

APPUNTI SULLE AGEVOLAZIONI

“ PRIMA CASA ”

Anno 2011

(a cura del notaio Raffaele Trabace)

INDICE

SEZIONE I

ACQUISTI A TITOLO ONEROSO

I - LEX - ALIQUOTE – CARATTERISTICHE	4
II - OGGETTO	14
III - SOGGETTI	23
IV - ATTO INTEGRATIVO	34
V - ALTRI ATTI	37
VI - RINUNCIA	42
VII - DECADENZA	44
VIII - RESIDENZA	61
IX - PERTINENZE	66
X - CREDITO D' IMPOSTA	75

SEZIONE II

ACQUISTI PER SUCCESSIONE E DONAZIONE

I - IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI – EVOLUZIONE NORMATIVA.....	89
II - DISCIPLINA NORMATIVA	92
III - REQUISITI [TIPOLOGIA DELL' IMMOBILE – NATURA DEI DIRITTI – SOGGETTI BENEFICIARI UBICAZIONE DELL' IMMOBILE - NON POSSIDENZA NEL COMUNE – NOVITA' NEL GODIMENTO DELL' AGEVOLAZIONE – SUSSISTENZA REQUISITI]	93
IV - REITERAZIONE DEI BENEFICI	96
V - IPOTESI IN PRESENZA DEI REQUISITI	99
VI - DICHIARAZIONI	100
VII - DECADENZA	101
VIII - TABELLA ALIQUOTE IN VIGORE	104
IX - SCHEMA DI DICHIARAZIONE	105

SEZIONE III

APPENDICE [PRINCIPALI DOCUMENTI DI PRASSI].....	106
---	-----

SEZIONE I

ACQUISTI A TITOLO ONEROSO

[Fonti: Agenzia Entrate: Circolare 19/E del 1° marzo 2001; Circolare 38/E del 12 agosto 2005; altri documenti di prassi; giurisprudenza; studi Cnn; lista Sigillo]

I

LEX – ALIQUOTE - CARATTERISTICHE

§§§

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.

Art. 1.

1. Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi ... **8%**

(...)

Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II bis) ... **3%**

Note:

(...)

II-bis)

1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) 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 ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 29 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75, e all'articolo 16 del decreto legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.

2. 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.

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.

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

2. ALIQUOTE IN VIGORE

Imposta di registro: 3%

(Art. 1 quinto periodo Tariffa Parte Prima d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)

Imposta ipotecaria: Euro 168,00

(Note all'art. 1 Tariffa d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347)

Imposta catastale: Euro 168,00

(Art. 10 n. 2 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347)

Imposta sul valore aggiunto: 4%

Art. 16 comma secondo e n. 21 Tabella A - Parte II, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633: Cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969 (G.U. n. 218 del 27-8-1969), ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all' art. 1 tariffa parte prima T.U. Imposta Registro. (n. 21 come sostituito dall'art. 16, comma 4, d.l. 22 maggio 1993, n. 155 (G.U. n.118 del 22-5-1993) convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243)

Agli atti soggetti ad IVA si applica l' imposta di registro in misura fissa. (Cfr. art. 40 n.1 T.U.R.)

2.1. ALIQUOTE NEL TEMPO

Imposta di registro

2% dal 24 aprile 1982 fino al 31 dicembre 1983 (*l. 22 aprile 1982, n. 168, cd legge "Formica"*).

Aliquota 2%, in base a successivi atti normativi, prorogata fino a tutto 31 dicembre 1986.

4 % dal 1° gennaio 1987 (*art. 5-bis che la legge di conversione 23.12.1986, n. 899 introduce nel d.l. 29.10.1986, n. 708*) fino al 31 dicembre 1987.

[N.B. in realtà la novella entra in vigore il 28.12.1986, come disposto dall'art.1, comma 2, stessa legge n. 899, ma secondo il Ministero (cfr. Circ. 2/221144 del 9.1.1987) deve ritenersi applicabile agli atti successivi al 31.12.1986, cioè dal 1°1.1987].

Aliquota 4%, in base a successivi atti normativi, prorogata fino a tutto il 31 dicembre 1999.

La disposizione:

"Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis) 4%"

e la citata "nota II-bis)"

inserite rispettivamente nella tariffa parte prima del TUR, all'art. 1, comma 1, dopo il terzo periodo e nelle note all'art. 1, dopo la nota II) (*art. 16, comma primo, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, in G.U. n.118 del 22-5-1993, convertito con modificazioni dalla l. 19 luglio 1993, n. 243*).

Nota II-bis) riformulata dall'art. 3, comma 131, legge 28 dicembre 1995, n. 549 e modificata, per quanto attiene al termine previsto dalla lettera a), elevato da "un anno" a "diciotto mesi", dall'art. 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

3% dal 1° gennaio 2000 (aliquota ridotta dal 4% al 3% dall'art. 7, comma 6, legge 23 dicembre 1999, n. 488).

Imposta sul valore aggiunto

Iva agevolata non “prima casa”

2% dal 1° novembre 1980 (*art. 8, d.l. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito con modificazioni dalla l. 22 dicembre 1980, n. 891*) aliquota applicabile alle cessioni fatte da imprese, aventi per oggetto esclusivo o principale la costruzione di immobili per la successiva rivendita, di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all’art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, a condizione:

- che gli immobili siano ubicati in Comuni con popolazione superiore a 300 mila abitanti, secondo i dati pubblicati dall’ISTAT per l’anno 1980, ovvero in Comuni confinanti;
- che le cessioni siano effettuate nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell’esercizio di impresa, arte o professione, ovvero nei confronti di cooperative costituite, secondo i principi della mutualità ai sensi delle leggi vigenti, da persone fisiche per la costruzione o acquisto di immobili da destinare ad abitazioni;
- che le cessioni abbiano ad oggetto la proprietà, con esclusione delle costituzioni o dei trasferimenti di diritti reali di godimento.

2% dal 24 aprile 1982 fino al 31 dicembre 1983 (*art. 1, comma primo, l. 22 aprile 1982, n. 168, conversione con modificazioni del d.l. 25 gennaio 1982, n. 9*) aliquota applicabile alle cessioni di fabbricati e porzioni di fabbricati ad uso abitazioni, poste in essere da enti pubblici previdenziali, imprese di assicurazione e imprese aventi per oggetto esclusivo o principale l’acquisto, la gestione e l’alienazione di immobili, nei confronti di persone fisiche o cooperative edilizie.

Aliquota 2%, in base a successivi atti normativi, prorogata fino al 30 giugno 1984.

Iva agevolata “prima casa” – imprese non costruttrici

2% dall’8 febbraio 1985 fino al 30 giugno 1986 (*art. 2 d.l. 7 febbraio 1985, n. 12 convertito con modificazioni dalla legge 5 aprile 1985, n. 118*).

Aliquota 2%, in base a vari atti normativi, prorogata fino a tutto il 31 dicembre 1988.

4% dal 1° gennaio 1989 al 31 dicembre 1991 (*art. 34, primo comma, d.l. 30.12.1988, n. 550 non convertito e art. 34, primo comma, d.l. 2.3.1989, n. 69, convertito in legge 27.4.1989, n. 154*).

Aliquota 4% a regime dal 1° gennaio 1992 (*art. 3, comma secondo, legge 31 dicembre 1991, n. 415*).

Iva agevolata “prima casa” – imprese costruttrici

4% dal 22 maggio 1993 (*art. 16, comma 4, d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243*):

Nella tabella A, parte seconda, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni sono soppressi i numeri 28) e 29) ed i numeri 21), 24) e 39) sono sostituiti dai seguenti:

"21) case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, 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.

L'Iva in misura ridotta applicata alle cessioni effettuate dalle imprese costruttrici anteriormente al 22 maggio 1993 non si considera Iva agevolata ai sensi della disciplina sulla “prima casa”.

Imposte ipotecaria e catastale fisse

dal 28.5.1978 al 31.12.1982	Lire 20.000
dal 1°1.1983 al 1°10. 1989	Lire 50.000
dal 2.10.1989 al 21.05.1993	Lire 100.000
dal 22.5.1993 al 19.06.1996	Lire 150.000
dal 20.6.1996 al 31.12.2001	Lire 250.000
dal 1°01.2002 al 31.01.2005	Euro 129.11
dal 1°02.2005 in poi	Euro 168,00 (art. 7, comma 1, decreto legge n.7 del 31 gennaio 2005 (G.U. n. 24 del 31 gennaio 2005))

3. CARATTERISTICHE

Caratteristiche delle abitazioni di lusso (D.M. 2 agosto 1969)

DECRETO MINISTERIALE 2 agosto 1969 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso (Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969)

Ai sensi e per gli effetti della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni ed integrazioni, della legge 2 febbraio 1960, n. 35, e successive modificazioni ed integrazioni, del decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26 sono considerate abitazioni di lusso:

Art. 1 - Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a "ville", "parco privato" ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come "di lusso".

Art. 2 - Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3.000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.

Art. 3 - Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2.000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.

Art. 4 - Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.

Art. 5 - Le case composte * **di uno o più vani** costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.

Art. 6 - Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine).

Art. 7 - Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

Art. 8 - Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto.

Art. 9 - Le norme di cui al presente decreto entrano in vigore il primo giorno del mese successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Art. 10 - Alle abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella dell'entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al decreto ministeriale 4 dicembre 1961.

Art. 11 - I comuni debbono precisare nella licenza di costruzione e sugli elaborati di progetto la destinazione urbanistica della zona dove sorgono le abitazioni oggetto della licenza stessa e la relativa normativa edilizia, nonché i principali dati inerenti al

progetto approvato.

Il presente decreto sarà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

3.1. TABELLA DELLE CARATTERISTICHE

Caratteristiche	Specificazione delle caratteristiche
a) Superficie dell'appartamento	Superficie utile complessiva superiore a mq. 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine.
b) Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi	Quando la loro superficie utile complessiva supera mq. 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.
c) Ascensori	Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.
d) Scala di servizio	Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta da necessità di prevenzione di infortuni od incendi.
e) Montacarichi o ascensore di servizio	Quando sono a servizio di meno di 4 piani.
f) Scala principale	a) con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a centimetri 170 di media; b) con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.
g) Altezza libera netta del piano	Superiore a m. 3,30 salvo

che regolamenti edilizi
prevedano altezze minime
superiori.

- h) Porte di ingresso
agli appartamenti da
scala interna a) in legno pregiato o
massello e lastronato;
b) di legno intagliato,
sculpito o intarsiato;
c) con decorazioni pregiate
sovrapposte od impresse.
- i) Infissi interni Come alle lettera a), b), c)
della caratteristica h) anche
se tamburati qualora la loro
superficie complessiva superi
il 50% (cinquanta per cento)
della superficie totale.
- l) Pavimenti Eseguiti per una superficie
complessiva superiore al 50%
(cinquanta per cento) della
superficie utile totale
dell'appartamento:
a) in materiale pregiato;
b) con materiali lavorati in
modo pregiato.
- m) Pareti Quando per oltre il 30%
(trenta per cento) della loro
superficie complessiva
siano:
a) eseguite con materiali
e lavori pregiati;
b) rivestite di stoffe od
altri materiali pregiati.
- n) Soffitti Se a cassettoni decorati
oppure decorati con stucchi
tirati sul posto o dipinti a
mano, escluse le piccole
sagome di distacco fra pareti
e soffitti.
- o) Piscina Coperta o scoperta, in mura-
tura, quando sia a servizio
di un edificio o di un
complesso di edifici compren-

denti meno di 15 unità immobiliari.

p) Campo da tennis Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

N.B. - Il computo delle caratteristiche agli effetti delle agevolazioni fiscali va riferito ad ogni singola unità immobiliare (appartamento).

*** G.U. 26.9.1969 n.245 reca la rettifica della formulazione dell'art. 5 DM 2.8.69. In conseguenza la formulazione e': *Le case composte di uno o più piani*"**

II

OGGETTO

CATEGORIA CATASTALE - CASA NON DI LUSO

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito, quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal *Dm 2 agosto 1969*.

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. (*Circ. 38/E/2005, 3.1*)

CASI:

1) ACQUISTO DI FABBRICATO RURALE IDONEO ALLA UTILIZZAZIONE ABITATIVA

Le agevolazioni "prima casa" trovano applicazione anche nell'ipotesi di trasferimento di case rurali destinate ad abitazione, purché non costituiscano pertinenze di un terreno agricolo. (*Cfr. Circ. 38/E/2005, 3.2*)

In precedenza la Commissione centrale imposte, reputando arbitraria la distinzione tra fabbricati urbani e fabbricati rurali, aveva ritenuto applicabile il trattamento agevolato anche ai fabbricati rurali, purché adibiti ad abitazione.

(Tra le altre, *sentenze: 2 ottobre 1992 n. 5129, 30 settembre 1993 n. 2623, 16 ottobre 1995 n. 3297*).

Per la non spettanza delle agevolazioni si era invece espressa la Cassazione, ma con riferimento alla legge 168/1982, che, richiamando la legge 408/1949, doveva ritenersi applicabile soltanto agli immobili urbani. (*Sentenze: 5 aprile 1996 n. 3210, 10 luglio 1999 n. 7255*).

Dal Catasto urbano al Catasto dei fabbricati.

In base all'art. 9 del *D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito in l. 26 febbraio 1994, n. 133*, che prevede il censimento di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali e alla loro iscrizione, mantenendo tale qualificazione, nel catasto edilizio urbano, quest'ultimo assume la denominazione di "catasto dei fabbricati".

I fabbricati rurali che mantengono i requisiti per la ruralità di cui all'art. 9 del d.l. n.557/1993, citato, sono iscritti nel catasto dei fabbricati con le categorie A/6 e D/10. I fabbricati che hanno perso i requisiti per la ruralità vanno iscritti in catasto con le categorie proprie della loro effettiva destinazione, quelli ad uso abitativo nella categoria A (esclusa A/10).

“Assumono, inoltre, particolare rilevanza, ai fini catastali, le disposizioni recate dal D.P.R. 23 marzo 1998, n. 1394 (emanato in materia di revisione dei criteri di accatastamento dei fabbricati rurali) e il decreto di attuazione del Ministro delle Finanze 2 gennaio 1998, n. 28.” In conseguenza “(...) a una abitazione rurale può essere attribuita la categoria tipica delle abitazioni civili (categoria “A/2”) od economiche (categoria “A/3”) in modo del tutto indipendente dalla circostanza che l'abitazione sia utilizzata da un imprenditore agricolo. La categoria A/6 (abitazioni di tipo rurale) “è utilizzabile solo in presenza di specifici indicatori, quali assenza di disimpegni, mancanza di servizi igienici all'interno dell'unità abitativa, finiture e pavimentazioni di qualità inferiore a quelle proprie dell'edilizia popolare.” (Cfr. *Audizione del Direttore dell'Agenzia del Territorio - VI Commissione permanente (Finanze) - 22 febbraio 2011*)

2) ACQUISTO DELLA NUDA PROPRIETA'

Le agevolazioni spettano, a condizione che ricorrano tutti i requisiti previsti. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.1.*)

3) ACQUISTO QUOTA DI COMPROPRIETA'

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". (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.3.*) 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. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.10.*)

4) ACQUISTO PRO-QUOTA DI DIRITTI REALI SULLO STESSO IMMOBILE

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. (Cfr. *Circ. 38/E/2005, 2.3*)

Vedi sopra sub **3**).

5) ACQUISTO DI DUE APPARTAMENTI CONTIGUI DESTINATI A COSTITUIRE UN' UNICA ABITAZIONE

Le agevolazioni spettano, purché l'abitazione conservi, anche dopo la "fusione", le caratteristiche non di lusso di cui al Dm 2 agosto 1969. (Cfr. *Circ. 38/E/2005, 3.4*)

5-BIS) ACQUISTO DI APPARTAMENTO CONTIGUO AD ALTRO APPARTAMENTO ACQUISTATO PRECEDENTEMENTE CON I BENEFICI PRIMA CASA

Le agevolazioni spettano se il "nuovo" appartamento è destinato a costituire una unica abitazione con quello acquistato precedentemente e a condizione che, a riunione eseguita, l'abitazione conservi le caratteristiche non di lusso.

Purché ricorrano le altre condizioni di legge (ubicazione e non possidenza di altri immobili nello stesso Comune) ad eccezione ovviamente del requisito della "novità", in relazione al quale l' acquirente non renderà la relativa dichiarazione. (Cfr. *Circ. 38/E/2005, 3.4*)

5-TER) ACQUISTO DI "VANO" DA ACCORPARE AD ABITAZIONE PRECEDENTEMENTE ACQUISTATATA CON I BENEFICI 1^CASA

Le agevolazioni spettano, come nelle ipotesi di cui ai punti 5 e 5-BIS). (Cfr. *Circ. 38/E/2005, 3.4*)

5-QUATER) ACQUISTO DI APPARTAMENTO O "VANO" DA ACCORPARE AD ABITAZIONE ACQUISTATATA SENZA FRUIRE DEI BENEFICI PRIMA CASA

Le agevolazioni spettano, purché le due unità accorpate costituiscano un'abitazione

unica rientrante nella tipologia degli alloggi non di lusso, in base alle prescrizioni recate dal decreto 2 agosto 1969. (Cfr. *Risoluzione 4 giugno 2009 n. 142/E; Circolare 7 giugno 2010 n. 31/E, 2.1*)

Per la spettanza dei benefici si era espressa in precedenza anche l'AE Lombardia:

“ (...) l'agevolazione cosiddetta "prima casa" può essere riconosciuta in relazione all'effettuando acquisto del piccolo alloggio contiguo, in funzione di ampliamento dell'appartamento già posseduto, acquistato senza aver fruito dell'agevolazione fiscale in questione, qualora tutti i presupposti soggettivi e oggettivi previsti dalla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR, da valutare con riferimento alla nuova unità abitativa complessivamente considerata, derivante dall'accorpamento delle due unità immobiliari contigue, sussistano entrambi.

(Cfr. *AE – Dir. Reg. Lombardia Prot. n. 904-66892/2007 del 27 luglio 2007*)

SITUAZIONE ANTE CIRCOLARE 38/E/2005 IN RELAZIONE AI PUNTI 5), 5-BIS), 5-TER) e 5-QUATER)

Secondo la *Circolare del 30/11/2000 n. 219 - Ministero delle Finanze* - in materia di IVA – la aliquota agevolata del 4% si rende applicabile anche ai lavori di "ampliamento" dell'abitazione agevolata alle seguenti condizioni:

"A) i locali di nuova realizzazione non devono configurare una nuova unità immobiliare ne' avere consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire un'autonoma unità immobiliare.

B) l'abitazione deve conservare, anche dopo l'esecuzione dei lavori di ampliamento, le caratteristiche non di lusso, determinate sulla base dei parametri dettati dal decreto del Ministro dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969."

Estendendo in via analogica i principi sopra enunciati, qualche Ufficio riteneva applicabile la agevolazione anche all'acquisto, in un momento successivo, di un "vano" da accorpare all'unità immobiliare precedentemente acquistata fruendo dei benefici prima casa.

* Successivamente con *Risoluzione 25/E del 25 febbraio 2005* l' Agenzia delle Entrate ritiene applicabile l' agevolazione anche all' acquisto di un vano da accorpare all' unità abitativa precedentemente acquistata con i benefici "prima casa".

* Per la spettanza delle agevolazioni a entrambe le unità anche:

AGENZIA ENTRATE - DIREZIONE REGIONALE DELLA TOSCANA

Risoluzione 6 maggio 2005 Prot. n. 2005/111098/C2

Col quesito è stato chiesto di conoscere il trattamento fiscale, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, applicabile nel caso di acquisto di due appartamenti facenti parte dello stesso fabbricato e posti su due piani diversi, strutturalmente collegabili in modo da costituire un' unica entità abitativa (che non riveste caratteristiche di lusso), da parte di soggetto per il quale tale appartamento costituisce abitazione principale.

(...) nella fattispecie prospettata (acquisto di due appartamenti facenti parte dello stesso fabbricato e posti su due piani diversi, strutturalmente collegabili al fine di ottenere un'unica entità abitativa che costituisca abitazione principale per l'acquirente) possa essere applicata l'agevolazione prima casa di cui all'art. 1 della Tariffa - Parte Prima - allegata al DPR n. 131/1986, sempre che l'alloggio risultante dall'unione dei due appartamenti non presenti caratteristiche di lusso.

Pertanto, sempre nel caso prospettato, l'Ufficio impositore non potrà, almeno in via definitiva, applicare l'agevolazione in parola qualora non si proceda all'unione delle unità immobiliari oggetto dell'acquisto oppure qualora l'unità immobiliare risultante dalla fusione possa essere qualificata come abitazione di lusso.

In precedenza:

* (*Agenzia Entrate - Guida Fiscale per la Casa*)

"Le agevolazioni prima casa spettano limitatamente ad uno solo degli appartamenti, anche se gli stessi vengono acquistati contemporaneamente e con un unico atto. Nel momento dell' acquisto si configurano infatti come due unità abitative separate e corrispondenti a diverse unità catastali."

* Nello stesso senso *Cassazione civile, sez. I, 21 maggio 1999, n. 4944*:

"Le agevolazioni per la "prima casa", previste dalla l. n. 118 del 1985, non trovano applicazione nel caso in cui siano state acquistate con uno stesso atto, da più venditori e con prezzi stabiliti in via autonoma, unità immobiliari catastalmente distinte, sebbene destinate a costituire una unica abitazione dell'acquirente."

Per la spettanza delle agevolazioni a entrambe le unità *Cassazione civile, sez. I, 22 gennaio 1998, n. 563*:

"Le agevolazioni per la "prima casa", previste dall'art. 1, comma 6, della l. n. 168 del 1982, 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; sicché il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sé ostativo alla fruizione di tali benefici, purché l'alloggio così complessivamente realizzato rientri, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche specificate dall'art. 13 della l. n. 408 del 1949, nella tipologia degli alloggi "non di lusso"."

6) ACQUISTO DI IMMOBILE IN CORSO DI COSTRUZIONE O NON ULTIMATO

(Nell'espressione "in corso di costruzione" si può ragionevolmente far rientrare qualsiasi stadio dell'opera, quindi anche un fabbricato alle fondamenta;

il concetto di "non ultimato", invece, sembra restringere l'ipotesi a quella di "fabbricato al rustico"; secondo l'art. 2645-bis C.C. comma 6 (...) si intende esistente l'edificio nel quale sia stato eseguito il rustico, comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità, sia stata completata la copertura).

Secondo la *Circolare 19/E/2001, 2.2.4.*, qualora l'acquisto riguardi un immobile non ultimato **le agevolazioni spettano**, purché in presenza di tutti i requisiti previsti.

La Circolare richiama la sentenza della *Cassazione n. 9150 del 7 luglio 2000*, che estende i benefici anche ai fabbricati "in corso di costruzione".

Ovviamente l'ufficio competente, successivamente provvederà a verificare l'effettiva esistenza dei requisiti, compreso quello riguardante la tipologia dell'immobile che dovrà risultare non di lusso ai sensi del D.M. 2 agosto 1969 (G.U. n. 218 del 27 agosto 1969).

Per le cessioni soggette ad IVA l'aliquota agevolata del 4% si applica alle case di abitazioni non di lusso, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione. (Tabella A - Parte Seconda n. 21 D.P.R. 633/72).

Secondo la *Circolare 38/E del 12 agosto 2005, 3.3*:

- l'agevolazione "prima casa" spetta 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;

- l'agevolazione spetta in base alle dichiarazioni del contribuente, tra cui quella di "non rendere l'abitazione di lusso nel prosieguo dei lavori";

(L'assunto si fonda sul convincimento dell'AE che l'acquirente, al fine di fruire dei benefici "prima casa", debba rendere, oltre a quelle espressamente previste dalla legge, anche la dichiarazione che l'immobile trasferito non rientri tra quelli considerati di "lusso" in base al D.M. 2 agosto 1969).

- il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, deve dare dimostrazione della ultimazione dei lavori entro tre anni dalla registrazione dell'atto;

- qualora l'immobile non sia ultimato entro tale termine ovvero presenti caratteristiche diverse da quelle agevolabili, il contribuente decade dai benefici;

- il termine triennale di decadenza degli uffici dal potere di accertamento decorre dalla ultimazione dei lavori, altrimenti "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";

- la dichiarazione relativa alla "novità" nel godimento dell' agevolazione "va resa con riferimento a tutti gli immobili acquistati con il beneficio "prima casa", ivi compreso lo acquisto di una casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione".

* Secondo la *Cassazione (Sent. 10 settembre 2002 n. 18300)*

" E' ormai consolidato presso questa Corte il principio per cui in tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l' acquisto della "prima casa" ... spettano anche all' acquirente di immobile in corso di costruzione, da destinare ad abitazione non di lusso(...)numeroso caratteristiche che determinano la natura di lusso dell' abitazione possono essere rilevate già in sede di costruzione a rustico (oltre che in corso di ristrutturazione) ed altre possono sopravvenire addirittura su costruzioni ormai rifinite".

Il *Decreto del Ministero delle Finanze 30 luglio 1999 n. 311* sulla deducibilità degli interessi dei mutui contratti per la costruzione dell' abitazione principale, assimila alle costruzioni gli interventi di cui all' art. 31 comma primo lettera d) della legge 5 agosto 1978, n. 457 (cioè gli interventi di ristrutturazione urbanistica).

Secondo l' *Agenzia delle Entrate - Guida Fiscale per la Casa:*

le agevolazioni prima casa si applicano anche all' acquisto di fabbricati in corso di costruzione o allo stato rustico, nonché a quelli in corso di ristrutturazione."

Il principio viene ribadito dalla Sentenza della *Cassazione 28 settembre 2005 n. 19011*.

Da quanto sopra discende che si devono ritenere agevolabili gli acquisti di fabbricati in corso di costruzione in qualsiasi stadio dell'opera (dalle fondamenta al rustico) nonché i fabbricati in fase di ristrutturazione.

6-BIS) IPOTESI DI ACQUISTO AGEVOLATO DI FABBRICATO IN CORSO DI COSTRUZIONE

a) Primo acquisto di "prima casa" nel comune di residenza

b) Acquisto di "prima casa" nel Comune di residenza (a seguito di vendita oltre il quinquennio del precedente immobile agevolato)

In entrambi i casi di cui sub a) e b) per evitare la decadenza dai benefici il contribuente deve realizzare il fabbricato avente le caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969 entro tre anni dalla registrazione dell' atto.

c) Primo acquisto di “prima casa” in Comune diverso da quello di residenza

Il contribuente deve:

- stabilire la residenza nel Comune ove è situato l' immobile entro 18 mesi;
- realizzare il fabbricato "non di lusso" entro tre anni dalla registrazione dell'atto.

(La legge richiede che il contribuente stabilisca la residenza nel Comune ove è situato l' immobile acquistato, per cui, qualora questo non sia ultimato entro i diciotto mesi, l' interessato per evitare la decadenza dovrà stabilire la propria dimora abituale in altro "alloggio" del quale abbia la disponibilità).

d) Vendita nel quinquennio di immobile agevolato e acquisto entro l' anno di altra “prima casa” nel Comune di residenza

e) Vendita nel quinquennio di immobile agevolato e acquisto entro l' anno di altra “prima casa” in Comune diverso da quello di residenza

In entrambi i casi di cui sub d) ed e) , oltre a realizzare il fabbricato "non di lusso" entro tre anni dalla registrazione dell' atto, per evitare la decadenza dai benefici anche sul primo acquisto il contribuente deve destinare l' immobile a propria abitazione principale entro i termini di accertamento.

(In generale l' AE ha ritenuto che quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell' Ufficio il contribuente debba aver realizzato la finalità di destinare ad abitazione l' immobile acquistato. (Risoluzione 6 ottobre 2003 n. 192/E).

Pertanto, se per il fabbricato in corso di costruzione i tre anni per l' accertamento decorrono dalla ultimazione dei lavori e se per ultimare la costruzione vengono concessi al contribuente tre anni (Circ. 38/E/2005, 3.3) se ne dovrebbe concludere che il contribuente abbia sei anni di tempo dall'acquisto per destinare l' immobile a propria abitazione principale).

Per l' ipotesi di cui al punto e) la situazione è ulteriormente complicata dall'obbligo di stabilire la residenza nel Comune ove è situato l' immobile entro 18 mesi dall'acquisto.

f) Vendita nel quinquennio di immobile agevolato e acquisto entro l' anno di terreno per edificare la propria abitazione principale

Secondo la Circolare 38/E/2005, 5.2 per conservare l' agevolazione è necessario che il contribuente entro il termine di un anno "non solo acquisti il terreno, ma sullo stesso realizzi un fabbricato "non di lusso" da adibire ad abitazione principale", intendendosi per realizzato anche un fabbricato al rustico (art. 2645 bis n. 6 C.C.).

(L' assunto si presta a creare una disparità di trattamento tra chi acquista entro l' anno un fabbricato in corso di costruzione anche nella fase iniziale , per es. alle fondamenta, al quale sono concessi più ampi termini per la ultimazione e chi, invece, acquista un terreno es. munito di concessione).

6-TER) ACQUISTO DI IMMOBILE DI CATEGORIA C/2 (MAGAZZINO, LOCALE DI DEPOSITO, SOTTOTETTO) DA TRASFORMARE IN ABITAZIONE

Gli Uffici in genere, fondandosi sul dato catastale, sono orientati a ritenere applicabile l'agevolazione a tale tipologia di immobili soltanto nelle ipotesi in cui gli stessi siano acquistati non autonomamente ma quali pertinenze di "prima casa" e alle condizioni di cui al n. 3 della Nota II-bis all'art. 1, tariffa parte prima, TUR.

6-QUATER) ACQUISTO DI IMMOBILE DI CATEGORIA C/2 (MAGAZZINO, LOCALE DI DEPOSITO, SOTTOTETTO) IN FASE DI TRASFORMAZIONE IN ABITAZIONE

Le agevolazioni spettano, ricorrendone gli altri presupposti, a condizione che l'immobile sia in fase di trasformazione in base a regolare provvedimento edilizio, dovendosi equiparare la fattispecie a quella dell'acquisto dell'immobile in corso di costruzione. Vedi sopra nn. 6) e 6-bis). (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 139-2009/T)

In relazione a un interpello relativo all'acquisto di un sottotetto allo stato grezzo, da trasformare in abitazione, l'AE ritiene **applicabili le agevolazioni**, equiparando la fattispecie a quella dell'acquisto di un'abitazione in corso di costruzione. (Cfr. DRE Lombardia prot.n. 904-72143/2010)

7) ACQUISTO DI IMMOBILE URBANO POSSEDUTO A TITOLO DI ENFITEUSI DAL VENDITORE ESSENDO CONCEDENTE IL TERRENO IL COMUNE

Secondo il CNN l'agevolazione "prima casa", ricorrendone gli altri presupposti, compete anche al soggetto che procede all'acquisto del diritto dell'enfiteuta relativo a un fabbricato a destinazione abitativa, del quale è concedente il Comune.

Tanto sulla base della considerazione che la predetta agevolazione è disciplinata dalla Nota II-bis all'art. 1 della tariffa parte prima del TUR, il cui primo comma si riferisce agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, tra i quali ultimi è certamente da ricomprendersi anche l'enfiteusi. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 146-2009/T)

In senso contrario, per la non spettanza dei benefici all'acquisto del diritto di enfiteusi su casa d'abitazione, la prassi di taluni Uffici, secondo cui l'agevolazione "prima casa" sarebbe applicabile esclusivamente ai diritti espressamente contemplati nella citata Nota II-bis, e precisamente ai diritti di proprietà, anche superficiaria, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione.

III

SOGGETTI

In presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma agevolativa, il regime di favore si applica alla generalità dei soggetti, indipendentemente dalla loro nazionalità. Tale conclusione trae fondamento dall'articolo 2 del T.U. Imposta Registro il quale, nell'individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani.

L'agevolazione "prima casa" spetta anche se il bene viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci, quali interdetti e inabilitati, ovviamente in presenza di tutti i requisiti previsti, compreso quello della residenza. (Cfr. *Circ. 38/E/2005, Premessa*)

In generale in base alle disposizioni vigenti:

- le agevolazioni sono escluse in tutti i casi in cui il soggetto che chiede di avvalersene sia già in possesso nello stesso comune o in tutto il territorio nazionale, se acquistata con le agevolazioni, di un'altra casa di abitazione;
- le agevolazioni non sono subordinate alla condizione, prevista dalla normativa previgente, che l'immobile acquistato sia destinato dall'acquirente a propria abitazione.

"Il riferimento operato dalla vigente normativa all'ampia nozione di 'casa di abitazione' porta a ritenere che la fruizione dell'agevolazione debba essere esclusa in tutti i casi in cui il soggetto che intende fruire dell'agevolazione risulti già in possesso nello stesso comune o nell'intero territorio nazionale, se acquistato con le agevolazioni, di un immobile ad uso abitativo. Non è richiesta dalla norma la verifica del concreto utilizzo che dell'immobile viene fatto né con riferimento alle case di abitazione che il contribuente già possiede e che possono precludere l'accesso all'agevolazione né con riferimento all'immobile che si intende acquistare. Com'è noto, infatti, l'applicazione della vigente disposizione in materia di agevolazioni 'prima casa' non risulta subordinata alla condizione, più restrittiva, che l'immobile oggetto del trasferimento agevolato venga destinato ad 'abitazione principale' dell'acquirente e pertanto, l'agevolazione trova applicazione con riferimento a tutti gli immobili che abbiano natura abitativa e che non abbiano le caratteristiche 'di lusso' di cui al DM 2 agosto 1969." (Cfr. *Risoluzione 20 agosto 2010 n. 86/E*)

CASI:

1) SOGGETTO GIA' PROPRIETARIO DI IMMOBILE CLASSIFICATO IN CATASTO NELLA CATEGORIA A/10 (UFFICI)

Può avvalersi delle agevolazioni nel nuovo acquisto anche se l'immobile A/10 già posseduto è di fatto adibito ad abitazione.

Non ha infatti rilevanza l'utilizzazione di fatto diversa dalla classificazione catastale.

Di contro l'agevolazione non è applicabile nel caso in cui l'acquirente sia titolare, nel Comune dove acquista, di altro immobile classificato o classificabile in catasto come abitazione, indipendentemente dall'utilizzazione di fatto (ufficio, negozio, ecc.).

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.2.5.)

2) SOGGETTO TITOLARE IN COMUNIONE CON ALTRI SOGGETTI (DIVERSI DAL CONIUGE) DI ALTRA CASA DI ABITAZIONE NEL COMUNE DOVE ACQUISTA

Può avvalersi delle agevolazioni, purché ricorrano le altre condizioni.

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.2.7.)

3) SOGGETTO TITOLARE DI CASA DI ABITAZIONE SITUATA AL DI FUORI DEL COMUNE DOVE ACQUISTA (IN VIA ESCLUSIVA - IN COMUNIONE LEGALE - PRO QUOTA)

Può avvalersi delle agevolazioni, purché i diritti già posseduti siano stati acquistati senza usufruire dell'agevolazione prima casa.

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.2.7.)

4) SOGGETTO TITOLARE DI UNA QUOTA DI IMMOBILE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI, PROCEDE ALL'ACQUISTO DI ULTERIORE QUOTA DELLO STESSO IMMOBILE

Può avvalersi delle agevolazioni, purché ricorrano le altre condizioni.

La legge infatti presuppone il non possesso su "ALTRA CASA".

E' evidente che si è inteso agevolare il conseguimento della piena proprietà di una sola unità immobiliare. (Cfr. *Circ. 19/E/2001*, 2.2.9.)

La *Circolare 38/E/2005*, 2.3 ribadisce che nel caso di acquisto reiterato di quote dello stesso immobile, l'agevolazione si applica purché ricorrano gli altri requisiti.

Dal disposto di legge si desume, infatti, che per fruire dell'agevolazione non è di impedimento la circostanza che il contribuente sia già titolare di una quota di proprietà dello stesso immobile oggetto di agevolazione.

L'agevolazione spetta nelle seguenti ipotesi:

- *acquisto di ulteriori quote di proprietà;*
- *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.*

In tutti i casi l'agevolazione spetta anche se sia stata già fruita in relazione all'acquisto dei diritti già posseduti.

5) CONIUGI IN SEPARAZIONE DEI BENI ACQUISTANO PRO QUOTA IMMOBILE DOPO LA VENDITA DI DUE IMMOBILI ACQUISTATI PRECEDENTEMENTE E SEPARATAMENTE CON LE AGEVOLAZIONI

Possono avvalersi delle agevolazioni, poiché la norma non esclude la possibilità di riacquistare un immobile anche per quote. (Cfr. *Circ. 19/E/2001*, 2.2.11.)

6) SOGGETTO (NON TITOLARE DI IMMOBILE AGEVOLATO) IN SEPARAZIONE DEI BENI CON CONIUGE TITOLARE DI ALTRO IMMOBILE AGEVOLATO/NON AGEVOLATO

Può avvalersi delle agevolazioni, purché in presenza degli altri requisiti. (Cfr. *Circ. 19/E/2001*; *Circ. 38/E/2005*)

7) SOGGETTO TITOLARE, ANCHE IN COMUNIONE LEGALE, DI CASA DI ABITAZIONE ACQUISTATA IN REGIME AGEVOLATO DALLO STESSO O DAL CONIUGE

Non può avvalersi delle agevolazioni.

Quando si fa riferimento ad un precedente acquisto agevolato fatto dal coniuge si intende quello effettuato in regime di comunione dei 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 sempre che ricorrano tutte le altre condizioni.

La precisazione non riguarda le attribuzioni di beni conseguenti allo scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.10.*)

8) SOGGETTO (NON PROPRIETARIO) IN COMUNIONE LEGALE CON IL CONIUGE TITOLARE ESCLUSIVO DI ALTRO IMMOBILE AGEVOLATO

Non può avvalersi delle agevolazioni, in quanto si intende evitare la reiterazione dell'agevolazione per il coniuge che ne ha già fruito. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.10.*)
(1) (2)

La *Circ. 38/E/2005, 2.1*, invece, stabilisce che, nell'ipotesi in cui uno solo dei coniugi posseda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione (in quanto per es. l'altro prima del matrimonio abbia acquistato un'abitazione avvalendosi dell'agevolazione) *il beneficio fiscale sia applicabile nella misura del 50%*, ossia limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti.

La Circolare ricorda inoltre che per ottenere l'agevolazione sull'intero è necessario che entrambi i coniugi rendano le dichiarazioni di cui alle lettere b) e c) della nota II-bis.

(ndr quindi necessità di intervento all'atto di entrambi i coniugi o di uno solo, ma con procura rilasciata dall'altro)

La Circolare continua affermando che per quanto riguarda invece la dichiarazione di cui alla lettera a) della citata Nota (relativa alla residenza), l'agevolazione compete, nei limiti del 50%, anche se uno solo dei coniugi abbia reso la predetta dichiarazione.

Quest'ultima affermazione appare contraddittoria e probabilmente si tratta di un refuso grafico. Poiché, data la premessa la conclusione avrebbe dovuto essere per il riconoscimento della agevolazione all'intero.

In analogia a quanto sopra si deve ritenere che l'agevolazione spetti sull'intero nell'ipotesi in cui l'acquisto da parte del coniuge in regime di c.l. venga fatto quale

bene personale ai sensi dell'art. 179 C.C. e ciò, nonostante l' altro coniuge sia già titolare di altro immobile agevolato, acquistato per es. prima del matrimonio o allo stesso modo a norma dell'art. 179 citato.

Con riferimento all'ipotesi in cui uno solo dei coniugi in comunione legale sia in possesso dei requisiti l'AE 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, posseda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione "prima casa" (in quanto l'altro coniuge prima del matrimonio ha acquistato un'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". (Cfr. *Risoluzione 20 agosto 2010 n. 86/E*)

Note

(1) Nonostante l' opinione negativa espressa a suo tempo dalla *Circolare 19/E/2001*, 2.2.10. , gli Uffici sono generalmente orientati a concedere l' agevolazione sulla quota (50%) acquistata dal coniuge (non proprietario) in possesso dei requisiti.

