

Quesito Tributario n. 116-2015/T

NOTIZIARIO 23 02 2016

DECADENZA NEL CASO DI APPLICAZIONE DELL'IVA RIDOTTA PER LA COSTRUZIONE DELLA "PRIMA CASA"

Si chiede di conoscere se nel caso di alienazione infraquinquennale di un'abitazione edificata su terreno di proprietà del cedente con applicazione dell'iva nella misura del 4 per cento si verifichi decadenza dalle agevolazioni "prima casa" richieste con la dichiarazione resa al momento dell'appalto delle opere.

Per quanto riguarda la disciplina agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto delle prestazioni di servizi derivanti da contratti di appalto relativi alla cd. prima casa, il numero 39) della tabella A, parte seconda, allegata al d.p.r. n. 633/1972 (come sostituito, dall'art. 4, comma 1, lettera a), numero 1), d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla l. 26 febbraio 1993, n. 133), ha ad oggetto «*le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati, di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, effettuate nei confronti di (...) soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21,(...)*», ed il numero 21 riguarda le «*case di abitazione ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota*».

Nel caso di appalto, quindi, la tipologia dell'immobile è individuata dalla norma attraverso il richiamo all'art. 13 l. n. 408/1949 ("legge Tupini"), il quale testualmente fa riferimento alle "case di abitazione, anche se comprendenti uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso" (caratteristica costruttiva di tali fabbricati è la ricorrenza del requisito di proporzionalità e prevalenza, stabilito dalla L. 2.12.1967, n. 1212, secondo cui almeno il 50 per cento più uno della superficie totale dei piani sopratterra deve essere destinata ad abitazioni e non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra deve essere destinata a negozi), mentre nel caso di cessione l'applicazione dell'aliquota iva ridotta per la cd. prima casa è vincolata alla categoria catastale dell'immobile, non assumendo più alcun rilievo, ai fini dell'individuazione delle case di abitazione oggetto dell'agevolazione, le caratteristiche previste dal d.m. 2 agosto 1969 che contraddistinguono gli immobili "di lusso".

Considerato che la modifica del n. 21 cit. ad opera dell'art. 33 d.lgs. n. 175/2014 è intervenuta per allineare la nozione di "prima casa" rilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota iva del 4 per cento alla definizione prevista dalla disciplina agevolativa in materia di imposta di registro e che a tale nozione fanno riferimento anche altre disposizioni - tra le quali il n. 39 cit. - in materia di iva che testualmente, però, continuano ad individuare le case di abitazione mediante il richiamo alle caratteristiche non di lusso, secondo l'Agenzia delle entrate (circ. n. 31/E del 30 dicembre 2014) l'interpretazione sistematica delle citate disposizioni induce a ritenere che, ai fini dell'individuazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire dell'aliquota agevolata prevista per la "prima casa", nonché ai fini dell'individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche dell'abitazione (di lusso secondo il d.m. 2 agosto 1969), soltanto la classificazione catastale dell'immobile, in categorie diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9.

Per quanto riguarda i requisiti soggettivi del committente, persona fisica, sono richiamate, attraverso il rinvio al numero 21 della tabella cit., le condizioni di cui alla nota II-bis all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. n. 131/1986 in tema di cd. agevolazioni "prima casa".

Ed il committente deve, secondo l'amministrazione finanziaria (circ. 2 marzo 1994 n. 1), 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% (ma qualora i requisiti sopra evidenziati non siano posseduti nel momento dell'effettuazione delle singole prestazioni e vengano ad esistenza all'atto della consegna del bene realizzato, l'appaltatore può effettuare le rettifiche previste dall'art. 26 d.p.r. n. 633/1972).

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato che nell'ipotesi in cui il committente non abbia ancora residenza nell'immobile oggetto dell'intervento edilizio, «non esistendo un atto formale nel quale debba essere manifestata la volontà di assumere entro un breve termine la residenza nell'immobile acquistato, si deve ritenere che detto termine (quale, 18 mesi????) cominci a decorrere dalla consegna dell'immobile» (così Agenzia delle entrate, circ. 18 gennaio 2001, n. 6/E).

