

**LISTA SIGILLO**  
**QUESITI IN MATERIA FISCALE**  
**PRIMO SEMESTRE 2024**

*Raccolta a cura di Raffaele Trabace*



# INDICE

<b>1. IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI .....</b>	<b>3</b>
1.1. Donazione di denaro depositato su conto estero. 1.2. Agevolazioni legge n. 441/1998. 1.3. Agevolazione art.3 comma 4-ter. D.lgs. n. 346/1990. 1.4. Liberalità diverse dalle donazioni – Cassazione Sentenza n.7442/2024.	
<b>2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO .....</b>	<b>6</b>
2.1 Cessione alloggio da impresa non costruttrice o ristrutturatrice. 2.2. Cessione immobili strumentali per natura. 2.3. Cessione capannone con unità abitativa. 2.4. Cessione da impresa non costruttrice di unità abitativa acquistata con Iva da impresa costruttrice. 2.5. Costituzione di servitù a carico immobile strumentale per natura.	
<b>3. IMPOSTA DI REGISTRO .....</b>	<b>12</b>
3.1. Divisione con conguaglio. 3.2. Permuta immobili tra Comune e Usl_Agevolazioni. 3.3. Cessione di diritti edificatori. 3.4. Agevolazioni per acquisti di fondi rustici in territori montani. 3.5. Dichiarazione di nomina. 3.6. Atto plurimo – Vendite terreni; 3.7. Atto plurimo – Permute. 3.8. Vendita di eredità – Prezzo valore.	
<b>4. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA .....</b>	<b>18</b>
4.1. Trasferiti all'estero per ragioni di lavoro. 4.2. Unità immobiliari unite di fatto. 4.3. Agevolazioni per successione – Prepossidenza casa acquistata con le agevolazioni a titolo oneroso. 4.4. Alienazione nel quinquennio di usufrutto a seguito riunione alla nuda proprietà. 4.5. Alienazione nel quinquennio di C/2 – Ravvedimento operoso. 4.6. Permuta nel quinquennio di autorimessa. 4.7. Prepossidenza in altro Comune di alloggio acquistato con le agevolazioni di cui all'art. 32 D.P.R. n. 601/1973. 4.8. Alienazione nel quinquennio di casa agevolata a titolo oneroso preceduta dall'acquisto di casa non agevolata destinata ad abitazione principale. 4.9. Alienazione nel quinquennio di casa agevolata per successione preceduta dall'acquisto di casa agevolata a titolo oneroso. 4.10. Acquisto immobile di categoria F/4.	
<b>5. IMPOSTA DI BOLLO .....</b>	<b>31</b>
5.1. Bollo copie informatiche.	
<b>6. IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE .....</b>	<b>32</b>
6.1. Costi inerenti – Imposta complementare.	

LEGENDA: D. Domanda; R. Risposta; S. Segnalazione

# 1. IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

## 1.1. DONAZIONE DI DENARO DEPOSITATO SU CONTO ESTERO

**S.** *Risposta a Interpello n. 7 del 12 gennaio 2024*

**OGGETTO:** Tassazione, ai fini dell'imposta di donazione, di un atto di donazione di denaro depositato su un conto estero da parte di donante estero, a beneficiario italiano (articolo 2 del decreto legislativo n. 346 del 1990).

### SECONDO L'AE

“(…) Per le su esposte considerazioni, nella fattispecie in esame in cui, come affermato dall'Istante anche in sede di documentazione integrativa e qui acriticamente assunto, il denaro donato, prima della donazione mediante bonifico, risulta esistente all'estero in quanto ivi depositato su un conto corrente si ritiene che non risulti integrato il presupposto territoriale di cui al citato articolo 2 del d.lgs. n. 346 del 1990 per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni.

In assenza dei criteri di collegamento con lo Stato italiano sopra menzionati, l'atto di donazione in esame, pertanto, non è da assoggettare all'imposta sulle donazioni.”

## 1.2. AGEVOLAZIONI LEGGE N. 441/1998

**D.** Tizio, proprietario di svariati fondi rustici, li ha concessi in affitto (distintamente) ai figli Primo e Secondo, di età inferiore a 40 anni, iscritti come coltivatori diretti nella relativa gestione previdenziale INPS; a seguito dei contratti di affitto Tizio, anch'egli originariamente coltivatore diretto, si è cancellato ed ha chiuso la sua posizione.

Oggi Tizio vorrebbe donare i terreni ai figli Primo e Secondo, in comune e pro indiviso tra loro: riterrei che la donazione possa scontare le agevolazioni di cui alla legge 15.12.1998 n. 441 (pagamento delle sole imposte ipotecarie in misura fissa) ma – poiché l'art. 14 della legge in questione si riferisce a “beni costituenti l'azienda” – mi viene il dubbio che l'AdE possa ritenere che, non essendo più il donante titolare di un'azienda agricola, la norma agevolativa non si applichi.

Inoltre, se la donazione fosse stipulata dopo il 10 aprile, potrebbe chiedersi l'applicazione dell'art. 7 della l. 15.3.2024 n. 36 che prevede il versamento delle imposte nella misura del 60% di quelle “ordinarie o ridotte” previste dalla legislazione vigente? La norma parla di giovani imprenditori agricoli che “acquistino” terreni agricoli, senza specificare che si debba trattare di acquisti a titolo

oneroso e in senso cautamente positivo mi sembra anche il commento di Petteruti sul Notiziario CNN di oggi (27 marzo 2024).

**S.** Sul primo punto *Risposta a Interpello n. 671 del 6 ottobre 2021*, che conclude per l'ammissibilità dell'agevolazione.