In tal senso:

- *Agenzia delle Entrate - Guida Fiscale per la Casa*: in caso di acquisto di un appartamento da parte di coniugi in regime di comunione legale, qualora solo uno avesse i requisiti soggettivi per usufruire delle agevolazioni prima casa (mentre l' altro coniuge, ad esempio, è titolare della proprietà di una abitazione acquistata prima del matrimonio, nel comune dove si trova la nuova da acquistare), il beneficio fiscale spetta al 50% e cioè solo per la quota del coniuge in possesso dei requisiti richiesti.

- *Cassazione civile sez. I, 4 aprile 1996 n. 3159*: nel caso di vendita di appartamento ad uso abitativo in favore di coniugi in regime di comunione legale, la presenza, rispetto ad uno soltanto dei compratori, dei requisiti richiesti dalla l. 22 aprile 1982 n. 168 per fruire delle agevolazioni relative all'acquisto della "prima casa", rende necessaria la diversificazione della tassazione dell'atto, con il riconoscimento di tali agevolazioni limitatamente alla quota di pertinenza di quel coniuge.

- *Cassazione civile, sez. trib., 21 giugno 2001, n. 8463*: nel caso di acquisto di appartamento ad uso abitativo, in regime di comunione legale dei coniugi, la presenza, rispetto ad uno solo dei compratori dei requisiti prescritti per ottenere le agevolazioni contemplate per la prima casa, giustifica la diversificazione della tassazione dell'atto con il riconoscimento delle agevolazioni limitatamente alla quota di pertinenza di quel coniuge.

- *Risoluzione 26 maggio 2000 n. 76/E*: relativamente all'ipotesi di acquisto da parte di coniugi in regime di comunione legale, la agevolazione non veniva riconosciuta sulla

quota del coniuge non in possesso dei requisiti (che, nella specie, non aveva né si impegnava a trasferire la residenza nel Comune ove era ubicato l' immobile da acquistare).

- *Direttiva Prot. n. 2003/42451/C2 Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Toscana*: "...l' acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale dei beni (art.177 c.c.) comporta l' esclusione dell' agevolazione per entrambi i coniugi di tutti i successivi acquisti di case di abitazione. La stessa osservazione è valida anche per la titolarità in comunione con il coniuge di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui si intende acquistare un nuovo immobile. Però se il precedente acquisto agevolato da parte di uno dei coniugi è avvenuto o prima del matrimonio o in regime di separazione dei beni (situazioni che permettono di escludere la comproprietà), l' altro coniuge, cioè quello che non ha fruito dell' agevolazione, in presenza delle condizioni stabilite dalla nota II-bis della Tariffa Parte Prima, del richiamato Testo Unico, 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. (...)"

(2) Per la fruibilità delle agevolazioni anche da parte del coniuge in c.l., non intervenuto all'atto e non in possesso dei requisiti:

Cassazione, Sez. Trib., 28 giugno 2000, n. 14237 - “il coniuge, che pur acquistando un bene permette che questo bene ricada nella comunione legale non compie un atto di riconoscimento patrimoniale, non dichiara implicitamente che metà del denaro utilizzato è di proprietà del consorte, né acquista in nome e per conto del coniuge. E colui che diviene proprietario di metà del bene a seguito di un atto compiuto dal coniuge non è “acquirente” del bene stesso, ma lo riceve per volontà della legge. Di conseguenza non è tenuto al possesso dei requisiti posti dalle disposizioni sulle agevolazioni tributarie “prima casa” “.

“ Per effetto dell'acquisto di un immobile effettuato dal coniuge in regime di comunione legale, l'altro coniuge, che ne diviene comproprietario in forza di una norma di legge, quale l'art. 177 del codice civile, può usufruire, malgrado sia sprovvisto dei requisiti di legge, delle agevolazioni “prima casa”, differenziandosi tale ipotesi dall'acquisto in comune del bene stesso.”

Cassazione, ordinanza 1 luglio 2009, n. 15426, sez. V civile – “Costituisce principio consolidato nella giurisprudenza di legittimità il diritto dell'altro coniuge in regime di comunione legale di fruire delle agevolazioni fiscali ex art. 1, Nota II-bis, Tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 richieste dal coniuge resosi acquirente di un bene immobile ad uso abitativo. L'essere sprovvisto dei requisiti di legge ovvero l'omesso trasferimento della residenza nel Comune ove l'immobile è ubicato non ostano all'applicazione del regime agevolato.”

In merito al requisito della residenza anagrafica non posseduta dal coniuge “non acquirente” la Corte attribuisce rilevanza alla “coabitazione”, precisando che il coniuge stesso non è tenuto al possesso dei requisiti richiesti dalla normativa sull'acquisto della prima casa, “ tanto più in considerazione del fatto che i coniugi

non sono tenuti ad una comune residenza anagrafica, ma reciprocamente alla coabitazione (art. 143 c.c.), sicché un'interpretazione della legge tributaria (che del resto parla di residenza e non di residenza anagrafica), conforme ai principi del diritto di famiglia, porta a considerare la coabitazione con il coniuge acquirente come elemento adeguato a soddisfare requisito della residenza ai fini tributari.”

Per la rilevanza della residenza anagrafica, invece, *cfr. Cass. Sent. 22 febbraio 2008 n. 4628; Cass. Sent. 10 luglio 2008 n. 19099; Cass. Ord. 21 ottobre 2009, n. 24926*, di cui infra sub RESIDENZA.

9) SOGGETTO TITOLARE IN COMUNIONE CON IL CONIUGE DI DIRITTI SU ALTRA CASA DI ABITAZIONE NON AGEVOLATA NEL COMUNE DOVE ACQUISTA

Non può avvalersi delle agevolazioni. 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. (*Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.2.7.*)

10) SOGGETTO TITOLARE DELLA NUDA PROPRIETA' DI ALTRA CASA DI ABITAZIONE NEL COMUNE DOVE ACQUISTA

Può avvalersi delle agevolazioni, purché la nuda proprietà sia stata acquistata senza fruire delle agevolazioni. (*Cfr. Circ. 38/E/2005, 2.2*)

11) SOGGETTO TITOLARE NEL COMUNE DOVE ACQUISTA DELLA NUDA PROPRIETA' DI ALTRA CASA D' ABITAZIONE GRAVATA DI USUFRUTTO A FAVORE DEL CONIUGE

Può avvalersi delle agevolazioni, purché ricorrano gli altri presupposti.

Dal momento che non può considerarsi "comunione tra i coniugi" la coesistenza sull'immobile di diritti di natura diversa in capo agli stessi.

12) SOGGETTO TITOLARE DI CASA DI ABITAZIONE ACQUISTATA DA IMPRESA COSTRUTTRICE ANTERIORMENTE AL 22 MAGGIO 1993, FRUENDO DELL' ALIQUOTA IVA RIDOTTA, ACQUISTA ALTRA CASA SITUATA IN ALTRO COMUNE

Può avvalersi delle agevolazioni, purché ricorrano gli altri presupposti, atteso 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".

Infatti, anteriormente al 22 maggio 1993 (data di entrata in vigore del D.L. 22 maggio 1993 n. 155 convertito nella L. 19 luglio 1993 n. 243) l' aliquota IVA ridotta si applicava alle cessioni di tutti i fabbricati abitativi di nuova costruzione di cui all' art. 13 della L. 2 luglio 1949 n. 408, effettuate da imprese costruttrici, indipendentemente dal fatto che detti immobili costituissero "prima casa" per l' acquirente. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.2.*)

Per gli acquisti di abitazioni da imprese non costruttrici effettuati successivamente al 24 aprile 1982 (data di entrata in vigore della cd legge Formica) l' aliquota IVA ridotta era applicabile sussistendo le condizioni previste dalle norme tempo per tempo vigenti.

13) SOGGETTO TITOLARE DI DIRITTI PARZIARI SU IMMOBILE ACQUISTATI PER SUCCESSIONE O DONAZIONE CON I BENEFICI PRIMA CASA PROCEDE ALL'ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DI ALTRO IMMOBILE NELLO STESSO COMUNE

Può avvalersi delle agevolazioni, purché ricorrano gli altri presupposti.

L' applicazione dell'agevolazione in argomento (*art. 69 legge n. 342/2000*) non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l' imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l' acquisto del bene in regime agevolato. (Cfr. *Circ. 44/E/2001,1.*)

13-BIS) SOGGETTO TITOLARE ESCLUSIVO DI IMMOBILE ACQUISTATO PER SUCCESSIONE O DONAZIONE CON I BENEFICI PRIMA CASA PROCEDE ALL'ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DI ALTRO IMMOBILE NELLO STESSO COMUNE

Non può avvalersi delle agevolazioni, mancando il requisito della non possidenza nel Comune, di cui alla lettera *b*) della Nota II-bis.

13-TER) SOGGETTO TITOLARE DI IMMOBILE ACQUISTATO PER SUCCESSIONE O DONAZIONE CON I BENEFICI PRIMA CASA PROCEDE ALL'ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DI ALTRO IMMOBILE IN ALTRO COMUNE

Può avvalersi delle agevolazioni, purché ricorrano gli altri presupposti.

Come sopra sub 13)

13-QUATER) SOGGETTO TITOLARE DI DIRITTI SU CASA DI ABITAZIONE ACQUISTATO A TITOLO ONEROSO CON I BENEFICI PRIMA CASA PROCEDE ALL' ACQUISTO DI ALTRA CASA PER DONAZIONE

Non può avvalersi delle agevolazioni.

Vedi infra Sezione II – Reiterazione dei benefici.

14) SOGGETTO TITOLARE DI CASA COSTRUITA FRUENDO PER L'APPALTO DELL'ALIQUOTA IVA RIDOTTA PROCEDE ALL'ACQUISTO DI ALTRA CASA IN ALTRO COMUNE

Può avvalersi delle agevolazioni.

Si ritiene, infatti, che la titolarità di una casa di abitazione, costruita beneficiando dell'aliquota IVA ridotta del 4%, di cui al n. 39) della Tab. A - Parte II del d.P.R. n. 633/1972, relativa a prestazioni di servizi da contratto di appalto per la costruzione di fabbricati l. 408/1949, nei confronti di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21), vale a dire prestazioni relative alla costruzione di case di abitazioni non di lusso in presenza delle condizioni di cui alla Nota II-bis all'art. 1, tariffa, parte prima, T.U.R., non sia di ostacolo alla fruizione dei benefici "prima casa" in relazione all'acquisto di altra casa d'abitazione, purché situata in altro Comune, atteso che la titolarità di un fabbricato realizzato avvalendosi del predetto beneficio non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie di acquisto agevolato contemplate dalla lettera c) della citata Nota II-bis.

15) SOGGETTO TITOLARE NEL COMUNE DOVE ACQUISTA DI IMMOBILE CLASSIFICATO IN CATASTO COME ABITAZIONE MA UTILIZZATO DI FATTO COME UFFICIO O NEGOZIO.

Non può avvalersi delle agevolazioni.

Il dato rilevante è la classificazione catastale dell'immobile, essendo ininfluenza la destinazione di fatto dello stesso. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.5.*)

16) SOGGETTO TITOLARE DI IMMOBILE NON ABITATIVO RISULTANTE DAL MUTAMENTO DI DESTINAZIONE D'USO DI IMMOBILE ABITATIVO ACQUISTATO CON LE AGEVOLAZIONI

Non può avvalersi delle agevolazioni.

Nel caso in cui l'acquirente sia titolare sul territorio nazionale di altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni, non può godere del beneficio in parola, indipendentemente dall'utilizzazione di fatto e dall'eventuale cambio di destinazione nel frattempo intervenuto. (Cfr. *Circolare 19/E/2001, 2.2.5.*)

17) SOGGETTO TITOLARE DI IMMOBILE RITENUTO NON IDONEO PROCEDE ALL'ACQUISTO DI ALTRO IMMOBILE NELLO STESSO COMUNE

Non può avvalersi delle agevolazioni, 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.

Si può pertanto ritenere che il principio contenuto nell'ordinanza della Cassazione n. 100 dell'8 gennaio 2010, che aveva riconosciuto il diritto di fruire delle agevolazioni "prima casa" a un soggetto proprietario di un altro immobile che per dimensioni (22 mq.) e caratteristiche non risultava idoneo a sopperire ai bisogni abitativi del contribuente e della sua famiglia, assuma rilevanza con esclusivo riferimento alla fattispecie concreta portata all'esame dalla Corte. (Cfr. *Risoluzione 20 agosto 2010 n. 86/E*)

18) SOGGETTO TITOLARE DI IMMOBILE AGEVOLATO RITENUTO NON IDONEO PROCEDE ALL'ACQUISTO DI ALTRO IMMOBILE

Non può avvalersi delle agevolazioni, atteso che nella specie manca il requisito della non possidenza di altro immobile acquistato con le agevolazioni e che, come sopra ricordato il concetto di idoneità non è più contemplato dalla normativa in vigore.

19) SOGGETTO TITOLARE DI IMMOBILE NON AGEVOLATO UNITAMENTE A PERTINENZE DI CATEGORIA C/2, C/6, C/7 ACQUISTATE SUCCESSIVAMENTE FRUENDO DEI BENEFICI PROCEDE ALL'ACQUISTO DI ALTRO IMMOBILE ABITATIVO SITUATO IN COMUNE DIVERSO

Può avvalersi delle agevolazioni, ricorrendone gli altri presupposti.

La fattispecie può verificarsi nell'ipotesi in cui il soggetto, già proprietario di abitazione acquistata da impresa costruttrice prima del 22 maggio 1993 ovvero già proprietario di abitazione acquistata a suo tempo senza fruire dei benefici "prima casa" perché non ancora previsti dalla normativa allora vigente, abbia poi acquistato le pertinenze avvalendosi delle agevolazioni "prima casa" sulla base della prassi favorevole instaurata dall'AE con le Circolari 1° marzo 2001 n. 19/E, punto 2.2.2 e 7 giugno 2010 n. 31/E, punti 1.1 e 1.2.

La preesistenza di tali pertinenze, per quanto agevolate, non preclude la possibilità di avvalersi delle agevolazioni in relazione all'acquisto di un altro immobile abitativo, considerato che le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) della Nota II-bis) fanno esclusivo riferimento all'abitazione. (Cfr. *Quesito Cnn n. 20/2005/T, Studi e materiali – 1/2005*)

20) SOGGETTO TITOLARE ESCLUSIVAMENTE DI PERTINENZE AGEVOLATE C/2, C/6, C/7 PROCEDE ALL'ACQUISTO DI IMMOBILE ABITATIVO SITUATO NELLO STESSO COMUNE O IN COMUNE DIVERSO

Può avvalersi delle agevolazioni, ricorrendone gli altri presupposti.

La fattispecie può verificarsi nell'ipotesi in cui il soggetto, dopo aver acquistato in unica soluzione o con atti separati un immobile abitativo e le relative pertinenze, fruendo dei benefici "prima casa", abbia successivamente alienato soltanto l'abitazione.

Come sopra specificato **sub 19)** la preesistenza di pertinenze agevolate non è preclusiva delle agevolazioni in relazione all'acquisto di un altro immobile abitativo, considerato che le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) della Nota II-bis) fanno esclusivo riferimento all'abitazione.

IV

ATTO INTEGRATIVO

Atti

Secondo la *Circolare 38/E/2005, 9.*:

“(...) deve riconoscersi la possibilità che, con atto successivo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto. Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola e' che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche.

Riconosciuta la possibilità che l'originario atto di compravendita possa essere integrato delle dichiarazioni necessarie a fruire del regime di favore, consegue che, anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della "prima casa" precedentemente acquistata con i benefici, possa essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione. Pertanto, in tal caso, non e' preclusa la spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, sempre che il contribuente sia in possesso della documentazione comprovante l'effettiva sussistenza dei requisiti (*Cfr. Risoluzione 12 marzo 2002 n. 84/E.*)”

Principi confermati dall'AE anche con specifico riferimento alla possibilità di integrare le denunce di successione o gli atti di donazione mancanti delle prescritte dichiarazioni.

“Nelle ipotesi in cui dette agevolazioni fiscali non vengano richieste nell'atto di acquisto, e' possibile, per poterne beneficiare, procedere alla redazione di un atto integrativo, nella stessa forma dell'atto principale.

(...) L'atto integrativo successivamente redatto costituisce, pertanto, negozio collegato rispetto all'atto di trasferimento; la differenziazione tra l'atto di trasferimento e l'atto integrativo è da rinvenire unicamente sul piano documentale e su quello cronologico. Né le norme agevolative affermano l'onere della dichiarazione nell'atto di acquisizione "a pena di decadenza". (*Cfr. Risoluzione 2 ottobre 2006 n. 110/E*)

L'AE riconosce la possibilità di far ricorso all'atto integrativo anche per le dichiarazioni mancanti in relazione ai decreti di trasferimento del Giudice dell'esecuzione e agli atti giudiziari in genere.

(...) Al riguardo, la Suprema Corte, con sentenza del 4 ottobre 2006, n. 21379, ha precisato che: "... l'applicabilità del regime più favorevole è subordinata alla espressa richiesta formulata nell'atto di acquisto dal compratore, tenuto contestualmente a dichiarare l'esistenza dei presupposti cui è condizionata l'agevolazione (...) per cui in assenza di tale domanda il contribuente decade dal (recte, non ha diritto al) beneficio. Non si tratta, perciò, di creare un obbligo nuovo e diverso per il contribuente, (...), ma solo di rendere l'obbligo, che è inderogabile, compatibile con il diverso caso del trasferimento del bene in base al provvedimento (la sentenza avente natura costitutiva) del giudice, ai sensi dell'art. 2932 del codice civile".

La Suprema Corte ha altresì precisato che il termine finale entro il quale il destinatario dell'agevolazione, "... può far valere il suo diritto a chiedere l'applicazione dell'agevolazione tributaria sull'acquisto della prima casa, e' costituito dalla registrazione dell'atto davanti all'Amministrazione fiscale" (Corte di Cassazione n. 21379 del 2006). In definitiva, con riferimento al caso di specie, si ritiene che la dichiarazione riguardante il possesso dei requisiti di cui alle lettere a), b) e c) della predetta nota II-bis), poteva essere resa nelle more della registrazione del decreto di trasferimento. In mancanza di detto adempimento nel termine sopra indicato, l'interpellante non può invocare l'agevolazione 'prima casa' e quindi ottenere il rimborso della maggiore imposta versata. (Cfr. *Risoluzione 13 ottobre 2008 n. 370/E*)

Soggetti

Trattandosi di dichiarazioni da rendersi nell'esclusivo interesse della parte acquirente, si ritiene che l'atto integrativo possa essere stipulato da questa anche unilateralmente.

Tanto sembra evincersi anche dalla citata *Risoluzione 110/E/2006*, nella parte in cui afferma: "La circostanza che l'atto o la dichiarazione originari non contengano le dichiarazioni dell'acquirente necessarie per fruire del regime di favore può essere superata qualora le stesse vengano rese in un atto integrativo, dal medesimo formato"

Forma

Per quanto la *Circolare 38/E/2005* parli di “atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche”, non vi è ragione per escludere che l'atto integrativo possa essere stipulato indifferentemente nella forma dell'atto pubblico o in quella della scrittura privata autenticata, indipendentemente dalla forma adottata per l'atto di trasferimento.

Registrazione

L' AE non chiarisce in ordine al momento temporale di redazione dell'atto integrativo, ma è lecito ritenere che, relativamente ai trasferimenti soggetti a imposta di registro, questo possa essere stipulato precedentemente alla registrazione dell'atto di acquisto o anche successivamente, in pendenza del termine triennale di decadenza per la richiesta di rimborso.

Nel primo caso si dovrebbe poter procedere alla registrazione dell'atto di trasferimento applicandovi le aliquote agevolate, riportando nelle “annotazioni” di UNICO gli estremi dell'atto integrativo.

Nella seconda ipotesi, invece, essendo state già versate le imposte in misura ordinaria in sede di registrazione dell'atto di trasferimento, l'atto integrativo conferirebbe al contribuente il diritto di esercitare l'azione di rimborso di cui all'art. 77 del T.U.R.

Per quanto riguarda i trasferimenti soggetti a IVA, si può ritenere, invece, che il limite temporale per la stipula dell'atto integrativo sia rappresentato dal termine per la rettifica della fatturazione.

Con riferimento alla concessione delle agevolazioni per i trasferimenti “giudiziari”, sia la Cassazione che l' AE ritengono che le relative dichiarazioni debbano essere prodotte dalla parte interessata in sede di registrazione dell'atto giudiziario. (vedi infra ALTRI ATTI)

V

ALTRI ATTI

1) CONGUAGLI DIVISIONALI

Ai sensi dell'art. 34 T.U. Imposta Registro la divisione si considera vendita per la parte eccedente la quota di diritto e il conguaglio, relativamente agli immobili, tassato con l' aliquota stabilita per i trasferimenti immobiliari per la parte eccedente il cinque per cento.

Pertanto sul conguaglio spetta l' agevolazione prima casa, qualora ne ricorrano tutte le altre condizioni.

2) PERMUTA

In presenza delle altre condizioni, l' agevolazione compete anche se l' acquisto avviene mediante permuta.

In tal caso l' aliquota ridotta è applicabile fino a concorrenza del valore del bene agevolato. (*Circolare Ministeriale n. 29 del 2 giugno 1982*).

Il principio, non ripreso da altri documenti di prassi, non ha trovato accoglimento unanime da parte degli Uffici.

Nell'ipotesi in cui i requisiti "prima casa" ricorrono per entrambi i beni permutati, l' aliquota agevolata di registro si applica sul valore del bene che dà luogo a maggior imposta. Le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.

Il principio sancito dalla *Circolare n. 29/1982* risulta invece di problematica applicazione negli atti in cui soltanto uno dei beni permutati sia agevolato.

Per quanto apparentemente più fedele al dettato della Circolare, risulta tuttavia isolata la tesi secondo cui nella specie si applicano l' aliquota ridotta di registro sul valore del bene agevolato e quella ordinaria sul valore del bene non agevolato che supera quello del bene agevolato. Con la conseguenza che se il valore del bene agevolato è superiore a quello del bene non agevolato, anche quest'ultimo fruisce indirettamente delle agevolazioni, pur non ricorrendone i presupposti. Sempre secondo questa tesi al bene agevolato si applicano inoltre le ipotecarie e catastali in misura fissa, mentre al bene non agevolato si applicano la catastale ordinaria sull'intero valore e l' ipotecaria ordinaria sulla parte di valore che supera quello del bene agevolato.

La tesi prevalente, sostenuta dalla maggior parte degli Uffici, risulta essere meno favorevole al contribuente. L'imposta di registro e quella ipotecaria si applicano, secondo tale indirizzo, al valore del bene che dà luogo a maggior imposta **(1)**, quindi di norma a quello del bene non agevolato. L'imposta catastale si applica in misura normale sul valore del bene non agevolato e in misura fissa su quello del bene agevolato.

Tuttavia anche in base a quest'ultimo tipo di tassazione, in caso di trasferimento e riacquisto entro l'anno di altra casa agevolata, spetta in ogni caso al contribuente il credito di imposta da determinarsi nel modo seguente.

Es.

Per la casa agevolata, del valore di Euro 115.500,00, l'imposta di registro nella misura del 3% ammonta a Euro 3.465,00.

Per la casa non agevolata, del valore di Euro 126.000,00, l'imposta di registro nella misura del 7% ammonta a Euro 8.820,00.

In sede di registrazione viene corrisposta pertanto l'imposta di Euro 8.820,00.

Per determinare l'imposta di registro da imputare all'immobile agevolato, ai fini del credito di imposta, si procede come segue:

Imposta riferita all'immobile agevolato

Valore Euro 115.500,00 aliquota 3 % = Euro 3.465,00

Imposta riferita all'immobile non agevolato

Valore Euro 126.000,00 aliquota 7% = Euro 8.820,00

Totale dei due tributi Euro 12.285,00

8.820,00: 12.285,00 = X: 3.465,00

$$X = \frac{8.820,00 \times 3.465,00}{12.285,00} = 2.488,00$$

Note

(1) Ai sensi dell'art. 43, n. 1, lettera b) del T.U.R. la base imponibile per le permuta, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40, è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggior imposta.

Per le cessioni per le quali ricorrono i presupposti di cui all'art. 1, comma 497 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 e successive modificazioni e integrazioni, la base imponibile è costituita dal valore dell'immobile determinato con i meccanismi di rivalutazione della rendita catastale.

Tale meccanismo cd “prezzo-valore” si applica, secondo l’AE, anche alla permuta.

“A tal fin, sarà comunque necessario indicare in atto il conguaglio pattuito dalle parti nonché il valore attribuito a ciascuno dei beni permutati.” (Cfr. *Risoluzione 9 novembre 2007 n. 320/E*)

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

3) ASSEGNAZIONI A SOCI

In presenza delle condizioni di cui alla Nota II-bis) all’art. 1, Tariffa Parte Prima, T.U.R., le agevolazioni competono anche se l’acquisto avviene mediante assegnazione da società.

Le assegnazioni ai soci in genere costituiscono “cessioni di beni” ai sensi dell’art. 2, comma secondo, n. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Inoltre, ai sensi del n. 5 del comma secondo del medesimo art. 2 del D.P.R. 633, si considera “cessione di beni” la destinazione di beni all’uso o al consumo personale o familiare dell’imprenditore, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all’atto dell’acquisto, la detrazione dell’imposta ai sensi dell’art.19.

Pertanto si considerano “cessioni di beni” sia le assegnazioni effettuate nella fase “dinamica” dell’attività di impresa (es. assegnazioni da cooperative edilizie) sia quelle poste in essere nella fase “statica” della liquidazione del patrimonio aziendale in funzione della cessazione dell’attività.

In particolare le cessioni/assegnazioni di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa, pur rientrando nel campo di operatività dell’IVA, ai sensi dell’art. 10, comma primo, n. 8-bis) del citato D.P.R. 633, sono esenti dall’imposta, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito interventi di recupero, entro cinque anni dalla ultimazione della costruzione o dell’intervento o anche successivamente nel caso in cui entro tale termine i fabbricati siano locati per un periodo non inferiore a quattro anni in attuazione di programmi di edilizia residenziale convenzionata.

Per quanto attiene al trattamento tributario, l’art. 40 del T.U.R. dispone che per gli atti relativi a cessioni di beni soggette ad IVA l’imposta di registro si applica in misura fissa, fatta eccezione per le operazioni esenti ai sensi dell’art. 10 n. 8-bis) del D.P.R. n. 633/1972. Alle quali si rende pertanto applicabile l’imposta di registro in misura proporzionale.

In tal senso la *Circolare 4 agosto 2006 n. 27/E*:

“Per le cessioni di immobili di tipo residenziale l’imposta di registro, nonché le imposte ipotecarie e catastali continuano ad applicarsi secondo le regole previgenti,

ovvero in misura fissa in caso di cessioni soggette ad IVA, e in misura proporzionale in caso di cessioni esenti da IVA, tenendo altresì conto dei benefici accordati per l'acquisto della prima casa”.

Conseguentemente:

- se la cessione/assegnazione è soggetta ad IVA, ricorrendone i presupposti si applicano l'IVA nella misura agevolata del 4%, ai sensi del n. 21 della Tab. A Parte 2^ del D.P.R. n. 633/1972 e le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa;

- se la cessione/assegnazione è soggetta a registro, in presenza dei requisiti si applicano l'imposta di registro nella misura agevolata del 3%, ai sensi della nota II-bis) all'art. 1, Tariffa Parte Prima, T.U. R. e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.

In quest'ultimo senso, relativamente a un caso di assegnazione di unità abitativa da S.R.L. unipersonale in liquidazione (non costruttrice né ristrutturatrice dell'unità medesima) all'unico socio in possesso dei requisiti per fruire dei benefici “prima casa, CNN *Risposta a Quesito n. 223-2008/T*:

“(…) la cessione in esame potrà scontare – ricorrendo gli specifici requisiti di cui alla Nota II bis all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR – l'imposta di registro nella misura agevolata del 3% e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.”

4) ATTI GIUDIZIARI

Trasferimenti in genere

Le agevolazioni si applicano ai trasferimenti “giudiziari” a condizione che la relativa richiesta sia eseguita con atto di notorietà entro il termine di registrazione dell'atto giudiziario.

(Cfr. Cassazione civile, sez. III, 17 giugno 1998, n. 6034)

In tal senso anche la *Risoluzione 13 ottobre 2008 n. 370/E*:

(…) Attesa la peculiare natura degli atti giudiziari, la cui modifica è espressamente disciplinata dal codice di procedura civile, è stata riconosciuta la possibilità di chiedere l'applicazione dell'agevolazione 'prima casa' anche con riferimento agli atti giudiziari comportanti il trasferimento di beni immobili ... con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario ... nelle more della sua registrazione "(*Circolare del Ministero delle finanze del 16 ottobre 1997, n. 267*).

Acquisti per usucapione

La Corte di cassazione con sentenza 29 febbraio 2008 n. 5447 sancisce la non applicabilità delle agevolazioni “prima casa” agli acquisti per usucapione, in palese contrasto con la nota II-bis) all'art. 8, Tariffa Parte Prima T.U. Imposta Registro che stabilisce che i provvedimenti che accertano l'acquisto per usucapione di beni immobili o diritti reali di godimento sugli stessi sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni di cui all'art. 1 della Tariffa medesima.

Successivamente, mutando orientamento, la suprema Corte ritiene applicabili le agevolazioni “prima casa” anche ai trasferimenti per usucapione, ma limitatamente all'imposta di registro.

“La disciplina delle agevolazioni prima casa è applicabile anche all'acquisto effettuato tramite usucapione con riferimento all'imposta di registro ed all'Invim. Non è suscettibile di operatività con riguardo alle imposte ipotecarie e catastali non potendosi ricorrere ad interpretazione estensiva od analogica.”

(Cassazione Sez. Trib. 16 dicembre 2008 n. 29371)

In pratica la Cassazione dice: in base alla Nota II-bis) all'art. 8, Tariffa Parte Prima T.U.R. gli acquisti per usucapione sono soggetti all'imposta secondo le disposizioni dell'art. 1 della medesima Tariffa, ivi comprese quelle che agevolano gli acquisti della “prima casa”, ma, poiché una norma analoga non esiste nel D.lgs. n. 347/1990, per tali acquisti, pur ricorrendo le condizioni soggettive e oggettive di cui alla Nota II-bis) all'art. 1, T.U.R., le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura ordinaria.

Il ragionamento non può essere condiviso per il semplice motivo che relativamente ai trasferimenti di “prima casa” le imposte ipotecaria e catastale non hanno, per così dire, vita autonoma ma puramente riflessa rispetto a quella dell'imposta di registro.

Infatti ai sensi del combinato disposto degli articoli 10 del TUIC e 1, e relativa Nota, della Tariffa del TUIC le ipotecarie e la catastali si applicano in misura fissa in quanto le trascrizioni e le volture siano eseguite in dipendenza di atti e sentenze che importano trasferimenti per i quali ricorrono i presupposti per l'applicazione dei benefici “prima casa”. In altre parole se le agevolazioni competono relativamente all'imposta di registro, si applicano, conseguentemente, anche alle imposte ipotecaria e catastale.

Diversamente da quanto accade per i trasferimenti per successione e donazione, le cui disposizioni agevolative si riferiscono espressamente alle sole ipotecarie e catastali, applicandosi in misura ordinaria l'imposta sulle successioni e donazioni, per i trasferimenti onerosi, ivi compresi quelli per usucapione, l'agevolazione, per le ragioni sopra esposte, non può non riguardare che tutti e tre i tipi di imposta, risultando oltretutto inammissibile, rispetto a un unico oggetto, una operazione di “scissione” tra un regime agevolato per l'imposta di registro e uno ordinario per quelle ipotecaria e catastale.

VI

RINUNCIA AI BENEFICI

In generale si ritiene che non sia possibile rinunciare alle agevolazioni già conseguite, in quanto il rapporto tributario risulterebbe già definito. Tanto anche nell'ipotesi in cui il contribuente si dichiara disposto a pagare le relative sanzioni.

Sembra che in passato alcune Agenzie delle entrate, con varie modalità, abbiano accettato la rinuncia alle agevolazioni.

Alla luce delle precedenti considerazioni il problema della rinuncia alle agevolazioni rimane aperto. (Cfr. *Studio Cnn n. 30/2005/T*)

La DRE Lombardia dichiara inammissibile la rinuncia ai benefici "prima casa" tenuto conto della consolidata giurisprudenza della Cassazione:

*(...) si rende del tutto irrilevante ed ininfluenza il fatto che il contribuente, avendo già formulato una prima volta richiesta delle agevolazioni in questione, dichiara successivamente di rinunciare alle stesse, trattandosi di richiesta la quale, una volta avanzata, si rende di per sé stessa come non revocabile.

(Cassazione Civile Sez. Trib. 28 giugno 2000. n. 8784)

*(...) e del carattere negoziale, non revocabile per definizione, della precedente dichiarazione di voler fruire del beneficio.

(Cassazione civile, sez. trib., 21 luglio 2000, n. 9607)

Cassazione civile, sez. trib., 10 gennaio 2003, n. 229)

(Cfr. *Nota Prot. n. 904-6879/2004 del 16 febbraio 2004*)

Per la non rinunciabilità delle agevolazioni "prima casa" si esprime anche la **DRE Piemonte**: "Nessuna disposizione normativa prevede la possibilità di rinunciare alle agevolazioni "prima casa" richieste e conseguite. Del resto, la Corte di Cassazione sezione Tributaria ha confermato con orientamento univoco che tale agevolazione una volta domandata non è revocabile ed è del tutto ininfluenza la dichiarazione di rinuncia formulata dal contribuente (in tal senso di vedano Cass. Sez. Tributaria n.229 del 10/01/2003; Cass, Sez. Tributaria n.9607 del 21/07/2000; cass. Sez. Tributaria n.8784 del 28/06/2000.)(Cfr. *Nota Prot. n. 2005/45291 del 6 ottobre 2005*)

Ammissibilità della rinuncia ai benefici

In risposta a un quesito in merito alla possibilità di rinunciare alle agevolazioni formulato da un soggetto che dopo essersi impegnato nell'atto di acquisto agevolato a trasferire la propria residenza nel diverso Comune entro 18 mesi, aveva deciso per motivi personali di non adempiere all'obbligo assunto prima dello spirare del detto termine, *l'AE Direzione Centrale Normativa* nel ribadire il principio della non rinunciabilità in genere alle agevolazioni già fruite, ritiene, con riferimento al caso di specie, in quanto non caratterizzato dalla mancanza delle condizioni necessarie per fruire dei benefici (residenza nel Comune di acquisto, impossidenza di altra abitazione nello stesso Comune e novità nella fruizione dell'agevolazione) di consentire al contribuente di rinunciare ai benefici mediante apposita istanza da presentare all'ufficio presso il quale l'atto era 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." In tal caso il contribuente è tenuto a corrispondere la differenza tra l'imposta con l'aliquota ordinaria e quella con aliquota agevolata già assolta, oltre agli interessi maturati dalla data dell'atto, ma senza applicazione della sanzione del 30 per cento di cui al n. 4 della Nota II-bis). *(Cfr. Risoluzione 31 ottobre 2011 n. 105/E)*

VII

DECADENZA

Ai sensi del n. 4 della Nota II-bis, in caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici "prima casa" prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte.

Per quanto riguarda il termine entro il quale deve essere svolta l'attività di accertamento da parte degli Uffici, la Cassazione (*Sentenza n. 1196 del 21 novembre 2003*) ha stabilito che alla fattispecie si applica il termine di *decadenza triennale* di cui all' art. 76 e non quello di prescrizione decennale di cui all' art. 78 del T.U. Imposta Registro.

Pertanto l' avviso di liquidazione della maggior imposta deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni. Termine che inizia a decorrere dal momento in cui è accertabile la mendacità delle dichiarazioni. Più precisamente il termine triennale di decadenza decorre:

- dalla *data della registrazione*, per le dichiarazioni mendaci rese nell' atto, relative a non possidenza di altro immobile, novità nel godimento dell' agevolazione, possesso della residenza nel comune in cui è ubicato l' immobile;
- dalla *data di scadenza del diciottesimo mese*, nel caso in cui l' acquirente abbia dichiarato di voler trasferire la residenza nel comune ove è situato l' immobile entro tale termine;
- dalla *data di ultimazione dei lavori* nel caso di acquisto di immobile in corso di costruzione, ultimazione da "dimostrare" entro tre anni dalla registrazione.

(Cfr. Circolare 38/E/2005,5).

TRASFERIMENTO RESIDENZA NEI 18 MESI

Derogabilità

In generale si ritiene che l'acquirente agevolato che non trasferisce la residenza nel Comune in cui è situato l'immobile acquistato, entro 18 mesi dalla data dell'atto, decade dalle agevolazioni.

Per cui, secondo la tesi prudenziale, qualora il contribuente, dopo aver acquistato in Comune diverso da quello di residenza, impegnandosi a trasferirsi nei 18 mesi, intenda vendere l'immobile ed entro l'anno acquistarne un altro situato altrove, è consigliabile prima cambiare la residenza e poi procedere all'alienazione e al successivo riacquisto. (Cfr. *Studio Cnn n. 30/2005/T*)

Con riferimento a un caso in cui il contribuente aveva proceduto all'alienazione prima di aver stabilito nei 18 mesi la residenza nel Comune in cui era situata la casa agevolata ed entro tale termine aveva acquistato un'altra casa in altro Comune, destinandola a propria abitazione principale, il giudice tributario aveva ritenuto non sussistere le condizioni per considerare il contribuente decaduto dalle agevolazioni sul primo acquisto. (Cfr. *CTP Milano Sentenza n. 53/29/2010*)

Secondo la cassazione non decade dalle agevolazioni il contribuente che, dopo aver fatto istanza, non abbia ottenuto, entro il termine di diciotto mesi, il trasferimento della residenza nel Comune ove è situato l'immobile oggetto di acquisto agevolato. Tale termine non è da considerarsi perentorio, per cui il mancato ottenimento della residenza va necessariamente valutato dal giudice in relazione alle circostanze concrete. (Cfr. *Cassazione ord. n. 3507 dell' 11 gennaio 2011*)

Forza maggiore

Il mancato trasferimento della residenza nel termine di diciotto mesi dall'acquisto comporta la decadenza dai benefici, fatti salvi i casi di forza maggiore.

* Con riferimento a casi di contribuenti impossibilitati a trasferire nel termine di diciotto mesi la residenza presso l'immobile acquistato a causa di eventi sismici, l'AE ritiene: "(...) Risulta evidente che l'inosservanza della condizione della residenza, necessaria per la conferma dell'agevolazione "prima casa", deve essere attribuita a "causa di forza maggiore", perché ha determinato l'oggettivo impedimento a trasferire, nel termine richiesto, la stessa residenza in un comune dove un grande numero di fabbricati è stato gravemente danneggiato dal sisma, con la conseguente carenza di immobili da destinare ad abitazione. (..) Al riguardo, la scrivente ha precisato che "Ricorre il caso della forza maggiore - come peraltro evidenziato dalla *Corte di Cassazione sez. I con sentenza n. 1616 del 19 marzo 1981* - quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento." (Cfr. *Risoluzione 1° febbraio 2002, n. 35/E*).

