

ALCUNE RECENTI DECISIONI DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN MATERIA DI AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

\$\$\$\$\$

1. FABBRICATO IN CORSO DI COSTRUZIONE

* *Agevolazioni “prima casa”. Nel caso di acquisto di fabbricato in corso di costruzione, il termine triennale per l'accertamento da parte dell'AE della sussistenza delle condizioni per fruire dei benefici decorre dal momento in cui l'immobile è stato ultimato e accatastato.*

SECONDO LA CASSAZIONE

(...)

“4. Quanto alla decorrenza, per l’Amministrazione, del termine triennale ex art. 76, comma 2, del d.p.r. n. 131 del 1986, il *dies a quo* va individuato nel momento in cui l’immobile in costruzione è stato completato e risulta così consentito all’amministrazione finanziaria accettare l’esatta natura del bene edificato (Cass. n. 32121 del 2018).

5. La soluzione proposta dall’Amministrazione, che fissa tale termine iniziale alla scadenza del termine triennale concesso all’acquirente per il completamento dell’immobile (decorrente dalla registrazione dell’atto), non trova giustificazione alcuna, in presenza *medio tempore* dell’accatastamento dell’immobile completato, perché già «*con la richiesta di accatastamento essa viene portata a conoscenza della conclusione dei lavori; solo da tale momento, pertanto, essa può dare corso all'accertamento della conformità dello stato finale dell'immobile alle previsioni del progetto a cui fa riferimento il contratto sottoposto a registrazione*

6. Va sottolineato, a conferma di questa soluzione, che ai fini del riconoscimento dell’agevolazione “prima casa” si deve aver riguardo alla situazione effettiva (v., ultimamente, Cass. n. 11322 del 2020 par. 4.3.) e, in presenza dell’accatastamento dell’immobile, non vi è necessità di ricorrere ad una *fictio*, come quella della scadenza del termine concesso per il completamento dell’immobile, posto che l’accatastamento, a cui si deve procedere per i fabbricati nuovi entro trenta giorni «*dal momento in cui sono divenuti abitabili o servibili all'uso cui sono destinati*

(Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n. 27528/2023, pubblicata il 28 settembre 2023)

Nota

Secondo l'AE le agevolazioni spettano anche per gli acquisti di fabbricati "in corso di costruzione" che presentino, seppure in fieri, le caratteristiche delle abitazioni non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969; *[in base alla disciplina attuale il fabbricato ultimato dovrà risultare di categoria catastale diversa da A/1, A/8 , A/9].*

In tale ipotesi il contribuente oltre a dichiarare che l'immobile finito rientrerà tra le categorie agevolabili, al fine di conservare i benefici dovrà dare dimostrazione, a pena di decadenza, della ultimazione dei lavori entro tre anni dalla data di registrazione dell'atto di acquisto.

L'AE è infatti dell'avviso che la verifica della sussistenza dei requisiti dell'agevolazione non possa essere differita sine die e che il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, debba dimostrare l'ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell'atto. Solo successivamente 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". (N.d.A. *Oggi rientrante in una delle categorie catastali non agevolabili*) "Peraltro, ove venisse adottata una soluzione differente, che fa decorrere il termine di decadenza degli uffici dalla registrazione dell'atto, potrebbe verificarsi la situazione paradossale in base alla quale il termine per l'ultimazione dei lavori e quello per l'accertamento coincidono, con la conseguenza che, di fatto, l'amministrazione sarebbe privata del potere di accertamento." (Cfr. Circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, par. 3.3.)

2. ACQUISTO IN COMUNIONE LEGALE – RESIDENZA FAMILIARE

* ***Agevolazioni "prima casa". Nel caso di acquisto in comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in tale Comune, e ciò in ogni ipotesi in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ai sensi dell'art. 177 c.c.***

SECONDO LA CASSAZIONE

"8.1. posto che nella specie si verte in ipotesi di residenza familiare va, invero, rilevato che il principio di diritto enunciato da Corte, e più volte ribadito, è nel senso che, in tema di imposta di registro e dei relativi benefici per l'acquisto della prima casa, ai fini della fruizione degli stessi, il requisito della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile va riferito alla famiglia, così che, nel caso di acquisto in comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato

a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in tale Comune, e ciò in ogni ipotesi in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ai sensi dell'art. 177 c.c.; a maggior ragione il requisito in discorso non deve essere realizzato dal coniuge del contribuente che abbia operato un acquisto a titolo personale (v., ex plurimis, e da ultimo, Cass., 2 febbraio 2023, n. 3123; Cass., 19 luglio 2022, n. 22557);