### 1.3. AGEVOLAZIONE ART. 3 COMMA 4-TER DLGS 346/1990

**S.** *Risposta a Interpello n. 72 del 18 marzo 2024*, che esclude l'applicazione dell'agevolazione nel caso in cui il controllo sia già detenuto dai donatari:

(...)

“Pertanto, assume rilievo la circostanza che i beneficiari della donazione che l'Istante intende porre in essere, vale a dire i due figli e la nipote in regime di comunione, già dispongono ante donazione del requisito del controllo in quanto, essendo detentori della quota di maggioranza nell'assemblea della comunione (pari a due terzi), già possiedono un numero di quote tale da consentire loro di esprimere il cinquanta per cento più uno dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria, ovvero il 60 per cento del capitale sociale della Società.

Per le suesposte motivazioni, in assenza del requisito del trasferimento di partecipazioni sociali mediante le quali è «acquisito o integrato» il controllo della Società, l'atto con cui l'Istante donerà le azioni della Società ai due figli e alla nipote, in comunione indivisa, non potrà beneficiare del trattamento agevolativo di cui al più volte citato articolo 3, comma 4ter, ma dovrà essere assoggettato all'ordinario trattamento ai fini dell'imposta sulle donazioni.”

### 1.4. LIBERALITA' DIVERSE DALLE DONAZIONI

**S.** *Cassazione – Sentenza n. 7442 del 20 marzo 2024.*

Principi di diritto:

A. "In tema di imposta sulle donazioni, l'art. 56-bis, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, va interpretato nel senso che le liberalità diverse dalle donazioni, ossia tutti quegli atti di disposizione mediante i quali viene realizzato un arricchimento (del donatario) correlato ad un impoverimento (del donante) senza l'adozione della forma solenne del contratto di donazione tipizzato dall'art. 769 cod. civ., e che costituiscono manifestazione di capacità contributiva, sono accertate e sottoposte ad imposta (con l'aliquota dell'8%) - pur essendo esenti dall'obbligo della registrazione - in presenza di una dichiarazione circa la loro esistenza, resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento di tributi, se sono di valore superiore alle franchigie oggi esistenti (Euro 1.000.000 per coniuge e parenti in linea retta, Euro 100.000 per fratelli e sorelle, Euro 1.500.000 per persone portatrici di handicap)";

B. "In tema di imposta sulle donazioni, la dichiarazione prevista dall'art. 56-bis, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, al fine dell'accertamento e della sottoposizione all'imposta delle liberalità diverse dalle donazioni (nella specie, di una donazione informale avente ad oggetto il trasferimento, mediante bonifico bancario dal conto corrente del donante al conto corrente del donatario, di attività finanziarie detenute all'estero), può provenire, oltre che dal donatario, anche dal donante e può essere rappresentata anche dall'istanza volta ad avvalersi della procedura di collaborazione volontaria ed il rientro dei capitali detenuti all'estero, quando la donazione abbia avuto ad oggetto le attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato, spontaneamente emerse per volontà dell'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, del d.l. 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227".

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§

## 2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### 2.1. CESSIONE DI ALLOGGIO DA IMPRESA NON COSTRUTTRICE O RISTRUTTURATRICE

D. Ho questo caso:

- una società “veicolo” di appoggio (Legge cartolarizzazioni) ha acquistato nel 2022 in esito a procedura esecutiva un fabbricato da ultimare;
- a quanto mi dicono gli stessi tecnici della società, i lavori di ultimazione sono costituiti solo in finiture e impianti, quindi

a quanto pare al di fuori delle ipotesi di interventi edilizi costituenti presupposto per l'assoggettamento ad IVA;

- a mio avviso, pertanto, la società, che ora deve vendere, pur avendo scontato l'IVA in sede di assegnazione (poiché trattavasi di F/3),

NON può optare per l'assoggettamento ad IVA, tanto per cominciare quanto agli alloggi; giusto?

- quindi ho riferito loro – con riserva di approfondire- che a mio parere l'atto è soggetto ad imposta proporzionale di registro (9 oppure 2) e “prezzo-valore”

(tra l'altro, a mio parere, trattandosi di vendita ad efficacia traslativa immediata di immobile ultimato, e con titoli edilizi principali ante 2019, siamo pure fuori dal D.Lgs 122/2005 inclusa la modifica del 2019, cioè niente postuma decennale obbligatoria e niente fideiussione);

- ora, ammesso – ma non concesso – che io abbia ragione quanto al trattamento tributario per l'alloggio, la società mi dice che comunque per i posti auto, sebbene venduti contestualmente come pertinenza, vorrebbe comunque optare per l'IVA (con 200 di registro +3+1) trattando cioè i posti auto ancora come “strumentali per natura”.

E' corretto, la società può imporlo (con conseguente doppio regime dell'atto)?

Oppure la natura pertinenziale del posto auto, acquistato contestualmente, consente (o impone proprio?) di assoggettare anche questo bene a imposta di registro e prezzo-valore?

**R.** Sulla prima questione:

- la ultimazione del fabbricato mediante esecuzione di interventi non qualificati (o non "significativi" secondo definizione dell'AE) da parte dell'impresa cedente non conferisce alla stessa la qualifica di impresa di costruzione/recupero di cui ai nn. 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972.

Sulla seconda questione:

- la volontà della parte cedente di esercitare l'opzione per l'imposizione e quella della parte acquirente di destinare l'unità a pertinenza di immobile abitativo, non possono coesistere, atteso che con l'opzione Iva l'unità si considera immobile strumentale per natura ai sensi del n. 8-ter), mentre, con la destinazione a pertinenza l'unità assume la natura di immobile abitativo ai sensi del n. 8-bis), per la cui cessione l'esercizio dell'opzione è consentito soltanto all'impresa costruttrice.