* Con riferimento a un caso in cui il contribuente non aveva potuto trasferire nel termine di diciotto mesi la residenza presso l'immobile acquistato, in quanto lo stesso era stato dichiarato inagibile e inabitabile con ordinanza del Sindaco, a causa

di abbondanti infiltrazioni d'acqua provenienti dal tetto, regolarmente documentate l'AE ritiene che "(...) In definitiva, relativamente al caso rappresentato con l'istanza di interpello in esame, conformemente all'interpretazione prospettata in via residuale dalla Direzione Regionale, qualora l'Ufficio accertatore dovesse ritenere che il mancato trasferimento da parte dell'interpellante nel termine di diciotto mesi della residenza nell'immobile acquistato sia dipeso da un evento imprevisto ed inevitabile, verificatosi successivamente all'acquisto dell'immobile, che abbia reso impossibile l'avveramento nel termine di legge della condizione di cui alla lett. a) della nota II-bis) dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, deve concludersi che tale evento, concretizzando una causa di forza maggiore, non dia luogo a decadenza dall'agevolazione 'prima casa'." (Cfr. *Risoluzione 10 aprile 2008 n. 140/E*)

Acquisto agevolato in Comune diverso da quello di residenza e decesso dell'acquirente nei diciotto mesi, prima del trasferimento della residenza nel Comune del nuovo acquisto

Si ritiene che nella specie non si verifichi decadenza, potendo gli eredi invocare l'esimente della forza maggiore di cui alle citate *Risoluzioni 1° febbraio 2002 n. 35/E* e *10 aprile 2008 n. 140/E*

In ogni caso si reputa non dovuto il pagamento della sanzione in forza dell'art. 8 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, per il quale "l'obbligazione al pagamento della sanzione non si trasmette agli eredi."

DECADENZA - TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO

Secondo il n. 4 della Nota II-bis il trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con le agevolazioni "prima casa" prima del decorso del termine di cinque anni comporta la decadenza dai benefici.

"(...) Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

L' AF ritiene che il contribuente debba aver realizzato la finalità di destinare l'immobile acquistato ad abitazione principale "quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio". (Cfr. *Ris. 6.10.2003 n. 192/E*)

Natura dei diritti idonei a evitare la decadenza. E' ritenuto pacificamente che sia idoneo a impedire la decadenza l'acquisto di uno qualsiasi dei diritti contemplati

nella Nota II-bis citata: proprietà (anche superficaria), nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione (interi o pro-quota). Fermo in ogni caso l'obbligo della destinazione abitativa.

Riacquisto di quota insignificante. Secondo la Cassazione non evita la decadenza il riacquisto di una “quota insignificante” di altro immobile, in quanto inidonea a realizzare la destinazione abitativa. (Cfr. *Cassazione 17 giugno 2011 n. 13291*)

Questione di legittimità in tema di decadenza. E' manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, Nota II-bis, comma 4, ultimo periodo, Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 35, primo e quarto comma, della Costituzione, nella parte in cui non prevede che la decadenza dalle agevolazioni in virtù di alienazione infraquinquennale sia impedita dal perfezionamento di atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, usufrutto, uso ed abitazione relativi a case di abitazione non di lusso. Il giudice a quo ha ommesso di considerare che il contribuente dopo aver alienato l'immobile anteriormente allo spirare del termine di cinque anni ha acquistato in piena proprietà il successivo immobile rendendo priva di rilevanza la questione in merito agli altri diritti reali di godimento. E' manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1, Nota II-bis, comma 4, ultimo periodo, Parte Prima della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 35, primo e quarto comma, della Costituzione, nella parte in cui prevede l'obbligo di adibire a propria abitazione principale l'altro immobile acquistato in piena proprietà, sollevata, in riferimento agli articoli 3 e 35, primo e quarto comma, della Costituzione. Il giudice a quo ha ommesso di considerare la non omogeneità delle condizioni di accesso alle agevolazioni “prima casa” rispetto ai presupposti per i quali opera la deroga alla decadenza per violazione del divieto di alienazione infraquinquennale. Non appare viziato da irragionevolezza il principio giusta il quale il legislatore tributario abbia adottato una scelta che implichi maggiori restrizioni dal punto di vista degli adempimenti ed oneri del contribuente al fine di conservare l'efficacia delle misure fiscali di favore. (Cfr. *Corte Costituzionale, ordinanza 13 febbraio 2009, n. 46*)

Con riferimento al caso esaminato, la Corte oltre a dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità della norma che prevede l'obbligo della destinazione abitativa a pena di decadenza, dichiara, nel contempo, la manifesta inammissibilità della questione di legittimità dell'ultimo periodo del comma quarto della Nota II-bis, nella parte in cui non prevede che la decadenza possa essere evitata mediante acquisto di diritti diversi dalla piena proprietà.

Si ritiene, con riferimento a quest'ultimo aspetto, che la questione sollevata dal giudice a quo fosse da ritenere inammissibile sia con riferimento al caso concreto che più in generale, atteso che tale mancata previsione, salvo sporadiche prese di posizione in senso contrario da parte di taluni uffici periferici, non ha mai fatto mettere in dubbio all'AE e agli operatori il principio, comunemente accolto, secondo cui, fermo restando l'obbligo della destinazione abitativa, è idoneo a impedire la decadenza il riacquisto di qualsiasi diritto agevolabile: piena proprietà, nuda proprietà, usufrutto, uso e abitazione.

In quest'ultimo senso si era espressa nel giudizio di legittimità anche l'Avvocatura generale dello Stato.

CASI:

1) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI PORZIONE DELLA ABITAZIONE (QUOTA - NUDA PROPRIETA - USUFRUTTO - ABITAZIONE) O DELLA PERTINENZA FACENTE PARTE CATASTALMENTE DELLA ABITAZIONE

In analogia a quanto previsto dall'art. 6, L. 05.10.1960, n. 1154 (in materia di agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina), secondo il quale "Nel caso di rivendita parziale del fondo o del fabbricato acquistati usufruendo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina, la decadenza di cui all'art. 7 della L. 6.08.1954, n. 604, e all'art. 6 della L. 1.02.1956, n. 53, opera limitatamente al valore della parte rivenduta, calcolato proporzionalmente a quello accertato per l'intero fondo al momento dell'acquisto"; ebbene, in analogia a quanto previsto dall'art. 6, L. 05.10.1960, n. 1154, partendo dal dato certo ed ufficiale del reddito catastale attribuito o attribuibile, con riferimento alle unità catastali, ai vani o ai metri quadrati, ed alle relative categorie e classi, si può ugualmente determinare, facendo l'operazione di cui sopra, la parte di prezzo su cui calcolare la somma dovuta per la decadenza.

In questa ipotesi, la soluzione proposta della decadenza da applicare solo per la parte ceduta su porzione di prezzo e non per l'intero prezzo convenuto nell'atto di acquisto, fa salve insieme le ragioni del fisco e le esigenze sopravvenute del contribuente, senza violare il dettato normativo." (Cfr. CNN Studio 21.02.2003 n. 12/2003/T)

In tal senso per la vendita di quota la *Risoluzione 16 febbraio 2006 n.31/E*:

"(...) Così come il regime di favore trova applicazione anche con riferimento all'acquisto di una quota di abitazione (cfr. circolare n. 19 dell'1 marzo 2001,

paragrafo 2.2.3), allo stesso modo deve ritenersi che la vendita di una quota o di una parte di essa determini la decadenza per la quota o porzione di immobile ceduta".

Nello stesso senso per la vendita della nuda proprietà la *Risoluzione 8 agosto 2007 n. 213/E*:

“(...) si ritiene che la cessione della nuda proprietà da parte dell'istante comporti la decadenza dai benefici in questione, in quanto l'operazione viene posta in essere prima del decorso del quinquennio dalla data dell'acquisto. 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.”

Per l'ipotesi di donazione nel quinquennio della nuda proprietà di un "accessorio" di casa d'abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa" cfr. *Studio CNN 13 settembre 1995 n. 343/2*, che conclude per la non decadenza.

1-BIS) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI PERTINENZA ACQUISTATA CON I BENEFICI E RIACQUISTO ENTRO L'ANNO DI ALTRA PERTINENZA DELLA CASA AGEVOLATA

Nel caso di alienazione nel quinquennio dall'acquisto di pertinenza agevolata, la decadenza non è evitata con il riacquisto entro l'anno di altra pertinenza da destinare al servizio dell'immobile agevolato.

Secondo l'AE infatti: “ (...) nell'ipotesi di vendita nel quinquennio dell'immobile agevolato, l'acquisto di un bene diverso dalla casa da destinare ad abitazione principale non soddisfa le condizioni poste dalla norma per la conferma dell'agevolazione "prima casa". Ciò posto, si deve escludere la conferma del beneficio nell'ipotesi prospettata dall'interpellante, che riguarda il riacquisto di un box da destinare a pertinenza della casa di abitazione. La decadenza dal beneficio "prima casa" comporta il mancato riconoscimento del credito d'imposta di cui all'art. 7 della legge n. 448 del 1998 (v. circolare n. 38 del 2005), in quanto requisiti essenziali per fruire del credito in parola è che agli atti di acquisto degli immobili, (quello acquistato e rivenduto e quello acquistato successivamente), competa il regime agevolato di cui all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR.” (Cfr. *Risoluzione 1° febbraio 2008 n. 30/E*)

2) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI ABITAZIONE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA" E RIACQUISTO ENTRO UN ANNO DI ALTRA ABITAZIONE A TITOLO DI DONAZIONE

Nel caso di alienazione nel quinquennio di casa agevolata, la decadenza non sarebbe evitata con il riacquisto da altro immobile a titolo di donazione.

Secondo l'AE infatti: “ (...) si osserva, altresì, che nel caso in cui il contribuente venda l'immobile acquistato con i benefici di cui alla citata nota II-bis prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto e non riacquisti a titolo oneroso altra casa di abitazione entro un anno dalla vendita anzidetta, troverà applicazione il comma 4 della nota II-bis citata che dispone la decadenza dai benefici goduti per il primo acquisto, con conseguente recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria e applicazione della sovrattassa pari al trenta per cento delle stesse imposte. (Cfr. *Risoluzione 3 aprile 2008 n. 125/E*)

Tuttavia, secondo la *Circolare 38/E/2005, paragrafo 8*, intitolato al credito d' imposta: "Stante la formulazione della norma attributiva del credito d' imposta, è possibile pertanto fruire sia per gli acquisti a titolo oneroso che per i trasferimenti a titolo gratuito disposti per atto di donazione".

Per cui se, in assenza di specificazioni da parte dell' AE, il credito d' imposta spetta in ogni caso di riacquisto a seguito di precedente trasferimento, quindi anche per i trasferimenti posti in essere nel quinquennio, se ne dovrebbe concludere che in tale ipotesi il riacquisto entro l' anno a titolo di donazione sia idoneo ad evitare la decadenza dai benefici di cui al n. 4 della Nota II-bis.

Secondo il CNN: “ (...) Altro problema è se il riacquisto possa essere a titolo di donazione. La lettera della legge non sembra escluderlo, perché parla di “acquisto di altro immobile” senza ulteriore specificazione.

Si fa presente però, che l'Amministrazione Finanziaria, nella citata Circolare n. 6/E del 26 gennaio 2001 afferma che il mancato riacquisto a titolo oneroso dell'immobile da parte del contribuente configura l'ipotesi di decadenza, in quanto, la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento per acquistare un nuovo immobile “prima casa” da adibire a propria abitazione principale.

Ma, tale giustificazione non appare pertinente, dal momento che il trasferimento che determina la decadenza può essere non solo a titolo oneroso, e quindi, portare ad una riscossione di corrispettivo da reinvestire, ma anche a titolo gratuito.

Argomento ulteriore, invece, a favore del riacquisto anche a titolo gratuito potrebbe trarsi *dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448*, che riconosce il credito di imposta recitando testualmente: “Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito della aliquota agevolata...un'altra casa di abitazione non di lusso ...”; non si ignora, però, che anche su questo punto, nonostante la inequivocabile lettera della legge, l'Amministrazione finanziaria interpreta la norma nel solo senso di acquisto a titolo oneroso.” (Cfr. *CNN - Studio n. 30/2005/T*)

3) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI ABITAZIONE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA" E RIACQUISTO ENTRO UN ANNO DI ABITAZIONE LOCATA A TERZI

Il comma 4 della Nota II-bis, art. 1, Tariffa Parte Prima, T.U. Imposta Registro prevede la conferma del regime di favore "... nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall' alienazione (attuata prima del decorso del quinquennio) dell' immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

E' quindi indispensabile che il nuovo immobile acquistato sia destinato ad abitazione principale dell'acquirente.

Si ritiene pertanto agevolabile non "un mero progetto di futura (ed eventuale) sistemazione abitativa, ma attuale e concreta utilizzazione dell' immobile acquistato come abitazione da parte dell' acquirente" (Cfr. Cassazione 21/12/1998 n.12737).

In assenza nella norma di una scadenza predeterminata per l' attuazione del proposito abitativo si reputa che quest' ultimo debba attenersi a parametri di ragionevolezza e di buona fede.

In conclusione l' A.E. ritiene che quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell' Ufficio il contribuente debba aver realizzato la finalità di destinare ad abitazione l' immobile acquistato. (Cfr. Risoluzione 6 ottobre 2003 n. 192/E)

4) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI ABITAZIONE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA" E RIACQUISTO ENTRO UN ANNO DELLA NUDA PROPRIETA DI ALTRA ABITAZIONE

Valgono in generale le considerazioni di cui al punto 3).

In concreto la decadenza può essere evitata soltanto qualora l' usufrutto competa a un familiare (es. acquisto di alloggio da parte dei genitori per l' usufrutto e dal figlio per la nuda proprietà) o anche a un terzo che però consenta al nudo proprietario di realizzare nei tre anni il proposito abitativo.

4-BIS) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI ABITAZIONE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA" E RIACQUISTO ENTRO UN ANNO DI QUOTA DI COMPROPRIETA O DI QUOTA DI NUDA PROPRIETA DI ALTRA ABITAZIONE

Valgono le considerazioni di cui ai punti 3) e 4).

Con riferimento all'ipotesi di coniugi in separazione dei beni che acquistano pro-quota immobile dopo la vendita di due immobili acquistati precedentemente e separatamente con le agevolazioni, la *Circolare 19/E/2001*, 2.2.11. afferma che le agevolazioni competono, poiché la norma non esclude la possibilità di riacquistare un immobile anche per quote.

La decadenza è evitata se l' acquirente realizza nei tre anni il proposito abitativo.

5) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI ABITAZIONE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA" E RIACQUISTO ENTRO UN ANNO DI DIRITTI DI USUFRUTTO, USO O ABITAZIONE SU ALTRA CASA DI ABITAZIONE

La decadenza è evitata.

Valgono le considerazioni di cui sopra sub 3) e 4).

Fermo in ogni caso l'obbligo della destinazione abitativa

6) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI PRIMA CASA AGEVOLATA E RIACQUISTO ENTRO UN ANNO DI TERRENO SU CUI COSTRUIRE LA PROPRIA ABITAZIONE PRINCIPALE

“La salvaguardia del diritto all'agevolazione trova applicazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto alienante, entro un anno compri un terreno sul quale costruisca la propria abitazione principale. Si ritiene che per non incorrere nella decadenza dal beneficio c.d. "prima casa", non e' di per se' sufficiente l'acquisto entro un anno de terreno, richiedendosi a tal fine che - entro l'anno dall'alienazione - venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non e' necessario che il fabbricato sia ultimato: e' sufficiente che lo stesso entro l'anno venga ad esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico; deve quindi esistere almeno un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura (articolo 2645-bis, comma 6, c.c.). Nella specie si richiede altresì che il fabbricato sia adibito "... a propria abitazione principale". In proposito si richiama la risoluzione del 6 ottobre 2003, n. 192/E, in cui e' stata precisata la portata dell'espressione "da adibire a propria abitazione principale" contenuta nella citata nota II-bis. Anche nell'ipotesi in esame sussiste la necessità che il contribuente entro termini ragionevoli dia concreta attuazione al suo proposito abitativo, affinché sia rispettato il disposto della norma secondo cui e'

necessario che oggetto del nuovo acquisto sia "... altro immobile da adibire a propria abitazione principale". Le suesposte condizioni rilevano come presupposto per evitare la decadenza dai benefici "prima casa". (Cfr. *Risoluzione 16 marzo 2004 n. 44/E e Circolare 38/E/2005, 5.2.*)

7) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI PRIMA CASA AGEVOLATA E STIPULA ENTRO L'ANNO DI CONTRATTO PRELIMINARE PER RIACQUISTO DI ALTRA ABITAZIONE

Il comma 4 della nota II - *bis* all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico dell'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, prevede la decadenza dal beneficio c.d. 'prima casa' e il conseguente recupero delle maggiori imposte e relative sanzioni (30 per cento) nel caso in cui l'abitazione acquistata in regime di favore viene trasferita, a titolo oneroso o gratuito, entro cinque anni dalla data dell'acquisto.

Condizione essenziale per non incorrere nella decadenza di cui al comma 4 e per beneficiare al contempo del credito d'imposta 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.

Col preliminare 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.

Il mancato rispetto delle condizioni sopra richiamate comporta la decadenza dal beneficio fruito per il primo acquisto. (Cfr. *Risoluzione 3 maggio 2004 n. 66/E*)

8) TRASFERIMENTO DI "PRIMA CASA" E ACQUISIZIONE DI ALTRA CASA DA DESTINARE AD ABITAZIONE PRINCIPALE MEDIANTE VERBALE DI ASSEGNAZIONE DA COOPERATIVA

Secondo la *Risoluzione Entrate 11 luglio 2005 n. 87* il credito di imposta compete anche al soggetto che pur non avendo stipulato entro l'anno l'atto notarile di riacquisto, abbia conseguito l'"acquisizione" del nuovo alloggio mediante verbale di assegnazione da cooperativa.

" (...) Per stabilire la sussistenza del diritto al credito d'imposta, e' necessario, che

risulti soddisfatta la condizione dell' "acquisizione a qualsiasi titolo". L'ampia portata dell'espressione usata dal legislatore permette di ricomprendere nel concetto di "acquisizione" non solo il diritto di proprietà, ma anche i diritti reali di godimento e il diritto dell'assegnatario in via provvisoria dell'alloggio da parte della cooperativa a proprietà divisa.

(...) L'assegnazione dell'alloggio, quindi, soddisfa il requisito dell'acquisizione entro l'anno e, pertanto, consente che l'interpellante possa legittimamente accedere al credito d'imposta, determinato nel minore degli importi IVA corrisposti per i due acquisti.

In proposito, si ribadisce ulteriormente che per fruire del credito devono sussistere tutti i requisiti e le condizioni previste dal beneficio in parola (cfr. circolare n. 19 del 1 marzo 2001, n. 19 - par.1.2).

In particolare, i requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma di favore devono sussistere sia alla data dell'assegnazione dell'alloggio - momento in cui si acquista la disponibilità dell'immobile - sia al momento del rogito notarile di assegnazione definitiva - data del trasferimento della piena proprietà - E' necessario, pertanto, che il verbale di assegnazione contenga tutte le dichiarazioni previste dalla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (esempio: dichiarazione di non possidenza e di residenza).

Inoltre, il verbale di assegnazione deve essere registrato, visto che necessita la data certa al fine di stabilire il rispetto del termine di un anno dalla vendita del precedente immobile per la nuova acquisizione. (Cfr. *Risoluzione 11 luglio 2005 n. 87/E*)

Tuttavia come è stato osservato nella risposta a *Quesito Cnn n. 103/2005/T* :

" La lettera della legge relativa alla spettanza del credito di imposta acquisizione a qualsiasi titolo è diversa da quella relativa alla mancata decadenza dalle agevolazioni che recita: proceda all'acquisto di altro immobile."

Pertanto giusta il disposto del comma 4 della nota II-bis, si deve ritenere che in caso di vendita nel quinquennio la decadenza possa essere evitata solo procedendo all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

La finalità può essere raggiunta solo mediante atto con effetti reali, in forza del quale si acquista la proprietà del nuovo immobile.

9) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI ABITAZIONE AGEVOLATA E RIACQUISTO ENTRO L' ANNO DI CASA NON AGEVOLATA DA ADIBIRE A PROPRIA ABITAZIONE PRINCIPALE

Il riacquisto entro l' anno di altra casa da destinare a propria abitazione principale rende inapplicabile la disposizione sulla decadenza dai benefici, anche se relativo ad immobile per il quale non ricorrono i presupposti per l' agevolazione "prima casa" (es. acquisto di immobile con caratteristiche di lusso oppure di immobile sito in comune ove l' acquirente possiede già un' altra casa), poiché unica condizione per evitare la decadenza è "l' acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

10) MUTAMENTO NEL QUINQUENNIO DELLA DESTINAZIONE D' USO DELL' ABITAZIONE ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI

Il cambio di destinazione d' uso da abitazione a ufficio dell' immobile acquistato con le agevolazioni prima casa non comporta la decadenza dai benefici. Conseguendo la decadenza soltanto all' alienazione nel quinquennio della casa agevolata non seguita da riacquisto entro l' anno di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Tenuto presente, così come confermato dalla *Circolare 19/E/2001, 2.2.5.*, che l' acquirente titolare di altro immobile acquistato con le agevolazioni, non può godere nuovamente dei benefici, indipendentemente dall'utilizzazione di fatto e dall'eventuale cambio di destinazione del frattempo intervenuto.

11) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO, NON SEGUITO DA RIACQUISTO, DI QUOTA DI CASA AGEVOLATA DA UN CONIUGE ALL' ALTRO IN ESECUZIONE DI ACCORDI DI SEPARAZIONE

Qualora si ritenga di non poter invocare anche nella specie l' esimente della forza maggiore, se ne deve concludere per la decadenza dai benefici.

Da considerarsi diversa l' ipotesi di "assegnazione" senza trasferimento dell'immobile agevolato ad uno solo dei coniugi, atteso che secondo la normativa attualmente vigente la destinazione o il venir meno della destinazione abitativa da parte dell'acquirente agevolato è circostanza irrilevante ai fini della fruizione o della decadenza dai benefici fiscali.

In tal senso *Comm. Trib. Centr. Sez. XXVI n. 4216 del 15 maggio 1997 (dep. Il 26 agosto 1997)*

Se nell'ipotesi di "trasferimento" della quota, il riacquisto entro l' anno di altro

immobile da adibire ad abitazione principale evita la decadenza, nel caso di “assegnazione”, invece, la titolarità di quota agevolata sembra essere di ostacolo alla fruizione dei benefici in relazione a un nuovo acquisto.

12) RISOLUZIONE NEL QUINQUENNIO DI COMPRAVENDITA DI PRIMA CASA STIPULATA CON RISERVA DI PROPRIETA

Nella vendita con riserva di proprietà il trasferimento (dal punto di vista fiscale) si considera avvenuto al momento della stipulazione (*cf. art. 27, n. 3, T.U. Imposta Registro*). Tanto consente alla parte “acquirente”, ricorrendone i presupposti, di fruire delle agevolazioni “prima casa” anche in mancanza di acquisto civilisticamente rilevante.

Conseguentemente si ritiene altresì che il venditore con riserva di proprietà, in quanto “spogliato” della titolarità fiscale della casa a suo tempo acquistata con le agevolazioni “prima casa”, possa nuovamente godere dei benefici in relazione all’acquisto di un altro immobile, ricorrendone le altre condizioni, e conseguentemente avvalersi anche del credito di imposta.

Una diversa interpretazione metterebbe le due parti della vendita con riserva di proprietà su di un piano squilibrato e comporterebbe come ulteriore conseguenza, qualora appunto l’acquirente si sia avvalso dell’agevolazione “prima casa”, la concorrenza di due soggetti “titolari esclusivi” della stessa casa agevolata.

Per converso e allo stesso modo, sempre fiscalmente parlano, si considera trasferimento la risoluzione di compravendita immobiliare in quanto comporta la retrocessione del bene alla parte “venditrice”.

Pertanto il “contratto” di risoluzione nel quinquennio di una compravendita di “prima casa” stipulata con riserva di proprietà, non seguito da riacquisto entro l’anno di altro immobile da adibire a propria abitazione principale, comporta per il retro-cedente la decadenza dai benefici fiscali. **(1)**

(1) Dall’esame congiunto del primo e del comma 2 dell’art. 28, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 si ricava che la risoluzione del contratto è soggetta all’imposta di registro in misura fissa in due casi: se dipende da condizione risolutiva espressa, ovvero se è gratuita, cioè se produce unicamente l’estinzione del vincolo e la liberazione delle parti contraenti. In ogni altro caso l’imposta è dovuta in misura proporzionale e va determinata con riferimento al corrispettivo della risoluzione e agli effetti da questa prodotti. Pertanto, in caso di risoluzione di un contratto di vendita con riserva di proprietà il contratto con il quale viene convenuta la risoluzione di detta vendita, comportando la retrocessione del bene oggetto del contratto risolto (che per la legge di registro si verifica anche nella ipotesi di vendita con riserva di proprietà, dato che tale normativa considera detta vendita immediatamente produttiva dell’effetto traslativo), deve essere assoggettato alla imposta proporzionale di registro da applicarsi con l’aliquota prevista per i trasferimenti immobiliari. (*Cfr. Cassazione civile, sez. I, 21 maggio 1998, n. 5075*)

13) DIVISIONE DI FABBRICATO ERIGENDO SULL'AREA DI RISULTA DALLA DEMOLIZIONE DI FABBRICATO ACQUISTATO PRO QUOTA CON LE AGEVOLAZIONI NEL QUINQUENNIO PRECEDENTE

La divisione in genere ha natura dichiarativa e non comporta pertanto la decadenza dai benefici.

“ (...) appare logico concludere, quindi, che l’atto stipulato nel caso di specie, entro il quinquennio dall’acquisto dell’immobile non comporta la decadenza dal beneficio “prima casa” di cui si è già fruito, in quanto all’atto medesimo, qualificato come divisione di cosa futura, non possono essere riconosciuti effetti traslativi.” (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 110-2008/T)

14) COSTITUZIONE IN TRUST AUTODICHIARATO DI CASA AGEVOLATA PRIMA DEL DECORSO DEL QUINQUENNIO DALL'ACQUISTO

L’atto non determina trasferimento e pertanto non comporta la decadenza dai benefici.

“ (...) Secondo il modello tradizionale di diritto inglese una particolare forma di trust (c.d. autodichiarato), è quello che vede il disponente tramutarsi in trustee.

In questa ipotesi il titolare di un diritto autolimita i propri poteri e si proclama affidatario del diritto medesimo in favore di uno o più soggetti. In tali casi, fermo restando ogni altro elemento del trust, manca, evidentemente, il trasferimento del diritto al trustee, che questi si identifica con il disponente.

Conseguentemente pare potersi escludere che la costituzione in trust “autodichiarato” del bene immobile acquistato con le agevolazioni “prima casa”, comporti la decadenza dalle predette agevolazioni.” (CNN Risposta a Quesito n. 55-2008/T)

15) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI BENE CULTURALE ACQUISTATO CON I BENEFICI “PRIMA CASA” E RIACQUISTO ENTRO L'ANNO DI ALTRA CASA IN PENDENZA DELLA CONDIZIONE SOSPENSIVA LEGATA ALL'ESERCIZIO DELLA PRELAZIONE ARTISTICA

Non esplicando l’ alienazione alcun effetto giuridico tra le parti in pendenza del termine per l’ esercizio della prelazione, l’ atto non comporta la decadenza ma, nel contempo, il riacquisto non può essere agevolato mancando il requisito della novità di cui alla lettera c) della Nota II-bis).

“ (...) si ritiene doversi concludere che nel caso di specie la cessione

infraquinquennale dell'immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa" rimane inefficace dalla data della notifica della denuncia fino al termine di scadenza previsto per l'esercizio della prelazione artistica. Il contratto, ovviamente, non sarà mai esplicativo di effetti giuridici tra le parti laddove, in tale lasso di tempo, lo Stato ovvero la Regione o la Provincia od ancora il Comune esercitassero il diritto di prelazione; diversamente, laddove non fosse esercitata la predetta prelazione, allo spirare del termine di 60 giorni, il negozio sarà produttivo di efficacia già a decorrere dalla data della sua stipula, salvo che, come riferito, non fosse intervenuta una diversa pattuizione delle parti.

(...) nella fase di pendenza, il contratto di compravendita rimane comunque improduttivo di efficacia, non realizzando, pertanto, alcun effetto traslativo della proprietà del bene in capo al potenziale acquirente. Pertanto, posto che, in pendenza della condizione, l'alienante è ancora proprietario del bene (sicché si esclude che, in tale fase, operi la decadenza dai benefici cd. "prima casa" si ritiene doversi concludere che lo stesso non possa procedere al riacquisto di altro immobile con le agevolazioni "prima casa" – non potendo rendere la dichiarazione di cui alla lettera c) della nota II-bis dell' art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986 - ed usufruire del credito d' imposta secondo quanto previsto dalla medesima nota II-bis. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 142-2008/T)

16) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI CASA AGEVOLATA (TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA ALL'ESTERO) E RIACQUISTO ENTRO L'ANNO DI ALTRA CASA SITUATA IN ITALIA

In assenza di un regime di favore nei confronti del cittadino residente all' estero, si ritiene che questi, in base a quanto stabilito dalla disposizione di cui all' ultimo capoverso del quarto comma della Nota II-bis) possa, nella specie, evitare la decadenza solo destinando l' immobile acquistato a propria abitazione principale. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 124-2008)

17) TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI CASA AGEVOLATA E RIACQUISTO ENTRO L' ANNO DI ALTRA CASA SITUATA ALL'ESTERO

In base al principio generale contenuto nell'ultimo capoverso del quarto comma della Nota II-bis), il contribuente evita la decadenza se destina l' immobile acquistato a propria abitazione principale.

In assenza di specificazioni in ordine alla localizzazione dell'immobile riacquistato si ritiene che questo possa essere situato oltre che sul territorio nazionale anche all'estero.

“ (...) in via puramente ipotetica, potrebbe ritenersi che anche la compravendita di un immobile sito in uno Stato estero si configuri come astrattamente idonea a soddisfare la ratio della norma, integrando quel tipo di "riacquisto" in ragione del quale è previsto il mantenimento del trattamento agevolato de quo .

(...) Da ultimo, pur potendo rinvenirsi in via di principio alcune argomentazioni a sostegno del mantenimento dell'agevolazione, è necessario ribadire che la mancanza di indicazioni giurisprudenziali e di precedenti dell'Amministrazione finanziaria in proposito rendono meramente ipotetica ogni soluzione del caso di specie e possono fornire solo alcuni spunti ricostruttivi utili agli operatori del diritto.” (Cfr. *CNN Risposta a Quesito n. 221-2008/T*)

L'AE ritiene idoneo ad evitare la decadenza il riacquisto di un immobile situato all'estero sempre che sussistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentano di verificare che effettivamente l'immobile ivi acquistato sia stato adibito a dimora abituale. (Cfr. *Circolare 7 giugno 2010 n. 31/E, 3.2*)

18) ACQUISTO DI CASA AGEVOLATA NEL COMUNE DI RESIDENZA E SUCCESSIVO TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ALTRO COMUNE

In assenza di una norma che ne imponga il mantenimento nel Comune ove è situato l'immobile agevolato, si ritiene che il trasferimento della residenza in altro Comune successivamente all'acquisto non comporti la decadenza dai benefici.

“ (...) lo spostamento della residenza dal Comune ove è situato l'immobile agevolato ad altro Comune dopo la stipula dell'atto non è espressamente annoverato tra le cause di decadenza dall'agevolazione.” (Cfr. *CNN Risposta a Quesito n. 259-2008/T*)

18-BIS) ACQUISTO NEL COMUNE DI RESIDENZA DI CASA AGEVOLATA E SUCCESSIVA LOCAZIONE DELLA STESSA

In assenza nella normativa attuale di una disposizione che imponga di destinare a propria abitazione l'immobile agevolato, si ritiene che lo stesso possa essere concesso in locazione senza che ciò comporti la decadenza dai benefici.

“ (...) Non è più ostativa per l'applicazione dell'agevolazione la circostanza che l'unità immobiliare non sia destinata ad abitazione dell'acquirente, requisito richiesto, invece, dalla normativa previgente.” (Cfr. *Risoluzione 6 ottobre 2003 n. 192/E*)

“ (...) Non rientra infatti fra le cause ostative all'applicabilità del beneficio né tra

quelle di decadenza dal medesimo la pregressa (o anche successiva) destinazione ad abitazione, da parte dell'acquirente, di un immobile situato nello stesso comune in cui è ubicato l'immobile agevolato ed occupato ad es. a titolo di comodato o di locazione.

Parallelamente, non è annoverata fra le cause di decadenza dal beneficio la concessione in locazione (o ad altro titolo) ad un terzo dell'immobile acquistato con l'agevolazione in questione.” (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 259-2008/T)

18-TER) ACQUISTO DI CASA AGEVOLATA IN COMUNE DIVERSO DA QUELLO DI RESIDENZA – TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN QUESTO COMUNE NEI DICHIOTTO MESI – SPOSTAMENTO DELLA RESIDENZA IN ALTRO COMUNE

Lo spostamento della residenza non comporta la decadenza dai benefici.

Valgono le considerazioni di cui sopra sub **18)**

18-QUATER) ACQUISTO DI CASA AGEVOLATA IN COMUNE DIVERSO DA QUELLO DI RESIDENZA – TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN QUESTO COMUNE NEI DICHIOTTO MESI - LOCAZIONE DELLA CASA STESSA

Il contribuente non ha anche l'obbligo di destinare ad abitazione l'immobile acquistato oltre a quello di stabilire la residenza nel Comune ove tale immobile è situato, potendo utilizzare a tale scopo altro immobile del quale abbia la disponibilità in forza di comodato o locazione ovvero del quale sia per es. titolare di diritti di comproprietà non agevolati. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 259-2008/T)

VIII

RESIDENZA

Nota II-bis art. 1 tariffa parte prima T.U. Imposta Registro

(...)

a) 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 ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa nel territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto.

L'immobile oggetto del trasferimento agevolato deve essere ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o intende stabilire la residenza. **(1)**

La manifestazione della volontà di stabilire la residenza - espressa nell'atto di trasferimento - costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. **(2)(3)**

Ne consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di DICHIOTTO MESI **(4)** a pena di decadenza, nel Comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'Ufficio spontaneamente o a richiesta.

Per quanto riguarda la residenza si precisa che fa fede la data della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato al Comune, sempre che risulti accolta la richiesta di iscrizione nell'anagrafe. *(Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.1.2.)*

Note

(1) Secondo alcuni il contribuente può attestare mediante autocertificazione di dimorare abitualmente e quindi di avere la residenza in luogo diverso da quello indicato nei registri anagrafici.

Di contrario avviso la Cassazione, secondo cui, attesa la lettera e la formulazione della norma, nessuna rilevanza giuridica può essere riconosciuta alla realtà fattuale, ove questa contrasti con il dato anagrafico, o all'eventuale successivo ottenimento della residenza, essendo quest'ultima presupposto per la concessione del beneficio che deve sussistere alla data dell'acquisto. *(Cfr. Cassazione, sentenza 22 febbraio 2008 n. 4628)*

Nello stesso senso:

- *Cassazione, sentenza 10 luglio 2008, n. 19099, sez. V civile*

Le agevolazioni fiscali previste per l'acquisto della c.d. "prima casa" sono accordate ai soggetti che abbiano ottemperato alla condizione di richiedere il trasferimento della propria residenza presso l'Anagrafe della popolazione residente nel Comune ove è situato l'immobile entro il termine perentorio di diciotto mesi, facendo all'uopo fede la dichiarazione di trasferimento ex art. 18, D.P.R. n. 223/1989.

- *Cassazione, ordinanza 21 ottobre 2009, n. 24926, sez. V civile:*

In tema di imposta di registro, la fruizione dell'agevolazione fiscale per l'acquisto della prima casa richiede, in base alla disciplina introdotta a partire dal D.L. n. 12 del 1985, art. 2, che l'immobile sia ubicato nel comune ove l'acquirente ha oppure - come previsto dalle norme successivamente introdotte - stabilisca la residenza entro un determinato termine dall'acquisto (nella specie, regolata *ratione temporis* dalla L. n. 549 del 1995, art. 3, un anno). Attesa la lettera e la formulazione delle norme medesime, nessuna rilevanza giuridica può essere riconosciuta alla realtà fattuale, ove questa contrasti con il dato anagrafico, né all'eventuale ottenimento della residenza oltre il termine fissato, essendo quest'ultima presupposto per la concessione del beneficio ed inoltre, trattandosi di normativa agevolativa, di stretta interpretazione.

Per la rilevanza della "residenza familiare":

- *Cassazione, Sez. tributaria, 28 gennaio 2009, ord. n. 2109*

In tema di imposta di registro e di relativi benefici per l'acquisto della prima casa, il requisito della residenza va riferito alla famiglia, per cui, ove l'immobile acquistato sia adibito a residenza della famiglia, non rileva la diversa residenza del coniuge di chi ha acquistato in regime di comunione.

Nello stesso senso *Cass. n. 13085 del 2003; Cass. n. 14237 del 2000.*

(2) Per l'esimente della *forza maggiore* vedi sopra sub **DECADENZA**.

(3) Come sopra ricordato sub **DECADENZA** secondo *Cassazione n. 3507/2011* non decade dalle agevolazioni il contribuente che, dopo aver fatto istanza, non abbia ottenuto, entro il termine di diciotto mesi, il trasferimento della residenza nel Comune ove è situato l'immobile oggetto di acquisto agevolato. Tale termine non è da considerarsi perentorio, per cui il mancato ottenimento della residenza va necessariamente valutato dal giudice in relazione alle circostanze concrete.

(4) Il termine (prima di 12 mesi) elevato a 18 mesi dall'art.33, comma 12 della legge 23 dicembre 2000, n.388, entrata in vigore il 1° gennaio 2001.

L' A.E. chiarisce pertanto che il nuovo termine si riferisce agli atti stipulati e alle successioni aperte a decorrere dal 1° gennaio 2001 (*Cfr. Circolare 26 gennaio 2001 n. 6/E*).

MANTENIMENTO DELLA RESIDENZA

Le disposizioni agevolative non prevedono alcun obbligo per il contribuente di mantenere per un dato periodo la residenza, sia nel caso di acquisto nel Comune di residenza attuale, sia nel caso di acquisto in Comune diverso, una volta che la residenza vi sia stata stabilita nei diciotto mesi.

FORZE ARMATE - FORZE DI POLIZIA DELLO STATO – NON NECESSITA' DELLA RESIDENZA

Per il personale in servizio permanente presso le Forze Armate e le Forze di Polizia ad ordinamento militare o civile, non è richiesta la condizione della residenza nel comune ove è situata l'unità abitativa. (*art.66 comma 2, legge 21 novembre 2000, n. 342*)

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. (*Cfr.Circolare 16 novembre 2000 n. 207/E, 2.2.7*)

FORZE ARMATE - FORZE DI POLIZIA DELLO STATO – ALIENAZIONE NEL QUINQUENNIO DI CASA AGEVOLATA E RIACQUISTO ENTRO L'ANNO DI ALTRO IMMOBILE – DESTINAZIONE ABITATIVA

“(…) si ritiene che la deroga di cui all’art. 66, comma 1, della Legge n. 342/2000 non trovi applicazione con riferimento all’attuazione del proposito abitativo nell’ipotesi di riacquisto entro l’anno dalla vendita infraquinquennale, di cui all’ultimo periodo del comma 4 della nota II-bis citata; tuttavia, lo *status* di appartenente alle Forze armate – fermo restando l’obbligo del riacquisto - potrebbe rilevare in concreto al fine di evitare la decadenza, sia laddove esigenze connesse al servizio rendano non attuabile nell’immediato la destinazione dell’immobile riacquistato a propria abitazione principale, sia laddove le medesime esigenze - da valutare sotto il profilo della forza maggiore - impediscano l’attuazione del predetto proposito abitativo.”

(*Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 11-2009/T*)

FORZE ARMATE DI ALTRI STATI

Si ritiene che la disposizione di favore di cui all'art. 36 della legge n. 342/2000 non trovi applicazione nei confronti di Forze Armate di Stati diversi da quello italiano.

