiedente attesta il possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione, deve essere allegata alla dichiarazione di successione (quadro EG), salvo il caso in cui questa venga resa utilizzando il quadro EH in quanto il richiedente corrisponde con il dichiarante.

L'agevolazione, quindi, viene applicata sul bene indicato come "Prima casa" al quale possono essere collegate fino a 3 pertinenze (cod. X).

Sono ricomprese tra le suddette pertinenze, limitatamente a una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate al servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

Le agevolazioni 'prima casa', sussistendone le condizioni, si applicano anche per le ipotesi in cui oggetto della successione sono abitazioni contigue (cod. Z), destinate a costituire un'unica unità abitativa, oppure se oggetto di successione è un immobile ad uso abitativo contiguo ad altra casa di abitazione già acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici 'prima casa', sempreché entrambe costituiscano un'unica unità abitativa.

Per poter fruire dell'agevolazione, l'immobile risultante dalla riunione delle suddette unità immobiliari dovrà essere una casa di abitazione accatastata, ricorrendone i presupposti, nelle categorie che possono beneficiare dell'agevolazione, con esclusione, dunque, delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Il richiedente l'agevolazione ha l'obbligo di unire catastalmente gli immobili contigui entro 3 anni dalla presentazione della dichiarazione, impegnandosi in tal senso rendendo specifica dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

N.B. Si ricorda che in caso di atti falsi e dichiarazioni mendaci si applicano le sanzioni penali previste dall'art. 76 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con D.P.R. n. 445/2000.