Se nel conflitto tra le due volontà prevalga l'una o l'altra è questione controversa. Per cui, a mio avviso, la soluzione va concordata tra le parti prima di andare dal notaio!

## 2.2. CESSIONE IMMOBILI STRUMENTALI PER NATURA

**D.** Dovendo formulare la clausola per il trattamento fiscale, il mio intento è la corretta tassazione evitando, tra l'altro, l'applicazione distorta dell'opzione e dell'inversione contabile, anche se, a conti fatti, l'importo da pagare in concreto non dovesse cambiare quale che sia il percorso scelto.

Mi ritrovo con posti auto in seno a procedura esecutiva, alcuni in categoria C/6 e altri in categoria F/3, facenti parte di fabbricato, costruito dall'Impresa esecutata, senza requisiti Tupini, per il quale non è stata presentata la comunicazione di fine lavori.

Quindi, il fabbricato e i beni che ne sono parte sono, in teoria, non ultimati.

Dall'accatastamento, non dall'ultimazione, dei beni nelle dette categorie sono trascorsi più di 5 anni.

Come evidenziato in diversi documenti di prassi, sulla categoria catastale e sul profilo urbanistico (in prima battuta offerti da quelle decisioni quali criteri per individuare la giusta imposizione) prevale, però, in conclusione, il concetto di idoneità all'uso del bene da tassare: se idoneo all'uso il cespite è da ritenere ultimato. Peccato sia difficile, il più delle volte, ottenere risposte in tal senso.

A precisa domanda, per esempio, nel mio caso, il Tecnico continua a non dare una risposta netta, ma "narrativa/descrittiva, cioè: l'area relativa al lotto in oggetto si

presenta pavimentata con autobloccanti e delimitata dalla parte carrabile. Durante l'accesso agli atti in Comune non si è recuperata alcuna documentazione attestante l'ultimazione dei lavori”.

Non essendo Tecnico, non ho alcuna intenzione di procedere con approssimazione e per deduzioni, col rischio di giungere a risultati errati per mera suggestione, mentre, chi ha fatto il sopralluogo, e avrebbe le competenze per esprimersi, chiarendo la situazione, ha optato per l'ambiguità.

Né mi sono stati di aiuto, purtroppo, i criteri suggeriti in uno studio, presente in BDN, per i c.d. casi dubbi in materia, peraltro antecedente ai diversi documenti di prassi in merito, simili tra loro e con la consueta difficoltà del rinvio all'idoneità al consumo.

Se prevalesse il profilo urbanistico (fine lavori e agibilità mancanti), avremmo:

- atto soggetto a IVA;
- nessuna opzione;
- nessun reverse charge se l'acquirente è impresa;
- imposte di registro, ipotecaria e catastale, ciascuna, in misura fissa.

Se prevalesse il profilo catastale, avremmo quanto segue:

1. per i beni in categoria F/3, varrebbe quanto detto prima;
2. per i beni in categoria C/6, avremmo:
  - opzione IVA;
  - reverse charge se l'acquirente è impresa;
  - imposta di registro in misura fissa;
  - imposte ipotecaria e catastale “rinforzate”.

Chiedo, in base alla Vostra esperienza, come Vi regolate nei casi dubbi: fate prevalere il profilo urbanistico (fine lavori non data); o fate prevalere il profilo catastale (categoria indicata in visura)?

Quale criterio, inoltre, risulta preferibile, per evitare conseguenze da errata opzione ed errata inversione contabile, anche quando il dovuto non cambia (cioè, stesso importo da corrispondere all'AE)?

Domando: perché l'espressione seguente, recata, dall'art. 10, n. 8 ter, del DPR 633/1972, e successive modifiche e integrazioni, “e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”, viene costantemente interpretata, nonostante la collocazione e la congiunzione “e”, quale ipotesi subordinata rispetto alla cessione “nei 5 anni” e non quale alternativa, a prescindere dal decorso dei 5 anni, rispetto alla cessione infraquinquennale?



Ci sono, infine, documenti di prassi su responsabilità e conseguenze collegate all'errato esercizio di opzione e inversione contabile? Io non sono riuscita a trovarne.

**R.** Dato per scontato che l'accatastamento sia corretto.

Nei vari documenti di prassi l'AE ha più volte ribadito che la cessione di un fabbricato non ultimato è esclusa dall'ambito applicativo dell'art. 10, primo comma, nn. 8-*bis*) e 8-*ter*), del d.P.R. n. 633/1972, per cui, non ricorrendo in tal caso un'ipotesi di imponibilità per opzione, non può trovare applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, pertanto, è assoggettata ad IVA secondo le regole ordinarie - cfr., tra le altre, Circolare 28 giugno 2013, n. 22/E - con applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa.

In altre parole la cessione è soggetta a Iva obbligatoria senza possibilità per la parte cedente di manifestare l'opzione per l'imposizione.

Quanto sopra forse risponde anche al tuo dubbio di carattere più generale: "perché l'espressione seguente, recata, dall'art. 10, n. 8 ter, del DPR 633/1972, e successive modifiche e integrazioni, "e quelle per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione", viene costantemente interpretata, nonostante la collocazione e la congiunzione "e", quale ipotesi subordinata rispetto alla cessione "nei 5 anni" e non quale alternativa, a prescindere dal decorso dei 5 anni, rispetto alla cessione infraquinquennale?"

In pratica l'opzione è possibile soltanto rispetto a una cessione che in mancanza sarebbe esente da Iva. Non è applicabile pertanto a una cessione posta in essere nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori, cessione che in quanto tale è soggetta a Iva obbligatoria.