“(…) deve ritenersi che il legislatore abbia disposto il trattamento agevolato in parola nei confronti delle Forze Armate come sopra individuate, ovverosia, delle Forze di difesa della sovranità ed integrità nazionale, rappresentate, com'è noto, dall'Esercito Italiano, dalla Marina Militare, dall'Aeronautica militare e dall'Arma dei Carabinieri e che la disposizione agevolativa di cui all'art. 66 in esame non possa trovare applicazione nei confronti dei suddetti militari americani che non rientrano nel novero "del personale appartenente alle Forze armate", come sopra individuato.“

(CNN Risposta a Quesito n. 84-2008/T)

ATTIVITÀ

L'acquirente può fruire delle agevolazioni anche se non residente nel Comune in cui è ubicato l'immobile, purché svolga in quell'ambito territoriale la propria attività, ancorché non remunerata. *(Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.1.2.)*

Nelle attività svolte senza remunerazione sono comprese per es. le attività di studio, di volontariato e sportive. *(Cfr. Circ. 2 marzo 1994 n. 1/E)*

PERSONA TRASFERITA ALL'ESTERO PER RAGIONI DI LAVORO CHE ACQUISTI L'IMMOBILE NEL COMUNE IN CUI HA SEDE O ESERCITA L'ATTIVITÀ IL SOGGETTO DA CUI DIPENDE

L'agevolazione compete, ricorrendo le altre condizioni.

L'ipotesi in argomento è riferibile al solo rapporto di Lavoro Subordinato - con esclusione di qualsiasi altra tipologia di rapporto - anche instaurato con soggetto che non rivesta la qualifica di imprenditore. *(Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.1.2.)*

CITTADINO ITALIANO EMIGRATO ALL'ESTERO

Può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione di questo sul territorio nazionale.

Ovviamente l'agevolazione compete qualora sussistano gli altri requisiti e in particolare l'immobile acquistato deve essere la prima casa sul territorio nazionale.

Non vi è l'obbligo di stabilire entro diciotto mesi la residenza nel comune in cui è situato l'immobile acquistato. *(Cfr. Circ. 19/E/2001,2.1.2.)*

La *Circ. 38/E/2005,1*, ribadisce che non si richiede la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile e precisa che devono però ricorrere le altre condizioni: assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune; novità del godimento dell'agevolazione.

Sempre secondo la *Circ. 38/E/2005,1*, la condizione di emigrato all'estero non deve necessariamente essere documentata con certificato di iscrizione all'Aire, ma può essere autocertificata dall'interessato mediante dichiarazione resa nell'atto di acquisto ai sensi dell'art. 46 d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

IX

PERTINENZE

Nota II-bis, art. 1, tariffa parte prima, T. U. Imposta Registro:

3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b), 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 a 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.

Rapporto pertinenziale - distanza della pertinenza rispetto al bene principale.

Considerato che elemento caratterizzante il rapporto pertinenziale è la destinazione di fatto, in modo durevole, di una cosa al servizio di un'altra, si ritiene che anche nel caso in cui, ad esempio, un box sia posto solo in prossimità dell'abitazione principale **(1)**, purché risulti adibito all'utilità della stessa, è applicabile l'agevolazione cosiddetta prima casa al suo acquisto. (Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.2.2.)

L' agevolazione in esame, quindi, si applica limitatamente a ciascuna pertinenza classificata nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, anche se detta pertinenza è situata in prossimità dell'abitazione principale **(1)**, purché la stessa risulti destinata in modo durevole al servizio della casa di abitazione.

Le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) della Nota II-bis devono ricorrere anche nell' ipotesi in cui le pertinenze siano state acquistate con atto separato, qualora le stesse siano destinate "in modo durevole a servizio o a ornamento" dell'abitazione principale **(1)** per il cui acquisto si è già beneficiato dell'agevolazione.

L'agevolazione non si applica qualora tale destinazione non sia oggettivamente realizzabile, come quando la pertinenza si trovi in un "punto distante" o in un "comune diverso". (Cfr. Circ. 38/E/2005, 7)

Nota

(1) L'AE, invece che "alla casa agevolata", fa improprio riferimento "all'abitazione principale", non tenendo presente che l' obbligo di destinazione ad abitazione principale ricorre, in capo al "contribuente", esclusivamente nell'ipotesi di trasferimento nel quinquennio dell'immobile agevolato e riacquisto entro l' anno di altro immobile, quale condizione per evitare la decadenza dai benefici.

Autorimessa in Comune diverso da quello dell'abitazione. Nell'ipotesi di acquisto di autorimessa in Comune limitrofo a quello in cui è situata l'abitazione si ritiene che l'agevolazione spetti qualora la "prossimità" tra i due beni renda "oggettivamente" possibile quella destinazione funzionale che caratterizza il rapporto pertinenziale.

Rilevanza regime bene principale. 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.

In deroga al principio di cui sopra l'agevolazione si rende applicabile:

- 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. *Circ. 19/E/2001, 2.2.2.*)
- 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 07/06/2010 n. 31/E, 1.1*)
- 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 07/06/2010 n. 31/E, 1.2*)

CASI:

1) ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELLA PERTINENZA SUCCESSIVO ALL'ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELL'ABITAZIONE AGEVOLATA

Le agevolazioni competono. L'ipotesi è prevista espressamente dal n. 3 della Nota II-bis.

1-BIS) ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELLA PERTINENZA, SUCCESSIVO ALL' ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELL' ABITAZIONE AGEVOLATA, DA PARTE DI SOGGETTO PROPRIETARIO NELLO STESSO COMUNE DI "SECONDA" CASA NON AGEVOLATA ACQUISTATA SUCCESSIVAMENTE ALLA "PRIMA" AGEVOLATA

Per quanto la pertinenza sia da destinare al servizio dell'abitazione agevolata, si ritiene che ***le agevolazione non competano***, considerato che la norma di cui al n. 3 della Nota II-bis richiede la sussistenza delle condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del n. 1 della stessa Nota II-bis, quindi anche quella della non “possidenza” di un'altra casa, oltre a quella agevolata. (Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 20/2005/T)

A diversa conclusione si perviene qualora si ritenga che il requisito della non “possidenza” sia da riferirsi non alla casa agevolata ma alla pertinenza e che pertanto l'acquisto di quest'ultima possa fruire dell'agevolazione a condizione che, rispetto ad essa, ricorrano le stesse condizioni richieste per la concessione delle agevolazioni all'abitazione, e precisamente: che sia posta (come l'abitazione) nel Comune di residenza dell'acquirente; che questi non sia proprietario in detto Comune di altra pertinenza, della stessa specie, della casa agevolata; che lo stesso acquirente non sia titolare (...) su altra pertinenza, della stessa specie, acquistata con le agevolazioni "prima casa".

Secondo altra tesi, unico requisito necessario per fruire dell'agevolazione rispetto all'acquisto della pertinenza della casa agevolata è la non possidenza di altra pertinenza della stessa categoria acquistata fruendo dei benefici.

La tesi, certo più favorevole al contribuente, consente di estendere i benefici sia all'acquisto di pertinenza che, sebbene in prossimità della casa agevolata, risulti situata in un altro Comune, sia all'acquisto di pertinenza di casa agevolata al cui servizio siano già destinate altre pertinenze della stessa categoria, per quanto acquistate senza fruire dei benefici.

1-TER) ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELLA PERTINENZA, SUCCESSIVO ALL' ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELL' ABITAZIONE AGEVOLATA, DA PARTE DI SOGGETTO PROPRIETARIO NELLO STESSO COMUNE DI ALTRA UNITA' DELLA STESSA CATEGORIA (C/2 – C/6 - C/7)

Le agevolazioni competono, a condizione che le unità della stessa categoria (C/2 – C/6 – C/7) già possedute non siano in rapporto pertinenziale con la casa agevolata e siano state acquistate senza fruire dei benefici.

“ Non si ritiene di ostacolo all'agevolazione la "prepossidenza" di altre pertinenze se

pur di analoga categoria, acquistate senza usufruire dei benefici "prima casa". “

(Cfr. CNN Risposta a Quesito n. 20/2005/T)

Valgono le considerazioni di cui sopra sub **1-BIS**).

1-QUATER) ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DI PERTINENZA SUCCESSIVO AD ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DI ABITAZIONE NON AGEVOLATA

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 **la esclusione del beneficio** della pertinenza relativa ad un immobile acquistato in regime ordinario. (Cfr. Circ. 19/E/2001, 2.2.2.)

In tal senso anche CNN Risposta a Quesito n.90-2008/T.

Tuttavia, poiché, come sopra ricordato, l'agevolazione compete sia per gli acquisti soggetti a IVA che per quelli soggetti a registro, la stessa Circolare 19/E/2001, 2.2.2., stabilisce che, qualora la pertinenza sia da destinare al servizio di un'abitazione acquistata da impresa costruttrice prima del 22 maggio 1993 (data fino alla quale l'aliquota IVA si applicava in misura ridotta indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti “prima casa”) **l'aliquota agevolata compete** a condizione che il contribuente dimostri, mediante dichiarazione resa nell'atto, che al momento dell'acquisto dell'abitazione era comunque in possesso dei requisiti per fruire dei benefici “prima casa”.

La Circolare 7 giugno 2010, 1.1 e 1.2, come sopra ricordato ritiene **applicabili le agevolazioni**: all'acquisto di pertinenza destinata al servizio di abitazione acquisita in epoca in cui non era ancora vigente la normativa in tema di “prima casa”; all'acquisto di pertinenza di abitazione acquisita allo stato rustico senza fruire dei benefici in epoca in cui gli stessi si ritenevano non applicabili ai trasferimenti di immobili non ultimati.

2) ACQUISTO PER SUCCESSIONE/DONAZIONE DI PERTINENZA SUCCESSIVO ALL'ACQUISTO PER SUCCESSIONE/DONAZIONE DELLA ABITAZIONE AGEVOLATA

Le agevolazioni competono, tenuto conto dell'espresso rinvio operato dall'art. 69, L. 21 novembre 2000, n. 342 alla Nota II-bis art. 1, tariffa parte prima, T.U. Imposta Registro. (Cfr. Circ. 38/E/2005, 7.1.)

3) ACQUISTO PER SUCCESSIONE/DONAZIONE DELLA PERTINENZA SUCCESSIVO ALL'ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELL'ABITAZIONE AGEVOLATA

Secondo alcuni Uffici *le agevolazioni non competono*, per la diversità di presupposti dei due tipi di agevolazione.

La tesi non può essere condivisa considerato, da una parte che i requisiti per fruire delle agevolazioni per gli acquisti a titolo gratuito sono gli stessi di quelli richiesti per fruirne in relazione agli acquisti a titolo oneroso, stante il rinvio alla Nota II-bis all'art. 1, Tariffa Parte I, Dpr 131/1986 operato dall'art. 69, legge n. 342/2000 e, dall'altra, che l'agevolabilità dell'acquisto della pertinenza con atto separato, secondo il n. 3 della predetta Nota II-bis, è condizionato alla sussistenza dei requisiti di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1 della medesima Nota e, per stessa ammissione dell'AE (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 2.2.2.*), alla circostanza che l'immobile principale sia stato acquistato in regime agevolato.

Pertanto, sulla scorta delle considerazioni che precedono e in assenza di specificazione, anche da parte dell'AE, in ordine al “tipo” di agevolazione precedentemente fruita per l'acquisto dell'abitazione, si può ragionevolmente ritenere che, nella specie, *le agevolazioni non possano essere negate*.

3-BIS) ACQUISTO A TITOLO ONEROSO DELLA PERTINENZA SUCCESSIVO ALL'ACQUISTO PER SUCCESSIONE/DONAZIONE DELL'ABITAZIONE AGEVOLATA

Per quanto secondo alcuni Uffici *le agevolazioni non competano* per la diversità di presupposti dei due tipi di agevolazione, si ritiene che *le agevolazioni possano essere applicate* anche nella specie per le stesse considerazioni di cui sopra sub 3).

Si consideri inoltre che secondo l'AE (*Cfr. Circ. 44/2001,1.*) l'applicazione dell'agevolazione per un acquisto ai sensi della legge n. 342/2000 non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'art. 1 della Tariffa Parte Prima del T.U.R.

Per cui, se possedendo una casa acquistata con le agevolazioni a titolo gratuito si può fruire delle agevolazioni per l'acquisto a titolo oneroso di un'altra casa con le relative pertinenze, non si vede per quale ragione dovrebbe escludersi l'agevolazione relativamente all'acquisto oneroso della sola pertinenza.

In relazione all'acquisto di un garage, da adibire a pertinenza di un immobile caduto in successione per il quale all'epoca erano state richieste le agevolazioni prima casa, effettuato da parte di uno dei due eredi, sul presupposto della necessaria coincidenza tra i due “tipi” di agevolazione, la risposta a *Quesito CNN n. 247-2008/T* conclude per la non spettanza dei benefici.

4) ACQUISTO DA PARTE DI CONIUGI DI PERTINENZA DI CASA AGEVOLATA DI PROPRIETA ' DI UNO SOLO DI ESSI

Sussistendo i requisiti soggettivo (volontà da parte del proprietario della cosa principale di costituire un rapporto di complementarità e strumentalità tra le cose) e oggettivo (destinazione durevole, non occasionale e temporanea, di una cosa a servizio di un'altra) che caratterizzano il rapporto pertinenziale, *le agevolazioni dovrebbero essere accordate* all'intera pertinenza.

Secondo alcuni Uffici nella specie il beneficio si applicherebbe, invece, soltanto al valore della quota del coniuge proprietario della casa agevolata. Mancando in capo all'altro coniuge il requisito del possesso di una casa agevolata/non agevolata ritenuto dall'AE presupposto necessario per la concessione del beneficio all'acquisto separato della pertinenza.

Priva di fondamento appare la tesi che negherebbe in toto il beneficio in tutti i casi di assenza di "omogeneità delle ditte intestate", principio non desumibile dalla disciplina di cui all'art. 817 e segg. C.C.

4-BIS) ACQUISTO DA PARTE DI UN CONIUGE DI PERTINENZA DI CASA AGEVOLATA DI PROPRIETA ' DI ENTRAMBI I CONIUGI

Sussistendo i requisiti soggettivo (volontà da parte del comproprietario della cosa principale di costituire un rapporto di complementarità e strumentalità tra le cose) e oggettivo (destinazione durevole, non occasionale e temporanea, di una cosa a servizio di un'altra) che caratterizzano il rapporto pertinenziale, *le agevolazioni dovrebbero essere accordate* all'intera pertinenza, considerato che nella nozione di "immobile" (al cui servizio la pertinenza stessa è destinata) di cui alla lettera a) della Nota II-bis rientra pacificamente anche la comproprietà.

Anche con riferimento al caso di specie, non merita accoglimento la tesi negativa delle ditte omogenee, in quanto priva di fondamento normativo.

La tesi del beneficio parziale, invece, sarebbe giustificata, secondo i suoi sostenitori, dal fatto che concedendo l'agevolazione all'intero ne risulterebbe pregiudicato, per futuri acquisti di pertinenze, il diritto al beneficio del coniuge non acquirente.

5) ACQUISTO DI ABITAZIONE CON DUE O PIÙ LOCALI ACCESSORI (CANTINE, SOLAI) COSTITUENTI UNICA UNITÀ CATASTALE

Le agevolazioni competono sull'intero, atteso che la norma agevolativa fa riferimento a "unità immobiliari" autonomamente censite e tali non possono considerarsi i locali accessori, che concorrono, in ragione della loro superficie, alla determinazione della rendita catastale dello intero immobile.

6) ACQUISTO DI PERTINENZA "AUTONOMAMENTE CENSITA" IN CATEGORIA C/2 CONGIUNTAMENTE O SEPARATAMENTE DALL'ABITAZIONE AGEVOLATA ALLA QUALE È CATASTALMENTE ANNESSA UNA CANTINA O UN SOLAIO

Le agevolazioni competono. La limitazione posta dalla norma agevolativa riguarda unità immobiliari non ricomprese catastalmente nell'abitazione e munite pertanto di reddito fondiario autonomo.

7) ACQUISTO ABITAZIONE AGEVOLATA CON AREA DI PERTINENZA

Le aree scoperte, per godere delle agevolazioni, devono risultare censite al catasto urbano unitamente al bene principale.

Ai fini dell'agevolazione non può considerarsi pertinenza di un fabbricato urbano un'area che sia autonomamente censita al catasto terreni.

E tuttavia, anche se "graffata", l'area, perché sia considerata pertinenza di casa non di lusso, non deve superare di sei volte l'area coperta. **(1)**

(Circ. 38/E/2005, 7.2.)

La necessità che l'area di pertinenza formi un "insieme catastale" con l'abitazione è ribadito dalla *Risoluzione del 16 febbraio 2006 n. 32*, secondo la quale, in assenza del requisito della "graffatura" al bene principale agevolato, non sarebbe possibile estendere il regime di favore c.d. "prima casa" alle aree pertinenziali.

Nota

(1) Non va tuttavia dimenticato:

- che oltre alle aree graffate e a quelle iscritte al catasto dei terreni, esistono anche le cd "aree urbane", iscritte autonomamente al catasto dei fabbricati;

- che secondo l' art. 5 del DM 2 agosto 1969, perché il fabbricato si consideri di lusso devono necessariamente ricorrere entrambe le caratteristiche ivi previste e cioè una superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi , le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) e un' area scoperta di pertinenza della superficie di oltre sei volte l' area coperta.

Sembra che, secondo l' AE, il terreno "graffato" sia agevolato non in quanto pertinenza, ma, bensì, come "porzione" dello stesso fabbricato, atteso che la "graffatura" fa perdere autonomia fiscale all'area stessa, facendola concorrere, in ragione della sua estensione, alla determinazione della rendita catastale dell' immobile nel suo intero.

Tanto si desume dall'enunciato della Circolare, in base al quale le aree "devono risultare altresì censite al catasto urbano unitamente al bene principale" e si presta a dare un senso alla successiva affermazione, secondo cui i terreni non "graffati" e autonomamente censiti non sono agevolabili, anche se destinati durevolmente al servizio del fabbricato.

Perché, diversamente, se si ritiene che l' agevolazione spetti al terreno-pertinenza, la mancata graffatura non dovrebbe essere elemento discriminante, considerato altresì che la alternativa non è, come sembra intendere l' AE, terreno-graffato/terreno-distinto ai terreni, essendovi, come sopra ricordato, anche il terzo genere delle "aree urbane", distinte al catasto dei fabbricati.

Per la spettanza delle agevolazioni al terreno di pertinenza, indipendentemente dalla graffatura catastale al fabbricato, si esprime il Cnn con la risposta al *Quesito n. 232-2007/T*.

8) ACQUISTO DI AREA SCOPERTA DA DESTINARE A PERTINENZA DELLA ABITAZIONE AGEVOLATA

Per i principi enunciati dalla *Circ. 38/E/2005, 7.2.* e dalla *Risol. 32/E/2006, le agevolazioni non competono*, stante la impossibilità di procedere a una "graffatura preventiva" dell'area.

Per la spettanza delle agevolazioni cfr. il sopracitato *Quesito n. 232-2007/T*.

9) ACQUISTO DI TERRAZZO-LASTRICO SOLARE DA DESTINARE AL SERVIZIO DELL' ABITAZIONE AGEVOLATA

Le agevolazioni competono qualora l' accorpamento del terrazzo-lastrico venga considerato alla stregua di un "ampliamento" della casa agevolata.

10) COSTRUZIONE DI UNA AUTORIMESSA PERTINENZIALE ALLA PROPRIA ABITAZIONE PRINCIPALE NON DI LUSO

All'acquisto dei materiali per la costruzione e alla esecuzione delle opere, **si applica la aliquota IVA agevolata.**

In considerazione della ratio delle disposizioni in tema di "prima casa", si ritiene che, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, il trattamento applicabile alla costruzione, non possa essere differente da quello previsto per l'acquisto. La norma agevolativa è riferibile anche alle ipotesi in cui l'acquisizione del box si realizzi mediante un contratto d'opera o di appalto aventi ad oggetto la relativa costruzione, ancorché realizzata in un momento successivo alla realizzazione o acquisto dell'abitazione principale. L'applicazione dell'agevolazione è, tuttavia, subordinata alla sussistenza del vincolo pertinenziale tra l'unità abitativa e il box. Tale vincolo dovrà risultare dalla concessione edilizia richiesta per la realizzazione del box, in analogia a quanto già precisato con circolare n. 24 del 10 giugno 2004 per l'applicazione della detrazione del 36% da far valere ai fini dell'IRE. (Cfr. Risoluzione 17 marzo 2006 n. 39/E)

11) ACQUISTO DI PERTINENZA DI ESTENSIONE E VALORE CATASTALE SUPERIORI ALL' ABITAZIONE AGEVOLATA

Le agevolazioni competono in presenza dei requisiti soggettivo e oggettivo che caratterizzano il rapporto pertinenziale.

Le agevolazioni “ (...) possono essere riconosciute dal competente Ufficio per gli immobili pertinentiali laddove sia di fatto dimostrabile dal richiedente, anche sulla base della dimensione e del valore catastale, che tra gli stessi ed il bene principale ricorra un rapporto economico-giuridico di strumentalità e di complementarità funzionale.

Al riguardo va tenuto conto che il rapporto economico-giuridico di strumentalità e di complementarità funzionale deve sussistere tra il bene principale e la pertinenza, a nulla rilevando, ai fini della sua individuazione, l'utilità che dal predetto rapporto potrebbe trarne il proprietario del bene principale (in tal senso v. Corte di Cassazione 2 marzo 2006, n. 4599; 6 settembre 2002, n. 12893;)” (Cfr. Risoluzione 26 giugno 2008 n. 265/E)

X

CREDITO D' IMPOSTA

LEGGE

(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.

CIRCOLARI:

ALIENAZIONE (= *Trasferimento a titolo oneroso o gratuito*)

Il credito d'imposta è un credito personale. Esso infatti compete al contribuente che, al momento dell'acquisizione agevolata dell'immobile, abbia alienato da non oltre un anno la casa di abitazione da lui stesso acquistata con l'aliquota agevolata prevista ai

fini della imposta di registro o dell'IVA dalle norme che si sono succedute e che sono state sopra individuate.

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 in commento.

A tale proposito si precisa che per "alienazione" deve intendersi non solo il trasferimento a titolo oneroso ma anche il trasferimento a titolo gratuito disposto per atto di donazione. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.2.*)

RIACQUISTO PER DONAZIONE

“ Stante la formulazione della norma attributiva del credito d' imposta, è possibile pertanto fruirne sia per gli acquisti a titolo oneroso che per i trasferimenti a titolo gratuito disposti per atto di donazione. (Cfr. *Circ. 38/E/2005, 8.*)

“(…) si ritiene che nel caso di specie il credito d' imposta non spetta in quanto l' atto di riacquisizione della prima casa 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. (Cfr. *Risoluzione 3 aprile 2008 n. 125/E*)

La risoluzione ribadisce inoltre:

- che il credito d' imposta spetta soltanto nel caso in cui il contribuente, entro un anno dalla alienazione di una casa per la quale in sede di acquisto aveva corrisposto l' imposta di registro o l' Iva in misura agevolata, procede a riacquistare un' altra “prima casa”;
- che il credito d' imposta non può essere superiore all'imposta di registro o all' IVA corrisposti in relazione al secondo acquisto;
- che il riacquisto deve pertanto essere necessariamente a titolo oneroso, dal momento che sugli acquisti per donazione si paga, nei casi in cui è dovuta, l' imposta sulle donazioni;
- che in base alla Circolare 38/E/2005 si riteneva spettasse il credito d' imposta anche per il riacquisto a titolo gratuito, ma a condizione che l' atto di riacquisto fosse soggetto al pagamento dell'imposta propria dei trasferimenti a titolo oneroso, alle condizioni e nei limiti di cui all'art. 13, *legge 18 ottobre 2000, n. 383. (1) (2)*

(1) Art. 13 (Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni).

1. L'imposta sulle successioni e donazioni e' soppressa.

I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario e' superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.

(2) Imposta sulle successioni e donazioni, sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, istituita dal decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

RIACQUISTO MEDIANTE PERMUTA O APPALTO

Il credito compete anche nell'ipotesi in cui, in presenza di tutte le condizioni, il soggetto acquisisca un' altra abitazione mediante permuta o mediante contratto di appalto, atteso che la norma agevolativa prevede che l' acquisto dell'immobile possa avvenire a qualsiasi titolo. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.2.*)

"ACQUISIZIONE" MEDIANTE VERBALE DI ASSEGNAZIONE DA COOPERATIVA

Il credito d' imposta compete anche al soggetto che pur non avendo stipulato entro l' anno l'atto notarile di riacquisto, abbia conseguito l' "acquisizione" del nuovo alloggio mediante verbale di assegnazione da cooperativa.

I requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla norma di favore devono sussistere sia alla data dell'assegnazione dell'alloggio - momento in cui si acquista la disponibilità dell'immobile - sia al momento del rogito notarile di assegnazione definitiva - data del trasferimento della piena proprietà - È necessario, pertanto, che il verbale di assegnazione contenga tutte le dichiarazioni previste dalla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

Il verbale di assegnazione deve essere registrato, visto che necessita la data certa al

fine di stabilire il rispetto del termine di un anno dalla vendita del precedente immobile per la nuova acquisizione. (Cfr. *Risoluzione 11 luglio 2005 n. 87/E*)

Sul tema:

CNN Risposta a Quesito n. 103/2005/T

A.Pischetola, Immobili & Proprietà, ottobre 2005

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";
- che abbiano alienato un immobile pervenuto per successione o donazione, fatta salva la ipotesi in cui la "prima casa" sia stata acquistata a suo tempo con il pagamento delle aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso, a sensi dell'art. 13 della legge 18 ottobre 2000, n. 383;
- che riacquistino una "prima casa" per successione o donazione;
- che riacquistino un immobile non avente le caratteristiche richieste dall'art. 1 della tariffa parte prima T.U. Imp. Reg. e in assenza delle condizioni enunciate dalla nota II-bis; quindi coloro che nell'acquisto dell'immobile non usufruiscono ovvero decadono dal beneficio dell'aliquota agevolata;
- 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 (...).

(Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.2. - Circ. 38/E/2005, 8. - Ris. 125/E/2008*)

PRIMO ACQUISTO CON IVA ANTE 22 MAGGIO 1993

Dal 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 del 4% si applica alle cessioni di tutti gli immobili abitativi non di lusso in presenza delle condizioni stabilite dalla nota II-bis, art. 1, tariffa parte prima, T.U. Imp. Reg., mentre prima di tale data l' aliquota del 4% (tale dal 1° gennaio 1989 - prima era del 2%) era applicabile alle cessioni di tutti i fabbricati abitativi di nuova costruzione di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949 n.408, effettuate da imprese costruttrici, indipendentemente dalla sussistenza dei requisiti oggi definiti di prima casa.

Pertanto i soggetti che hanno acquistato la propria abitazione da imprese costruttrici prima del 22 maggio 1993 non hanno formalmente usufruito delle agevolazioni c.d. "prima casa", presupposto per il credito di 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.

La dichiarazione di sussistenza dei requisiti deve essere resa nell'atto di acquisto per il quale il credito è concesso e supportata da idonea documentazione da presentare all'atto della registrazione.

Ovviamente il credito non spetta per gli acquisti anteriori alla legge 22 aprile 1982 n. 168. (Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.2.*)

(N.B. Le assegnazioni da cooperative edilizie furono considerate "cessioni di beni" ai fini IVA, con effetto dal 1° agosto 1989, in forza del D.L. 2 marzo 1989, n. 89 convertito con modificazioni dalla L. 27 aprile 1989, n. 154, che aveva soppresso la lettera g) dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972 in base alla quale non si consideravano cessioni di beni appunto: " le assegnazioni di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a norma del regio decreto 28 aprile 1938, n. 1165, recante il testo unico delle disposizioni sull'edilizia popolare ed economica e successive modificazioni").

MODALITA' DI RICHIESTA DEL CREDITO

È necessario che il contribuente manifesti la propria volontà, specificando se intende o meno utilizzare il credito in detrazione dell'imposta di registro dovuta sull'atto che lo determina.

Pertanto l'atto di acquisto deve contenere (oltre alle dichiarazioni di cui alla nota II-bis) 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 la 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 c.d. "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.

(Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.3.*)

CREDITO DI IMPOSTA E DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Il Credito di imposta spetta ai soggetti che si trovano nelle seguenti condizioni:

- dal 1° gennaio 1999 abbiano acquistato un immobile usufruendo delle agevolazioni "prima casa";
- l'acquisto sia stato effettuato entro un anno dalla vendita di altro immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni prima casa;
- nell'atto di acquisto abbiano chiesto di voler usufruire del credito d'imposta, specificando di non utilizzarlo in diminuzione dell'imposta di registro dovuta sull'atto stesso;
- non siano decaduti dal beneficio "prima casa".

(Cfr. *Istruzioni UNICO - DETRAZIONE PER ONERI*)

In contrasto con il principio sopra enunciato l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto invece non necessaria la specificazione di non utilizzare il credito in diminuzione dell'imposta dovuta sull'atto che lo determina.

"La norma dà possibilità al contribuente di optare per la modalità di utilizzazione del credito ritenuta più opportuna; la *Circolare 19/E del 2001* non è in contrasto con tale affermazione.

A migliore specificazione di quanto sostenuto nella predetta circolare, si evidenzia che 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."

(Cfr. *Risoluzione 11 maggio 2004 n. 70/E*)

Il principio sembra essere stato nuovamente "ribaltato" dalla *Circolare 38/E/2005, 8.*, che così afferma:

"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 dell'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto".

ALTRE ISTRUZIONI DEL FISCO

D. Si chiede di conoscere quando può essere esercitato il diritto a chiedere il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

R. Il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa è pari all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al primo acquisto agevolato ed è utilizzabile anche in diminuzione dall'IRPEF. In relazione all'ipotesi in cui il contribuente intenda utilizzare il credito in diminuzione delle imposte sui redditi, nell'appendice alle istruzioni per la compilazione della dichiarazione UNICO 2004, alla voce "Credito di imposta per il riacquisto della prima casa", è precisato che per usufruire dell'agevolazione nella dichiarazione 2004 per il 2003, l'acquisto deve essere avvenuto nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2003 e la data di presentazione della dichiarazione in questione. In sostanza, il credito di imposta, se utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi, può essere fatto valere in sede di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva al riacquisto, ovvero della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui è stato effettuato il riacquisto stesso. (*Cfr. Circolare 20 aprile 2005 n. 15/E*)

DETERMINAZIONE DEL CREDITO

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 all'imposta di registro o all'Iva corrisposta in relazione al secondo acquisto; il credito, pertanto, ammonta al minore degli importi dei tributi applicati:

(esempio: se il contribuente ha corrisposto un' imposta di € 4000,00 sul primo acquisto e di € 3000,00 sul nuovo acquisto, il credito è pari a € 3000,00.)

Con riferimento all'imposta di registro relativa sia al primo acquisto agevolato, occorre ovviamente tenere conto non solo dell'imposta principale ma anche dell'eventuale imposta suppletiva e complementare di maggior valore.

In relazione, invece, all'Iva, occorre far riferimento all'imposta indicata nella fattura relativa all'acquisto dell'immobile alienato nonché agli importi indicati nelle fatture relative al pagamento di acconti.

È opportuno precisare che, trattandosi di un credito personale, qualora l'immobile alienato o quello acquisito, risultino in comunione, il credito d'imposta deve essere imputato agli aventi diritto, rispettando la percentuale della comunione. Ai fini della definizione dello ammontare del credito, infatti, non rileva il principio di solidarietà dell'obbligo di pagamento di cui all'art.57 T.U. Imp. Reg.

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 1.4.)

DETERMINAZIONE DEL CREDITO CON RIFERIMENTO ALLE IPOTESI IN CUI L' ACQUISTO DELL' IMMOBILE ALIENATO O L' ACQUISTO DEL NUOVO IMMOBILE SIA AVVENUTO O AVVENGA MEDIANTE PERMUTA SOGGETTA ALL' IMPOSTA DI REGISTRO

L' art. 43 comma 1 lettera b) T.U. Imp. Reg. stabilisce che in caso di permuta la base imponibile è costituita dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta.

Per determinare l' ammontare del credito d' imposta occorre quantificare in proporzione la quota dell'imposta di registro corrisposta ascrivibile al bene agevolato.

A) IMMOBILE ALIENATO ACQUISTATO MEDIANTE PERMUTA

Es. Anteriormente al 1° gennaio 2000 Tizio cede in permuta un terreno agricolo del valore di Euro 50.000.000.=, acquistando ad egual titolo di permuta una prima casa del valore di Euro 100.000.000.=.

Imposta riferita all'abitazione 4% = Euro 4.000.000,00

Imposta riferita al terreno 15% = Euro 7.500.000,00

L' imposta corrisposta risulta essere quella maggiore di Euro 7.500.000,00 imputabile proporzionalmente per Euro 2.610.000,00 all'abitazione.

La somma di Euro 2.610.000,00 è il credito d' imposta in relazione al successivo acquisto agevolato.

B) NUOVO IMMOBILE ACQUISTATO MEDIANTE PERMUTA

Es. Tizio e Caio permutano due immobili ad uso abitativo acquistati precedentemente usufruendo dell'agevolazione "prima casa".

L' immobile acquistato da Tizio ha un valore di Euro 120.000,00 mentre quello acquistato da Caio ha un valore di Euro 80.000,00.

Imposta riferita a Euro 120.000,00 x 3% = Euro 3.600,00

Imposta riferita a Euro 80.000,00 x 3% = Euro 2.400,00

L' imposta corrisposta risulta essere quella maggiore di Euro 3.600,00 imputabile proporzionalmente ai due immobili rispettivamente per Euro 2.160,00 e per Euro

1.440,00.

Gli importi di Euro 2.160,00 e di Euro 1.440,00 costituiscono rispettivamente i crediti di imposta per Tizio e per Caio nell'ipotesi in cui le imposte corrisposte sui precedenti acquisti risultino pari o superiori. Se gli importi versati sui precedenti acquisti risultano inferiori, i crediti competono fino a concorrenza di tali importi.

Se una delle due cessioni è soggetta ad Iva non si rende necessario alcun calcolo proporzionale, poiché il credito è costituito dal tributo corrisposto da ciascun soggetto relativamente al singolo acquisto.

Si evidenzia che gli altri tributi, diversi da imposta di registro e Iva, non concorrono a determinare l' ammontare del credito a sensi della norma in commento.

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 1.4.)

UTILIZZO DEL CREDITO

Il credito può essere portato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale , sulle successioni e donazioni, imposte sui redditi delle persone fisiche, imposta sostitutiva sulle plusvalenze da cessione d'azienda.

La volontà di utilizzare il credito deve essere manifestata autonomamente da ogni interessato.

Il contribuente può utilizzare il credito portandolo in diminuzione della imposta di registro dovuta per l' atto di acquisto che lo determina oppure può utilizzarlo nei seguenti modi:

- a) per l' intero importo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti stipulati e sulle denunce presentate dopo la data di acquisizione del credito;
- b) in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto;
- c) in compensazione delle somme dovute a sensi del Dlgs 9 luglio 1997 n. 241.

In ogni caso il credito di imposta non dà luogo a rimborsi per espressa disposizione normativa.

Con riferimento all'ipotesi di cui alla lettera a) si fa rilevare che l' espressione "intero importo" esclude la possibilità di utilizzare il credito parzialmente e quindi di portarlo in detrazione dalle imposte dovute su più atti o denunce.

La data di acquisizione del credito ai fini dell'imposta di registro viene individuato nella data di stipula dell'atto relativo al nuovo acquisto agevolato.

Nell'ipotesi di acquisizione dell'immobile mediante contratto di appalto il diritto al credito di imposta nasce al momento della consegna del bene realizzato. In tale data

dovrà essere dimostrato il possesso dei requisiti "prima casa"

(Cfr. *Circ. 2 marzo 1994 n. 1/E.*)

Per l' imposta di successione il contribuente deve manifestare espressamente la volontà di avvalersi del credito con istanza da richiamare nella denuncia di successione (presentata ovviamente dopo la data di acquisizione del credito) nella parte relativa ai documenti da allegare.

Il credito potrà essere scomputato sia dalle imposte ipotecaria e catastale autoliquidate ai sensi del D.L. 28 marzo 1997 n. 79 in L. 28 maggio 1997 n. 140 che dall'imposta di successione principale, complementare o suppletiva calcolate dall'Ufficio.

Restano quindi escluse la tassa ipotecaria e l' imposta di bollo versate direttamente dai contribuenti.

La richiesta di scomputo avanzata da un solo erede ha effetto liberatorio anche nei confronti dei coeredi, tanto in conseguenza del principio di solidarietà posto alla base dell'imposta di successione e donazione.

Se il credito è utilizzato per il pagamento dell'imposta dovuta sull'atto che lo determina o per il pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale dovute su un atto successivo, il contribuente deve versare una somma pari alla differenza tra l' importo da corrispondere sull'atto e il credito d' imposta.

Dato atto che nella fattispecie non si rende applicabile il disposto dell'art. 4 comma 2° T.U. (= imposta principale non inferiore alla misura fissa) per cui può accadere che l' imposta da versare risulti inferiore a Euro 129,11 (ora 168,00) o addirittura pari a: 0.

Per quanto riguarda l' IVA si ribadisce che il credito d' imposta non può essere utilizzato per compensare l' Iva dovuta in relazione all'acquisto della nuova abitazione.

Tale imposta dovrà pertanto essere corrisposta al cedente o all'appaltatore per intero.

(Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.5.*)

DECESSO DEL TITOLARE DEL CREDITO

Se il titolare del credito muore prima della sua utilizzazione si ritiene che il credito stesso, in mancanza di riferimenti normativi al riguardo, debba considerarsi componente attiva dell'asse ereditario.

Il credito è trasferito pertanto agli eredi che lo possono utilizzare nei modi indicati alle lettere a), b) e c) di cui sopra.

(Cfr. *Circ. 19/E/2001, 1.5.*)

PRESCRIZIONE

In mancanza di specifica previsione normativa si ritiene applicabile il termine decennale di cui all'art. 2946 C.C., decorrente dalla data in cui il credito d' imposta sorge.

Il principio non si reputa estensibile all'ipotesi in cui venga esercitata l' opzione di utilizzare il credito in diminuzione dell' imposta sul reddito delle persone fisiche.

Il tenore letterale della disposizione non può che essere inteso nel senso che il diritto può essere esercitato esclusivamente in sede di presentazione della prima dichiarazione successiva alla data di acquisto.

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 1.6.)

DECADENZA DAI BENEFICI TRIBUTARI E SANZIONI

La decadenza dall'agevolazione c.d. "prima casa" comporta sia il recupero delle imposte ordinarie sugli atti di trasferimento che il recupero del credito eventualmente utilizzato.

L' Ufficio oltre alle imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti per la decadenza dai benefici, recupera anche l' importo pari alla somma non versata a seguito della utilizzazione del credito, nonché gli interessi su tale importo calcolati a decorrere dal momento della registrazione dell'atto, ma senza applicazione di sanzioni.

Nell'ipotesi di utilizzo del credito per un ammontare superiore a quello spettante, è applicabile la sanzione per ritardati od omessi versamenti dei tributi con i quali il credito è stato compensato.

(Cfr. Circ. 19/E/2001, 1.7.)

CREDITO DI IMPOSTA TERZO ACQUISTO (E SUCCESSIVI)

In relazione ad acquisti soggetti ad Iva la Circolare che segue ammette il credito di imposta sul "terzo" acquisto fino a concorrenza dell' imposta "dovuta" sul secondo.

Il criterio sembra essere accolto da molti Uffici anche con riferimento ad acquisti soggetti ad imposta di registro. Pertanto sul "terzo" acquisto agevolato il credito si considera pari all' imposta dovuta non a quella versata in relazione al "secondo" acquisto.

(Es. Primo acquisto: imposta dovuta-pagata Euro 3000,00;

Secondo acquisto: imposta dovuta Euro 6000,00, assolta per Euro 3000,00 col

credito e per Euro 3000,00, mediante versamento di pari importo;

Terzo acquisto: se l' imposta dovuta è di Euro 9000,00 verrà assolta per Euro 6000,00 col credito e per Euro 3000,00 in "contanti")

Il principio è stato accolto dalla **Commissione Tributaria Provinciale di Milano Sez. 23 con la Sentenza n. 148 del 29 maggio 2006** :

(...) la legge non pone limitazioni cronologiche, nè pone limiti al numero degli acquisti. L' ultimo periodo del primo comma dell' art. 7 della L. n. 448/1998 prevede infatti che "l' agevolazione si applica a tutti gli acquisti intervenuti successivamente alla data di entrata in vigore ... della legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto". Gli unici limiti che la norma pone sono di natura quantitativa: infatti, il credito spetta "fino a concorrenza dell' imposta ... corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato" ed il suo ammontare "in ogni caso, non può essere superiore ... all'imposta ... dovuta per l' acquisto agevolato della nuova casa d' abitazione".

