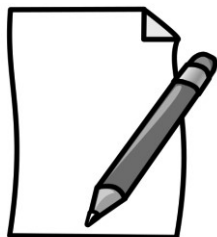


3. PROMEMORIA



3.1. AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA” – DEROGHE ALLA DISCIPLINA NORMATIVA NELLA PRASSI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

di Raffaele Trabace

1. ACQUISTI DI PERTINENZE

1.1. LEX

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U. Imposta di Registro) Allegato A – Tariffa Parte Prima - Atti soggetti a registrazione in termine fisso.

(...)

Nota II-bis)

(...)

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

1.2. PRASSI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Dal richiamo alla lettera a), Nota II bis), art. 1, Tariffa Parte Prima,T.U.R., nella quale sono dettate le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione all'immobile acquistato, consegue in genere la esclusione del beneficio della pertinenza relativa ad un immobile acquistato in regime ordinario.

1.2.1. In deroga al principio di cui sopra, l'AE ritiene applicabile l'agevolazione anche nei casi seguenti.

A) Quando il bene acquistato con atto separato costituisca pertinenza di una casa di abitazione ceduta da impresa costruttrice senza applicazione della specifica IVA ridotta prevista per la cosiddetta prima casa prima del 22 maggio 1993 (data in cui l'aliquota 4%, prima prevista per tutte le cessioni, è stata limitata all'ipotesi di acquisto prima casa); in tal caso l'aliquota IVA 4% si applica alla cessione del bene pertinenziale qualora il proprietario dell'abitazione dimostri che al momento in cui ha acquistato l'immobile abitativo era nella situazione richiesta per usufruire della particolare agevolazione prima casa; l'esistenza di tale condizione deve essere dichiarata nell'atto di acquisto della pertinenza e deve essere documentata su richiesta degli Uffici. (Cfr. Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E, 2.2.2.)

B) Quando la pertinenza è destinata al servizio di un'abitazione acquisita a suo tempo senza fruire dei benefici, in quanto non ancora previsti dalla normativa allora vigente. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 1.1)

C) Quando la pertinenza è destinata al servizio di un'abitazione acquistata a suo tempo allo stato rustico, senza fruire dei benefici, in quanto al momento del perfezionamento del contratto (1994) non era riconosciuta la spettanza delle agevolazioni "prima casa" in relazione agli atti di trasferimento di immobili non ultimati, soggetti ad imposta di registro. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 1.2)

2. SOSTITUZIONE DELL'ABITAZIONE

2.1. LEX

D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (T.U. Imposta di Registro) Allegato A – Tariffa Parte Prima - Atti soggetti a registrazione in termine fisso.

(...)

4-bis. L'aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4.

2.2. PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Secondo la lettera della legge, del meccanismo può avvalersi il soggetto titolare di un immobile acquistato fruendo dei benefici elencati nella lettera c) della Nota II-bis).

In tal caso la sussistenza dei requisiti di cui alle lettere a) [relativi alla residenza e allo svolgimento dell'attività] e b) [relativo alla impossidenza di altra casa nel Comune del nuovo acquisto] della medesima Nota II-bis), si intendono verificati senza tener conto dell'immobile agevolato preposseduto, a condizione che quest'ultimo venga alienato entro un anno dalla data dell'atto relativo al nuovo acquisto.

Pertanto, in fase di prima applicazione della nuova disciplina, era stato ritenuto che la prepossidenza nel Comune del nuovo acquisto di un'altra casa acquistata in precedenza senza fruire delle agevolazioni "prima casa", precludesse al contribuente la possibilità di avvalersi di tale meccanismo. (Cfr. *Circolare 13 giugno 2016, n. 27/E (Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti dalla stampa specializzata in occasione del convegno Il Sole 24ore per i 130 anni del Catasto)*)

In pratica, in base alla lettera della legge:

1) Se l'acquirente possiede soltanto una casa acquistata con i benefici "prima casa", può procedere ad altro acquisto agevolato in qualsiasi Comune, anche in quello in cui è ubicata la casa preposseduta, a condizione che questa sia alienata entro un anno dalla data dell'atto di acquisto.