Fermo restando l'assoggettamento a Iva delle cessioni di fabbricati strumentali per natura non ultimati, la matassa si è poi ingarbugliata per quanto riguarda l'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale cd rinforzate, a causa di decisioni altalenanti della Cassazione che di recente sembrano avallare un cambio di rotta dell'Amministrazione finanziaria, nel senso, detto in parole povere: che alle cessioni di quei fabbricati, che siano essi non ultimati o dichiarati tali, vanno applicate, in ogni caso, in funzione antielusiva, le imposte ipotecaria e catastale, rispettivamente del 3 e 1 per cento.

Sulla errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, ti allego una recente Risposta dell'AE (Risp. n. 301 del 28 aprile 2021).

## 2.3. CESSIONE CAPANNONE CON UNITA' ABITATIVA

**D.** Nel caso di vendita da parte di società non costruttrice di un capannone che comprenda una unità ad uso abitazione a servizio dell'attività, come vi regolereste per l'opzione IVA?

Se all'abitazione dovesse applicarsi il n. 8 bis, come credo, occorrerebbe versare l'imposta di registro proporzionale sulla relativa parte di prezzo senza possibilità di opzione.

**R.1.** Opzione IVA e reverse charge ai sensi del n. 8-ter sia per capannone che per l'appartamento del custode pertinenziale come ammesso dalla Circolare della Agenzia delle Entrate n. 12/E del giorno 1 marzo 2007.

**R.2.** Per di più il vincolo di solito è anche di carattere urbanistico e risulta dal titolo edilizio che autorizza la costruzione del bene produttivo e della abitazione pertinenziale, in guisa che la seconda non sia liberamente alienabile senza il primo, trattandosi di norma di aree a destinazione urbanistica produttiva.

#### 2.4. CESSIONE DA IMPRESA NON COSTRUTTRICE DI UNITA' ABITATIVA ACQUISTATA CON IVA DA IMPRESA COSTRUTTRICE

**D.** Alfa Srl impresa costruttrice acquista 3-4 anni fa dalla Beta srl (anch'essa costruttrice) un'abitazione, ovviamente pagando IVA.

Oggi Alfa srl rivende a un privato persona fisica la detta abitazione (senza aver fatto lavori straordinari in essa).

Oggi può vendere ad imposta di registro anche se aveva versato Iva in sede di acquisto? Avrei detto di sì ma non sono così sicuro ...

Rileva il fatto se alla rivendita di oggi sono decorsi 5 anni dalla ultimazione dei lavori: avrei detto di no (in quanto Alfa non ha edificato).

**R.1.** Per me no IVA.

**R.2.** A mio avviso l'atto di vendita da parte della "Alfa s.r.l." ad un privato è assoggettato ad imposta di registro. Ugualmente se la vendita dovesse avvenire decorso il quinquennio dalla ultimazione dei lavori.

Trattasi infatti di atto esente da I.V.A., ma in campo I.V.A., che non rientra nelle ipotesi di esclusione (dalla esenzione I.V.A., e quindi di applicabilità I.V.A.) previste dall'articolo 10, n.8 bis, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n.633, e per le quali trova invece applicazione l'articolo 40, primo comma, secondo periodo, del D.P.R. 26 aprile 1986 n.131, che rende eccezionalmente applicabile l'imposta di registro agli atti di cui alle norme ivi indicate, fra le quali quella in oggetto, in deroga al principio di alternatività I.V.A. – Registro.

## 2.5. COSTITUZIONE DI SERVITU' A CARICO IMMOBILE STRUMENTALE PER NATURA

**D.** Devo costituire a titolo oneroso una servitù (diciamo di cabina elettrica) a peso, appunto, di un manufatto ad uso cabina elettrica (categoria catastale D/1) realizzato da più di cinque anni e a favore di una società elettrica (quindi soggetto passivo I.V.A.).

Mi chiedo, siccome ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. IVA la costituzione di servitù "costituisce cessione di bene", è corretto considerare l'operazione esente I.V.A. o soggetta a I.V.A. su opzione (in questo caso con il meccanismo del reverse charge - quindi I.V.A. non esposta) e con applicazione dell' imposta ipotecaria al 3%?,

oppure sono semplicemente in campo I.V.A. e basta (tre imposte fisse) visto che l'articolo 10, comma 8 ter, parla specificatamente di "cessione di fabbricati"? mi spiego meglio, questo articolo va letto in combinato disposto con l'articolo 2 o ha una sua vita autonoma in deroga al principio generale?

**R.1.** A prima vista la lettera delle norme di cui all'art. 10, co.1, nn. 8-bis) e 8-ter) potrebbe far pensare a una disciplina circoscritta ai “trasferimenti” in senso stretto. Ma così ovviamente, non è, dovendosi intendere per cessioni di fabbricati le cessioni di beni in campo Iva “relative a fabbricati”.

Infatti, sotto il profilo oggettivo, ai sensi dell’art. 2 del d.P.R. n. 633/1972, come ben ricordi, costituiscono cessioni di beni gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere.

Pertanto la disciplina dei nn. 8-bis) e 8-ter) si applica non soltanto agli atti di trasferimento della proprietà, della nuda proprietà e della comproprietà, ma anche agli atti relativi a costituzione o trasferimento di diritti di superficie, usufrutto, uso, abitazione e servitù.

**S.** *Studio CNN n. 108-2012/T*

Cessione e costituzione di servitù su fabbricato strumentale senza corrispettivo a favore di società partecipata da comune - Regime fiscale

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§

### 3. IMPOSTA DI REGISTRO

#### 3.1. DIVISIONE CON CONGUAGLIO

**D.** Mi capita il seguente caso: A, per 1/2, B, C, D, E, per 1/8 ciascuno, sono coeredi di F, nel cui asse ereditario ci sono l'immobile 1 (valore 160) e 2 (valore 160).

A intende acquisire l'immobile 1, il cui valore di fatto corrisponde alla quota di diritto di A.