Se tale è il meccanismo agevolativo previsto dalla legge, deve riconoscersi che, nell' ipotesi di un terzo acquisto, il credito d' imposta, se non può mai essere superiore all' imposta dovuta in relazione all'ultimo acquisto, spetta comunque sino a concorrenza dell' imposta corrisposta in relazione a quello precedente, imposta a suo tempo assolta in parte mediante compensazione con il credito derivante dal primo acquisto ed in parte con il versamento del rimanente importo.

N.B. La tesi contraria, accolta da taluni Uffici e fondata sul dato letterale della norma, attribuisce al termine "corrisposta" il significato di imposta effettivamente pagata.

Circolare del 07/06/2002 n. 48 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Gestione Tributi Videoconferenza del 14 maggio 2002. Risposte ai quesiti in materia di compilazione delle dichiarazioni Unico 2002

1.4. Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

Domanda. Con riferimento alla compilazione del rigo B9 del modello 730/2002 e del rigo RB12 del modello Unico 2002-PF, relativi al "credito d'imposta per il riacquisto della prima casa" previsto dall'art. 7 della legge 23 dicembre

1998, n. 448, si chiede quale importo debba essere evidenziato in tali punti in relazione alla seguente situazione.

Un contribuente ha acquistato nel 1999 la casa di abitazione beneficiando delle agevolazioni per acquisto di abitazione principale corrispondendo un importo pari a lire 3.660.000 a titolo di IVA. Nel 2000 ha venduto l'immobile e riacquistato un'altra abitazione principale pagando un importo pari a lire 5.000.000 a titolo di IVA. Pertanto, nel mod. 730/2001 ha inserito come "credito d'imposta per il riacquisto della prima casa" lire 3.660.000. Successivamente, nel 2001 ha venduto anche il nuovo immobile per riacquistare ancora un'altra abitazione principale effettuando

un versamento pari a lire 6.000.000 a titolo di IVA. Si chiede se è corretto indicare nel rigo B9 del mod. 730/2002 o nel rigo RB12 del modello Unico 2002-PF l'importo di lire 5.000.000.

Risposta. La circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, al punto 1.4, prevede che l'importo del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa debba essere commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta per il primo acquisto agevolato e, in ogni caso, non possa essere superiore all'imposta di registro o all'IVA corrisposta in relazione al secondo acquisto; pertanto, il credito spettante ammonta al minore degli importi dei tributi applicati. Nel caso prospettato, quindi, essendo l'imposta versata in relazione al primo acquisto, operato nel 2000, inferiore a quella corrisposta in relazione al secondo, effettuato nel 2001, il contribuente dovrà indicare nel rigo B9 del mod. 730/2002 oppure nel rigo RB12 del mod. Unico 2002-PF l'importo relativo al primo acquisto agevolato, avvenuto nel 2000, che in questo caso è pari a lire 5.000.000.

Si ritiene, pertanto, corretto il comportamento prospettato non rilevando, nel caso di specie, la circostanza per cui il contribuente abbia più volte alienato e riacquistato l'abitazione principale.

TRASFERIMENTO NEL QUINQUENNIO DI PERTINENZA ACQUISTATA CON I BENEFICI E RIACQUISTO ENTRO L'ANNO DI ALTRA PERTINENZA DELLA CASA AGEVOLATA

Il credito d' imposta non compete, atteso che il riacquisto di un immobile non idoneo ad essere destinato ad abitazione principale non soddisfa la condizione richiesta dalla legge per evitare la decadenza. Inoltre, a sensi dell'art. 7 della legge n. 448/1998, il credito d' imposta viene riconosciuto qualora entro un anno dalla alienazione della casa agevolata venga riacquistata un' altra casa di abitazione fruendo delle stesso regime di favore.

Pertanto, sia per la conferma dei benefici che per fruire del credito d' imposta “il requisito essenziale è che il riacquisto riguardi un altro immobile abitativo”.

(Cfr. Risoluzione 1 febbraio 2008 n. 30)

SEZIONE II

ACQUISTI PER SUCCESSIONE E DONAZIONE

[Fonti: Agenzia Entrate: Circolare 7 maggio 2001 n. 44/E; Circolare 18 ottobre 2001 n. 91/E; Circolare 12 agosto 2005 n. 38/E; altri documenti di prassi; studi Cnn; lista Sigillo]

I

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI - EVOLUZIONE NORMATIVA

Il D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 Testo Unico delle disposizioni riguardanti l' imposta sulle successioni e donazioni entra in vigore il 1° gennaio 1991.

L' art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 apporta modificazioni al Dlgs 346/1990, tra cui quelle relative alle aliquote applicabili ai trasferimenti per successioni e donazioni, imposizione in vigore fino al 24 ottobre 2001, giorno precedente la data di entrata in vigore della legge 18 ottobre 2001, n. 383, che sopprime l' imposta sulle successioni e donazioni.

I commi 3 e 4 del medesimo art. 69 della predetta legge n. 342/2000 estendono ai trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e alla costituzione e al trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, le agevolazioni "prima casa", mediante applicazione in misura fissa delle imposte ipotecarie e catastali, in presenza dei requisiti di cui alla Nota II-bis, art. 1, Tariffa Parte Prima T.U.R.

L'imposta sulle successioni e donazioni, come sopra detto, viene soppressa dalla **legge 18 ottobre 2001, n. 383, art. 13, con effetto dal 25 ottobre 2001.**

Il secondo comma del citato art. 13 stabilisce che per i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario sia superiore all'importo di 350 milioni di lire. In tale ipotesi si applicano, sulla parte del valore della quota superiore all'importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.

Il decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, ferma restando la soppressione di cui alla citata legge n. 383/2001, introduce un nuovo meccanismo di tassazione mediante attrazione di donazioni e successioni nell'ambito di operatività dell'imposta di registro, con aliquote differenziate in ordine alle tipologie di beni trasferiti e alle relazioni di parentela/affinità/estraneità tra disponenti e beneficiari, e contestuale innalzamento dell'imposta ipotecaria dal due al tre per cento.

La legge 24 novembre 2006, n. 286 di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262, istituisce l'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione, secondo le disposizioni del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, di cui al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 nel testo vigente alla data del 24 ottobre 2001.

La nuova imposta prevede per i trasferimenti di beni e diritti per causa di morte e per le donazioni e gli atti di trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti e la costituzione di vincoli di destinazione di beni:

a favore del coniuge e dei parenti in linea retta sul valore complessivo netto eccedente, per ciascun beneficiario, 1.000.000 di Euro, un' aliquota del **4%** ;
a favore degli altri parenti fino al quarto grado e degli affini in linea retta, nonché degli affini in linea collaterale fino al terzo grado, un' aliquota del **6%**;
a favore di altri soggetti, un' aliquota dell' **8%**.

Le nuove disposizioni si applicano, relativamente alle successioni, con effetto retroattivo dal 3 ottobre 2006 e, per quanto riguarda donazioni, atti di trasferimento a titolo gratuito e vincoli di destinazione, a far tempo dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, cioè **dal 29 novembre 2006**.

Pertanto, mentre viene a cadere con efficacia retroattiva il meccanismo di tassazione delle successioni di cui alla originaria versione del dl 262, vengono fatti salvi gli effetti delle donazioni stipulate nel periodo dal 3 ottobre al 28 novembre 2006, secondo le modalità impositive e le aliquote vigenti in quel periodo.

I commi 77, 78 e 79 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007) modificano ulteriormente la disciplina introdotta dal DL. n. 262/2006.

Sia per le successioni che per le donazioni viene introdotta una franchigia a favore di fratelli e sorelle di Euro 100.000,00 per ciascun beneficiario.

L' aliquota di imposta resta fissata al **6%**.

Vengono conseguentemente modificati i commi 48 e 49 dell'art. 2 del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

Viene inoltre introdotto un comma n. 49-bis, relativo ai portatori di handicap riconosciuto grave, ai quali viene accordata una franchigia di Euro 1.500.000.

Viene ri-modificato l'art. 31 comma 1 del D.P.R. 31 ottobre 1990,

n. 346 per stabilire in 12 MESI il termine per la presentazione della dichiarazione di successione.

Viene introdotto un comma 4-ter all'art. 3 DPR 346/1990, relativo ai trasferimenti anche tramite patti di famiglia di cui all'art. 768-bis e seg. C.C.

Le nuove disposizioni si applicano:

- alle successioni apertesì a decorrere **dal 3 ottobre 2006**

- alle donazioni fatte **dal 1° gennaio 2007**

La legge 24 novembre 2006, n. 286 di conversione del decreto legge 3 ottobre 2006, n. 262 e la legge finanziaria 2007 non modificano le disposizioni relative alla "prima casa" per successioni e donazioni, i cui trasferimenti agevolati restano pertanto disciplinati dalla legge 21 novembre 2000, n. 342.

II

DISCIPLINA NORMATIVA

Art. 69 L. 21 novembre 2000 n. 342

3. Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, 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 dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, 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.

4. Le dichiarazioni di cui alla nota II-bis dell'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, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II-bis dell'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 base alla predetta disposizione, quindi, la tassazione agevolata si applica limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, anche nel caso in cui si acquisti la prima casa per donazione o per successione mortis causa. (Cfr. Circolare n. 38/E/2001, 6)

Se l'immobile caduto in successione è un "casa d'abitazione non di lusso" e l'erede possiede i requisiti previsti per fruire del regime di agevolazione "prima casa" stabilito ai fini dell'imposta di registro, cui l'art. 69 della legge 342/2000 rinvia, le imposte ipotecaria e catastale (in luogo del 2 e 1 per cento) si applicano nella misura fissa di 168,00 euro per ciascuna di esse. (Cfr. Circolare n. 91/E/2001,3. – Circolare n. 38/E/2005, 6.1.)

Se l'acquisto per donazione ha per oggetto un'abitazione che costituisca per il beneficiario "prima casa" ai sensi della disciplina dell'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa, come accade per gli acquisti mortis causa. (Cfr. Circolare n. 38/E/2005, 6.2.)

III

REQUISITI

TIPOLOGIA DELL' IMMOBILE

Deve trattarsi di fabbricato o porzione di fabbricato a destinazione abitativa e relative pertinenze, aventi caratteristiche non di lusso secondo i criteri di cui al Dm 2 agosto 1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27 agosto 1969.

L' agevolazione compete per l' acquisto di "case d' abitazione" non di lusso alle condizioni di cui alla Nota II-bis, art. 1, tariffa parte prima ,T.U. Imposta Registro.

(Cfr. Circolare n. 44/E/200, 1,1.)

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito, quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal Dm 2 agosto 1969. *(Cfr. Circolare n. 38/E/2005, 3.1.)*

NATURA DEI DIRITTI

L' agevolazione in esame spetta per l' acquisto della proprietà , della nuda proprietà, dell' usufrutto, dell'uso e dell'abitazione di case non di lusso ai sensi della nota II-bis dell' art. 1, tariffa parte prima, T.U. Imposta Registro. *(Cfr. Risoluzione n. 29/E/2005 – Circolare n. 38/E/2005, 2.3.)*

L' agevolazione spetta per il diritto di abitazione anche al coniuge superstite che rinunci alla eredità. *(Cfr. Risoluzione n. 29/E/2005)*

SOGGETTI BENEFICIARI

In presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dalla norma agevolativa, il regime di favore si applica alla generalità dei soggetti, indipendentemente dalla loro nazionalità. Tale conclusione trae fondamento dall'articolo 2 del T.U. Imposta Registro il quale, nello individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani.

L'agevolazione "prima casa" spetta anche se il bene viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci, quali interdetti e inabilitati, ovviamente in presenza di tutti i requisiti previsti, compreso quello della residenza.

(Cfr. Circolare n. 38/E/2005, Premessa)

UBICAZIONE DELL' IMMOBILE

Nota II-bis)

a) 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 ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto.

NON POSSIDENZA NEL COMUNE

Il beneficiario non deve essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune ove è situato l'immobile caduto in successione o donato.

NOVITA' NEL GODIMENTO DELL' AGEVOLAZIONE

Il beneficiario non deve essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale di diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa".

SUSSISTENZA DEI REQUISITI

I requisiti devono sussistere al momento del trasferimento dell'immobile.

(Cfr. Circ. 44/E/2001)

Le condizioni di cui alla Nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima Dpr 131/1986, richiamate dall'art. 69 comma 3 L. 342/2000 devono sussistere al momento dell'apertura della successione, vale a dire alla data del decesso. (Cfr. *DRE Emilia Romagna - Nota 12.1.2004 Prot. n. 804*)

Con la Nota di cui sopra, l' AE, pur riconoscendo che dal punto di vista civilistico "il fattore che determina l' acquisto dell'eredità è rappresentato dall'accettazione", tuttavia, esaminando la questione "in un' ottica fiscale", ritiene che l' obbligazione tributaria sorga fin dal momento dell'apertura della successione.

In base a tali principi l' Agenzia perviene alla determinazione di negare l' agevolazione al coniuge superstite "proprietario di due abitazioni in comunione con il de-cuius".

IV

REITERAZIONE DEI BENEFICI

1) Acquisto per successione o donazione di ulteriori quote o diritti della casa agevolata

Le agevolazioni competono, purché ricorrano gli altri presupposti.

In caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione non possono goderne nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene. (Cfr. *Circ. 44/E/2001, 1.*)

" Non si comprende quale sia il presupposto normativo che porta l' estensore della circolare a negare la reiterabilità. (...) Come infatti chiarito all'inizio di questo commento le "condizioni" per fruire della agevolazione introdotta dall'articolo 69 della legge 342/2000 sono quelle della Nota II-bis all' art. 1 Tariffa parte I d.p.r. 131/86 sopra letteralmente riportate. Alla lettera c) in particolare, condizione escludente la agevolazione è quella di avere usufruito delle agevolazioni di cui alle norme tutte ivi citate tra cui non è ricompresa la legge 342/2000, con ciò intendendosi letteralmente possibile la reiterazione della agevolazione nel caso di ulteriore acquisto mortis causa o per donazione." (Cfr. *CNN Studio 26 luglio 2001*)

Più in generale, con riferimento agli acquisti a titolo oneroso, la *Circolare 38/E/2005, 2.3.* ribadisce che nel caso di acquisto reiterato di quote dello stesso immobile, le agevolazioni si applicano purché ricorrano gli altri requisiti.

Dal disposto di legge si desume, infatti, che per fruire delle agevolazioni non è di impedimento la circostanza che il contribuente sia già titolare di una quota di proprietà dello stesso immobile agevolato.

Le agevolazioni spettano nelle seguenti ipotesi:

- acquisto di ulteriori quote di proprietà;
- 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.

In tutti i casi l' agevolazione spetta anche se sia stata già fruita in relazione all'acquisto dei diritti già posseduti.

2) Acquisto per successione o donazione di casa di abitazione da parte di soggetto che abbia già fruito delle agevolazioni su altra casa acquistata precedentemente per successione o donazione

Le agevolazione non competono.

Secondo l'AE non si può godere nuovamente delle agevolazioni in relazione ad altre successioni e donazioni aventi ad oggetto immobili diversi da quello per il quale il contribuente abbia già fruito dei benefici "prima casa". (Cfr. Circ. 44/E/2001)

3) Acquisto a titolo oneroso di casa di abitazione da parte di soggetto che abbia già fruito dei benefici su altra casa acquistata precedentemente per successione o donazione

Le agevolazioni competono, purché ricorrano gli altri presupposti.

L' applicazione dell'agevolazione in argomento (art. 69 legge n. 342/2000) non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l' imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l' acquisto del bene in regime agevolato. (Cfr. Circ. 44/E/2001, 1.)

"Pur essendo pienamente condivisibile la conclusione della circolare, la giustificazione della reiterazione dell'agevolazione per l' eventuale successivo acquisto a titolo oneroso è da ricercarsi piuttosto nel più volte citato testo della lettera c) della più volte richiamata Nota II-bis e non in una "diversità di presupposti" non intellegibile nel sistema delle norme in vigore". (Cfr. CNN Studio 26 luglio 2001)

Da sottolineare che le agevolazioni per il successivo acquisto a titolo oneroso spettano a condizione che il precedente acquisto agevolato per successione o donazione si riferisca a casa ubicata in altro Comune oppure, se nello stesso Comune, che riguardi soltanto una quota, perché, se relativo all'intero verrebbe meno il requisito della non possidenza nel Comune, di cui alla lettera b) della Nota II-bis.

4) Acquisto per successione o donazione di casa di abitazione da parte di soggetto già titolare di diritti su altra casa di abitazione acquistata a titolo oneroso con i benefici prima casa

Le agevolazioni non competono.

La *Circolare 38/E/2005*, 6.2. nel confermare l' interpretazione della *Circolare 44/E/2001* di cui sopra, precisa che l' agevolazione non può essere ulteriormente accordata qualora l' acquirente dell'immobile a titolo gratuito abbia versato l' imposta di registro in misura agevolata.

La Circolare si riferisce in particolare all'ipotesi di donazione tra estranei, per la quale il beneficiario, invocando i benefici, abbia corrisposto sulla parte di valore superiore a 350 milioni di lire (Euro 180.759, 91) l' imposta di registro del 3%, affermando:

"In tal caso, il donatario non potrà fruire nuovamente del regime agevolato neanche nel caso di compravendita di altra casa di abitazione, ciò in quanto i presupposti che legittimano il regime di favore nei due acquisti (donazione e compravendita) sono gli stessi".

Per la non spettanza dei benefici *DRE Puglia Prot. n. 917- 48402/2006 del 23 gennaio 2007*:

“Pertanto, con riferimento al caso di specie, posto che il contribuente ha già acquistato una unità immobiliare a titolo oneroso con le agevolazioni, si ritiene che non sia possibile reiterare la fruizione del beneficio in argomento in relazione allo stipulando atto di donazione, ostando la mancanza delle tassative condizioni previste dalla legge per la spettanza dell'agevolazione (articolo 1, nota II-bis, lettere b) e c), Tariffa allegata al D.P.R. 131/86.”

Per la spettanza dei benefici *DRE Emilia Romagna del 5 ottobre 2007*.

La Direzione “ritiene che, ai fini della spettanza delle agevolazioni, sia rilevante la omogeneità o la non omogeneità dei presupposti d' acquisizione. In particolare, l'omogeneità di titolo (successione o donazione ed altra successione o donazione, acquisto a titolo oneroso e successivo acquisto a titolo oneroso) impedisce una nuova fruizione, laddove, in qualsiasi ordine si verifichi, la diversità di titolo (successione o donazione e successivo acquisto a titolo oneroso, acquisto a titolo oneroso e successione o donazione posteriore) consente una nuova fruizione.”

IPOTESI IN PRESENZA DEI REQUISITI

(Circolare n. 44/E/2001, 1.)

1) Un solo beneficiario un solo immobile.

Le agevolazioni spettano.

2) Un solo beneficiario e più immobili.

Le agevolazioni non possono che riferirsi ad una unica unità immobiliare. Pertanto sugli altri immobili si applicano le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

3) Più beneficiari e un solo immobile.

Le agevolazioni spettano.

Gli effetti della dichiarazione, resa da almeno uno dei beneficiari in possesso dei requisiti, si estendono anche agli altri soggetti.

4) Più beneficiari e più immobili.

Le agevolazioni spettano per l' acquisto di un solo immobile da parte di ogni singolo contribuente.

Pertanto le agevolazioni possono essere accordate per tanti immobili quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti, purché mediante la dichiarazione si crei una relazione tra soggetto beneficiario e bene.

VI

DICHIARAZIONI

La volontà di usufruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000 n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione.

Nella dichiarazione deve essere evidenziata la sussistenza dei requisiti al momento del trasferimento dell'immobile. (*Cfr. Circ. 44/E/2001, 1.*)

"Il richiamo che il modello contenuto nella circolare fa ai predetti articoli (*ndr. 46 e 47*) non è prescritto dalla norma in commento (*ndr. art. 69 l. n. 342/2000*).

D'altra parte, la Nota II-bis dell' art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al t.u.i.r., non prescrive la formalità indicata dalla circolare per la richiesta delle c.d. "agevolazioni prima casa".

Per inciso, laddove il modello di dichiarazione allegato alla circolare parla di "agevolazioni c.d. prima casa" si riferisce evidentemente a quelle richiamate testualmente dalla lettera c) del primo comma della Nota II-bis art. 1 Tariffa parte I d.p.r. 131/86 e non alle agevolazioni portate dalla norma in commento".

(*Cfr. CNN Studio 26 luglio 2001*)

Con riferimento ai trasferimenti a titolo oneroso la *Circ. 38/E/2005, 8.*, ammette la possibilità che con atto successivo-integrativo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell' atto di acquisto.

La possibilità di integrare anche la dichiarazione di successione o l' atto di donazione viene riconosciuta dall' AE con la *Risoluzione 2 ottobre 2006 n. 110* .

VII

DECADENZA

La *Circolare 44/E/2001* dopo aver precisato che le dichiarazioni rese dagli interessati in sede di successione o donazione sono assimilabili a quelle rilasciate nell'atto di compravendita, ribadisce che in ipotesi di decadenza o diniego delle agevolazioni devono essere seguiti i normali criteri volti al recupero della relativa imposta dovuta.

Tanto in conseguenza dell'espresso richiamo al *comma 4 della Nota II-bis (1)* contenuto nell'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342. (2)

(1) *Nota II-bis*

(...)

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

(2) Art. 69. (Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni)

(...)

4. Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'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, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II-bis dell'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.

I beneficiari per estensione in genere

Secondo lo Studio Cnn n. 21/2002/T:

"(...) i beneficiari "per estensione" non vengono travolti da decadenze dell'agevolazione (sia per dichiarazione mendace sia per altri motivi) che siano ricollegate e provocate dal beneficiario dichiarante.

(...) Atteso che l' art. 69 in esame rinvia a norme che presuppongono un soggetto richiedente, in possesso di determinati requisiti, al quale sono riferite le varie ipotesi di decadenza previste, se ne può dedurre che il meccanismo decadenziale non possa invece operare nei confronti dei beneficiari per estensione, la cui posizione non è esplicitamente considerata dalle disposizioni citate.

(...) Considerato, in aggiunta alle ragioni sopra esposte, che l' agevolazione si applica ai beneficiari per estensione anche contro la loro volontà e non è dagli stessi rinunciabile, pare coerente concludere che l' agevolazione si cristallizzi in capo a loro in via definitiva". (*Cfr. Cnn Studio n. 21/2002/T*)

1) Dichiarazione mendace

La mendacità della dichiarazione **comporta la decadenza dai benefici** non solo rispetto al soggetto dichiarante ma anche nei confronti dei beneficiari per estensione, atteso che i benefici a questi ultimi sono stati concessi sulla base di tale dichiarazione. La sanzione, invece, risulta applicabile soltanto al soggetto dichiarante. (*Cfr. Risoluzione 15 marzo 2011 n. 33/E*)

2) Mancato trasferimento della residenza nei 18 mesi

Nel caso in cui il soggetto dichiarante non trasferisca la residenza nel Comune in cui è situato l'immobile entro 18 mesi dall'acquisto **la decadenza dal beneficio opera per l'intero.**

Il recupero delle imposte e la relativa sanzione operano ad esclusivo carico del dichiarante. (*Cfr. Risoluzione 15 marzo 2011 n. 33/E*)

3) Trasferimento nel quinquennio da parte del beneficiario-dichiarante dell'intero immobile acquistato con le agevolazioni per successione o donazione e mancato riacquisto entro l'anno di altro immobile da adibire a propria abitazione principale

La decadenza opera per l'intero beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo dichiarante. (*Cfr. Risoluzione 15 marzo 2011 n. 33/E*)

3A) Trasferimento nel quinquennio da parte del beneficiario-dichiarante, in concorso con i beneficiari per estensione, ciascuno per i propri diritti, dell'immobile acquistato con le agevolazioni per successione o donazione e mancato riacquisto entro l'anno di altro immobile da adibire a propria abitazione principale da parte del dichiarante

Come sopra detto sub 3) **la decadenza opera** per l'intero beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo al solo dichiarante. (Cfr. Risoluzione 15 marzo 2011 n. 33/E)

3B) Trasferimento nel quinquennio da parte del beneficiario per estensione dei diritti o della quota vantati sull'immobile acquistato con le agevolazioni per successione o donazione e mancato riacquisto entro l'anno di altro immobile da adibire a propria abitazione principale

La decadenza non opera, atteso che in questa ipotesi la rivendita infraquinquennale dei diritti o della quota sull'immobile da parte del soggetto che non abbia beneficiato direttamente dell'agevolazione è da considerarsi irrilevante, non essendo possibile né perdere né mantenere un requisito che, di fatto, non sia stato richiesto né posseduto ab origine. (Cfr. Risoluzione 15 marzo 2011 n. 33/E)

4) Trasferimento nel quinquennio da parte del soggetto beneficiario-dichiarante di immobile/diritti/quota acquistati con le agevolazioni per successione o donazione e riacquisto entro l'anno di altro immobile

La decadenza è evitata a condizione che il contribuente destini l'immobile riacquistato a propria abitazione principale.

Per la disciplina sanzionatoria applicabile ai trasferimenti per successione e donazione in caso di decadenza l'art. 69 della legge n. 342/2000 rinvia al n. 4 della Nota II-bis) relativo alla decadenza dalle agevolazioni per i trasferimenti a titolo oneroso. Pertanto, poiché tale sistema sanzionatorio non può non essere applicato che nel suo complesso, comprensivo anche delle cause esimenti, si deve ritenere che sia idoneo ad evitare la decadenza qualsiasi tipo di riacquisto, sia esso a titolo gratuito ovvero a titolo oneroso, dal momento che a norma della Nota-bis) n. 4 citata la decadenza non opera in genere nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Principio questo desumibile indirettamente anche dalla Risoluzione n. 33/E/2001 nella parte in cui afferma che il beneficiario-dichiarante decade dalle agevolazioni qualora rivenda l'immobile entro cinque anni dall'acquisizione, senza procedere entro un anno dall'alienazione al "riacquisto" di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

VIII

TABELLA ALIQUOTE IN VIGORE

IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

A) *CONIUGE E PARENTI IN LINEA RETTA*: **4%**
[Per valore complessivo netto per ciascun beneficiario inferiore o pari a Euro 1.000.000,00: **ESENTE**]*

B) *FRATELLI E SORELLE*: **6%**
[Per valore complessivo netto per ciascun beneficiario inferiore o pari a Euro 100.000,00: **ESENTE**]*

C) *ALTRI PARENTI FINO AL QUARTO GRADO
AFFINI IN LINEA RETTA E AFFINI IN LINEA
COLLATERALE FINO AL TERZO GRADO*: **6%**
[Nessuna franchigia]*

D) *ALTRI SOGGETTI* : **8%**
[Nessuna franchigia]*

* Se il beneficiario dei trasferimenti è una persona portatrice di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992 n. 104, l'imposta si applica esclusivamente sulla parte del valore della quota o del legato che supera l'ammontare di 1.500.000 euro.

IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE

Tassazione normale

IPOTECARIA: **2%**
CATASTALE: **1%**

“**Prima casa**” (* *)

IPOTECARIA: **fissa**
CATASTALE : **fissa**

(**) Per successioni e donazioni:
art. 69 commi 3 e 4 legge 21 novembre 2000 n. 342.

IX

SCHEMA DI DICHIARAZIONE

(allegato alla Circ. 44/E/2001)

DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA

Ai sensi degli articoli 46 e 47 del Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con Dpr 28 dicembre 2000, n. 445, sottoscritt :

nat a il
residente in via n.
c.a.p. recapito telefonico codice fiscale

CHIEDE

di avvalersi dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 69, comma 3, della legge n. 342 del 2000, consistente nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa per il seguente immobile ad uso abitativo compreso nell'asse ereditario del signor

codice fiscale deceduto il
immobile ubicato in via/piazza città
censito catastalmente alla sez. foglio n. subalterno

pertinenza:

via censito catastalmente alla sez.
foglio n. subalterno

A tal fine

DICHIARA

- di essere residente nel Comune di

(ovvero di svolgere l'attività lavorativa nel Comune di

(ovvero di voler stabilire entro 18 mesi dall'apertura della successione la residenza nel Comune di

- di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge di diritti di proprietà, usufrutto, uso e/o abitazione su altra casa di abitazione sita nel territorio del Comune di

- di non essere titolare, neppure per quote (anche in regime di comunione legale) su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altre abitazioni da essa acquistate con le agevolazioni c.d. "prima casa";

- che l'immobile prima descritto rientra tra le case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del ministro dei Lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella "Gazzetta Ufficiale" n. 218 del 27 agosto 1969.

Luogo e data

SEZIONE III

APPENDICE

CIRCOLARE 1° marzo 2001 n. 19/E

[Disciplina dei trasferimenti immobiliari ai fini delle imposte indirette -Beneficio del credito d'imposta previsto dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 7, commi 1 e 2 - Agevolazioni tributarie.] 107

CIRCOLARE 12 agosto 2005 n. 38/E

[Agevolazioni fiscali per l'acquisto della c.d. "prima casa" – Art. 1, Tariffa parte prima, nota II-bis), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131] 123

CIRCOLARE 7 maggio 2001 n. 44/E

[IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI LEGGE 21 NOVEMBRE 2000, N. 342, ARTICOLO 69.] 150

CIRCOLARE 18 ottobre 2001 n. 91/E

[Suppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni – Primi chiarimenti] 153

CIRCOLARE 1° marzo 2001 n. 19 /E

Oggetto:

Disciplina dei trasferimenti immobiliari ai fini delle imposte indirette -Beneficio del credito d'imposta previsto dalla legge 23 dicembre 1998, n. 448, art. 7, commi 1 e 2 - Agevolazioni tributarie.

Sintesi:

La circolare , divisa in due parti, fornisce chiarimenti in merito:

- al beneficio del credito d'imposta per i trasferimenti immobiliari "prima casa" (Prima parte) ;
- alla disciplina dell'agevolazione "prima casa" ai fini delle imposte indirette (Seconda parte) .

Testo:

INDICE

PARTE PRIMA

Disciplina del beneficio del credito d'imposta relativo ai trasferimenti immobiliari "prima casa".

- 1.1. Generalità
- 1.2. Ambito di applicazione del credito d'imposta
- 1.3. Modalità di richiesta del credito
- 1.4. Determinazione del credito
- 1.5. Utilizzo del credito
- 1.6. Prescrizione
- 1.7. Decadenza dai benefici tributari

PARTE SECONDA

Disciplina della agevolazione "prima casa" ai fini delle imposte indirette

Premessa

- 2.1. Requisiti
 - 2.1.1. Oggetto del trasferimento
 - 2.1.2. Ubicazione degli immobili trasferiti
 - 2.1.3. Titolarità di diritti su immobili da parte dell'acquirente
- 2.2. Soluzione di casi particolari

PARTE PRIMA

Disciplina del beneficio del credito d'imposta relativo ai trasferimenti immobiliari "prima casa" .

1.1. Generalità

L'art. 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, recante "Misure di finanza pubblica per la stabilizzazione e lo sviluppo", ha previsto, a decorrere dal 1 gennaio 1999, l'attribuzione di un credito d'imposta a favore di coloro che, alienato un immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni "prima casa" ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA, provvedano ad acquisire a qualsiasi titolo, entro un anno dalla alienazione, altra casa di abitazione non di lusso, ricorrendo nuovamente le condizioni per essere considerata "prima casa", di cui all'art. 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.

Al riguardo si ricorda, con riferimento all'imposta di registro, che l'agevolazione fiscale per l'acquisto della c.d. "prima casa" e' stata posta a regime dall'art. 16 del decreto legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito con modificazioni dalla legge 19 luglio 1993, n. 243, ed e' attualmente regolata dalla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa parte prima del citato testo unico dell'imposta di registro, come sostituita, a decorrere dal 1 gennaio 1996, dall'art. 3, comma 131, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

Con decorrenza 1 gennaio 2000, inoltre, l'aliquota agevolata dell'imposta di registro e' stata ridotta dal 4% al 3% (art. 7, comma 6, della legge 23 dicembre 1998, n. 448), mentre quella ordinaria e' stata ridotta dall'8% al 7% (art. 7, comma 7, della legge n. 448 del 1998).

Di seguito si riportano gli estremi delle norme che in precedenza hanno disciplinato l'agevolazione in argomento:

- art. 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168;
- art. 2 del decreto legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito con modificazioni dalla legge 5 aprile 1985, n. 118;
- art. 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415;
- art. 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14; 20 marzo 1992, n. 237; 20 maggio 1992, n. 293;
- art. 2, commi 2 e 3, del decreto legge 24 luglio 1992, n. 348;
- art. 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 settembre 1992, n. 388;
- art. 1, commi 2 e 3, del decreto legge 24 novembre 1992, n. 455;
- art. 1, comma 2, del decreto legge 23 gennaio 1993 n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75;

1.2. Ambito di applicazione del credito d'imposta

Il credito d'imposta, determinato secondo i principi espliciti al paragrafo 1.4, e' un credito personale. Esso, infatti, compete al contribuente che, al momento dell'acquisizione agevolata dell'immobile, abbia alienato da non oltre un anno la casa di abitazione da lui stesso acquistata con l'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA dalle norme che si sono succedute e che sono state sopra individuate.

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 in commento.

A tale proposito si precisa che per "alienazione" deve intendersi non solo il trasferimento a titolo oneroso ma anche il trasferimento a titolo gratuito disposto per atto di donazione.

In tal senso si e' già espressa la circolare n. 7/E del 16 marzo 1994, sia pure per diversa materia, e, del resto, anche l'interpretazione sistematica perviene ad identiche conclusioni. La norma agevolativa c.d. "prima casa", infatti, 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) .

Si rileva, infine, che il credito compete anche nell'ipotesi in cui, in presenza di tutte le condizioni, il soggetto acquisisca un'altra abitazione mediante permuta, con le precisazioni riportate al paragrafo 1.4, o mediante contratto di appalto, atteso che la norma agevolativa prevede che l'acquisto dell'immobile possa avvenire a qualsiasi titolo.

Da quanto suesposto consegue che 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. Un chiarimento va effettuato con riferimento alla ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato assoggettato ad IVA al momento dell'acquisto. Al riguardo, infatti, occorre tener conto della normativa previgente ai fini IVA in materia di trasferimenti di immobili abitativi.

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 realizzazioni ed alle cessioni di tutti i fabbricati abitativi di nuova costruzione di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, effettuate da imprese costruttrici, indipendentemente dalla condizione che detti immobili costituissero la c.d. "prima casa" per l'acquirente.

A tale principio di carattere generale facevano eccezione le cessioni degli immobili abitativi non di lusso, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici e quelle degli immobili aventi la stessa tipologia edificati prima del 18 luglio 1949. Queste operazioni erano assoggettate all'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" .

Soltanto in seguito all'entrata in vigore del citato decreto legge n. 155 del 1993 e' stata prevista, in linea generale, analogamente a quanto disposto ai fini dell'imposta di registro, l'applicazione dell'aliquota del 4% alle cessioni di tutti gli immobili abitativi non di lusso, in presenza delle condizioni stabilite dalla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, del più volte richiamato testo unico dell'imposta di registro.

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 è concesso e supportata da idonea documentazione, da presentare all'atto della registrazione.

Ciò al fine di rendere più spedita l'azione verificatrice degli uffici in quanto, nell'ipotesi in esame, si rende necessario accertare non solo la spettanza del credito d'imposta in relazione a tutte le condizioni previste dalla relativa disposizione istitutiva, ma anche il diritto alla agevolazione c.d. "prima casa" in relazione all'immobile alienato. Qualora la sussistenza di tale diritto non sia confermata, non si procederà al recupero della maggiore imposta in relazione all'acquisto dell'immobile alienato, atteso che l'aliquota IVA ridotta era stata applicata ad altro titolo, ma verrà negato il beneficio del credito d'imposta.

Ovviamente il predetto credito non spetta 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.

Quanto precisato concerne anche le ipotesi in cui l'immobile alienato sia stato acquisito tramite contratto d'appalto o abbia costituito oggetto di assegnazione da parte di cooperativa edilizia - non sussistendo, in passato, per tali casi una specifica agevolazione c.d. "prima casa", introdotta, infatti, per i contratti di appalto aventi ad oggetto immobili abitativi, dal citato decreto legge n. 155 del 1993 e, per le cooperative edilizie, dal decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito con modificazioni dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133.

Qualora il secondo immobile agevolato venga acquistato mediante contratto d'appalto, nella specifica ipotesi in esame in cui in relazione all'acquisto dell'immobile alienato l'aliquota IVA ridotta non era stata applicata in virtù della normativa c.d. "prima casa" ma ad altro titolo, pur sussistendo per l'acquirente le condizioni soggettive richieste a tale fine, per poter usufruire del credito d'imposta si rende necessario che il contratto di appalto sia stipulato in forma scritta e registrato ai sensi dell'art. 5, comma 2, del più volte richiamato testo unico dell'imposta di registro. Ciò al fine di poter dichiarare in tale sede che in relazione all'immobile alienato sussistevano le condizioni soggettive che avrebbero consentito l'applicazione delle agevolazioni c.d. "prima casa".

1.3. Modalità di richiesta del credito

Per usufruire del credito d'imposta di cui al più volte citato art. 7, commi 1 e 2, della legge n. 448 del 1998 è necessario che il contribuente manifesti la propria volontà, specificando se intende o meno utilizzare lo stesso in detrazione dall'imposta di registro dovuta per lo stipulando atto.

Tuttavia, qualora in atti di trasferimenti già formati non sia stata espressa alcuna volontà al riguardo, sarà ritenuta valida la scelta già operata dal contribuente.

Pertanto, l'atto di acquisto dell'immobile dovrà contenere, oltre alle dichiarazioni previste dalla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, del testo unico della imposta di registro, lettere b) e c), 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 c.d. "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 d'appalto si ricorda che, per poter fruire del credito d'imposta, e' necessario che il contratto d'appalto sia redatto in forma scritta e registrato e contenga le indicazioni sopra precisate.

1.4. Determinazione del credito

L'importo del credito d'imposta e' 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; il credito, pertanto, ammonta al minore degli importi dei tributi applicati (es.: se il contribuente ha corrisposto un'imposta di lire 4.000.000 sul primo acquisto e di lire 3.000.000 sul nuovo acquisto il credito e' pari a lire 3.000.000).

Con riferimento all'imposta di registro relativa sia al primo che al secondo acquisto agevolato, occorre ovviamente tenere conto non solo dell'imposta principale ma anche dell'eventuale imposta suppletiva e complementare di maggior valore.

Con riferimento, invece, all'IVA, occorre fare riferimento all'imposta indicata nella fattura relativa all'acquisto dell'immobile alienato nonché agli importi indicati nelle fatture relative al pagamento di acconti. Nel caso in cui l'immobile alienato sia stato acquisito mediante appalto, ai fini della determinazione del credito d'imposta, deve essere considerata l'IVA indicata in tutte le fatture emesse dall'appaltatore per la realizzazione dell'immobile.

E' opportuno precisare che, trattandosi di un credito personale, qualora l'immobile alienato o quello acquisito risultino in comunione, il credito d'imposta deve essere imputato agli aventi diritto, rispettando la percentuale della comunione. Ai fini della definizione dell'ammontare del credito, infatti, non rileva il principio di solidarietà nell'obbligo di pagamento, di cui all'art. 57 del più volte citato testo unico dell'imposta i registro.

Per completezza di argomento si ritiene utile stabilire le modalità di determinazione del credito nell'ipotesi in cui l'acquisto dell'immobile alienato o del nuovo immobile sia avvenuto con permuta soggetta all'imposta di registro.