2) Se l'acquirente intende acquistare la nuova casa nel Comune in cui è titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di un'altra abitazione acquistata senza fruire dei benefici, non può avvalersi del nuovo meccanismo. In tal caso, per avvalersi delle agevolazioni "prima casa", il contribuente, prima di procedere al nuovo acquisto, deve alienare la casa preposseduta.

3) Se l'acquirente, oltre alla casa agevolata, possieda in via esclusiva o in comunione con il coniuge un'altra casa, è necessario distinguere:

3A) se l'altra casa posseduta è in Comune diverso da quello in cui è sita l'abitazione oggetto di nuovo acquisto, le agevolazioni competono, ricorrendo le altre condizioni;

3B) se l'altra casa posseduta è nello stesso Comune dell'abitazione oggetto di nuovo acquisto le agevolazioni non competono, non ricorrendo la condizione di cui alla lettera b) della Nota II-bis), condizione che risulta derogata dalle nuove disposizioni soltanto in relazione alla prepossidenza di casa acquistata fruendo delle agevolazioni elencate nella lettera c) della Nota II-bis) citata.

2.2.1. In deroga al principio stabilito con la *Circolare 27/E/2016*, di cui sopra, successivamente l'AE ritiene che i presupposti per avvalersi della disciplina di cui al comma 4-bis) della Nota II-bis), ricorrano altresì nei casi seguenti.

A) In caso di possidenza di altro immobile situato nello stesso Comune, acquistato senza fruire delle agevolazioni "prima casa", in quanto all'epoca non ancora in vigore. (Cfr. *Risposta a Interpello n. 123 del 21 dicembre 2018*)

B) In caso di possidenza di altro immobile situato nello stesso Comune, acquistato senza fruire delle agevolazioni "prima casa", in quanto pervenuto in forza di atto soggetto ad aliquota Iva al 4% da società costruttrice prima del 22 maggio 1993.

(Cfr. Risposta a Interpello n. 377 del 10 settembre 2019)

C) In caso di possidenza di altro immobile situato nello stesso Comune, acquistato con le agevolazioni per gli atti a titolo gratuito o per successione a causa di morte.

(Cfr. Risposta a Interpello n. 277 del 21 aprile 2021; Risposta a Interpello n.551 del 25 agosto 2021).

Con riferimento alle fattispecie di cui sopra, secondo l'AE: "scopo della norma di cui al citato comma 4-bis è quello di agevolare il contribuente nella sostituzione dell'abitazione preposseduta, concedendo un lasso temporale di un anno, per l'alienazione dell'immobile da sostituire. La norma, dunque, non deroga alla condizione prevista dalla lettera b), ma semplicemente ne posticipa la sua sussistenza entro l'anno dalla data dell'acquisto, sicché, entro tale termine, l'acquirente deve, comunque, possedere, nel Comune di residenza, un solo immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa"."

Pertanto l'AE ritiene che tale condizione risulti soddisfatta anche nei casi prospettati dagli istanti, sebbene le case prepossedute non abbiano goduto delle agevolazioni "prima casa" per i trasferimenti a titolo oneroso, nel primo caso perché queste non erano state ancora introdotte, nel secondo perché gli immobili erano stati acquistati da una Società costruttrice prima del 22 maggio 1993. (N.B. Prima di tale data, l'iva in misura ridotta applicabile alle cessioni effettuate da imprese costruttrici non si considera formalmente Iva agevolata ai sensi della disciplina sulla "prima casa") e nel terzo perché gli immobili erano stati acquistati con le agevolazioni per atti a titolo gratuito o per successione a causa di morte.

Conseguentemente, al fine di avvalersi del meccanismo agevolato, secondo l'AE è necessario:

- che l'immobile preposseduto sia stato acquistato, rispettivamente prima del 24 aprile 1982, data di entrata in vigore della legge 22 aprile 1982, n. 168, istitutiva delle agevolazioni "prima casa", prima del 22 maggio 1993 da società costruttrice, con le agevolazioni per atti a titolo gratuito o per successione a causa di morte e sia l'unica abitazione posseduta dal contribuente nel Comune di residenza;
- che al momento dell'acquisto il contribuente rispetti la condizione di cui alla lett. c) della nota II-bis) e, quindi, non sia titolare di altro immobile, su tutto il territorio nazionale, acquistato con le agevolazioni prima casa a titolo oneroso;
- che il contribuente rispetti i requisiti di cui alla lett. a) della nota II-bis);
- che sia l'immobile da acquistare, sia quello da vendere (rectius: alienare) entro un anno, siano classificabili catastalmente in categorie diverse da A1, A8 e A9.