B intende acquisire l'immobile 2, liquidando C, D, E, con e. 40 cadauno (denaro non ereditario, ma personale di B).

Ritengo sia possibile procedere a un'unica divisione con conguaglio, che ottiene il risultato, senza passare da un preventiva formale cessione di quote da C, D, E, a B.

Da un punto di vista civilistico, la possibilità di pagare conguagli con denaro non ereditario (e, in genere, fare divisioni "asimmetriche", "non proporzionali") è consentita dall'art. 720 e 728 cc (e forse anche 764). Da un punto di vista fiscale, la tassazione dei conguagli come cessione di quota non comporta un trattamento diverso. Non c'è elusione di masse plurime, perché l'eventuale cessione di quota avverrebbe tra i medesimi comunisti e sarebbe quindi neutra. Si risparmia però qualche euro e possibili disallineamenti per trascrizioni e vulture e (forse) si riduce il rischio plusvalenze da 110. Non mi sovengono altre criticità.

**R.** per quanto utile, ricordo di avere fatto solo una o due divisione con conguagli, e non mi è mai, dico mai, capitato che il "conguaglio" fosse pagato con denaro ereditario: se così fosse, anche per me si tratterebbe semplicemente di divisione, con apporzionamento (parziale o totale) di un coerede con denaro ereditario.

Quando mi è capitato, è stato con pagamento di somme proprie del coerede, e di sicuro ho trattato il conguaglio come vendita e ho applicato quel non agevole calcolo proporzionale per il prezzo-valore (se ne ricorrono i presupposti).

#### 3.2. PERMUTA IMMOBILI TRA COMUNE E USL\_AGEVOLAZIONI

**D.** Trovano applicazioni le agevolazioni fiscali di cui a all'art. 20 comma 4 ter DL 12.04.2014 n. 133 a una permuta tra Comune e USL avente ad oggetto immobili attualmente in categoria F4?

**R.** Questo è il testo della norma.

4-ter. Al comma 4 dell'articolo 10 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, e successive modificazioni, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: "È altresì esclusa la soppressione delle esenzioni e delle agevolazioni tributarie riferite agli atti di cui ai commi 1 e 2 aventi ad oggetto immobili pubblici interessati da operazioni di permuta, dalle procedure di cui agli articoli 2, 3, 3-ter e 4 del decreto-legge 25 settembre 2001, n. 351, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 novembre 2001, n. 410, e successive modificazioni, all'articolo 11-quinquies del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, e successive modificazioni, e agli articoli 33 e 33-bis del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e successive modificazioni, e all'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601".

### 3.3. CESSIONE DI DIRITTI EDIFICATORI

**D.** Vi chiedo se, a seguito della Sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite del 9 giugno 2021 n. 16080, venga accettata dall'Agenzia delle Entrate presso la quale registrate l'autoliquidazione con imposta di registro al 3%, imposta ipotecaria (Euro 200,00), tassa ipotecaria (Euro 35,00) ed imposta di bollo (Euro 155,00), in luogo dell'imposta di registro al 9% con minima di Euro 1.000,00 ed imposta ipotecaria Euro 50,00.

**R.1.** In un incontro tenutosi l'anno scorso si è riconosciuta l'aliquota del 3% (ovviamente se cedente privato – se cedente impresa IVA)

**R.2.** A Reggio Emilia si sono adeguati al 3%.

Prima volevano anche la catastale sulla base che si trattava di costituzione di diritto reale ....

### 3.4. AGEVOLAZIONI PER ACQUISTI DI FONDI RUSTICI IN TERRITORI MONTANI

**D.** Come interpretate la seconda parte del 2° comma dell'articolo 9 del D.P.R. 601/1973, vale a dire:

ritenete che le agevolazioni per gli acquisti di fondi rustici in territori montani, applicabili anche per i trasferimenti a favore dei soggetti "che pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale (...) si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni"

a) spettino a qualunque soggetto che si obblighi in tal senso,

oppure, come penso e temo,

b) questo "qualunque soggetto" debba comunque rivestire la qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo?

Cioè, la seconda parte del predetto 2° comma va comunque letta in stretta correlazione alla prima parte?

**R.1.** A mio avviso, e secondo quanto mi pare di aver letto al riguardo, soluzione a).

**R.2.** La novità della norma è appunto quella della estensione a soggetti non iscritti nella previdenza.

### **Nota**

#### **Legge 29 dicembre 2022, n. 197**

Art. 1.

(...)

**111.** L'articolo 9, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, è sostituito dal seguente: « Nei territori montani di cui al primo comma, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici a favore di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastale e di bollo.

*Le agevolazioni di cui al presente comma si applicano anche ai trasferimenti a favore di soggetti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale di cui al primo periodo, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni; i predetti soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni ».*

### 3.5. DICHIARAZIONE DI NOMINA

**D.** Mi capita una proposta di acquisto immobiliare accettata, redatta su modulo dell'agenzia immobiliare e registrata, in cui il proponente l'acquisto ha compiuto riserva di nomina "per sé, persone o società da nominare al momento del rogito".

L'acquisto sarà compiuto da altra persona, nominata dal proponente.

Vorrei scongiurare che lo scioglimento della riserva al momento del rogito sia letto dall'AE quale cessione di contratto definitivo.

D'altro canto, non vorrei neanche che l'anticipazione temporale della dichiarazione di nomina venisse letta come difforme dalla pattuizione iniziale, con le conseguenze previste dall'art. 32 TUR, ultimo periodo.

Qualcuno ha esperienze in merito da poter condividere ?

**R.1.** Io ne ho fatte diverse, la dichiarazione di nomina nel rogito definitivo però non è stata mai letta come cessione del contratto....