Come noto l'art. 43, comma 1, lettera b), del testo unico dell'imposta i registro stabilisce che, in caso di permuta, la base imponibile e' costituita dal valore del bene che da' luogo all'applicazione della maggiore imposta. Al fine di determinare l'ammontare del credito d'imposta occorre, pertanto, quantificare in proporzione la quota dell'imposta di registro corrisposta ascrivibile al bene agevolato. A tal fine si formulano le seguenti ipotesi esemplificative.

A) Acquisto con permuta dell'immobile alienato

Il contribuente, anteriormente al 1 gennaio 2000, ha acquistato un immobile ad uso abitativo permutando un terreno agricolo.

Per la casa, il cui valore era di lire 100.000.000, e' stata calcolata l'imposta di registro nella misura del 4% in virtù della agevolazione c.d. "prima casa".

Per il terreno, il cui valore era di lire 50.000.000 e' stata calcolata l'imposta di registro nella misura del 15%.

Dal confronto delle due liquidazioni, risultando maggiore l'imposta relativa al terreno, e' stata corrisposta un'imposta di lire 7.500.000.

Per determinare l'imposta di registro da imputare all'abitazione si procede nel modo seguente:

Imposta riferita all'abitazione:

lire 100.000.000 4% = lire 4.000.000

Imposta riferita al terreno:

lire 50.000.000 15% = lire 7.500.000

Totale dei due tributi lire 11.500.000

7.500.000: 11.500.000 = X: 4.000.000

$$X = \frac{7.500.000 \times 4.000.000}{11.500.000} = 2.610.000$$

La somma di lire 2.610.000 costituisce il credito d'imposta e pertanto rappresenta il limite del credito nell'ipotesi in cui l'imposta corrisposta sul nuovo acquisto risulti superiore.

B) Acquisto con permuta del nuovo immobile

A e B permutano due immobili ad uso abitativo acquistati precedentemente usufruendo dell'agevolazione "prima casa" e devono l'imposta di registro pari a lire 9.000.000.

L'imposta riferita all'immobile che acquista A e' di lire 9.000.000

L'imposta riferita all'immobile che acquista B e' di lire 6.000.000

Totale dei due tributi lire 15.000.000

Per determinare l'imposta di registro da imputare ad A si procede nel modo seguente:

9.000.000: 15.000.000 = A: 9.000.000

$$A = \frac{9.000.000 \times 9.000.000}{15.000.000} = \text{lire } 5.400.000$$

Per determinare l'imposta di registro da imputare a B si procede nel modo seguente:

9.000.000: 15.000.000 = B: 6.000.000

$$B = \frac{9.000.000 \times 6.000.000}{15.000.000} = \text{lire } 3.600.000$$

Gli importi di lire 5.400.000 e lire 3.600.000 costituiscono rispettivamente il credito d'imposta per A e B nell'ipotesi in cui le imposte corrisposte sui precedenti acquisti risultino superiori.

Se una delle due cessioni che danno luogo alla permuta e' soggetta ad IVA, in base agli articoli 11 e 13 del D.P.R. n. 633 del 1972, non sar  necessario alcun calcolo proporzionale in quanto il credito e' costituito dal tributo corrisposto da ciascun soggetto relativamente al singolo acquisto.

Si evidenzia che gli altri tributi indiretti dovuti sugli atti traslativi immobiliari, diversi dall'imposta di registro e dall'IVA, non concorrono a determinare l'ammontare del credito; infatti l'art. 7, comma 1, in commento individua quali tributi che danno luogo al credito esclusivamente l'imposta di registro o l'imposta sul valore aggiunto.

1.5. Utilizzo del credito

Preliminarmente si osserva che il legislatore ha puntualmente individuato le imposte dalle quali è possibile portare in diminuzione l'intero importo del credito; restano, pertanto, escluse le imposte indirette diverse da quelle di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni.

La volontà di utilizzare il credito (vedi paragrafo 1.3) deve essere manifestata autonomamente da ogni interessato.

Il contribuente può utilizzare il credito portandolo in diminuzione dalla imposta di registro dovuta per l'atto di acquisto che lo determina oppure può utilizzarlo nei seguenti modi:

- a) per l'intero importo 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;
- b) in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto;
- c) in compensazione delle somme dovute ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Si precisa che in ogni caso il credito di imposta non dà luogo a rimborsi per espressa disposizione normativa.

Con riferimento all'ipotesi di cui alla lettera a), si rileva che il legislatore con la dizione "intero importo" ha voluto escludere la possibilità di utilizzare il credito parzialmente e, quindi, portarlo in detrazione dalle imposte dovute su più atti o denunce di successione, presentati all'ufficio competente per la registrazione dopo la data di acquisizione del credito.

Al riguardo si precisa che la data di acquisizione del credito, ai fini dell'imposta di registro, si individua nella data di stipula dell'atto relativo al nuovo acquisto agevolato, anche se l'amministrazione finanziaria riconosce l'applicabilità dell'agevolazione c.d. "prima casa" al momento della registrazione, in quanto solo in tale momento perviene alla quantificazione del credito.

Nell'ipotesi di acquisizione dell'immobile mediante contratto d'appalto il diritto al credito d'imposta nasce al momento della consegna del bene realizzato. In tale data dovrà anche essere dimostrato il possesso dei requisiti richiesti per usufruire del beneficio c.d. "prima casa", come precisato in proposito nella circolare n. 1/E del 2 marzo 1994.

Relativamente all'imposta sulle successioni, si osserva che per poter utilizzare il credito d'imposta il contribuente deve aver prodotto la dichiarazione di successione al competente ufficio dell'amministrazione finanziaria dopo la data di acquisizione del credito stesso.

A tale proposito si precisa che il contribuente deve espressamente manifestare la volontà di avvalersi del credito con istanza da richiamare nella denuncia di successione nella parte relativa ai documenti da allegare.

Il titolare del credito d'imposta potrà scontare l'importo del credito stesso sia dalle imposte ipotecaria e catastale - autoliquidate ai sensi del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito dalla legge 28 maggio 1997, n. 140 - che dall'imposta di successione, ad oggi ancora calcolata, sia in sede principale che complementare o suppletiva, dal competente ufficio.

Resteranno, quindi, escluse l'imposta di bollo e la tassa ipotecaria, che sono calcolate e versate

direttamente dai contribuenti in virtù del citato decreto legge n. 79 del 1997.

Ferme restando le osservazioni di carattere generale in ordine alla personalizzazione del credito, si precisa che la richiesta di scomputo, se avanzata da un solo erede, ha effetto liberatorio anche nei confronti degli altri coeredi.

Infatti, anche in mancanza di una specifica previsione normativa, si ritiene di poter pervenire a detta conclusione in virtù del principio dell'obbligazione solidale espressamente previsto dall'art. 36 del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, nonché alla luce di quanto disposto dall'art. 28 dello stesso testo unico con riferimento alla dichiarazione di successione.

In particolare il comma 1 del citato art. 36 dispone che gli eredi sono obbligati solidalmente al pagamento dell'imposta nell'ammontare complessivamente dovuto da loro e dai legatari.

Il comma 4 del già richiamato art. 28 prevede, inoltre, che la dichiarazione di successione non si considera omessa se presentata da uno solo dei soggetti obbligati.

Le stesse considerazioni in materia di solidarietà valgono anche per l'imposta di registro (art. 57 del testo unico dell'imposta di registro) e per gli altri tributi ad essa collegati; e pertanto, qualora uno dei soggetti solidalmente obbligati al pagamento delle suddette imposte soddisfi la pretesa fiscale utilizzando il proprio credito, l'effetto liberatorio si estende anche ai restanti coobbligati.

Nell'ipotesi in cui, dopo l'utilizzazione del credito, a seguito dell'accertamento della base imponibile da parte dell'ufficio, l'ammontare dello stesso dovesse risultare maggiore di quello già portato in diminuzione, il contribuente potrà utilizzare la differenza in uno dei modi sopra specificati previsti dalla norma, ciò in quanto al momento dell'utilizzo del credito questo non era stato ancora determinato nel suo ammontare definitivo.

Qualora, invece, a seguito di accertamento l'agevolazione c.d. "prima casa" venga revocata, si rinvia al successivo paragrafo 1.7.

In tutti i casi in cui il credito d'imposta sia utilizzato per il pagamento dell'imposta di registro dovuta sullo stesso atto che lo ha determinato ovvero per il pagamento delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute su un atto successivo, 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 riguardo e' opportuno precisare che non si rende applicabile alla fattispecie in esame il disposto dell'art. 41, comma 2, del più volte citato testo unico dell'imposta di registro laddove prescrive "l'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa indicata nella tariffa". Pertanto, può accadere che l'importo da versare risulti inferiore a lire duecentocinquantamila o può, altresì verificarsi che nulla sia dovuto, ciò in quanto le imposte dovute sull'atto sono comunque assolte con la compensazione del credito in argomento.

A tale proposito si ribadisce quanto precedentemente affermato in merito alla impossibilità di procedere al rimborso in tutto o in parte del credito, comunque utilizzato. Sul credito, anche se non utilizzato subito, non maturano interessi a favore del contribuente.

Come risulta dal testo normativo, il credito d'imposta non può essere utilizzato per compensare l'IVA dovuta in relazione all'acquisto della nuova abitazione. Tale imposta, pertanto, dovrà essere corrisposta al cedente o all'appaltatore per l'intero importo indicato nella fattura relativa alla cessione o alla realizzazione dell'immobile. Ciò in quanto, per effetto dei vincoli posti dalla

normativa comunitaria, concernente l'armonizzazione delle legislazioni IVA tra gli Stati membri, non e' consentito agli Stati disporre che per una cessione di beni o una prestazione di servizi sia corrisposta un'imposta inferiore a quella risultante dall'applicazione dell'aliquota, propria dei beni o dei servizi medesimi, al corrispettivo dovuto secondo le pattuizioni contrattuali.

Con riferimento all'ipotesi di utilizzazione del credito in compensazione delle somme dovute, si fa presente che il credito può essere compensato ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 utilizzando il modello F24. In tal caso il codice - tributo da utilizzare e' il "6602", che va esposto nella colonna "importi a credito compensati" del modello F24, indicando, come periodo di riferimento, l'anno in cui e' sorto il credito nella forma AAAA.

Si sottolinea, inoltre, che non e' operante per il credito in argomento il limite massimo fissato dall'art. 25, comma 2, del d.lgs. n. 241 del 1997 per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta e dei contributi.

Da ultimo appare opportuno fornire qualche precisazione in riferimento all'ipotesi di decesso del titolare del credito d'imposta anteriormente alla sua utilizzazione.

In tale fattispecie, in mancanza di una espressa previsione normativa, si ritiene che, per quanto riguarda la possibilità di considerare il credito d'imposta quale componente attivo dell'asse ereditario costituitosi a seguito della morte del titolare, occorra far riferimento ai principi generali che regolano l'imposta di successione e precisamente all'articolo 12, lettera e), del testo unico citato concernente il trattamento dei crediti verso lo Stato.

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

1.6. Prescrizione

Con riferimento all'utilizzazione del credito nel pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nonché dell'imposta sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e denunce presentati successivamente alla data di acquisizione del credito, si evidenzia che tale diritto si prescrive nel termine di dieci anni, in quanto, in mancanza di una specifica previsione normativa, si applica la prescrizione ordinaria di cui all'art. 2946 del codice civile; la prescrizione inizia a decorrere dalla data in cui sorge il credito d'imposta.

Il suddetto principio non e' estensibile, invece, alle ipotesi in cui venga esercitata l'opzione di utilizzare il credito in diminuzione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto.

Il tenore letterale della disposizione di cui al comma 2 dell'art. 7 della legge n. 448 del 1998 non consente, infatti, altra interpretazione se non quella che il diritto di credito può essere esercitato solo ed esclusivamente in sede di presentazione della prima dichiarazione successiva alla data di acquisto.

1.7. Decadenza dai benefici tributari e sanzioni

In via preliminare occorre considerare che in tanto compete il credito d'imposta in quanto compete il beneficio c.d. "prima casa"; la decadenza da tale agevolazione comporta, pertanto, sia il recupero delle imposte ordinarie sugli atti di trasferimento che il recupero del credito eventualmente utilizzato.

A tale proposito appare utile esaminare le problematiche afferenti la decadenza dal beneficio dell'aliquota agevolata prevista per l'acquisto della c.d. "prima casa".

La nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, del testo unico dell'imposta di registro, al comma

4, disciplina, come meglio precisato nella parte seconda della presente circolare, le condizioni necessarie per usufruire dell'agevolazione nonché la decadenza dalla stessa; tra l'altro viene prevista la decadenza nel caso in cui il beneficiario dell'agevolazione trasferisca il bene a titolo oneroso o gratuito prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto, fatta salva l'ipotesi di un successivo acquisto entro un anno dalla vendita.

In tali casi gli uffici provvedono al recupero delle maggiori imposte e delle sanzioni espressamente stabilite nella nota citata.

Sulle somme richieste si applicano gli interessi previsti dall'art. 55, comma 4, del citato testo unico dell'imposta di registro.

Ovviamente, per quanto sopra detto, non si procede all'irrogazione delle sanzioni ed al recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nonché degli interessi nell'ipotesi in cui il contribuente, che ha usufruito delle agevolazioni, proceda, entro un anno dalla vendita, all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

A tale proposito si evidenzia come l'acquisto entro un anno dalla data di alienazione dell'altro immobile sia posta altresì quale condizione necessaria per poter accedere al credito.

Considerato, inoltre, che il riconoscimento del credito è subordinato alla presenza delle condizioni di cui alla succitata nota II-bis), consegue che nell'ipotesi di vendita entro i cinque anni dall'acquisto, per poter usufruire del credito il contribuente deve acquisire un altro immobile agevolato da adibire a propria abitazione principale in quanto, in caso contrario, decadrebbe dai benefici c.d. "prima casa" e conseguentemente dal diritto al credito d'imposta.

Esaminata la problematica relativa alla decadenza dai benefici "prima casa", si ritiene necessario soffermarsi sulle questioni inerenti il recupero del credito eventualmente utilizzato ma non spettante per effetto della decadenza stessa.

L'ufficio che provvede a recuperare le imposte nella misura ordinaria e a comminare le relative sanzioni, nel caso si concretizzi la suddetta ipotesi di decadenza, deve altresì comunicare al contribuente la non spettanza del credito d'imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, inibendone in tal modo l'utilizzazione.

Qualora, invece, il credito fosse stato già utilizzato, l'amministrazione finanziaria dovrà provvedere al suo recupero; in tal caso, tuttavia, non sono dovute sanzioni non solo per mancanza di una espressa previsione nell'art. 7 della legge n. 448 del 1998 ma anche perché la fattispecie in esame non appare riconducibile nell'attuale sistema sanzionatorio, disciplinato dai decreti legislativi 18 dicembre 1997, nn. 471, 472, e 473 e successive modifiche.

Al riguardo si possono verificare le ipotesi precisate al paragrafo 1.5

Con riferimento al caso in cui il contribuente abbia utilizzato il credito per il pagamento dell'imposta di registro sull'atto di acquisto che lo determina, l'ufficio, oltre alle imposte, le sanzioni e gli interessi dovuti per la decadenza dai benefici, deve recuperare l'importo pari alla somma non versata a seguito dell'utilizzazione del credito, nonché gli interessi su tale importo calcolati a decorrere dal momento della registrazione dell'atto medesimo.

Anche nell'ipotesi di utilizzo successivo del credito per l'intero importo in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria e catastale, sulle successioni e donazioni, dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito (lettera a) del paragrafo 1.5), l'ufficio

deve provvedere al recupero delle minori imposte versate a causa dell'utilizzazione del credito unitamente ai relativi interessi.

Parimenti qualora il credito sia stato utilizzato in diminuzione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche (lettera b) del paragrafo 1.5), si provvederà, in sede di liquidazione operata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, al recupero delle imposte compensate con il credito non spettante a seguito della decadenza dell'agevolazione, oltre agli interessi dovuti per carente versamento.

E' appena il caso di rilevare che, nelle ipotesi di tardivo versamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nonché sulle successioni e donazioni, su quanto richiesto dall'ufficio per il recupero del credito indebitamente fruito si rende applicabile la sanzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997.

Nelle ipotesi di utilizzo del credito per un ammontare superiore a quello spettante, e' applicabile la sanzione per ritardati od omessi versamenti dei tributi con i quali il credito e' stato compensato.

PARTE SECONDA

Disciplina della agevolazione "prima casa" ai fini delle imposte indirette

Premessa

Considerato che presupposto del credito di imposta di cui all'art. 7, commi 1 e 2, della legge n. 448 del 1998 e' che il contribuente provveda ad acquisire una casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni previste dalla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, del citato testo unico dell'imposta di registro, si ritiene opportuno individuare i requisiti richiesti dalla vigente normativa per poter usufruire delle agevolazioni c.d. "prima casa" nonche' dare soluzione ai numerosi quesiti pervenuti in materia.

2.1. Requisiti

La nota II-bis) sopracitata stabilisce una pluralità di requisiti, di carattere sia oggettivo che soggettivo, necessari per usufruire delle agevolazioni tributarie in materia di trasferimenti a titolo oneroso di case di abitazione non di lusso.

L'agevolazione in parola, infatti, oltre ad essere subordinata alla tipologia del bene oggetto del trasferimento (requisiti oggettivi) ha riguardo anche all'ubicazione dell'immobile acquistato con riferimento al comune in cui l'acquirente ha o intende stabilire la propria residenza ovvero svolge la propria attività; alla titolarità di diritti su altra casa di abitazione da parte dell'acquirente stesso; alla fruizione di precedenti agevolazioni per l'acquisto della c.d. "prima casa" (requisiti soggettivi).

A tale proposito appare utile fornire alcune precisazioni.

2.1.1. Oggetto del trasferimento

Secondo il disposto della già richiamata nota II-bis), comma 1, il regime agevolato si applica, sempre che ricorrano le condizioni previste, "agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse".

I diritti oggetto di trasferimento devono, quindi, essere riferibili ad una casa di abitazione non avente le caratteristiche di lusso.

Per espressa previsione normativa, inoltre, l'agevolazione si estende alle pertinenze dell'immobile che sia stato precedentemente acquistato in regime agevolato, purché le stesse siano classificate o

classificabili nelle categorie catastali C2, C6 e C7, limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria ed anche se l'acquisto venga effettuato con un atto separato (nota II-bis), comma 3).

In ordine alla qualità della "casa di abitazione" e' appena il caso di ricordare che i criteri per determinare se sussistono o meno le caratteristiche di lusso sono individuati dal decreto del Ministro dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, richiamato nell'art. 1, comma 1, della tariffa, parte prima del testo unico dell'imposta di registro.

Per quel che concerne le caratteristiche del bene principale trasferito, non sussistono differenze rispetto ai chiarimenti forniti in precedenza con circolare n. 1/E del 2 marzo 1994; sotto l'aspetto negoziale, invece, il legislatore ha ritenuto di dover minutamente esplicitare le fattispecie ammesse a fruire dell'agevolazione tributaria, innovando rispetto alla precedente previsione normativa.

2.1.2. Ubicazione degli immobili trasferiti

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 e' 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 e' 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 in particolare la residenza si precisa 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.

La norma agevolativa specifica, poi, che l'acquirente può fruire delle agevolazioni anche se non residente nel comune in cui e' ubicato l'immobile acquistato, purché svolga in quell'ambito territoriale la propria attività, ancorché non remunerata; a tale proposito si ribadisce quanto detto nella già richiamata circolare n. 1/E del 2 marzo 1994.

Le agevolazioni spettano, inoltre, alla persona trasferita all'estero per ragioni di lavoro che acquisti l'immobile nell'ambito territoriale del comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende. Al riguardo si precisa che l'ipotesi in argomento e' riferibile al solo rapporto di lavoro subordinato -con esclusione di qualsiasi altra tipologia di rapporto -e che lo stesso può essere instaurato anche con un soggetto che non necessariamente rivesta la qualifica di imprenditore.

Il contribuente che sia cittadino italiano emigrato all'estero, infine, può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione di questo sul territorio nazionale. Ovviamente l'agevolazione compete qualora sussistano gli altri requisiti ed in particolare l'immobile acquistato deve essere la prima casa sul territorio nazionale.

A tale proposito si osserva che il legislatore ha ampliato, solo per l'ipotesi in questione, l'ambito territoriale nel quale e' possibile acquistare in regime agevolato senza, peraltro, prevedere l'obbligo

di stabilire entro diciotto mesi la propria residenza nel comune in cui e' situato l'immobile acquistato.

2.1.3. Titolarità di diritti su immobili da parte dell'acquirente

Il comma 1, lettera b), della nota II-bis) stabilisce, quale condizione ostativa alle agevolazioni, la titolarità esclusiva o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui e' situato l'immobile da acquistare. Tale disposizione esclude, quindi, l'agevolazione nell'ipotesi di titolarità di altro immobile nel comune nel quale si acquista.

In particolare, sotto l'aspetto soggettivo, la titolarità esclusiva dei diritti sull'immobile ad uso abitativo nell'ambito del territorio comunale e' equiparata alla titolarità in comunione con il coniuge nello stesso ambito territoriale, escludendo l'applicazione dell'agevolazione in entrambi i casi.

Dalla stessa disposizione si evince, inoltre, che non e' da considerarsi ostativa alla fruizione dell'agevolazione la titolarità di quote su altra casa di abitazione nell'ambito del richiamato territorio comunale (vedi casi particolari riportati al successivo paragrafo 2.2).

Ulteriori limiti alla concessione delle agevolazioni sono quelli posti dal comma 1, lettera c), della già citata nota II-bis), la quale prevede, come causa di esclusione dalla agevolazione, la titolarità, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altro immobile ad uso abitativo, acquistato usufruendo del regime agevolato "prima casa" previsto dalle norme che si sono succedute, richiamate nella medesima lettera c). Al riguardo si pone in evidenza che e' escluso dal trattamento agevolato il soggetto che al momento dell'acquisto risulti titolare, anche per quote, dei diritti reali espressamente indicati dalla stessa disposizione per i quali abbia già usufruito delle agevolazioni c.d. "prima casa". Di conseguenza coloro che non risultano più titolari dei predetti diritti al momento dell'acquisto possono reiterare l'agevolazione.

Anche in questo caso la norma equipara la titolarità esclusiva di diritti sul bene alla titolarità in regime di comunione legale e pone, inoltre, la comproprietà dei diritti vantati su altra casa di abitazione tra le cause di esclusione dalle agevolazioni.

Quanto sopra comporta che il precedente acquisto agevolato effettuato da uno solo dei coniugi in regime di comunione legale, come meglio esplicitato al punto 2.2.10, e' 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. Ciò in quanto si e' voluta evitare la reiterazione dell'agevolazione per il coniuge che ne aveva già usufruito.

2.2. Soluzione di casi particolari

Premessi i principi di carattere generale, si precisa il trattamento tributario per fattispecie ricorrenti.

2.2.1. Qualora oggetto del contratto sia l'acquisto della nuda proprietà e' previsto espressamente dalla norma che l'agevolazione tributaria possa trovare applicazione purché in presenza degli altri requisiti.

2.2.2. Qualora oggetto dell'atto di trasferimento sia una pertinenza della casa di abitazione acquistata usufruendo dei benefici tributari c.d. "prima casa" e la pertinenza stessa sia classificata

o classificabile nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, l'agevolazione e' ammessa limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria.

Ai fini della nozione di pertinenza occorre fare riferimento all'art. 817 del codice civile. Considerato, quindi, che elemento caratterizzante il rapporto pertinenziale e' la destinazione di fatto, in modo durevole, di una cosa al servizio di un'altra, si ritiene che anche nel caso in cui, ad esempio, un box sia posto solo in prossimità dell'abitazione principale, purché risulti adibito all'utilità della stessa, e' applicabile l'agevolazione c.d. "prima casa" al suo acquisto.

Quanto precede nella considerazione che il comma 3 della più volte citata nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, del testo unico dell'imposta di registro prevede espressamente le condizioni ed i limiti per l'applicabilità della agevolazione all'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze "dell'immobile di cui alla lettera a)".

Dal richiamo alla lettera a), nella quale sono dettate le condizioni per l'applicazione dell'agevolazione all'immobile acquistato, consegue la esclusione dal beneficio delle pertinenze relative ad un immobile acquistato in regime ordinario.

Tuttavia l'agevolazione si rende applicabile, nei limiti sopra indicati ed alla condizione di seguito specificata, anche quando il bene acquistato con atto separato costituisca pertinenza di una casa di abitazione ceduta da un'impresa costruttrice senza applicazione della specifica aliquota IVA ridotta prevista per la c.d. "prima casa", prima del 22 maggio 1993 (data in cui e' stata soppressa l'applicazione dell'aliquota del 4% prevista per tutte le cessioni di abitazioni effettuate da costruttori ed e' stata limitata l'applicazione di tale aliquota alle sole ipotesi di acquisto della c.d. "prima casa". Cfr. d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243).

In questa ipotesi l'aliquota IVA del 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 c.d. "prima casa".

L'esistenza di tale condizione deve essere dichiarata nell'atto di acquisto della pertinenza e deve essere documentata su richiesta degli uffici finanziari.

Il riconoscimento del beneficio fiscale risponde alle stesse ragioni di equità sostanziale che hanno portato a ritenere che spetti il credito d'imposta c.d. "prima casa" nel caso in cui l'immobile alienato sia stato acquistato presso un'impresa costruttrice senza applicazione della specifica agevolazione c.d. "prima casa".

Si rende opportuno precisare che l'aliquota IVA prevista per la cessione del bene principale e' comunque applicabile alla pertinenza se i due immobili sono acquistati con il medesimo atto. Se invece i due beni vengono acquistati con atto separato, l'aliquota prevista per l'immobile abitativo si applica alla sola pertinenza posta al servizio della "prima casa" nelle ipotesi sopra indicate, mentre negli altri casi la costituzione del vincolo pertinenziale resta del tutto ininfluenza per la determinazione dell'imposta.

Pertanto nelle ipotesi in cui cantine, box, soffitte, ecc, acquistati con atto separato rispetto all'abitazione, siano pertinenze di abitazioni diverse dalla c.d. "prima casa" oppure costituiscano pertinenze della c.d. "prima casa" al cui servizio sono già posti altri beni immobili della medesima categoria catastale, sono soggette alla aliquota IVA loro propria. Questa e' stabilita nella misura del 10% se l'immobile rappresenta una porzione di fabbricato a prevalente destinazione abitativa, ai sensi della legge n. 408 del 1949, ceduta direttamente dall'impresa costruttrice (v. tab. A, parte III, n. 127 undecies, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972), ovvero si tratta di parcheggi realizzati ai sensi della legge 24 marzo 1989, n. 122 (legge Tognoli), e nella misura del 20% negli altri casi.

Analoghe considerazioni valgono evidentemente, anche con riferimento ai trasferimenti delle pertinenze soggetti all'imposta di registro.

2.2.3. Qualora l'acquisto riguardi una quota di comproprietà si può beneficiare

dell'agevolazione purché in presenza di tutti i requisiti previsti. E infatti, oltre a non esservi una espressa esclusione normativa, e' lo stesso legislatore ad ammettere indirettamente tale possibilità al comma 1, lettera c), della citata nota II bis) ove e' previsto "che l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni del presente articolo ovvero (... omissis...)".

2.2.4. Qualora l'acquisto soggetto all'imposta di registro riguardi un immobile non ultimato, si può beneficiare dell'agevolazione purché in presenza di tutti i requisiti previsti (nello stesso senso si e' espressa la Corte di Cassazione, sezione tributaria, con sent. n. 9150 del 16 aprile 2000, dep. il 7 luglio 2000). Ovviamente l'ufficio competente successivamente provvederà a verificare l'effettiva esistenza dei requisiti, compreso quello riguardante la tipologia dell'immobile che dovrà risultare non di lusso.

2.2.5. Qualora l'acquirente sia già titolare di un immobile classificato in catasto nella categoria A/10 (ufficio) ma di fatto adibito ad abitazione, l'agevolazione può essere concessa.

Non ha, infatti, rilevanza l'utilizzazione di fatto diversa dalla classificazione catastale. In osservanza dei medesimi criteri e' possibile asserire, di contro, che l'agevolazione non e' applicabile nel caso in cui l'acquirente sia titolare, nel comune dove acquista, di altro immobile classificato o classificabile in catasto come abitazione, indipendentemente dall'utilizzazione di fatto.

Si precisa, inoltre, che, nel caso in cui l'acquirente sia titolare su tutto il territorio nazionale di altra casa di abitazione acquistata usufruendo delle agevolazioni, non può godere del beneficio in parola, indipendentemente dall'utilizzazione di fatto e dall'eventuale cambio di destinazione nel frattempo intervenuto.

2.2.6. Qualora l'acquirente sia già titolare - in via esclusiva o in comunione legale con il coniuge - di diritti su immobili situati al di fuori dell'ambito territoriale del comune in cui viene operato il nuovo acquisto, non sussiste alcun ostacolo alla fruizione del beneficio fiscale, purché gli stessi siano stati acquistati senza usufruire dell'agevolazione c.d. "prima casa" e ricorrano le altre condizioni volute dalla legge.

2.2.7. Qualora l'acquirente sia già titolare pro-quota su tutto il territorio nazionale di diritti su immobili, acquisiti senza fruire delle agevolazioni, può giovare del regime tributario agevolato purché ricorrano le altre condizioni.

Qualora peraltro l'acquirente sia titolare in comunione con soggetti diversi dal coniuge, nel comune dove acquista, di diritti su di una casa di abitazione, può avvalersi della agevolazione tributaria purché ricorrano le restanti condizioni.

Quanto precede nella considerazione che il comma 1, lettera b), della più volte citata nota II-bis) espressamente prevede l'esclusione dall'agevolazione nel solo caso di titolarità in comunione con il coniuge di diritti su immobili nel territorio del comune dove si acquista. 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.

2.2.8. Qualora l'acquirente sia titolare di quote di diritti immobiliari su altra casa di abitazione acquisita in regime agevolato, non può beneficiare delle agevolazioni indipendentemente dall'ubicazione dell'immobile.

2.2.9. Qualora il titolare di una quota di diritti immobiliari, acquistata usufruendo delle agevolazioni, proceda all'acquisto di un'ulteriore quota dello stesso immobile, può giovare dell'agevolazione tributaria purché ricorrano le altre condizioni. Il comma 1, lettera c), della nota II-bis) più volte citata, infatti, prevede espressamente la possibilità di usufruire della agevolazione in caso di non titolarità "neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il

territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni (...).
Sembra evidente, quindi, che il legislatore abbia inteso agevolare esclusivamente il conseguimento della piena proprietà di una sola unità immobiliare ad uso abitativo.

2.2.10. 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 e' 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. 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.

Naturalmente la precisazione non riguarda le attribuzioni di beni patrimoniali conseguenti lo scioglimento o la cessazione degli effetti civili del matrimonio (cfr circolare n. 49/E del 16 marzo 2000).

2.2.11. Qualora due coniugi in regime di separazione abbiano acquistato, ciascuno per proprio conto, due immobili fruendo entrambi dell'agevolazione c.d. "prima casa" ed entro il quinquennio li rivendano ed acquistino congiuntamente per quote, entro un anno dalla precedente vendita, un immobile da adibire a propria abitazione principale, godono dell'agevolazione c.d. "prima casa" in quanto la norma (comma 4 della citata nota II-bis) non esclude la possibilità di riacquistare un immobile anche per quote.

2.2.12. L'aliquota IVA del 4%, prevista dal n. 39 della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949, effettuata nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita, si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l'impresa costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio.

Ciò in quanto l'aliquota IVA si determina in riferimento all'appalto principale, estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare.

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 poiché la nuova realizzazione ampliativa non può considerarsi "altra abitazione" rispetto a quella oggetto dell'ampliamento. Resta inteso che l'agevolazione può essere applicata 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 ne' 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, determinate sulla base dei parametri dettati dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

* * * * *

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.

CIRCOLARE 12 agosto 2005 N. 38/E

OGGETTO: Agevolazioni fiscali per l'acquisto della c.d. "prima casa" – Art. 1, Tariffa parte prima, nota II-bis), D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131

INDICE

PREMESSA

1. APPLICABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE AL CITTADINO ITALIANO EMIGRATO ALL'ESTERO

2. REQUISITI SOGGETTIVI

2.1. Coniuge in regime di comunione legale

2.2. Titolarità di nuda proprietà su altra casa di abitazione

2.3. Acquisti pro-quota di diritti reali sullo stesso immobile

2.4. Requisito della residenza

3. REQUISITI OGGETTIVI

3.1. Irrilevanza della classificazione catastale delle abitazioni trasferite

3.2. Fabbricato rurale idoneo all'utilizzazione abitativa – Applicabilità dell'agevolazione "prima casa"

3.3. Acquisto di casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione

3.4. Acquisto di abitazione contigua

4. NOVITÀ NEL GODIMENTO DELL'AGEVOLAZIONE "PRIMA CASA"

5. DECADENZA

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

5.2. Rivendita nel quinquennio e acquisto di un terreno per edificare la propria abitazione principale

5.3. Revoca delle agevolazioni relative ad atti soggetti ad IVA

6. APPLICABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE IN CASO DI SUCCESSIONE O DONAZIONE

6.1. Successioni mortis causa

6.2. Donazioni

7. PERTINENZE

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

7.2. Cessione di terreni non graffiati

8. CREDITO D'IMPOSTA PER IL RIACQUISTO DELLA PRIMA CASA

9. ATTO INTEGRATIVO

ALLEGATO N. 1

MINISTERO DEI LAVORI PUBBLICI- DECRETO DEL 02/08/1969

ALLEGATO N. 2

D.P.R. 26 APRILE 1986 N. 131 – TARIFFA PARTE PRIMA

ALLEGATO N. 3

D.P.R. 28 DICEMBRE 2000, N. 445

ALLEGATO N. 4

ARTICOLO 9, D.L. 30 DICEMBRE 1993, N. 55

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono alcuni chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'agevolazione cosiddetta "prima casa". Preliminarmente si ricorda che l'agevolazione "prima casa" consente di:

applicare l'imposta di registro con l'aliquota del 3 per cento in luogo del 7 per cento;

applicare le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa in luogo, rispettivamente, del 2 e dell'1 per cento.

Il regime agevolato in esame trova applicazione ai trasferimenti che abbiano ad oggetto case di abitazione non di lusso secondo le caratteristiche di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, sempre che ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, del Testo Unico Registro delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (in seguito Testo Unico Registro), i cui testi sono riportati rispettivamente negli allegati 1 e 2 alla presente circolare.

I requisiti di carattere soggettivo e oggettivo dell'agevolazione in commento riguardano:

1) la tipologia dell'immobile trasferito: deve trattarsi di una casa di abitazione avente caratteristiche non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969;

2) l'ubicazione dell'immobile: "l'immobile deve essere situato nel comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano";

3) l'assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune: l'acquirente non può risultare titolare "... esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare";

4) la novità nel godimento dell'agevolazione: l'acquirente non può essere titolare "... neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale di diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ..." o, in generale, con le agevolazioni "prima casa" che si sono succedute negli anni.

La dichiarazione di voler stabilire la propria residenza (punto 2) e le dichiarazioni di non possidenza (punto 3) devono essere rese in atto.

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

Tale conclusione trae fondamento dall'articolo 2 del Testo Unico Registro il quale, nell'individuare gli atti soggetti a registrazione, non distingue tra cittadini italiani e non italiani.

L'agevolazione "prima casa" spetta anche se il bene viene acquistato da un minore non emancipato o da altri incapaci, quali interdetti e inabilitati, ovviamente in presenza di tutti i requisiti previsti, compreso quello della residenza (cfr. circolare n. 1 del 2 marzo 1994, capitolo 1, par. 4, punto 5).

Il comma 4 della nota II-bis) del Testo Unico Registro, al primo periodo stabilisce che "In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte".

L'ultimo periodo del medesimo articolo precisa che "Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

Nel caso di alienazione dell'immobile e di acquisto, entro un anno, di un'altra casa di abitazione in regime agevolato, l'acquirente può inoltre fruire di un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto (al riguardo si

veda il successivo paragrafo 8).

In ogni caso l'ammontare del credito non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA dovuta per l'acquisto della nuova casa di abitazione (cfr. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001 punto 1.4).

1. APPLICABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE AL CITTADINO ITALIANO EMIGRATO ALL'ESTERO

Il cittadino italiano emigrato all'estero (che non ha più, quindi, la residenza in Italia) può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione dello stesso sul territorio nazionale.

Ovviamente, in tal caso, l'agevolazione compete qualora sussistano gli altri requisiti e, in particolare, a condizione che l'immobile sia acquistato come "prima casa". Con riferimento a questa particolare fattispecie, l'agevolazione compete a condizione che l'immobile sia ubicato in qualsiasi punto del territorio nazionale, senza, peraltro, che sia necessario per l'acquirente stabilire entro diciotto mesi la residenza nel comune in cui è situato l'immobile acquistato (cfr. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, paragrafo 2.1.2. e circolare n. 1 del 2 marzo 1994 capitolo I, paragrafo 2, lett. b).

In sintesi, per fruire dell'agevolazione, devono ricorrere le condizioni di cui alle lettere b) (assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune) e c) (novità nel godimento dell'agevolazione) della nota II-bis, mentre, considerato lo status di emigrato, non si richiede la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile.

La condizione di emigrato all'estero non deve necessariamente essere documentata con certificato di iscrizione all'AIRE (anagrafe italiana residenti all'estero), ma può essere autocertificata dall'interessato mediante dichiarazione resa nell'atto di acquisto ai sensi dell'articolo 46, d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, recante disposizioni in materia di "Dichiarazioni sostitutive di certificazioni" (v allegato n. 3).

Per tutti i contribuenti che non hanno la cittadinanza italiana, l'agevolazione, invece, spetta solo se ricorrono tutte le condizioni di cui alla nota II bis, ed in particolare se l'acquirente abbia (o stabilisca entro diciotto mesi) la residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile acquistato.

2. REQUISITI SOGGETTIVI

2.1. Coniuge in regime di comunione legale

L'articolo 159 del codice civile, così come sostituito dall'articolo 41 della legge 19 maggio 1975, n. 151, recante disposizioni in materia di "Riforma del diritto di famiglia" dispone che "Il regime patrimoniale legale della famiglia, in mancanza di diversa convenzione stipulata a norma dell'articolo 162, è costituito dalla comunione dei beni ...".

La comunione dei beni, quindi, rappresenta il regime patrimoniale ordinario della famiglia.

Costituiscono, tra l'altro, oggetto della comunione "... gli acquisti compiuti dai due coniugi insieme o separatamente durante il matrimonio, ad esclusione di quelli relativi ai beni personali" (art. 177, comma 1, lett. a), c.c.).

Non tutti i beni, però, rientrano nel regime della comunione. L'articolo 179 c.c., infatti, ne elenca alcuni che restano personali del coniuge (ad esempio, i beni di cui prima del matrimonio il coniuge era proprietario).

La comunione di beni è un regime patrimoniale derogabile dai coniugi con la stipulazione di una nuova convenzione (ad esempio, separazione dei beni).

In ogni caso, l'acquisto effettuato da un solo coniuge in costanza del regime di comunione dei beni riversa "ope legis" ed in ragione della metà i propri effetti giuridici anche a favore dell'altro coniuge.

Parimenti, per gli acquisiti rientranti nella ordinaria amministrazione, si verifica l'acquisto congiunto del bene anche qualora nell'atto di compravendita si sia costituito uno solo dei due coniugi in regime di comunione di beni.

Nell'ipotesi in cui uno solo dei due coniugi (in regime di comunione di beni) posseda 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".

La conclusione sopra rappresentata trova conferma anche nella pronuncia della Corte di Cassazione n. 8502 del 26 settembre 1996, laddove si afferma che:

"...un beneficio fiscale collegato a requisiti attinenti alla persona dell'acquirente, non può essere, in via generale, per il caso di acquisto in comproprietà, riconosciuto o negato per l'intero in ragione della sussistenza o insussistenza di tali requisiti con riferimento ad uno o alcuni dei compratori. In carenza di disposizioni che espressamente stabiliscano l'unicità del trattamento tributario (...) si deve fare riferimento all'indicata natura della comproprietà indivisa e quindi si deve accertare per ogni acquirente ed in relazione alla sua quota, la presenza o meno dei presupposti dell'agevolazione."