8.2. ne discende che se, come sostiene la Commissione Tributaria Regionale, si trattava di acquisto a titolo personale, l'adempimento del terzo (il coniuge) non era affatto necessario mentre se, diversamente, si trattava di acquisto in comunione, il trasferimento di residenza di uno dei coniugi componente il nucleo familiare era sufficiente per escludere la decadenza in quanto il requisito della residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile va riferito alla famiglia;

(*Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n. 30594/2023, pubblicata il 3 novembre 2023; conf., tra le altre, Cass. n. 16026/2015; Cass. n. 25889/2015; Cass. n. 16604/2018; Cass.n.19594/2019*).

Nota

SECONDO L'AE

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

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

Si ricorda, altresì, che:

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

In merito alla dichiarazione prevista dalla lettera a) della predetta nota (ossia che “l’immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l’acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall’acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l’acquirente svolge la propria attività ...) si ritiene, in conformità ad una recente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza 8 settembre 2003, n. 13085), che l’agevolazione compete, nei limiti del 50 per cento, anche se uno solo dei coniugi abbia reso la predetta dichiarazione.” (*Cfr. Circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, par. 2.1.*)

Sempre secondo l’AE “Qualora l’acquirente sia titolare, anche in comunione legale, di una casa di abitazione acquistata in regime agevolato dallo stesso o dal coniuge, non può avvalersi dell’agevolazione tributaria. Infatti tale acquisto, estendendosi ope legis anche all’altro coniuge, comporta, nella sostanza, la fruizione anche da parte di quest’ultimo del beneficio tributario; pertanto, permanendo detta situazione di titolarità, per ambedue i coniugi è preclusa la possibilità di avvalersi di nuovo dei benefici c.d. “prima casa”. Sembra chiaro che il legislatore, quando fa riferimento ad un precedente acquisto agevolato fatto dal coniuge, intende quello effettuato in regime di comunione di beni.” (*Cfr. Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E, par. 2.2.10.*)

Per quanto sopra l’AE ritiene che i benefici non competano nemmeno al coniuge acquirente che non abbia richiesto e fruito del regime agevolato in un precedente acquisto in comunione legale, rispetto al quale i benefici siano stati richiesti e fruitti pro-quota soltanto dall’altro coniuge. (*Cfr. Risposta a Interpello n. 400 del 1° agosto 2022*)

Nonostante la giurisprudenza della Cassazione di cui sopra, l’AE ritiene che l’obbligo della residenza riguardi tutti i soggetti che richiedono le agevolazioni “prima casa” e conseguentemente non attribuisce rilevanza alla “residenza familiare” – nel senso delineato dalla Corte – nei casi in cui questa non coincida con la residenza anagrafica dei membri della stessa che si avvalgono dei benefici.

“L’immobile oggetto del trasferimento agevolato deve essere ubicato, ai sensi del comma 1, lettera a), della citata nota II bis), salvo i casi particolari precisati dallo stesso legislatore, nel territorio del comune in cui l’acquirente ha o intende stabilire la residenza. A tale ultimo proposito si sottolinea che 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 stesso 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. Si ricorda che, anteriormente alla modifica intervenuta per effetto dell’art. 33, comma 12, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, il termine per il trasferimento della residenza era fissato in un anno.

Per quanto concerne la residenza l'AE precisa inoltre che fa fede la data della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato al comune, ai sensi dell'articolo 18, commi 1 e 2, del D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, concernente l'approvazione del nuovo regolamento anagrafico della popolazione residente, sempre che risulti accolta la richiesta di iscrizione nell'anagrafe. (*Cfr. Circolare 1° marzo 2001, n. 19/E, paragr.2.1.2.*)

Tenuto presente altresì che sulla base di costante giurisprudenza della stessa Corte di Cassazione, nessuna rilevanza giuridica può essere riconosciuta alla realtà fattuale diversa da quella risultante dai registri anagrafici. (*Cfr., tra le altre, Cass. n. 24926/2009; Cass. n. 11614/2013; Cass. n. 26653/2014; Cass. n. 10072/2019*)

3. ACQUISTI ANTE 1° GENNAIO 2014 – CARATTERISTICHE

** Agevolazioni “prima casa”. Il criterio di individuazione degli immobili agevolabili in base alla classificazione catastale (i.e. categoria A, esclusi A/1, A/8 e A/9) si applica ai trasferimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2014 in forza dell’art. 10, co. 5, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, disposizione che non ha inciso retroattivamente sulle norme sostituite di cui al D.M. 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969, che continuano a regolare, ai fini sanzionatori, i rapporti sorti sotto la loro vigenza.*

SECONDO LA CASSAZIONE

(...)