**R.2.** Idem per me, ne ho fatte diverse mai lette come cessione di contratto ...

**R.3.** Anche da parte mia la stessa esperienza.

**R.4.** Da noi chiedono 200 euro. Fatto più volte.

**R.5.** Idem. Paghi ovviamente euro 200 di imposta fissa.

### 3.6. ATTO PLURIMO – VENDITE TERRENI

**D.** Se Tizio acquista, con lo stesso atto, una serie di terreni, tutti agricoli con le agevolazioni PPC, meno uno, in zona non agricola, su quest'ultimo scatta l'imposta minima di euro 1000 (in aggiunta a quelle dovute per la PPC)?

Lo chiedo perché, in particolare, le vendite PPC nello stesso atto sono due, e, se scattasse anche l'imposta minima di euro 1000 sul terreno non agricolo, tanto varrebbe stipulare senza richiesta di agevolazioni, con applicazione di soli 1.200 euro di imposte complessive per le due vendite "ordinarie".

**R.** Solo quella avente ad oggetto terreni NON agricoli è cessione soggetta all'imposta di registro di cui all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico di cui al decreto del presidente della repubblica 26 aprile 1986 n. 131, nel testo sostituito dall'articolo 10 comma 3 del d.lgs. 14 marzo 2011 n. 23, poi ancora sostituito dall'articolo 26 comma 1 del decreto legge 12 settembre 2013 n. 104, convertito con



legge 8 novembre 2013 n. 128, ed infine integrato dall'articolo 1 comma 609 della legge 27 dicembre 2013 n. 147 (legge di stabilità per il 2014).

Le altre pagano la imposta fissa perché agevolate.

Temo pertanto che non sia applicabile il principio della imposta minima nel tuo caso.

Il che a volte rende meno conveniente richiedere la duplice tassazione.

Anche alla luce delle imposte ipocatastali che saranno anche esse tutte dovute (200 + 200 + 50 +50).

Il bollo invece sarebbe non dovuto in ogni caso.

### 3.7. ATTO PLURIMO – PERMUTE

**D.** Il trattamento “di favore” ritenuto applicabile dall’Agenzia Entrate ad un atto plurimo, in caso di più vendite (somma delle imposte effettivamente dovute se superano i 1000 euro, oppure 1000 euro se la somma è inferiore), si può applicare anche ad un atto contenente tre (3) permute?

Sostanzialmente non vedrei differenze di principio, essendo nel mio caso tutte soggette ad ordinarie imposte proporzionali (2% e 9%).

Nelle due permute in cui la base imponibile è costituita dalla cessione “NON prima casa”, le imposte dovute superano ampiamente i 1000 euro; nella permuta tra due “prime case”, invece, la base imponibile darebbe origine a 525 euro di imposta effettiva.

Ritengo di non dover percepire il minimo di 1000 ma proprio e solo i 525 euro.

**R.** Sì, nel presupposto abbastanza certo che la permuta sia un (doppio) trasferimento a titolo oneroso.

### 3.8. VENDITA DI EREDITA’ – PREZZO VALORE

**D.** Presupposto che la parte di prezzo riferita a beni mobili possa essere considerata pari al valore indicato nella dichiarazione di successione, tra il valore catastale degli immobili e la parte di prezzo ad essi imputabile c’è una differenza di circa 30.000 Euro, che porta ad una differenza di imposta di registro di circa 2.700 Euro. Non è molto, ma sarebbe meglio non doverli pagare, ovviamente.

Il dubbio nasce dal fatto che potremmo essere fuori dal famoso perimetro applicativo dell’articolo della Tariffa dedicata al trasferimento di immobili (presupposto



richiamato sempre nei documenti di prassi per delimitare di conseguenza anche il perimetro applicativo del prezzo valore).

**R.** Ai fini dell'imposta di registro, la vendita di eredità si considera disposizione avente ad oggetto beni o diritti per i quali sono previste aliquote diverse, ai sensi dell'art. 23 del TUR.

Pertanto, nel caso di specie, una volta "scomposto" il corrispettivo, al fine di evitare l'applicazione dell'aliquota più elevata, e individuate le aliquote proprie delle varie tipologie di beni, la cessione relativa agli immobili soggiace alla disciplina propria di tali trasferimenti, quindi, a mio avviso, ricorrendone i presupposti, anche all'applicazione del meccanismo del prezzo-valore.

§§§§§§§

§§§§§§§

§§§§§§§

## 4. AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

### 4.1. TRASFERITI ALL'ESTERO PER RAGIONI DI LAVORO

**D.** Devo richiedere in atto agev 1 casa per un acquirente che si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro E Ciò in base al testo introdotto l'anno scorso che per comodità riporto

" che l'immobile sia ubicato ...."se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro e abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno cinque anni, nel comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività al momento del trasferimento

**A)** Il dettato normativo, come formulato, sembra dare rilevanza alla data del trasferimento all'estero, in particolar modo (e non solo) per verificare se l'immobile acquistato si trovi nel comune ove, appunto, l'acquirente risiedeva il giorno in cui si è trasferito all'estero (momento del trasferimento)

Ipotizziamo che a tal fine si abbia riguardo alle risultanze del certificato di residenza storico

**B)** La norma richiede anche che il trasferimento all'estero sia avvenuto per "ragioni di lavoro"

Domanda: come si comprova il **"motivo del trasferimento"** e in particolare che il motivo del trasferimento sono **"le ragioni di lavoro"**?