Detto principio è stato affermato dalla Suprema Corte anche nelle sentenze del 4 aprile 1996, n. 3159 e del 21 giugno 2001, n. 8463.

In definitiva, l'acquisto di un appartamento da adibire ad abitazione principale da parte di un coniuge che si trovi in regime di comunione legale comporta l'applicazione nella misura del 50 per cento dell'agevolazione "prima casa" qualora l'altro coniuge non sia in possesso dei requisiti necessari per fruire del predetto regime di favore.

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.

2.2. Titolarità di nuda proprietà su altra casa di abitazione

Nel caso in cui ricorrano le altre condizioni previste dalla legge, l'agevolazione "prima casa" compete anche all'acquirente o ai coniugi che siano titolari del diritto di nuda proprietà su altra casa di abitazione situata nello stesso comune in cui si trova l'immobile che viene acquistato.

Il nudo proprietario, infatti, non ha il possesso dell'immobile che, invece, fa capo all'usufruttuario (cfr. circolare n. 1, del 2 marzo 1994, cap. 1, par. 4, punto 6).

Tuttavia, il beneficio in esame spetta solo se la nuda proprietà sia stata acquistata senza fruire in precedenza dell'agevolazione "prima casa", fatta salva l'ipotesi in cui il nudo proprietario acquisti l'immobile dall'usufruttuario, al fine di riunire usufrutto e proprietà.

2.3. Acquisti pro-quota di diritti reali sullo stesso immobile

Nel caso di acquisto reiterato di quote dello stesso immobile, l'agevolazione tributaria si applica purché ricorrano gli altri requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla legge.

Dal disposto del comma 1, lettera c), della nota II-bis del Testo Unico Registro, secondo cui ai fini dell'agevolazione è necessario che non si abbia la titolarità "neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni ...", si desume infatti che per fruire dell'agevolazione "prima casa" non è di impedimento la circostanza che il contribuente sia già titolare di una quota di proprietà dello stesso immobile oggetto di agevolazione.

Ricorrendo le altre condizioni, pertanto, con riferimento alla medesima casa di abitazione l'agevolazione spetta anche nelle seguenti ipotesi:

acquisto di ulteriori quote di proprietà;

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.

È evidente, in questi casi, la volontà di agevolare il conseguimento della piena proprietà o l'intero diritto di godimento del bene (cfr. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, punto 2.2.9).

2.4. Requisito della residenza

Ai fini della corretta valutazione del requisito di residenza, dovrà considerarsi che il cambio di residenza si considera avvenuto nella stessa data in cui l'interessato rende al comune, ai sensi dell'articolo 18, comma 1 e 2, del d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 (regolamento anagrafico della popolazione residente) la dichiarazione di trasferimento (cfr. circolare n. 1/1994 cap. 1, par 2, lettera b).

3. REQUISITI OGGETTIVI

3.1. Irrilevanza della classificazione catastale delle abitazioni trasferite

Per fruire dell'agevolazione "prima casa" è necessario che la casa di abitazione oggetto di acquisto non presenti caratteristiche di lusso secondo i criteri indicati nel D.M. 2 agosto 1969 (riportato nell'allegato n. 1).

Ove ricorrono effettivamente le condizioni perché la casa si consideri "non di lusso", l'agevolazione compete, prescindendo dalla categoria catastale con cui risulta censita in catasto.

In altri termini, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" non rileva la classificazione catastale dell'immobile trasferito quanto, piuttosto, la natura lussuosa o meno dello stesso in base ai parametri enunciati dal D.M. 2 agosto 1969.

Al riguardo la Corte di Cassazione (sentenza 26 marzo 1988, n. 2595), ha rilevato che i "... simboli delle categorie non hanno la specifica funzione di distinguere le abitazioni di lusso dalle altre, ma soltanto di indicare una rendita catastale proporzionata al tipo di abitazione...".

Il D.M. 2 agosto 1969 indica le caratteristiche che consentono di qualificare "di lusso" le abitazioni. In particolare, mentre gli articoli da 1 a 7 del predetto decreto individuano le singole caratteristiche in presenza di ciascuna delle quali l'abitazione è considerata di "lusso" [ad esempio: abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici a "ville", "parco privato" (art. 1); abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 metri quadrati o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 metri quadrati (art. 4); ecc.], il successivo articolo 8, invece, considera abitazioni di lusso "... le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al decreto" (ad esempio: superficie dell'appartamento; scala di servizio; ascensore di servizio; ecc.).

In riferimento a quest'ultima disposizione, la Commissione Tributaria Centrale (Sezione XII, decisione n. 3025 del 28 marzo 1988), ha precisato che "...l'articolo 8 è residuale, cioè se il fabbricato non ricade in alcune delle previsioni dei primi sette articoli, può ugualmente essere considerato di lusso qualora concorrano più di quattro delle caratteristiche elencate nella tabella allegata".

Le caratteristiche che permettono di attribuire all'abitazione la qualifica "di lusso" possono essere rilevate sia dal contenuto dell'atto (come, ad esempio, la descrizione dell'immobile) oppure dalla documentazione allegata allo stesso (come, ad esempio, il certificato catastale, la concessione edilizia, ecc.). In tal caso l'imposta dovuta per la registrazione è determinata con l'applicazione dell'aliquota ordinaria.

È appena il caso di rilevare che i soggetti obbligati a richiedere la registrazione per via 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.

3.2. Fabbricato rurale idoneo all'utilizzazione abitativa – Applicabilità dell'agevolazione "prima casa"

Ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in esame ai cosiddetti "fabbricati rurali" idonei all'uso abitativo, si osserva quanto segue.

In primo luogo, è necessario definire correttamente la categoria dei fabbricati rurali. Ai sensi

dell'articolo 9, commi 3, 3-bis e 4, del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, e successive integrazioni e modificazioni (v. allegato n. 4), disciplinante il "riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali", un determinato immobile potrà qualificarsi come "immobile rurale" qualora ricorrano i requisiti di natura soggettiva ed oggettiva espressamente indicati dalla norma. A tal fine è irrilevante il dato catastale: non assume rilievo la circostanza che l'immobile non sia censito nel catasto edilizio urbano.

Ciò è in linea, del resto, con le modifiche apportate dall'art. 9 dello stesso decreto legge n. 557 del 1993, che ha disposto l'iscrizione "di tutti i fabbricati o porzioni di fabbricati rurali ... nel catasto edilizio urbano" che, pertanto, ha assunto la denominazione generica di "catasto dei fabbricati".

Ad avviso della scrivente l'agevolazione "prima casa" trova applicazione anche nell'ipotesi di trasferimento di un "fabbricato rurale" o di una porzione dello stesso, purché idoneo all'utilizzo residenziale.

Questa conclusione trova fondamento nelle stesse disposizioni del d.P.R. 131/86 e della relativa tariffa che, a differenza delle norme che disciplinavano in precedenza l'agevolazione, non consentono di escludere a priori dall'agevolazione la categoria dei fabbricati rurali.

Le disposizioni agevolative di cui alla legge 22 aprile 1982, n. 168, recante "misure fiscali per lo sviluppo dell'edilizia abitativa", nel definire le condizioni di applicazione dell'agevolazione, rinviava alla legge n. 408 del 1949 la quale, a sua volta, si applicava esclusivamente agli immobili urbani, ossia a quelli censiti nel catasto edilizio urbano. Era evidente, quindi, che, in quel contesto, l'agevolazione "prima casa" spettasse soltanto agli immobili urbani.

Questa conclusione, a seguito della modifica del quadro legislativo di riferimento, ha perso il suo fondamento normativo.

Infatti, nella riformulazione della normativa in materia di "agevolazione prima casa" il legislatore, per individuare gli immobili agevolabili, non rinvia più alla legge n. 408 del 1949, e di conseguenza a tutti gli immobili censiti nel catasto edilizio urbano, ma fa riferimento agli immobili "non di lusso", così come individuati dal D.M. 2 agosto 1969.

Conseguentemente, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa", l'elemento dirimente non è più rappresentato dalla natura urbana o rurale dell'immobile acquistato, ma dalla ricorrenza o meno delle caratteristiche di cui al D.M. 2 agosto 1969.

In conclusione, l'agevolazione in esame trova applicazione anche in riferimento ai trasferimenti di case rurali destinate ad abitazione, purché queste ultime non costituiscano pertinenze di un terreno agricolo.

Ai fini della determinazione della base imponibile ed in particolare ai fini dell'applicazione del criterio di valutazione automatica di cui all'art. 52, comma 4, del Testo Unico dell'imposta di registro, è necessario, invece, che il fabbricato abbia perso il requisito della ruralità di cui al predetto articolo 9 del D.L. 557 del 1993 e che sia stato iscritto al catasto fabbricati con attribuzione di rendita (v. circolare 20 marzo 2000, n. 50/E).

Si fa presente che per i fabbricati che hanno perso i requisiti di ruralità il proprietario dell'immobile - o un suo legale rappresentante - è tenuto a presentare apposita denuncia per l'iscrizione nel catasto dei fabbricati.

L'omesso accatastamento prima della stipula dell'atto oggetto di registrazione comporta, ai fini

dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette, la non applicazione del criterio della "valutazione automatica" di cui all'articolo 52, comma 4, del Testo Unico Registro. Conseguentemente l'ufficio potrà accertare il valore del fabbricato tenendo conto di quello venale in comune commercio.

3.3. Acquisto di casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione

L'agevolazione "prima casa" spetta anche nell'ipotesi in cui il trasferimento riguardi un immobile in corso di costruzione che presenti, seppure in fieri, le caratteristiche dell'abitazione "non di lusso" secondo i criteri stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969.

Già con la circolare del 1 marzo 2001, n. 19 si è avuta occasione di precisare che "qualora l'acquisto soggetto all'imposta di registro riguardi un immobile non ultimato si può beneficiare dell'agevolazione purché in presenza di tutti i requisiti previsti".

Il riconoscimento dell'agevolazione in parola anche per le abitazioni in corso di costruzione trova conforto anche nella costante giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Quest'ultima, infatti, seppur con riferimento alla normativa previgente, anche di recente (sentenza del 10 settembre 2004, n. 18300) è tornata sull'argomento osservando che: "È ormai consolidato presso questa Corte il principio per cui in tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa" ... spettano anche all'acquirente di immobile in corso di costruzione, da destinare ad "abitazione non di lusso", anche se tali benefici possono essere conservati soltanto qualora la finalità dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, di destinare l'immobile a propria abitazione, venga da questo realizzata entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire di tali benefici (che con riferimento all'imposta di registro è di tre anni dalla registrazione dell'atto) (Cass. nn. 9149/2000, 9150/2000, 5297/2001, 8163/2002, 3604/2003)". Nella stessa sentenza viene altresì precisato che tale asserzione trova fondamento nella circostanza che "la legge richiede che oggetto del trasferimento sia un fabbricato "destinato ad abitazione", ovvero sia strutturalmente concepito per uso abitativo, e non che lo stesso sia già idoneo a detto uso al momento dell'acquisto ...".

3.4. Acquisto di abitazione contigua

L'agevolazione "prima casa" spetta anche per l'acquisto di due appartamenti contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa purché l'abitazione conservi, anche dopo la riunione degli immobili, le caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969.

In tal senso si è pronunciata la Corte di Cassazione (sentenza 22 gennaio 1998, n. 563) che, con riferimento all'applicazione dell'agevolazione "prima casa" prevista dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, ha ritenuto applicabile il regime di favore anche all'acquisto di alloggi "... risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinati dagli acquirenti, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa; sicché il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sé ostativo alla fruizione di tali benefici, purché l'alloggio così complessivamente realizzato rientri, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche (...) nella tipologia degli alloggi "non di lusso".

Per gli stessi motivi e alle stesse condizioni, il regime di favore si estende all'acquisto di immobile contiguo ad altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici c.d. "prima casa", ad esempio nei casi di acquisto di una stanza contigua (analogamente a questo caso si veda quanto precisato con riferimento al regime IVA nella circolare del 1° marzo 2001, n. 19/E, punto 2.2.13 e più di recente nella risoluzione 25/E del 25 febbraio 2005).

Resta fermo che in entrambe le suddette ipotesi l'agevolazione in esame spetta se ricorrono tutte le altre condizioni previste dalla norma agevolativa, ossia l'ubicazione dell'immobile, l'assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune.

Per quanto concerne l'ultimo requisito, quello della "novità", in via eccezionale, diversamente dalla dichiarazione che va resa in tutti gli altri casi, nelle ipotesi in commento l'acquirente non renderà la dichiarazione circa la novità nel godimento dell'agevolazione "prima casa".

4. NOVITÀ NEL GODIMENTO DELL'AGEVOLAZIONE "PRIMA CASA"

Per fruire del regime agevolato "prima casa" l'acquirente, nell'atto di acquisto, deve dichiarare di "... non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo..." (v. Tariffa, Parte Prima, Testo Unico Registro, art. 1, nota II-bis, lettera c).

La predetta dichiarazione 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.

Infatti, l'intento del legislatore è di evitare un duplice godimento della agevolazione in commento, che si realizzerebbe, invece, laddove non si tenesse conto dell'agevolazione goduta in precedenza per l'acquisto dell'immobile da ultimare.

Ne consegue che risulterà mendace la dichiarazione di "... non essere titolare ... su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà ... su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo..." resa dall'acquirente che, invece, abbia acquistato - fruendo dell'agevolazione "prima casa" - un'abitazione non di lusso in corso di costruzione.

La mendacità della dichiarazione comporta la decadenza dal beneficio in esame, con le conseguenze che si illustreranno nel successivo paragrafo.

5. DECADENZA

L'agevolazione prima casa spetta in sede di registrazione dell'atto, sulla base delle dichiarazioni rese dal contribuente in ordine alla sussistenza delle condizioni di cui all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, nota II bis del Testo Unico Registro.

Come anticipato, l'acquirente dovrà rendere una dichiarazione in merito:

1. alla tipologia dell'immobile trasferito, che, in particolare, non deve rientrare tra quelli considerati "di lusso" sulla base del D. M. 2 agosto 1969;
2. all'ubicazione dell'immobile, che deve essere situato nel comune in cui l'acquirente ha la propria residenza, o in cui intende trasferirla entro diciotto mesi, o infine in quello in cui lo stesso svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende;
3. all'assenza di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune in cui si acquista il nuovo immobile (proprietà, usufrutto, uso, abitazione);
4. alla novità nel godimento della agevolazione.

Si ricordi che, attualmente, ai fini dell'agevolazione in esame, non è più previsto l'obbligo di

adibire l'immobile ad abitazione principale o di dichiarare la volontà, da parte del contribuente, di provvedere a tale destinazione; come rilevato in altra circostanza, (si veda Circolare 69/E del 14 agosto 2002) tale obbligo, che costituiva requisito necessario ai sensi della precedente disciplina, non è stato più riproposto dalla normativa attuale.

L'accertamento della sussistenza di tutte le condizioni dichiarate dal contribuente in sede di registrazione dell'atto attiene ad una fase successiva alla registrazione dell'atto; la mendacità delle dichiarazioni rese, accertata in sede di controllo, comporta la decadenza dal beneficio, con conseguente applicazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura ordinaria ed irrogazione di una sanzione pari al 30% delle stesse.

Come chiarito anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, "... l'accertamento ... da parte dell'ufficio dell'insussistenza del carattere non di lusso dell'abitazione (come di ogni altro requisito) determina la decadenza dall'agevolazione per "dichiarazione mendace" e l'applicazione dell'imposta di registro nella misura ordinaria e delle altre conseguenze "sanzionatorie" previste dalla legge" (Cass, sezione tributaria, sent. 7 luglio 2000, n. 9150).

È il caso di precisare, in ordine all'individuazione del termine entro cui la predetta attività di accertamento deve essere svolta da parte degli uffici, al fine di recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente usufruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto, che la Corte di Cassazione è intervenuta di recente a Sezioni Unite (sentenza 21 novembre 2003, n. 1196), stabilendo che alla fattispecie in esame si applica il termine di decadenza triennale di cui all'art. 76 del Testo unico e non quello di prescrizione decennale di cui all'art. 78 dello stesso Testo Unico.

Di conseguenza, l'avviso di liquidazione della maggior imposta, in questi casi, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni.

Per stabilire il dies a quo del termine decadenziale, in più occasioni la Corte di Cassazione ha constatato l'impossibilità di applicare le disposizioni di cui all'art. 76 TU Registro, in quanto mentre queste ultime regolano le ipotesi di liquidazione delle imposte principale e supplementare, nel caso di specie l'imposta, dovuta a seguito della decadenza dall'agevolazione, ha natura complementare (Cass. 1196/2000, Cass. 12988/2003).

La Suprema Corte, tuttavia, ha ritenuto che "... la carenza di peculiari disposizioni sul decorso della decadenza, non potendosi tradurre in esclusione della decadenza medesima, ... comporta, per tale decorso, l'operatività delle comuni norme dell'ordinamento (artt. 2964 e segg. codice civile), in forza delle quali il termine di decadenza, inderogabilmente assegnato per porre in essere un determinato atto od un determinato comportamento, è computabile a partire dal momento in cui sussista il potere di compiere o tenere l'atto od il comportamento stesso" (Cass. Sezioni Unite, decisione del 21 novembre 2000, n. 1196).

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).

Sulla base di tale differenziazione “...l’inerenza della falsità della dichiarazione a situazioni in corso al momento della registrazione ... implica l’insorgere, a partire dallo stesso momento, della facoltà dell’ufficio di accertare la verità ...”, mentre nel caso di mendacio successivo “ ... detto giorno iniziale può trovare una collocazione diversa ...”. In quest’ultimo caso, infatti, “... il potere dell’ufficio di disconoscere i benefici e richiedere l’ulteriore imposta dovuta ... nel caso di mendacio per evento sopraggiunto, nasce e può essere esercitato solo dall’evento stesso, il cui verificarsi viene così a coincidere con il giorno iniziale della decadenza...Se la decadenza fosse computabile dalla data della registrazione, o dalla data della richiesta della registrazione, anche nei casi di perdita del trattamento agevolato per eventi successivi ... il termine triennale risulterebbe decurtato, od addirittura azzerato, quando il progetto del compratore legittimamente persista”.

(Cass., SS.UU., 21 novembre 2000, n. 1196).

In applicazione di tale massima, 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; applicando il principio fatto proprio dalla Corte di Cassazione, 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. Il principio enunciato nel paragrafo precedente in ordine alla differente decorrenza del termine di accertamento, basato sulla originaria o sopravvenuta mendacità della dichiarazione resa nell’atto di acquisto dell’immobile sembra conferente anche alle ipotesi di acquisto di un immobile in corso di costruzione.

Si è già anticipato, infatti, che, in base ad un consolidato orientamento giurisprudenziale, l’agevolazione spetta anche ai fabbricati in corso di costruzione che, all’atto dell’acquisto, siano descritti secondo caratteristiche “non di lusso” (si veda, al riguardo, il para. 3.3.).

Come ha precisato di recente la Corte di Cassazione (sent. 10 settembre 2004 n. 18300) se “ ... numerose caratteristiche che determinano la natura di lusso dell’abitazione (come una superficie superiore ai 240 mq.) possono essere rilevate già in sede di costruzione a rustico (oltre che in corso di ristrutturazione), ed altre possono sopravvenire addirittura su costruzioni ormai rifinite”, ne consegue che “ ... da un lato è necessaria l’effettuazione di controlli tributari in sede di ultimazione dell’abitazione o di utilizzo della stessa al momento in cui se ne ottiene la concreta disponibilità, dall’altro, non può escludersi a priori, proprio per evitare tali ulteriori controlli, la non concessione dei benefici in oggetto per immobili non ancora ultimati”.

Anche in questo caso, quindi, l’agevolazione spetta sulla base delle dichiarazioni del contribuente, tra cui l’intento di non rendere l’abitazione “di lusso” nel prosieguo dei lavori, salvo poi il potere

dell'amministrazione di accertare la decadenza dal beneficio laddove, tra l'altro, l'immobile ultimato presenti caratteristiche diverse da quelle agevolabili.

Nell'ipotesi di realizzazione di una casa di abitazione differente da quella descritta nel progetto o nella concessione edilizia, infatti, si ritiene che ricorra un'ipotesi di mendacio successivo nell'accezione fatta propria dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1196 del 2000, 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 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".

Ogni controllo, da parte dell'amministrazione prima della ultimazione dei lavori, sarebbe pertanto inutile, in quanto non garantirebbe l'effettiva spettanza della agevolazione, lasciando al contribuente il tempo per effettuare variazioni nei lavori che trasformino l'immobile in abitazione "di lusso". Si fa presente che l'effettiva ultimazione dei lavori è attestata dal direttore degli stessi e che, di norma, essa coincide con la dichiarazione da rendere in catasto in base all'articolo 24, comma 4, del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. Peraltro, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 6 del regio decreto-legge 13

aprile 1939, n. 652, e successive modificazioni e integrazioni, l'effettivo assolvimento del predetto onere può essere rilevato dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate anche mediante la consultazione delle banche dati dell'Agenzia del Territorio.

La conclusione raggiunta, in base alla quale la decadenza triennale si computa dalla data di ultimazione dei lavori, va tuttavia coordinata con quanto ulteriormente disposto dalla Cassazione in merito alla necessità che i lavori siano ultimati entro il termine a disposizione dell'ufficio per esercitare il potere di accertamento.

Infatti, la Corte ha precisato che i benefici prima casa "... possono essere conservati soltanto qualora la finalità dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, di destinare l'immobile a propria abitazione, venga da questo realizzata entro il termine di decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire di tali benefici (che con riferimento all'imposta di registro è di tre anni dalla registrazione dell'atto) (Cass. nn. 9149/2000, 9150/2000, 5297/2001, 8163/2002, 3604/2003)" e "se il legislatore non ha fissato un termine entro il quale si deve verificare una condizione dalla quale dipende la concessione di un beneficio, tale termine non potrà mai essere più ampio di quello previsto per i controlli" (Cass. 7 luglio 2000, n. 9194, Cass. 12 marzo 2003, n. 3604).

In definitiva, con esclusivo riferimento alla fattispecie in esame, è necessario che l'aspettativa dell'acquirente a vedersi riconosciuta l'agevolazione prima casa anche in ipotesi di acquisto di immobile in costruzione, si contemperì con il potere dell'amministrazione di accertare nei termini di decadenza il diritto di fruire della agevolazione in esame.

La scrivente, alla luce dell'indirizzo emergente dalle predette decisioni della Corte di Cassazione, è 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, 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".

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.

Da ultimo si evidenzia che la Corte di Cassazione (decisione gennaio 2003, n. 12988) nell'ipotesi di acquisto di immobile in corso di costruzione ha escluso la possibilità di ricorrere allo "... articolo 19 del Testo Unico Registro in tema di fatti sopravvenuti comportanti decadenza dalle agevolazioni". A tal fine si ricorda che l'art. 19 del T.U. Registro prevede che "... il verificarsi di eventi che, a norma del presente Testo Unico Registro, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta devono essere denunciati entro venti giorni ...".

5.2. Rivendita nel quinquennio e acquisto di un terreno per edificare la propria abitazione principale

Il comma 4 della nota II bis del Testo Unico Registro dispone, tra l'altro, che qualora entro un quinquennio la casa di abitazione acquistata con le agevolazioni de qua sia rivenduta, l'acquirente decade dal regime di favore nel caso in cui entro un anno dall'alienazione non acquisti un altro immobile da adibire a propria abitazione principale. Infatti, il comma 4 della nota II-bis all'articolo 1 della tariffa sul punto è tassativo in quanto prevede che: "... le predette disposizioni (di decadenza dall'agevolazione) non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

La salvaguardia del diritto all'agevolazione, ad avviso della scrivente, trova applicazione anche nell'ipotesi in compri un terreno sul quale costruisca la propria abitazione principale.

Si ricordi che la scrivente, nell'enunciare un principio di carattere generale, ha precisato che per l'acquisto di terreni tout court non si applica, in ogni caso, il regime agevolato previsto per la "prima casa" (risoluzione del 16 marzo 2004, n. 44/E).

Di conseguenza, per conservare l'agevolazione in commento, è necessario che entro il termine di un anno il beneficiario non solo acquisti il terreno, ma sullo stesso realizzi un fabbricato "non di lusso" da adibire ad abitazione principale.

In conclusione, come già detto nella risoluzione 44/E del 2004 richiamata si ricorda che il diritto alla agevolazione in esame non viene meno qualora il nuovo immobile non sia ultimato; infatti è sufficiente che il fabbricato sia venuto ad esistenza, e cioè che esista un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e che sia ultimata la copertura (art. 2645 bis, comma 6, c.c.).

5.3. Revoca delle agevolazioni relative ad atti soggetti ad IVA

La questione è stata già trattata al paragrafo 16 della circolare 21 giugno 2004, n. 28/E, e si riporta di seguito per una migliore lettura dell'argomento relativo alla revoca dell'agevolazione "prima casa".

L'articolo 41-bis del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, ha riformulato il comma 4, secondo periodo, della nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro, eliminando i dubbi interpretativi - ingenerati dalla precedente versione - in materia di "penalità" dovuta per dichiarazione mendace o per

trasferimento prima del decorso del quinquennio degli immobili acquistati in regime IVA agevolato “prima casa”.

La richiamata nota II-bis, nell’attuale formulazione, in caso di decadenza dal regime di favore fruito per le cessioni di case di abitazione non di lusso assoggettate all’iva, stabilisce che: “ ... l’ufficio dell’Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l’imposta calcolata in assenza di agevolazioni e quella risultante dall’applicazione dell’aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza medesima”.

Ne consegue, quindi, che nel caso in cui si verifichi una delle menzionate ipotesi di decadenza dal regime di favore, l’acquirente deve corrispondere un importo pari alla differenza tra l’iva calcolata con l’aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella agevolata; inoltre, egli è tenuto al pagamento della sanzione amministrativa stabilita nella misura del 30 per cento di detto importo.

L’ufficio dell’Agenzia delle entrate presso cui è stato registrato l’atto, accertata la decadenza dal regime di favore, provvederà, ai sensi degli articoli 16 e 17 del D. Lgs.18 dicembre 1997, n. 472, al recupero delle somme dovute.

6. APPLICABILITÀ DELL’AGEVOLAZIONE IN CASO DI SUCCESSIONE O DONAZIONE

Nelle ipotesi di successione e donazione l’applicabilità dell’agevolazione “prima casa” è disciplinata dalle seguenti disposizioni normative:

articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, rubricato “Norme in materia di imposta sulle successioni e sulle donazioni”;

articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, rubricato “Soppressione dell’imposta sulle successioni e donazioni”.

Infatti, l’articolo 69 della legge n. 342 del 2000, ai commi 3 e 4, prevede che “Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, 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 dall’articolo 1,

comma 1, quinto periodo, 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. ... Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell’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, sono rese dall’interessato nella dichiarazione di successione o nell’atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II-bis dell’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 base alla predetta disposizione, quindi, la tassazione agevolata si applica limitatamente alle imposte ipotecaria e catastale, anche nel caso in cui si acquisti la prima casa per donazione o per successione mortis causa (cfr. circolare 44/E del 7 maggio 2001).

L’articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 ha stabilito che:

“L’imposta sulle successioni e donazioni è soppressa ... I trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all’importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera l’importo di 350 milioni di lire, le aliquote previste per il in definitiva, quindi, dal combinato disposto delle predette disposizioni, emerge il seguente quadro normativo.

6.1. Successioni mortis causa

Dopo la soppressione dell’imposta di successione, disposta dall’art. 13 della citata legge 383/2001, ai trasferimenti “mortis causa” di immobili o diritti reali immobiliari si applicano solo le imposte ipotecaria e catastale, nella misura proporzionale rispettivamente del 2 e dell’1 per cento del valore degli immobili, con un minimo di euro 168,00 per ciascun tributo.

Tuttavia, se l’immobile caduto in successione è una “casa di abitazione non di lusso” e l’erede possiede i requisiti previsti per fruire del regime di agevolazione “prima casa”, stabilito ai fini dell’imposta di registro cui l’art. 69 della L. 342/2000 rinvia, le imposte ipotecaria e catastale (in luogo del 2 ed 1 per cento) si applicano nella misura fissa di euro 168,00 per ciascuna di esse.

Come precisato, di recente, con la risoluzione 29/E del 25 febbraio 2005, nei casi di successione mortis causa l’agevolazione in esame spetta non solo per l’acquisto della proprietà, ma più in generale con riferimento a tutti gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell’usufrutto, dell’uso e dell’abitazione di case non di lusso, ai sensi della nota II bis dell’articolo 1 del T.U. Registro.

Si ricordi, infine, che, nel caso in cui vi siano più eredi le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa anche se non per tutti i beneficiari dell’atto traslativo ricorrono le condizioni “prima casa” (si veda Circ. 44/E del 7 maggio 2001).

6.2. Donazioni

Diversamente dalle successioni mortis causa, in relazione alle quali l’imposta è soppressa e si applicano solo le imposte ipotecarie e catastali, il trattamento riservato ai fini tributari alle donazioni e alle altre liberalità inter vivos richiede ulteriori valutazioni, in quanto, nonostante la soppressione dell’imposta sulle successioni e donazioni, trovano applicazioni altre imposte determinabili, oltre che sulla base del tipo di beni donati, anche in funzione del valore dei beni e del grado di parentela che intercorre tra donante e donatario.

La soppressione dell’imposta di donazione, operata dal comma 1 dell’articolo 13 della legge 18 ottobre 2001, n. 383, fa sì che le donazioni di immobili non scontino più la relativa imposta.

Tuttavia, i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, a “... favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, sono soggetti alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario, è superiore all’importo di 350 milioni di lire ”.

In definitiva, quindi, i trasferimenti di beni e diritti per donazione o altre liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi, sono assoggettati esclusivamente alle imposte ipotecaria e catastale qualora ricorra una delle seguenti condizioni:

beneficiario è il coniuge, un parente in linea retta o un altro parente fino al quarto grado;

beneficiario è un soggetto diverso da quelli elencati al punto precedente purché il valore dei predetti trasferimenti a suo favore non sia superiore alla franchigia di euro 180.759,91, ovvero di euro 516.456,90 (se il beneficiario è un portatore di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104 e successive modificazioni) (cfr. articolo 7, comma II-bis del Testo Unico Registro dell'imposta sulle successioni e circolare n. 91/E del 18 ottobre 2001).

Nei casi in cui il beneficiario sia un soggetto diverso dal coniuge, da un parente in linea retta o da altro parente fino al quarto grado ed il valore dei beni superi l'importo della franchigia predetto il donatario deve corrispondere, oltre all'imposta ipotecaria e catastale, anche l'imposta di registro, calcolata sul valore della quota che eccede la franchigia.

Se l'acquisto ha ad oggetto un'abitazione che costituisca per il beneficiario "prima casa" ai sensi della disciplina dell'imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa, come accade per gli acquisti mortis causa (art. 69 L. 342/2000).

Se, più in particolare, l'acquisto dell'immobile con i requisiti "prima casa", è soggetto anche all'imposta sui trasferimenti (registro), sul valore che eccede la franchigia, l'imposta è dovuta nella misura agevolata del 3 per cento (invece del 7 per cento).

Nella circolare n. 44/E del 2001 già richiamata è stato precisato che l'applicazione in misura fissa dell'imposta ipotecaria e catastale per i trasferimenti derivanti da successione o donazione (art. 69, comma 3, legge 342 del 2000) "... non preclude la possibilità in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra "casa di abitazione non di lusso", di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa (...), per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato".

Detta interpretazione va confermata anche a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 13 della legge n. 383 del 2001, con la precisazione, tuttavia, che qualora l'acquirente dell'immobile a titolo gratuito abbia versato l'imposta di registro in misura agevolata, l'agevolazione non può essere ulteriormente accordata.

Si pensi, ad esempio, ad un soggetto che riceva in donazione da un estraneo una casa di abitazione non di lusso, per la quale fruisca dell'agevolazione "prima casa" di cui all'articolo 1 della tariffa, parte prima, punto 5 (imposta di registro del 3 per cento, imposte ipotecaria e catastale in misura fissa). In tal caso, il donatario non potrà fruire nuovamente del regime agevolato neanche nel caso di compravendita di altra casa di abitazione, ciò in quanto i presupposti che legittimano il regime di favore nei due acquisti (donazione e compravendita) sono gli stessi.

7. PERTINENZE

L'articolo 817 del codice civile stabilisce che: "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".

Il rapporto pertinenziale tra due beni ricorre, quindi, in presenza dei seguenti presupposti:

presupposto oggettivo, ossia la destinazione durevole e funzionale a servizio o ad ornamento intercorrente fra un bene e un altro di maggior importanza (c.d. bene principale) per il miglior uso di quest'ultimo;

presupposto soggettivo, ossia la volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale.

Inoltre, in base al successivo articolo 818 del codice civile, se non diversamente disposto, alle pertinenze si applica lo stesso regime giuridico stabilito per la cosa principale.

Il principio civilistico trova applicazione anche ai fini fiscali: l'articolo 21, comma 3, del TU Registro, stabilisce che "le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio o ornamento sono destinate".

Inoltre, anche in tema di agevolazioni prima casa, il comma 3 della nota II-bis, dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, del Testo Unico Registro, dispone che l'agevolazione "prima casa", ricorrendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c), del comma 1, spetta pure per l'acquisto "... anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente a una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2 (cantine, soffitte, magazzini), C/6 (autorimesse, rimesse, scuderie) e C/7 (tettoie chiuse o aperte), che siano destinate di fatto in modo durevole a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato".

L'agevolazione in esame, quindi, si applica limitatamente a ciascuna pertinenza classificata nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, anche se detta pertinenza è situata in prossimità dell'abitazione principale, purché la stessa risulti destinata in modo durevole al servizio della casa di abitazione (cfr. circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, punto 2.2.2, e circolare n. 1 del 2 marzo 1994, cap. 1, paragrafo IV, punto 3).

Le condizioni di cui alle lettere a), b) e c), della nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro, devono ricorrere anche nell'ipotesi in cui le pertinenze siano state acquistate con atto separato, qualora le stesse siano destinate "in modo durevole a servizio o ad ornamento" dell'abitazione principale per il cui acquisto si è già beneficiato dell'agevolazione.

L'agevolazione in parola 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".

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

La fattispecie in esame è quella del contribuente che, dopo aver acquistato a titolo gratuito un'abitazione avvalendosi delle agevolazioni "prima casa", acquisti, sempre a titolo gratuito, una pertinenza.

Al riguardo, analogamente a quanto avviene per l'acquisto delle pertinenze a titolo oneroso, anche l'acquisto di una pertinenza a titolo gratuito gode dell'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, in base al quale "Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistono i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile

1986, n. 131”.

Ciò premesso, tenuto conto dell'espresso rinvio operato dal predetto articolo 69 al Testo Unico Registro, consegue che anche alle successioni e alle donazioni si applicano le previsioni della nota II-bis dell'art. 1 e, di conseguenza, il comma 3 di detta nota secondo il quale “le agevolazioni di cui al comma 1 sussistendo le condizioni di cui alla lettera a), b) e c) del medesimo comma, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a)”.

In definitiva, il regime agevolato previsto per gli acquisti a titolo gratuito di case di abitazione è esteso anche alle pertinenze qualora ricorrano i requisiti e le condizioni di cui alla nota II-bis in esame.

7.2. Cessione di terreni non graffati

Un'ulteriore questione riguarda i terreni “non graffati” all'immobile agevolato, in quanto iscritti autonomamente nel catasto terreni ed, in particolare, la possibilità che essi possano costituire pertinenza di un'abitazione che abbia fruito dell'agevolazione “prima casa” e, quindi, di avvalersi anch'essi dello stesso beneficio fiscale.

Al riguardo si osserva che per godere dell'agevolazione in esame le “aree scoperte” pertinenziali, così classificabili ai sensi dell'articolo 817 del codice civile (cfr. circolare 19/E del 2001 punto 2.2.2), devono risultare altresì censite al catasto urbano unitamente al bene principale.

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.

Peraltro, l'area pertinenziale è soggetta ai limiti di cui all'articolo 5 del D.M. 2 agosto 1969, secondo cui si ponderano abitazioni di lusso “le case ... aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta”. Ne discende, quindi, che l'area scoperta è una pertinenza della casa non di lusso solo se non superi i limiti indicati dal citato articolo 5 del D.M. 2 agosto 1969.

8. CREDITO D'IMPOSTA PER IL RIACQUISTO DELLA PRIMA CASA

L'art. 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448 attribuisce un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto che abbia fruito dell'agevolazione “prima casa”.

Il riconoscimento di tale credito d'imposta è a favore di coloro che acquistano “entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo Unico Registro dell'imposta di registro” (Circ. 19/E del 2001, par. 1.1.).

Il credito d'imposta attribuito dalla legge n. 448 del 1998 ha carattere personale e spetta ai contribuenti che provvedono ad acquisire un'altra casa di abitazione non di lusso “a qualsiasi titolo”, entro un anno dalla vendita dell'immobile per il quale si è fruito del regime di favore, sia ai fini dell'imposta di registro che ai fini dell'iva.

Stante la formulazione della norma attributiva del credito d'imposta, è possibile pertanto fruirne sia per gli acquisti a titolo oneroso che per i trasferimenti a titolo gratuito disposti per atto di donazione.

Il credito d'imposta compete anche nell'ipotesi in cui un soggetto acquisti un'altra abitazione mediante appalto o permuta, considerando che la legge in commento prevede che l'acquisto del nuovo immobile possa avvenire a qualsiasi titolo (cfr. circolare n. 19/E del 1[^] marzo 2001). Nel caso del contratto di appalto, come precisato nella menzionata circolare 19/E del 2001, per fruire del credito d'imposta è necessario che il contratto, nel quale deve essere dichiarato il possesso dei requisiti che consentono l'applicazione del beneficio, sia redatto in forma scritta e registrato.

Per fruire del credito d'imposta è necessario che l'acquisto della prima casa di abitazione, oggetto della successiva vendita, sia avvenuto a titolo oneroso. Pertanto, non godrà del beneficio in esame l'alienazione di un'abitazione pervenuta al venditore per atto di donazione o di successione per la quale sia stata corrisposta l'imposta sulle successioni e donazioni, ancorché a suo tempo il donante o il de cuius l'abbia acquistata avvalendosi dell'agevolazione "prima casa".

Tale conclusione è motivata dall'esplicito riferimento recato dall'articolo 7, comma 1, della legge n. 448 del 1998, all'imposta di registro e all'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato, quale presupposto per l'attribuzione del credito d'imposta.

La predetta regola subisce, però, un'eccezione nell'ipotesi in cui il destinatario del trasferimento di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi (compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi) sia un soggetto diverso dal coniuge, dal parente in linea retta o da quello entro il quarto grado, ed il valore della quota spettante a ciascun beneficiario sia superiore all'importo di euro 180.759,91 (350 milioni di lire). In tal caso, infatti, ai sensi dell'articolo 13 della legge n. 383 del 2001, detti atti sono soggetti "... alle imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso...".

Ne consegue che in questa ipotesi l'atto di trasferimento sconta l'imposta di registro, ancorché nella misura ridotta qualora il beneficiario, sussistendone le condizioni, renda in atto le dichiarazioni previste nella richiamata nota II-bis.

In caso di successiva vendita e riacquisto entro un anno di altra "casa di abitazione non di lusso", l'acquirente, ancorché abbia ricevuto l'immobile per donazione o successione, potrà avvalersi del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998.

Riassumendo quanto precisato in precedenza, come già ricordato peraltro nella Circolare 19/E del 2001, il credito d'imposta in esame non spetta 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'articolo 1 della Tariffa del T. U. 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.