Il n. 39 cit., come accennato, rinvia al n. 21 espressamente con riguardo alle condizioni ivi richiamate, che devono ricorrere in capo al soggetto committente della costruzione. Non è invece richiamata la disciplina della decadenza dal beneficio in campo iva, la quale è stabilita, in caso di dichiarazione mendace o di rivendita nel quinquennio, mediante *relatio* alla citata nota II-bis solo dall'ultimo periodo del menzionato n. 21. Pertanto si può ritenere che tale disciplina (comportante il recupero della maggiore imposta dovuta e l'applicazione della sanzione amministrativa) non trovi spazio nell'ipotesi del trasferimento a qualunque titolo - sia pure nel quinquennio successivo all'intervento edilizio - dell'immobile "prima casa" costruito, trattandosi di una disciplina (quest'ultima) che deve

intendersi oggetto di una previsione normativa di natura eccezionale e non suscettibile di applicazione analogica o (tanto meno) di interpretazione estensiva a fattispecie diverse (così Petteruti-Pischetola, *Nuova disciplina dell'imposta sostitutiva su finanziamenti*, studio n. 19-2008/T, in *Studi e materiali*, 2008, 179 e 183 s. Va rilevato, infatti, che anche l'art. 69 l. n. 342/2000, con riguardo alle agevolazioni "prima casa" relative ai trasferimenti *mortis causa* o a titolo gratuito, dispone testualmente l'applicabilità delle sanzioni di cui al comma 4 della nota II-bis cit. nel caso di decadenza).

Tuttavia, per quanto la questione non risulti espressamente affrontata dalla giurisprudenza o dalla prassi amministrativa (e non chiarisce la circ. 2 marzo 1994 n. 1 cit., la quale sembra ritenere applicabili anche nel caso dell'appalto di cui al n. 39 le disposizioni della richiamata nota II-bis dell'art. 1 della tariffa allegata al testo unico dell'imposta di registro ma facendo riferimento alle "dichiarazioni mendaci", al "richiamo ai numeri 21 e 21-bis della Tabella A, parte seconda, contenuto nell'art.16, comma1, del d.l. n. 155/1993", nonché alla "espressa previsione sanzionatoria contenuta nel medesimo art. 16"), è bene segnalare che una tale conclusione - nel senso dell'esclusione della decadenza - potrebbe apparire all'Amministrazione finanziaria non pienamente coerente con l'orientamento interpretativo volto ad equiparare ai fini delle cd. agevolazioni prima casa l'acquisto mediante appalto al trasferimento.

Infatti, l'Amministrazione finanziaria non solo ritiene che, «in considerazione della ratio delle disposizioni in tema di "prima casa" ... ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il trattamento applicabile alla costruzione, non possa essere differente da quello previsto per l'acquisto» (ris. 17 marzo 2006 n. 39/E con riferimento specifico al caso della costruzione di una pertinenza della "prima casa"), ma riconosce espressamente la spettanza del **credito di imposta** di cui all'art. 7 l. n. 448/1998 sia nell'ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato acquisito - evidentemente

con l'aliquota agevolata prevista dalle norme che si sono succedute nel tempo - anche "tramite contratto di appalto" sia nell'ipotesi in cui è il secondo immobile agevolato ad essere acquistato "mediante contratto di appalto".

Inoltre, come accennato, l'Agenzia delle entrate (circ. n. 31 del 2014 cit.) ha ritenuto, sulla base di un'interpretazione sistematica delle varie disposizioni in materia di iva riguardanti, anche indirettamente (ad es. il n. 127-undecies della tabella parte terza, d.p.r. n. 633/1972), le agevolazioni "prima casa", di poter leggere il richiamo alle condizioni di cui al n. 21 cit. come non strettamente riferito alle condizioni soggettive di cui alle lettere a) , b) e c) della nota II-bis (nella specie rendendo omogeneo il requisito oggettivo dell'abitazione, sulla base della classificazione catastale, superando il dato letterale anche del n. 39 cit.)

In conclusione, il mancato espresso richiamo nel n. 39 della previsione sanzionatoria per il caso della alienazione infranquinquennale può portare a ritenere che quest'ultima non comporti la decadenza dal beneficio dell'applicazione dell'aliquota iva ridotta del 4 per cento in caso di appalto commissionato da persona fisica per la quale ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21 (ossia quelle di cui alla nota II-bis all'art. 1 della tariffa cit.), pur dovendosi prudentemente valutare l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, la quale dimostra di considerare equiparabile sotto diversi profili l'acquisizione agevolata di una prima casa "tramite appalto" all'acquisto a titolo derivativo.

Annarita Lomonaco