A prima vista la risposta, sembra essere, l'esibizione del contratto di lavoro

Ora che il contratto di lavoro riporti la stessa data dell'espatrio, quale risultante dal certificato di residenza storico, mi sembra un'ipotesi di scuola. Il contratto di lavoro o avrà una data anteriore o una data successiva a quello dell'espatrio

Esempio

**B/1)** Dal certificato storico risulta che Tizio è espatriato il **21 giugno 2021**. Il contratto di lavoro con ditta estera riporta la data del **21 marzo 2021** (Tizio ha cominciato a lavorare all'estero il 21 marzo ma ha fatto le pratiche amministrative in comune per il trasferimento all'estero 3 mesi dopo) Tizia ha diritto all'agevolazione? **(E' il mio caso)**

**B/2)** Dal certificato storico risulta che Tizio è espatriato il **21 giugno 2021**. Il contratto di lavoro con ditta estera riporta la data del **20 settembre 2021** (Tizio si è trasferito da un cugino all'estero e solo dopo 3 mesi ha firmato il contratto di lavoro)

Va bene???

**B/3)** Dal certificato storico risulta che Tizia è espatriata il **21 giugno 1995**. Ha cominciato a lavorare in Germania e dopo 15 anni, nel 2010, si è sposata, si è licenziata e fa la casalinga

Tizia ha diritto all'agevolazione, ossia può dimostrare di essersi trasferita all'estero nel 1995 per ragioni di lavoro, poco importa che adesso, e da più di 10 anni, non lavora più???

**B/4)** Dal certificato storico risulta che Tizia è espatriata il **21 giugno 1995**. Tizia si è trasferita all'estero perchè si è sposata con un cittadino tedesco. Dopo 5 anni, nel 2000 Tizia ha cominciato a lavorare e lavora tutt'ora in Germania

Tizia ha diritto all'agevolazione, oppure no perchè non si è trasferita all'estero per ragioni di lavoro, ma per sposarsi, e poco importa che poi ha cominciato a lavorare e lavora tutt'ora, perchè non può dire di essersi trasferita all'estero "per ragioni di lavoro"?

**QUINDI:**

**1)** E' sempre necessario indicare la data del trasferimento all'estero anche quando l'abitazione acquistata si trova nel comune di nascita e, pertanto, non è necessario sapere quale fosse il comune di ultima residenza?

Es Tizia, nata a Milano, vi ha vissuto fino all'età di 20 anni, poi si è trasferita a Monza e da Monza si è trasferita in Germania per lavorare - Tizia acquista casa a Milano)

Qui non è necessario sapere che il luogo di ultima residenza è Monza, perchè la casa è acquistata a Milano, luogo di nascita, ed inoltre i 20 anni vissuti a Milano superano ampiamente la soglia dei 5 anni di residenza in Italia.

Però, alla luce di quanto scritto sub B), se per verificare se Tizia si è trasferita all'estero "per ragioni di lavoro" bisogna aver riguardo alla data del trasferimento all'estero per ricollegarlo a un contratto di lavoro, allora comunque la data va indicata assumendo rilevanza oppure no?

Oppure, più semplicisticamente per usufruire dell'agevolazione è necessario/sufficiente che

- l'acquirente abbia vissuto/svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni
- che al momento dell'acquisto risieda e svolga la propria attività lavorativa all'estero
- che l'abitazione sia situata nel comune di nascita oppure in quello di ultima residenza o dove svolgeva l'attività prima di trasferirsi all'estero

a nulla rilevando quanti anni fa è avvenuto il trasferimento, se al momento del trasferimento lavorava o no; o mutatis mutandis se al momento del trasferimento lavorava all'estero se non lavora al momento dell'acquisto; se si è trasferito dall'Italia alla Germania, per poi trasferirsi in Francia ed infine in Svizzera, purchè al momento dell'acquisto lavori all'estero.

**S.** *Circolare 16 febbraio 2024, n. 3/E*

OGGETTO: Principali novità in materia di imposte indirette contenute nella legge 30 dicembre 2023, n. 213 (c.d. “legge di bilancio 2024”), nel decreto- legge 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. “decreto Anticipi”), e nel decreto- legge 13 giugno 2023, n. 69 (c.d. “decreto Salva-infrazioni”).

(...)

3.2. Agevolazione “prima casa” in favore di persone trasferite all’estero per ragioni di lavoro

#### 4.2. UNITA’ IMMOBILIARI UNITE DI FATTO

**D.** In caso di unico appartamento,

per diversi motivi risalenti individuato con due UIU di fatto unite

(i venditori ed attuali proprietari sono tra l’altro gli stessi anche come ditta catastale di entrambe le UIU,

due comproprietari stranieri che hanno rilasciato procura a vendere e non hanno mai proceduto alla fusione dopo il loro acquisto di 20 anni fa),

ferma restando la richiesta di agevolazioni prima casa da parte dell’attuale loro acquirente,

c’è obbligo di procedere a fusione, dopo l’acquisto, per conservare le agevolazioni

(come se si trattasse del classico caso di acquisto contestuale di abitazioni del tutto diverse sebbene contigue)?

**R.** Tuzioristicamente, io evidenzierei in atto l'obbligo di riunificazione nei termini.

Per una serie di ragioni, ma soprattutto perché, se è vero come è vero che una casa unifamiliare può constare di più unità, la presenza di più subalterni è senza dubbio indice di una costruzione - e di un accatastamento - avvenuti in più tempi, con destinazioni catastali probabilmente ed originariamente autonome.

#### 4.3. AGEVOLAZIONI PER SUCCESSIONE – PREPOSSIDENZA CASA ACQUISTATA CON LE AGEVOLAZIONI A TITOLO ONEROSO

**D.** Tizio eredita dal padre a maggio 2023 un appartamento. Tizio è già proprietario di altro appartamento acquistato con agevolazioni 1 casa.

Tizio vuole chiedere agevolazioni 1 casa in sede di denuncia di successione per l'appartamento ereditato.