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 dalla nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, lettere b) e c), del Testo Unico Registro, l'espressa richiesta del beneficio in argomento con l'indicazione degli elementi necessari per la determinazione del suddetto credito.

L'importo del credito è commisurato all'ammontare dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta sul primo acquisto agevolato e non può essere superiore all'imposta di registro o all'IVA corrisposta in relazione al secondo acquisto.

9. ATTO INTEGRATIVO

Merita una breve riflessione, infine, l'ipotesi in cui le dichiarazioni prescritte dalle vigenti disposizioni di legge per fruire dell'agevolazione in esame non siano state rese nell'atto di compravendita, bensì in uno specifico atto integrativo che rechi le predette dichiarazioni.

In passato sull'argomento si è espressa la Direzione Generale delle Tasse e Imposte Indirette sugli Affari, che con la risoluzione del 25 luglio 1986, n. prot. 220478, ha fatto presente che "... sebbene l'atto integrativo (rectius atto di rettifica) ... tragga spunto dalla dichiarazione di parte intesa a conseguire i benefici in argomento, non può negarsi al predetto documento la natura di atto notarile che, per dichiarazione dello stesso pubblico ufficiale rogante, si integra con il precedente rogito...".

Con la predetta risoluzione, quindi, è stata riconosciuta la possibilità di integrare anche successivamente l'atto di compravendita qualora nello stesso non sia stata resa la dichiarazione prescritta dalla legge per avvalersi dell'agevolazione "prima casa".

In conclusione, deve riconoscersi la possibilità che, con atto successivo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto. Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche.

Riconosciuta la possibilità che l'originario atto di compravendita possa essere integrato delle dichiarazioni necessarie a fruire del regime di favore, consegue che, anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della "prima casa" precedentemente acquistata con i benefici, possa essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione. Pertanto, in tal caso, non è preclusa la spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, sempre che il contribuente sia in possesso della documentazione comprovante l'effettiva sussistenza dei requisiti (cfr. risoluzione 12 marzo 2002, n. 84/E).

La possibilità di richiedere l'applicazione del regime agevolato "prima casa" attraverso la presentazione di un atto successivo "integrativo" era già stata riconosciuta in ordine alla tassazione delle sentenze che accertano l'acquisto per usucapione della proprietà di beni immobili o di diritti reali di godimento. Infatti, con la Circolare 16 ottobre 1997, n. 267 la scrivente, riconoscendo la possibilità di applicare l'agevolazione prima casa in sede di tassazione della sentenza dichiarativa dell'usucapione, sotto il vigore del D.L. 20 maggio 1993, n. 155 (possibilità oggi non più consentita

in base alle nuove disposizioni in materia di agevolazione "prima casa") aveva precisato che l'agevolazione poteva essere richiesta dal contribuente mediante integrazione dell'atto giudiziario, con dichiarazione autenticata nelle firme.

ALLEGATO N. 1

(alla circolare n ... /E, del)

Ministero dei Lavori Pubblici- Decreto del 02/08/1969

Caratteristiche delle abitazioni di lusso

Art. 1 - Caratteristiche abitazioni di lusso.

Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a "ville", "parco privato" ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come "di lusso".

Art. 2 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso.

Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.

Art. 3 - Caratteristiche delle abitazioni di lusso.

Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.

Art. 4 - Abitazioni dotate di piscina 80 mq.

Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.

Art. 5 - Costruzioni aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.

Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed eventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.

Art. 6 - Unità immobiliari con superficie utile complessiva superiore a 240 mq. Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine).

Art. 7 - Abitazioni su aree destinate all'edilizia residenziale.

Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate

all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

Art. 8 - Abitazioni che hanno 4 caratteristiche della tabella del presente decreto.

Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto.

Art. 9 - Entrata in vigore (... Omissis...)

Art. 10 - Applicazione DM 4-12-1961. (... Omissis...)

Art. 11 - Precisazione della destinazione urbanistica da parte dei comuni. (... Omissis...)

Tabella delle caratteristiche

Specificazione delle caratteristiche

a) Superficie dell'appartamento.

Superficie utile complessiva superiore a mq 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine.

b) Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi

Quando la loro superficie utile complessiva supera mq 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.

c) Ascensori

Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.

d) Scala di servizio

Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta a necessità di prevenzione di infortuni od incendi.

e) Montacarichi o ascensore di servizio

Quando sono a servizio di meno di 4 piani.

f) Scala principale

a) con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm 170 di media; b) con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.

g) Altezza libera netta del piano

Superiore a m. 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.

h) Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna

a) in legno pregiato o massello e lastronato; b) di legno intagliato, scolpito o intarsiato; c) con decorazioni pregiate sovrapposte od imprese.

i) Infissi interni

Come alle lettere a), b), c) della caratteristica h) anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% (cinquanta per cento) della superficie totale.

l) Pavimenti

Eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% (cinquanta per cento) della superficie utile totale dell'appartamento: a) in materiale pregiato; b) con materiali lavorati in modo pregiato.

m) Pareti

Quando per oltre il 30% (trenta per cento) della loro superficie complessiva siano: a) eseguite con materiali e lavori pregiati; b) rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.

n) Soffitti

Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.

o) Piscina

Coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

p) Campo da tennis

Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

ALLEGATO N. 2

(alla circolare n ... /E, del)

D.P.R. 26 APRILE 1986 N. 131 – TARIFFA PARTE PRIMA

Articolo 1: Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis)

.....3%

II-bis)

1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà,

dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) 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 ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243.

2. 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.

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.

4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio del registro presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata aumentata del 30 per cento. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente Testo Unico Registro. Le predette disposizioni non si applicano

nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

ALLEGATO N. 3

(alla circolare n ... /E, del)

D.P.R. 28 DICEMBRE 2000, N. 445

Testo Unico Registro delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa

Art. 46 - Dichiarazioni sostitutive di certificazioni

1. Sono comprovati con dichiarazioni, anche contestuali all'istanza, sottoscritte dall'interessato e prodotte in sostituzione delle normali certificazioni i seguenti

stati, qualità personali e fatti:

a) data e il luogo di nascita; b) residenza; c) cittadinanza; d) godimento dei diritti civili e politici; e) stato di celibe, coniugato, vedovo o stato libero; f) stato di famiglia; g) esistenza in vita; h) nascita del figlio, decesso del coniuge, dell'ascendente o discendente; i) iscrizione in albi, registri o elenchi tenuti da pubbliche amministrazioni; l) appartenenza a ordini professionali; m) titolo di studio, esami sostenuti; n) qualifica professionale posseduta, titolo di specializzazione, di abilitazione, di formazione, di aggiornamento e di qualificazione tecnica; o) situazione reddituale o economica anche ai fini della concessione dei benefici di qualsiasi tipo previsti da leggi speciali; p) assolvimento di specifici obblighi contributivi con l'indicazione dell'ammontare corrisposto; q) possesso e numero del codice fiscale, della partita I.V.A. e di qualsiasi dato presente nell'archivio dell'anagrafe tributaria; r) stato di disoccupazione; s) qualità di pensionato e categoria di pensione; t) qualità di studente; u) qualità di legale rappresentante di persone fisiche o giuridiche, di tutore, di curatore e simili; v) iscrizione presso associazioni o formazioni sociali di qualsiasi tipo; z) tutte le situazioni relative all'adempimento degli obblighi militari, ivi comprese quelle attestate nel foglio matricolare dello stato di servizio; aa) di non aver riportato condanne penali e di non essere destinatario di provvedimenti che riguardano l'applicazione di misure di sicurezza e di misure di prevenzione, di decisioni civili e di provvedimenti amministrativi iscritti nel casellario giudiziale ai sensi della vigente normativa; bb) di non essere a conoscenza di essere sottoposto a procedimenti penali; bb-bis) di non essere l'ente destinatario di provvedimenti giudiziari che applicano le sanzioni amministrative di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231; cc) qualità di vivenza a carico; dd) tutti i dati a diretta conoscenza dell'interessato contenuti nei registri dello stato civile; ee) di non trovarsi in stato di liquidazione o di fallimento e di non aver presentato domanda di concordato.

ALLEGATO N. 4

(alla circolare n ... /E, del)

ARTICOLO 9, D.L. 30 DICEMBRE 1993, N. 557

Istituzione del catasto fabbricati

(Omissis)

3. Ai fini del riconoscimento della ruralità degli immobili agli effetti fiscali, i fabbricati o porzioni di fabbricati destinati ad edilizia abitativa devono soddisfare le seguenti condizioni:

a) il fabbricato deve essere posseduto dal soggetto titolare del diritto di proprietà o di altro diritto reale sul terreno, ovvero dall'affittuario del terreno stesso o dal soggetto che ad altro titolo conduce il terreno cui l'immobile è asservito o dai familiari conviventi a loro carico risultanti dalle

certificazioni anagrafiche o da soggetti titolari di trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura o da coadiuvanti iscritti come tali ai fini previdenziali;

b) l'immobile deve essere utilizzato quale abitazione dai soggetti di cui alla lettera a), sulla base di un titolo idoneo, ovvero da dipendenti esercitanti attività agricole nell'azienda a tempo indeterminato o a tempo determinato per un numero annuo di giornate lavorative superiore a cento, assunti nel rispetto della normativa in materia di collocamento ovvero dalle persone addette all'attività di alpeggio in zone di montagna;

c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1994, n. 97, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;

d) il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore alla metà del suo reddito complessivo, determinato senza far confluire in esso i trattamenti pensionistici corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Se il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi della citata legge n. 97 del 1994, il volume di affari derivante da attività agricole del soggetto che conduce il fondo deve risultare superiore ad un quarto del suo reddito complessivo, determinato secondo la disposizione del periodo precedente.

Il volume d'affari dei soggetti che non presentano la dichiarazione ai fini dell'IVA si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;

e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, non possono comunque essere riconosciuti rurali.

3-bis. Ai fini fiscali deve riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali alle attività agricole di cui all'articolo 29 del Testo Unico Registro delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Deve, altresì, riconoscersi carattere rurale alle costruzioni strumentali all'attività agricola destinate alla protezione delle piante, alla conservazione dei prodotti agricoli, alla custodia delle macchine, degli attrezzi e delle scorte occorrenti per la coltivazione, nonché ai fabbricati destinati all'agriturismo.

4. Fermi restando i requisiti previsti dal comma 3, si considera rurale anche il fabbricato che non insiste sui terreni cui l'immobile è asservito, purché entrambi risultino ubicati nello stesso comune o in comuni confinanti.

**IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E SULLE DONAZIONI
LEGGE 21 NOVEMBRE 2000, N. 342, ARTICOLO 69.**

Premessa

L'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, concernente "Misure in materia fiscale" ha profondamente innovato il regime che regola i tributi dovuti per successione e donazione.

Sull'argomento sono stati forniti i primi chiarimenti al punto 2.2.10 della circolare 207/E emanata dal soppresso Dipartimento delle Entrate il 16 novembre 2000.

Considerate le difficoltà di applicazione del tributo, come da ultimo modificato, e le rilevanti novità in materia di imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti mortis causa o a titolo gratuito della proprietà di case di abitazione, si ritiene necessario approfondire alcuni temi e fornire ulteriori indicazioni.

1. Agevolazione per l'acquisizione della "prima casa". Modalità

Come già illustrato al punto 2.2.10 della circolare 207/E, il contribuente, ricorrendone i requisiti, può avvalersi della possibilità di versare le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti su detti immobili derivanti da successione o donazione.

La volontà di usufruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione.

Nella dichiarazione deve essere evidenziata la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti, previsti per l'acquisto della prima abitazione dalla nota II-bis) all'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Per le successioni e donazioni deve rilevarsi come la fattispecie agevolativa (imposte ipotecaria e catastale in misura fissa) possa assumere diversa configurazione a seconda che ricorrano o meno particolari requisiti oggettivi e soggettivi quali la presenza di:

- un solo beneficiario ed un solo immobile;
- un solo beneficiario e più immobili;
- più beneficiari ed un solo immobile;
- più beneficiari e più immobili.

Nell'ipotesi n. 1 non si evidenziano problemi applicativi, in quanto in presenza di tutte le condizioni stabilite dalla norma spetta l'agevolazione.

Ad esempio per un immobile, il cui valore è di lire 250.000.000, devoluto ad un solo beneficiario con i requisiti c.d. "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa:

- imposta ipotecaria lire 250.000
- imposta catastale lire 250.000.

Con riferimento all'ipotesi n. 2, si rileva che la nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, prevede espressamente che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca la propria residenza oppure vi svolga la propria attività. E' quindi palese il riferimento al singolo immobile con la conseguenza che l'agevolazione non può che riferirsi ad una unica unità immobiliare e relative pertinenze.

Sulle rimanenti unità immobiliari pervenute con la stessa donazione o successione devono, invece, essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, pari rispettivamente al 2

% e all'1 % del valore dell'immobile.

Consideriamo ad esempio due immobili, uno di lire 250.000.000 con i requisiti c.d. "prima casa" e l'altro di lire 10.000.000, devoluti ad un solo beneficiario:

- imposta ipotecaria lire 450.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 200.000 lire)

- imposta catastale lire 350.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 100.000 lire).

Il caso individuato al punto n. 3 prevede una pluralità di beneficiari per un solo immobile.

Gli effetti della dichiarazione, resa da "almeno uno" dei beneficiari in possesso dei requisiti previsti dalla disposizione in commento, si estendono anche agli altri soggetti ancorché questi non chiedano espressamente l'agevolazione c.d. "prima casa".

Ad esempio, se l'immobile di lire 250.000.000 è devoluto a due beneficiari, dei quali uno solo ha i requisiti c.d. "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Infine, al punto n. 4, si considera una pluralità di beneficiari e di immobili; occorre premettere che la ratio della disposizione agevolativa è riconducibile alla volontà di favorire in capo al contribuente l'acquisizione della prima abitazione, in analogia alla corrispondente agevolazione in materia di imposta di registro. In entrambe le fattispecie, infatti, è da ritenere che il legislatore intende privilegiare l'acquisto di un solo immobile da parte di un singolo contribuente.

Si ritiene, quindi, che il beneficio in argomento possa essere riconosciuto una sola volta per ciascun beneficiario in relazione all'immobile cui egli faccia riferimento nella dichiarazione resa e allegata alla denuncia di successione; pertanto, l'agevolazione può essere accordata per tanti immobili caduti in successione quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti, purché si costituisca - per mezzo della dichiarazione - una diretta relazione tra il bene ed il soggetto beneficiario dell'agevolazione.

Se la successione riguarda, per esempio, tre immobili da lire 250.000.000 ciascuno, devoluti a due beneficiari entrambi in possesso dei requisiti c.d. "prima casa" si avrà:

imposta ipotecaria lire 5.500.000 (misura fissa per due immobili pari a 500.000 lire + misura proporzionale per il terzo immobile lire 5.000.000)

imposta catastale lire 3.000.000 (misura fissa per due immobili pari a lire 500.000 + misura proporzionale per il terzo immobile lire 2.500.000).

Appare utile evidenziare che l'applicazione dell'agevolazione in argomento non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato.

In caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione in argomento non possono goderne nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene.

Occorre precisare, infine, che le dichiarazioni rese dagli interessati sono assimilabili a quelle che normalmente le parti rilasciano in sede di atto di compravendita, per cui anche in ipotesi di decadenza o diniego delle agevolazioni in parola devono essere seguiti i normali criteri volti al recupero della relativa imposta dovuta. Ciò in quanto l'articolo 69, comma 4, della legge in commento richiama espressamente a tal fine il comma 4 della più volte citata nota II-bis).

2. Soggetti obbligati alla dichiarazione di successione

La nuova disciplina che regola l'imposta sulle successioni e donazioni, nonostante il venir meno dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, non ha innovato in ordine agli obblighi connessi alla dichiarazione da presentare secondo le modalità previste dall'articolo 28 del testo unico delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e successive modifiche.

Per il combinato disposto degli articoli 28 (Dichiarazione della successione) e 29 (Contenuto della dichiarazione) del richiamato testo unico, gli eredi devono presentare una sola dichiarazione di successione, anche se l'ammontare dell'imposta è determinato con riferimento alle singole quote

ereditarie.

Considerato, altresì, che l'articolo 36, comma 1, del medesimo testo unico non è stato modificato, permane l'obbligazione solidale a carico degli eredi in ordine al pagamento dell'imposta, fatta eccezione per l'ipotesi del versamento volontario in vita dell'imposta di successione, come già precisato nella più volte citata circolare n. 207/E del 2000.

3. Regime transitorio - Adempimenti dei contribuenti e degli uffici

Con uno o più regolamenti, previsti dal comma 8 dell'articolo 69 della citata legge n. 342 del 2000, saranno stabilite le modalità di liquidazione, riscossione e accertamento dei tributi applicabili alle successioni e donazioni.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (articolo 69, comma 11) saranno approvati i modelli relativi alle dichiarazioni di successione, al versamento anticipato dell'imposta di successione (articolo 12, comma 1-bis del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni) e alla registrazione volontaria delle liberalità indirette (articolo 56-bis, commi 1 e 3 del medesimo testo unico), con i relativi prospetti di liquidazione; inoltre saranno stabilite le modalità di trasmissione per via telematica delle dichiarazioni stesse e di versamento dei tributi.

In via transitoria, fino all'emanazione dei provvedimenti sopra citati, continueranno ad essere utilizzati i modelli in uso.

In particolare, il modello 4, attualmente usato per la dichiarazione di successione, può essere utilizzato anche per individuare i beni e diritti per i quali è effettuato il versamento anticipato dell'imposta di successione.

Per la registrazione volontaria delle liberalità indirette, di cui all'articolo 56-bis, comma 3, del più volte citato testo unico, deve essere utilizzato il modello 2 - tasse e II.AA..

Sulla base delle dichiarazioni da ultimo richiamate, gli uffici locali richiederanno il pagamento della relativa imposta dovuta.

Considerato che la riforma dell'imposta di successione e donazione approvata con la legge n. 342 del 2000, si applica “ alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000”, può darsi il caso di contribuenti che abbiano già corrisposto, sulla base di una dichiarazione di successione, per la quale la scadenza del termine di presentazione sia successiva al 31 dicembre 2000, importi superiori a quelli dovuti, senza tener conto delle novità introdotte dalla richiamata legge di riforma e, in particolare, della agevolazione c.d. “prima casa” riguardante le imposte ipotecaria e catastale nonché dell'abrogazione dell'imposta sostitutiva dell'INVIM.

A fronte di tali situazioni, gli uffici locali provvederanno, anche tramite invio di appositi questionari, all'acquisizione dei dati necessari ai fini della corretta determinazione dell'imposta e della conseguente liquidazione dei rimborsi spettanti.

Le Direzioni Regionali in indirizzo daranno adeguato impulso alla suddetta attività di acquisizione dei dati da parte degli uffici.

CIRCOLARE 18 ottobre 2001 n. 91/E

Oggetto:

Soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni – Primi chiarimenti.

Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti in materia di trasferimenti a titolo gratuito conseguenti a successioni per causa di morte ed atti di donazione, alla luce delle disposizioni recate dal Disegno di legge "Primi interventi per il risanamento dell'economia", con particolare riguardo a:

- Aspetti generali della nuova normativa
- Trasferimenti a titolo gratuito
- Agevolazioni
- Modalità transitorie di presentazione della dichiarazione di successione
- Disposizioni antielusive
- Decorrenza e regime transitorio

Testo:

INDICE

1. Aspetti generali della nuova normativa
2. Trasferimenti a titolo gratuito
 - 2.1. Successioni
 - 2.2. Donazioni e liberalità
3. Agevolazioni
4. Modalità transitorie di presentazione della dichiarazione di successione
5. Disposizioni antielusive
6. Decorrenza e regime transitorio

1. Aspetti generali della nuova normativa

Il D.D.L. che contiene "Primi interventi per il risanamento dell'economia", approvato dal Parlamento il 10 ottobre 2001 (di seguito, "legge"), al capo VI reca disposizioni che modificano radicalmente il regime fiscale dei trasferimenti a titolo gratuito conseguenti a successioni per causa di morte ed atti di donazione, prevedendo in particolare la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

Le norme in commento sono riconducibili all'intento del legislatore di semplificare gli adempimenti a carico del contribuente e, nello stesso tempo, di istituire un regime particolarmente favorevole per i trasferimenti in cui il vincolo di parentela tra dante causa e beneficiario è più stretto, facilitando i passaggi all'interno delle famiglie.

In particolare, l'articolo 13 prevede la totale soppressione dell'imposta per le successioni; l'imposta è abolita altresì per le donazioni ed altre liberalità a favore del coniuge, dei parenti in linea retta ovvero degli altri parenti entro il quarto grado, nonché in tutti i casi in cui il valore della quota non superi i 350 milioni di lire. Negli altri casi sono invece dovute le imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili per le operazioni a titolo oneroso.

L'articolo 14 conferma l'applicazione delle agevolazioni già vigenti in tema di imposta sulle successioni e donazioni per gli atti di trasferimento a titolo gratuito inter vivos assoggettati ad imposta.

L'articolo 15, relativo alle modalità di presentazione della dichiarazione di successione, introduce una semplificazione degli adempimenti a carico degli eredi in ordine alla presentazione di tale dichiarazione.

L'articolo 16 introduce alcune disposizioni antielusive.

L'articolo 17, infine, fissa i termini di decorrenza delle nuove disposizioni e detta alcune misure transitorie.

Di seguito si forniscono i primi chiarimenti in ordine alla nuova normativa.

2. Trasferimenti a titolo gratuito

2.1. Successioni

Il primo comma dell'articolo 13 della legge prevede la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni. Sui beni caduti in successione, quindi, tale imposta non è più dovuta, indipendentemente dal loro valore e dal grado di parentela intercorrente tra il defunto e i beneficiari.

Per i beni immobili o diritti reali immobiliari compresi nell'attivo ereditario devono essere corrisposte soltanto le imposte ipotecarie e catastali previste rispettivamente dal capo I e II del relativo testo unico approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347.

La base imponibile per le trascrizioni e le volture catastali, mancando una espressa previsione nella norma in esame, è determinata "secondo le disposizioni relative all'imposta sulle successioni", ai sensi del secondo comma dell'articolo 2 ed in virtù del rinvio allo stesso articolo contenuto nel primo comma dell'articolo 10 del testo unico delle imposte ipotecaria e catastale, (cfr. circolare 207/E del 16 novembre 2000, punto 2.2.10 e circolare 44/E del 7 maggio 2001, punto 1).

Al riguardo si precisa che nei trasferimenti mortis causa le imposte ipotecaria e catastale vanno commisurate al valore lordo degli immobili e dei diritti reali immobiliari caduti in successione, con un importo minimo di L. 250.000. Pertanto, nel calcolo della base imponibile non si dovrà tener conto di eventuali passività gravanti sugli immobili stessi (in tal senso si è espressa più volte l'Amministrazione finanziaria con risoluzioni D.G. Tasse del 20 marzo 1975 n. 320724; 5 marzo 1981 n. 271021; 23 settembre 1991 n. 350865).

2.2. Donazioni e liberalità

A norma del primo comma dell'art. 13 l'imposta è soppressa anche per le donazioni o le altre

liberalità di beni e diritti, nonché per la rinuncia pura e semplice agli stessi diritti.

A differenza delle successioni, tuttavia, per le donazioni e liberalità occorre effettuare una distinzione basata sul rapporto di parentela intercorrente tra dante causa e beneficiario.

E' esclusa ogni imposizione per gli atti di liberalità effettuati nei confronti di:

- . coniuge;
- . discendenti in linea retta (padre/figlio; nonno/nipote) ;
- . altri parenti fino al quarto grado (zio/nipote; cugini) .

Pertanto, se il beneficiario rientra in una di tali categorie, valgono le medesime considerazioni svolte al paragrafo precedente per le successioni.

Lo stesso non può dirsi se il beneficiario non rientri nelle categorie sopra elencate. In tal caso si applica il particolare regime previsto dal secondo comma dell'articolo 13, secondo cui per le donazioni e alte liberalità tra vivi "se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario e' superiore all'importo di 350 milioni di lire" si applicano le imposte sui trasferimenti, determinate nella stessa misura proporzionale stabilita per gli atti di trasferimento a titolo oneroso.

L'imposta prevista dalla norma appena richiamata e' pertanto dovuta qualora ricorrano entrambe le seguenti condizioni:

- . che il beneficiario non sia legato al dante causa da un rapporto di coniugio, di discendenza in linea retta o di parentela entro il quarto grado;
- . che il valore della quota spettante a ciascun beneficiario superi l'importo di L. 350.000.000.

Al verificarsi delle due condizioni esposte, il beneficiario deve pertanto corrispondere, sul valore dei beni donati eccedente i 350 milioni di lire, l'imposta di registro nella misura stabilita per le diverse tipologie di beni dalla Tariffa parte prima del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per gli atti traslativi a titolo oneroso.

E' appena il caso di precisare che, sebbene l'articolo 13 in esame non lo specifichi, in virtù del richiamo effettuato dal successivo articolo 14 alle disposizioni già vigenti in materia di franchigie, continua ad applicarsi la franchigia di un miliardo di lire per i soggetti portatori di handicap riconosciuto grave ai sensi della legge 5 febbraio 1992, n. 104, come modificata dalla legge 21 maggio 1998, n. 162.

Per quanto attiene alle modalità di applicazione della franchigia, si rinvia alla circolare 207/E del 16 novembre 2000, che ha fornito chiarimenti sulla riforma dell'imposta sulle successioni e donazioni recata dall'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342; in tale circolare e' stato precisato -tra l'altro -che ciascun beneficiario fruisce della franchigia "... una sola volta in presenza di più attribuzioni ricevute dalla medesima persona, (...) per donazione o altre liberalità ...".

Già con riferimento alla previgente normativa, sono state manifestate perplessità in ordine all'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa agli atti di donazione il cui valore non eccede la "franchigia" prevista dalla legge. L'interpretazione sistematica del combinato disposto degli articoli 55, 57 comma 1 e 59, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, portava a ritenere che per gli atti in questione l'imposta dovuta non poteva mai essere inferiore alla misura fissa (attualmente pari a lire 250.000).

Invero, il richiamato articolo 55 al comma 1 stabiliva, per gli atti di donazione, la regola della registrazione in termine fisso "secondo le disposizioni del testo unico sull'imposta di registro" approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Il comma 1-bis dello stesso art. 55 – aggiunto dall'articolo 69, comma 1 lettera n) della legge 21 novembre 2000, n. 342 - estendeva l'applicazione di detta regola anche alle c.d. "donazioni indirette" (cfr. punto 2.2.10 della circolare 207/E del 2000), non senza individuare, al successivo comma 2, gli atti soggetti a registrazione gratuita. E' evidente come la norma che dispone la registrazione gratuita derogava al disposto del primo comma dell'articolo 16 del testo unico dell'imposta di registro secondo cui: "la registrazione e' eseguita, previo pagamento dell'imposta ..." .

In conclusione, la necessità avvertita dal legislatore di inserire nel testo unico numerose disposizioni di carattere eccezionale, che individuavano ipotesi di registrazione gratuita o con il pagamento dell'imposta in misura fissa, lasciava intendere che per la registrazione della generalità degli atti di donazione l'imposta era dovuta almeno nella misura fissa di lire 250 mila prevista per l'imposta di registro (come peraltro già affermato dall'amministrazione finanziaria nelle risoluzioni n. 350933 del 1990 e n. 350642 del 1992) .

Tale regola era confermata dal primo comma dell'articolo 57 del D.P.R. 346/1990 -nella parte in cui esclude, dal calcolo del valore globale netto dei beni e diritti oggetto di donazione, il valore delle donazioni "registrate gratuitamente o con pagamento dell'imposta in misura fissa a norma degli artt. 55 e 59" - nonché dall'articolo 59 dello stesso decreto, che specifica i casi in cui si applica l'imposta di donazione nella sola misura fissa.

Inoltre, la lettera n) comma 1 bis dell'articolo 69 della legge n. 342 del 2000 prevedeva che "sono soggetti a registrazione in termine fisso anche gli atti aventi ad oggetto donazioni, dirette o indirette, formate all'estero nei confronti di beneficiari residenti nello Stato ..."

Ne consegue, a maggior ragione, che agli atti redatti in territorio nazionale si applicava l'imposta di registro in misura fissa se di importo inferiore alla franchigia.

La questione e' ora risolta con l'intervento della nuova normativa che ha soppresso l'imposta sulle successioni e donazioni (articolo 13 comma 1), prevedendo altresì l'assoggettamento all'imposta di registro per " i trasferimenti di beni e diritti (...) a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado (...) se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario e' superiore all'importo di 350 milioni di lire ..." (articolo 13 comma 2) .

Dal tenore letterale della norma appena citata si evince che l'imposta di registro deve essere applicata soltanto quando ricorrono i requisiti soggettivi ed oggettivi individuati dalla stessa con esclusione di ogni diversa ipotesi. Conseguentemente, ai fini della registrazione degli atti di donazione per i quali non sono dovute le "imposte sui trasferimenti ordinariamente applicabili...", l'imposta di registro non e' dovuta neanche in misura fissa.

Ovviamente, se il trasferimento (donazione) ha per oggetto beni immobili o diritti reali sugli stessi, devono sempre essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale. Al riguardo, si rinvia al precedente paragrafo sulle successioni ed alle precisazioni contenute nelle già richiamate circolari 207/E del 2000 e 44/E del 2001.

3. Agevolazioni

Con specifico riferimento alle norme che introducono regimi di favore, il comma 1 dell'articolo 14 stabilisce che "le disposizioni concernenti esenzioni, agevolazioni, franchigie e determinazione della base imponibile già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni, si intendono riferite all'imposta dovuta per gli atti di trasferimento di cui all'articolo 13, comma 2" .

Naturalmente, tale disposizione non si riferisce alle donazioni e liberalità a favore del coniuge, dei

parenti in linea retta e degli altri parenti fino al quarto grado, alle donazioni e liberalità di valore fino a 350 milioni di lire, ne' ai trasferimenti mortis causa, in quanto per tali atti non e' prevista in nessun caso l'applicazione dell'imposta di registro.

Per effetto del rinvio operato dalla norma in commento, alle sole donazioni e liberalità individuate dall'art. 13, comma 2 e' applicabile in toto la normativa in materia di imposta di registro, ivi compresi i principi che regolano l'alternatività IVA/registro, nonché le disposizioni agevolative.

Al riguardo, si osserva che nella relazione che accompagna la legge e' precisato che "... vengono fatte salve le disposizioni riguardanti le agevolazioni (...) in materia sulle successioni e donazioni: le medesime vengono riferite, in quanto compatibili, all'imposta ora dovuta sugli atti di donazione o altra liberalità tra vivi".

Pertanto, nel caso in cui sussista incompatibilità tra le disposizioni agevolative già vigenti in materia di imposta sulle successioni e donazioni e quelle previste per l'imposta di registro, dovranno applicarsi queste ultime.

Per quanto concerne la c. d. "agevolazione prima casa" di cui al comma 3 dell'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, poiché la norma non ha subito modifiche, si chiarisce che per le successioni, nonché per le donazioni e liberalità diverse da quelle individuate dal comma 2 dell'art. 13 della legge, le imposte ipotecaria e catastale (come affermato nelle citate circ. 207/E del 2000 e 44/E del 2001) si applicano in misura fissa con le modalità previste dallo stesso comma 3 dell'art. 69, con la conseguenza che l'agevolazione e' concessa qualora in capo al beneficiario, ovvero, nel caso in cui l'immobile risulti trasferito a più beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano tutti i requisiti e le condizioni previsti in materia di acquisto della prima abitazione.

Diversamente, per i trasferimenti a titolo gratuito soggetti all'imposta di registro (donazioni e liberalità a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, di valore superiore a 350 milioni per quota) l'agevolazione "prima casa" per le imposte ipotecaria e catastale si applica in presenza dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 1, quinto periodo della Tariffa, parte I, del Testo Unico dell'imposta di registro.

Il comma 2 dell'articolo 14 pone un limite all'ammontare delle imposte da corrispondere per la successione dei terreni agricoli o montani; infatti, stabilisce che "il totale delle imposte di registro, ipotecarie e catastali applicate in misura fissa sugli immobili dell'asse ereditario costituiti da terreni agricoli o montani non può comunque eccedere il valore fiscale dei terreni medesimi".

Il tenore letterale della norma - che richiama gli immobili dell'asse ereditario -fa ritenere che detto limite sia riferibile esclusivamente ai terreni agricoli o montani caduti in successione. Pertanto, se nell'asse ereditario -che chiaramente può comprendere anche altri beni immobili - sono presenti terreni agricoli e montani, l'importo totale delle imposte ipotecarie e catastali applicate in misura fissa su questi ultimi non può eccedere il valore fiscale degli stessi, determinato ai sensi dell'art. 52, comma 4 del Testo Unico dell'imposta di registro.

4. Modalità transitorie di presentazione della dichiarazione di successione

La nuova normativa, in attesa dell'emanazione dei decreti previsti dall'articolo 69, commi 8 ed 11, della legge 21 novembre 2000, n. 342, non modifica le modalità di presentazione della dichiarazione di successione. Il comma 1 dell'articolo 15, recante "disposizioni di attuazione e semplificazione" rimanda, infatti, all'applicazione degli articoli 28 e seguenti del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346.

Tuttavia, si evidenzia che lo stesso comma 1 fa esplicito riferimento alla "...dichiarazione di successione, con l'indicazione degli immobili e dei diritti immobiliari oggetto di successione ...".

Tale puntualizzazione porta a ritenere che la dichiarazione di successione debba essere presentata solo nel caso in cui nell'eredità siano inclusi beni immobili e diritti immobiliari. Anche nella relazione di accompagnamento al disegno di legge, con riferimento al comma 1 dell'articolo 15, è precisato che "Dal complessivo coordinamento normativo, peraltro risulta evidente come la presentazione della dichiarazione di successione sia prescritta esclusivamente nel caso in cui tra i beni caduti in successione figurino beni immobili, o diritti reali su beni immobili, non risultando altrimenti prescritta la presentazione della citata dichiarazione".

Il comma 2 dell'art. 15, in adesione al disposto dell'art. 6, comma 4 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), che prevede la semplificazione degli adempimenti posti a carico del contribuente, esonera gli eredi e i legatari che abbiano presentato la dichiarazione di successione contenente beni immobili dall'obbligo della dichiarazione ai fini dell'imposta comunale sugli immobili.

Gli Uffici delle Entrate competenti a ricevere la dichiarazione di successione devono pertanto trasmetterne copia a ciascun Comune ove sono ubicati gli immobili.

La dichiarazione di successione deve essere presentata all'Ufficio delle Entrate nella cui circoscrizione era fissata l'ultima residenza del defunto, non essendo stato modificato quanto stabilito dal primo comma dell'articolo 6 del d.lgs. n. 346 del 1990.

Tale competenza risulta tuttavia modificata dall'art. 15, comma 3, per l'ipotesi in cui il defunto non aveva la residenza in Italia; in questo caso la denuncia di successione deve essere presentata all'ufficio finanziario nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana. Qualora quest'ultima sia sconosciuta, la dichiarazione va presentata all'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di "Roma 6", sito in Roma, via Canton n. 20.

In attesa dell'emanazione dei decreti previsti dai commi 8 ed 11 dell'articolo 69 della citata legge n. 342 del 2000 - per quanto riguarda le modalità di dichiarazione, liquidazione, riscossione e accertamento dei tributi applicabili alle successioni e donazioni - devono essere seguite in via transitoria le procedure attualmente in uso. Per quanto concerne l'individuazione dei soggetti obbligati alla dichiarazione di successione, i modelli da utilizzare e le modalità per chiedere l'agevolazione per l'acquisizione della prima casa, si rinvia alla circolare n. 44 del 7 maggio 2001.

5. Disposizioni antielusive

L'articolo 16 introduce alcune disposizioni aventi finalità antielusive. In particolare, il comma 1 stabilisce che ogni trasferimento a titolo di donazione o altra liberalità tra vivi di beni e diritti assoggettati al pagamento dell'imposta sostitutiva sui capital gains ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, se seguito da un ulteriore trasferimento degli stessi beni o diritti in un arco di cinque anni, comporta -ai soli fini fiscali - una riqualificazione dell'atto originario con la conseguenza che lo stesso si intende come non effettuato.

Ne consegue che il beneficiario è tenuto a determinare il reddito diverso di natura finanziaria con gli stessi criteri che avrebbe dovuto seguire il donante, anche per quanto attiene all'individuazione dell'entità della partecipazione trasferita e, quindi, per stabilire se la stessa costituisce una partecipazione qualificata o non qualificata. Il beneficiario, pertanto, deve corrispondere l'imposta sostitutiva come se il dante causa dell'atto di liberalità avesse compiuto direttamente l'atto a titolo oneroso.

In tal caso, l'imposta e' determinata secondo le regole ordinariamente previste dal citato D.Lgs. n. 461 del 1997 per le cessioni a titolo oneroso.

E' peraltro ammesso lo scomputo dall'imposta sostitutiva delle altre imposte eventualmente assolte sull'atto di liberalità ai sensi dell'articolo 13, comma 2, della presente legge.

Con il comma 2 dell'articolo 16 si amplia la previsione normativa già contenuta nell'articolo 54, comma 5, del TUIR, al fine di stabilire il regime agevolato delle plusvalenze patrimoniali in caso di trasferimento a titolo di successione per causa di morte o di donazione dell'azienda nell'ipotesi di prosecuzione dell'attività dell'impresa. In tale evenienza, indipendentemente dal grado di parentela con il beneficiario, e' stabilito che il trasferimento, ancorché riferibile ad un atto di liberalità, non ha effetti realizzativi ed i beni si trasferiscono al beneficiario che prosegue l'attività in regime di neutralità fiscale ai fini delle imposte sui redditi, senza quindi emersione di plusvalenze o minusvalenze fiscalmente rilevanti.

Il comma 3 dell'articolo 16, infine, attua un coordinamento con le disposizioni vigenti e stabilisce che le disposizioni antielusive contenute nell'articolo 69, comma 7, della legge 21 novembre 2000, n. 342, trovano applicazione con riferimento alle imposte ora dovute in conseguenza dei trasferimenti a titolo di donazione o altra liberalità. In forza di tale richiamo, l'Amministrazione finanziaria può disconoscere (ai sensi e con gli effetti dell'art. 37-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) i vantaggi tributari conseguiti mediante atti, fatti, o negozi che siano privi di valide ragioni economiche, dirette ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi indebiti. A tal fine, la stessa Amministrazione può disporre l'applicazione delle imposte che si sarebbero dovute versare con riferimento alle disposizioni eluse.

Infine, tenuto conto della soppressione dell'imposta sulle successioni, si ritiene utile precisare che, in caso di acquisto per successione delle partecipazioni e dei titoli di cui alle lettere c), c-bis) e c-ter) del comma 1 dell'art. 81 del TUIR, non potendosi più applicare la disposizione contenuta nell'articolo 82, comma 5, del TUIR, laddove e' stabilito che "si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione", si deve assumere come costo il costo sostenuto dal de cuius. Cio' in quanto il mancato assoggettamento all'imposta sulle successioni fa venir meno il presupposto per consentire una "rivalutazione" della partecipazione ereditata.

6. Decorrenza e regime transitorio

La decorrenza delle disposizioni che introducono il nuovo regime tributario delle successioni e donazioni e' stabilita dall'articolo 17 che ne prevede l'applicazione "alle successioni aperte e alle donazioni fatte successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge" ; pertanto, il nuovo regime deve essere applicato alle successioni aperte ed agli atti di donazione stipulati dal giorno successivo a quello di pubblicazione della legge nella Gazzetta Ufficiale.

E' stato infine prorogato al 30 giugno 2002 il termine - precedentemente fissato al 31 dicembre 2001 - "... per effettuare la registrazione volontaria delle liberalità indirette e delle donazioni fatte all'estero a favore dei residenti con l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 3 per cento sull'importo che eccede la franchigia. ...".

Per l'esecuzione di tale formalità si rinvia al punto 3 della più volte citata circolare 44/E del 2001, nella quale sono state fornite le opportune istruzioni.