Va da sé che qualora gli immobili preposseduti, di cui alle risposte a interpelli sopra citate e alle fattispecie di cui alla esemplificazione che precede, siano ubicati in Comuni diversi da quello del nuovo acquisto, gli stessi non sarebbero di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni da parte dei contribuenti, i quali, pertanto, ricorrendone gli altri presupposti, potrebbero avvalersene, senza obbligo di procedere entro un anno alla loro alienazione.

3. CREDITO D'IMPOSTA

3.1. LEX

Art. 7, legge 23 dicembre 1998, n. 448

“1. Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato.

L'ammontare del credito non può essere superiore in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso. L'agevolazione si applica a tutti gli acquisti intervenuti successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto.

2. Il credito d'imposta di cui al comma 1 può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito d'imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi.”

3.2. PRASSI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il credito d'imposta compete al contribuente che al momento dell'acquisizione della casa agevolata abbia alienato da non oltre un anno la casa di abitazione dallo stesso precedentemente acquistata con l'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa.

Ovviamente il credito non spetta nelle ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato acquistato anteriormente all'introduzione della normativa agevolativa c.d. "prima casa" di cui alla legge 22 aprile 1982, n. 168.

3.2.1. ACQUISTI CON IVA PRIMA DEL 22 MAGGIO 1993

Con riferimento all' ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato assoggettato ad IVA al momento dell'acquisto, va ricordato che anteriormente al 22 maggio 1993, data di entrata in vigore del decreto legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, l'aliquota IVA agevolata (2%, elevata al 4% dal 1 gennaio 1989 dal decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 aprile 1989, n. 154) era applicabile alle cessioni di tutti i fabbricati abitativi di nuova costruzione di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (cd. Legge Tupini) effettuate da imprese costruttrici, indipendentemente dalla condizione che detti immobili costituissero la c.d. "prima casa" per l'acquirente.

A tale principio facevano eccezione le cessioni delle case di abitazioni non di lusso, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici e quelle edificate prima del 18 luglio 1949, alle quali si applicava l'aliquota IVA ridotta (2%, elevata successivamente al 4%) solo se effettuate nei confronti di persone fisiche nei termini ed alle condizioni indicate nell'art. 2, primo comma, del decreto legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito nella legge 5 aprile 1985, n. 118, concernente le agevolazioni fiscali per l'acquisto della c.d. "prima casa" .

Successivamente, con l'entrata in vigore decreto legge n. 155 del 1993 fu prevista, in analogia con quanto disposto ai fini dell'imposta di registro, l'applicazione dell'aliquota del 4% alle cessioni di tutti gli immobili abitativi, aventi caratteristiche non di lusso, in presenza delle condizioni stabilite dalla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima del T.U.R.

In merito al credito d'imposta, secondo l'AE:

“Da quanto sopra esposto risulta evidente che 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", presupposto al quale l'art. 7, comma 1, della legge n. 448 del 1998 subordina l'attribuzione del credito d'imposta.

Si deve ritenere, tuttavia, che 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" . Ed infatti il mancato riconoscimento, in tali casi, del credito d'imposta provocherebbe una disparità di trattamento fiscale in relazione a situazioni di fatto omogenee.

Ovviamente la dichiarazione di essere stato in possesso dei requisiti prescritti per godere dell'agevolazione c.d. "prima casa" in relazione all'immobile alienato, secondo le norme vigenti alla data dell'acquisto, essendo condizione essenziale per il

riconoscimento del credito d'imposta, deve essere resa nell'atto di acquisto dell'immobile per il quale il credito e' concesso e supportata da idonea documentazione, da presentare all'atto della registrazione. “

(Cfr. Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E.)

A parere dell'AE, alla luce delle modifiche che hanno interessato la normativa in materia di “prima casa” (*cfr. art. 1, co. 55, legge n. 208/2015 – legge di stabilità 2016*) deve ritenersi che il credito di imposta di cui al citato art. 7 spetti al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima dell'alienazione dell'immobile preposseduto.

(Cfr. Circolare 8 aprile 2016, n. 12/E).

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§