“8.1. la disposizione dell’art. 10, comma 5, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, ha stabilito che «Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2014» e, come già chiarito da questa Corte, «in tema d’imposta di registro per l’acquisto della prima casa, il D. Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 1, lett. a), che, nel sostituire il D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte 1, allegata, art. 1, comma 2, ha identificato gli immobili non di lusso, cui applicare l’imposta agevolata, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al D.M. 2 agosto 1969, non ha inciso retroattivamente sulla norma sostituita, la quale, in forza della norma di diritto intertemporale di cui al D.Lgs. n. 23 cit., art. 10, comma 5, continua a regolare ai fini sanzionatori, i rapporti sorti sotto la sua vigenza, senza che assuma rilievo il principio del "favor rei" che, invece, presuppone l’abrogazione della norma preceppo (Cass. n. 18421 del 2017)» (così Cass., Sez. VI/T, 23 marzo 2021, n. 8148 e nello stesso senso Cass., Sez. T, 27 novembre 2019, n. 30902, Cass., Sez. V, 8 giugno

2018, n. 14964; Cass, Sez., VI/T, 8 febbraio 2018, n. 3052; Cass, Sez. T, 12 aprile 2017, n. 9492, che richiama Cass. nn. 2893 e 3357 del 2017, Cass. n. 13235 del 2016 e, da ultimo, Cass., Sez. T. 20 luglio 2023, n. 21727);”

(*Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n. 33703/2023 , pubblicata il 4 dicembre 2023*)

Nota

Fino al 31 dicembre 2013, per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito, ma, bensì, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal *Dm 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969*.

SECONDO L'AE

“(...) I soggetti obbligati a richiedere la registrazione telematica, nel determinare l'imposta principale da versare, devono responsabilmente tener conto di tutti gli elementi desumibili dai documenti in loro possesso che permettono di qualificare come "non di lusso" la casa di abitazione trasferita.” (*Cfr. Circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, 3.1*)

La verifica delle caratteristiche, in base al dm 2 agosto 1969, andava riferita ad ogni singola unità immobiliare al momento dell'acquisto, indipendentemente dall'epoca della costruzione del fabbricato, non assumendo pertanto alcuna rilevanza il fatto che la costruzione fosse stata realizzata sotto la vigenza del dm 4 dicembre 1961.

“(...) l'art. 10 del D.M. 2 agosto 1969, secondo cui alle abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al D.M. 4 dicembre 1961, non ha una funzione di separazione cronologica, nella definizione legislativa, di due diverse specie di "abitazioni non di lusso", ma è volta a regolare, in via transitoria, l'unica fattispecie in essa prevista, relativa alle sole abitazioni o in corso di costruzione all'entrata in vigore del decreto, o costruite successivamente, ma in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore, in quanto, solo tali costruzioni potevano essere destinatarie dei benefici fiscali previsti dalle leggi a quel momento vigenti. Ed è stato precisato che l'art. 10 in esame - destinato a regolamentare la fase di passaggio dalla disciplina dettata dal D.M. del 1961 al D.M. del 1969 - ha, dunque, esaurito la sua funzione, di talché alla mancata riproduzione nell'art. 1 della tariffa, parte prima, nel testo introdotto nel 1993, dell'inciso "indipendentemente dalla data della loro costruzione" contenuto nel previgente D.L. n. 12 del 1985, art. 2, non può attribuirsi alcun significato ermeneutico, contenendo tale inciso una precisazione che evidentemente il legislatore del 1993 ha ritenuto superflua. Deve qui ribadirsi, infine, come già osservato nelle sentenze sopra citate, che il principio secondo il quale, al fine di stabilire la spettanza o meno dell'agevolazione de qua, occorre fare riferimento alla nozione di abitazione "non di lusso" vigente al momento dell'acquisto, e non a quello della costruzione, risponde ad evidenti criteri di ragionevolezza e di equità contributiva.” (*Cfr., tra le altre, Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 8145/2016, pubblicata il 22 aprile 2016*)

4. ACQUISTO CON IVA – SOMME CORRISPONTE AL PRELIMINARE

* *Agevolazioni "prima casa". La dichiarazione di sussistenza dei requisiti resa dalla parte acquirente nell'atto definitivo, rende legittima l'applicazione dell'aliquota Iva del 4% alle somme riscosse dalla parte venditrice in sede di contratto preliminare, anche nel caso in cui manchi in quest'ultimo la detta dichiarazione.*

(...)

LA CORTE RITIENE

“- secondo il comma 2 della nota II-bis della parte prima della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, *In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo, possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare*”;

- come ha già condivisibilmente affermato questa Corte, l'eventuale pretesa impositiva sulla differenza dell'aliquota IVA applicata deve ritenersi illegittima, in quanto le somme anticipatamente incassate, a qualsiasi titolo (acconto o caparra confirmatoria), dalla società contribuente per la vendita degli immobili, a condizione che siano ricomprese nel prezzo della compravendita indicato nell'atto di acquisto definitivo, vanno sottoposte a tassazione agevolata, purché al momento della stipula del contratto definitivo sussistano in capo all'acquirente i requisiti per fruirne e lo stesso ne abbia fatto espressa dichiarazione in detto atto definitivo (Cass. n. 5943 dell'8/03/2017);

- di conseguenza, qualora gli acquirenti abbiano diritto di fruire dell'agevolazione, va esclusa anche la pretesa sanzionatoria per irregolare fatturazione, essendo indifferente che abbiano reso la prescritta dichiarazione sulla sussistenza dei requisiti per usufruire dell'aliquota agevolata in sede di stipulazione del contratto preliminare o solo al momento della conclusione del contratto definitivo, dato che il legislatore espressamente riferisce la rilevanza di detta dichiarazione alla realizzazione dell'effetto traslativo che scaturisce, appunto, soltanto dalla stipulazione del contratto definitivo (Cass. n. 20077 del 2/06/2022);”

(Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 5, n. 9084/2024, pubblicata il 5 aprile 2024)

Nota

Secondo la prassi dell'AE, nel caso in cui la dichiarazione relativa al possesso dei requisiti per usufruire delle agevolazioni "prima casa" non sia resa dalla parte promissaria acquirente nel contratto preliminare, le fatture relative agli acconti devono essere emesse dalla parte promittente venditrice con l'aliquota del

10% (applicabile alle cessioni di case di abitazione identificate in catasto con categorie A, escluse A/1, A/8 e A/9, ai sensi del n. 127-undecies) della Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

L'AE tuttavia ammette che, qualora i requisiti per fruire delle agevolazioni sussistano e la relativa dichiarazione sia resa nell'atto definitivo, la variazione dell'aliquota Iva dal 10% al 4% possa essere effettuata a prescindere dal tempo trascorso tra il pagamento degli acconti e la stipula dell'atto definitivo di acquisto, quindi anche oltre l'anno di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

In tal caso, infatti, la rettifica dell'imposta esula dalla previsione normativa di cui all'art. 26 citato, considerato che non si ricollega a variazioni negli elementi contrattuali né ad errori di fatturazione, atteso che in sede di preliminare l'imposta è stata correttamente applicata nella misura del 10%.

“La rettifica della maggior imposta applicata in sede di contratto preliminare - per carenza a tale data dei requisiti necessari per usufruire dell'aliquota del 4% - risulta coerente con la disposizione recata dalla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima allegata al testo unico dell'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, alla quale fa riferimento il richiamato n. 21 della Tabella A, parte seconda, allegata al dpr n. 633 del 1972, atteso che tale disposizione subordina l'applicazione dell'aliquota del 4% alla sola circostanza che la dichiarazione relativa alla sussistenza dei requisiti necessari per usufruire dell'agevolazione sia resa nell'atto di acquisto e non richiede che tali requisiti sussistano anche al momento del pagamento degli acconti.

Ciò risulta confermato dal comma 2 della stessa tariffa il quale, nel prevedere che le dichiarazioni relative al possesso dei suddetti requisiti possano essere rese oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare, (consentendo pertanto l'applicazione dell'aliquota IVA del 4% già in tale sede), richiede comunque che esse debbano essere riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo del contratto.

In considerazione della particolare ratio, strettamente connessa all'applicazione del beneficio prima casa, che presiede alla possibilità di operare le variazioni in diminuzione nell'ipotesi in esame, deve ritenersi che detta variazione possa essere effettuata a prescindere dal tempo trascorso tra il pagamento dell'acconto e la stipula dell'atto definitivo di acquisto.” (Cfr. *Risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187/E*)

A decorative horizontal border consisting of a repeating pattern of blue stylized symbols resembling a combination of a dollar sign (\$) and a hash (#).

Raffaele Trabace_maggio 2024