Considerato che la normativa sull'impegno a cedere la 1 casa preposseduta si applica anche in sede di successione e donazione (vd risposta interpello 123 2018) e che in sede di denuncia di successione occorre aver riguardo alla situazione esistente al momento del decesso, mi chiedo come vada gestito, almeno a livello formale, il caso in cui Tizio, proprietario al momento del decesso di appartamento acquistato con agev 1 casa, lo abbia venduto dopo la data di apertura della successione ma prima della data di presentazione della denuncia di successione.

Gli spettano comunque agev 1 casa? Nella richiesta di agev allegata alla denuncia di successione basta la dichiarazione generica di non essere proprietario di altra casa di abitazione acquistata con agev (dichiarazione in sé e per sé imprecisa se riferita alla data del decesso) o bisogna specificare che era proprietario di altra casa alla data del decesso ma di averla venduta in data ecc ecc? E' evidente che non si può parlare di impegno a cedere se la cessione ha già avuto luogo ....

**R.1.** Ma siamo così sicuri che la data di riferimento sia quella del decesso?

Qui stiamo parlando non tanto del presupposto impositivo (la morte), quanto di circostanze di fatto che incidono sull'applicazione dell'imposta, che mi pare debbano logicamente riferirsi al momento della presentazione della dichiarazione di successione (= richiesta delle agevolazioni).

Se io avessi acquistato dopo il decesso ma prima della dichiarazione di successione un altro immobile nello stesso Comune, non credo che mi spetterebbero le agevolazioni.

**R.2.** Per quanto riguarda la prima casa, l'art. 69, co. 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, dispone:

" 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 ..."

Secondo l'AE, con la Circolare n. 44 del 7 maggio 2001:" La volontà di usufruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva ... 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).

In ottica fiscale, come si dice in questi casi, il momento del trasferimento coincide pertanto con l'apertura della successione.

In tal senso si era espressa a suo tempo anche la *DRE Emilia Romagna con Nota 12.1.2004, Prot. n. 804*:

"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."

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.

Tanto trova conferma anche nel QUADRO EH della Dichiarazione di Successione, proprio con riferimento al caso prospettato:

"d) di essere titolare sul tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni sull'acquisto della prima casa e di impegnarmi al trasferimento della stessa **entro un anno dal decesso**; "

Pertanto ritengo che tale dichiarazione possa essere validamente resa anche nel caso in cui l'immobile preposseduto sia stato alienato prima della presentazione della dichiarazione di successione.

**R.3.** Invero il mio dubbio era soprattutto di carattere formale. Mi sembra "strano", laddove l'abitazione preposseduta sia ceduta dopo l'apertura della successione ma

prima della presentazione della denuncia, allegare una dichiarazione con cui Tizio si impegna a cedere un'abitazione già ceduta... Mi chiedevo se era possibile presentare una dichiarazione con cui Tizio attesta che alla data del decesso era proprietario di un immobile acquistato con agevol. 1 casa con atto ... e che lo stesso immobile è stato ceduto con atto in data .. senza menzionare alcun impegno a cedere... Oppure se il formalismo impone comunque di dichiarare di essere proprietario dell'immobile e di impegnarsi a cederlo entro 1 anno.

#### 4.4. ALIENAZIONE NEL QUINQUENNIO DI USUFRUTTO A SEGUITO RIUNIONE ALLA NUDA PROPRIETÀ

**D.** Tizio un po' di anni fa acquista la nuda proprietà di una casa, senza richiedere agevolazioni "prima casa".

A dicembre 2023 riceve in donazione l'usufrutto della stessa casa, richiedendo però, questa volta, le agevolazioni "prima casa".

Ora Tizio, divenuto proprietario esclusivo per riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, intende donare alla figlia la nuda proprietà della stessa casa, riservandosi l'usufrutto.

Secondo voi, Tizio decade dalle richieste agevolazioni ?

A me sembrerebbe sostenibile che non donando ora Tizio il diritto (di usufrutto) che ha acquistato con le agevolazioni, non decade dalle stesse.

**R.1.** Però l'usufrutto che Tizio si riserva (parametrato alla sua vita) non è lo stesso che ha ricevuto in donazione (parametrato alla vita del donante), quindi mi sembra difficile evitare la decadenza.

Spero comunque che mi sfugga qualche documento di prassi di diverso avviso.

**R.2.** La eventuale decadenza sarebbe totale?

**R.3.** Ammessa (e non concessa!) la ipotetica decadenza sarebbe comunque relativa all'imposta dovuta sul diritto di usufrutto acquistato con i benefici.

#### 4.5. ALIENAZIONE NEL QUINQUENNIO DI C/2 – RAVVEDIMENTO OPEROSO

**D.1.** In caso di vendita infraquinquennale di C/2 acquistato con i benefici 1 casa è possibile avvalersi della “definizione agevolata” evitando di pagare la sanzione?

**R.1.** Penso proprio di sì. Non ricordo limitazioni alle sole abitazioni.

**D.2.** Il mio dubbio nasce dal fatto che nella circolare 112E era previsto il caso di chi avesse venduto l'abitazione e quindi fosse tenuto a riacquistare entro 12 mesi per evitare decadenza. Nel caso di vendita di C/2 non mi sembra si possa evitare la decadenza riacquistando entro 1 anno, e quindi si tratti di decadenza "istantanea"

C'e' spazio allora per evitare la sanzione visto che non si può dichiarare di non esser riusciti ad acquistare entro 12 mesi?

**R.2.** L'AE affronta la questione relativamente a tre diverse ipotesi di decadenza:

1. con la Risoluzione n.105/2011 - mancato assolvimento dell'obbligo di stabilire la residenza nei 18 mesi -;
2. con la Risoluzione n.112/2012 - alienazione nel quinquennio e mancato riacquisto entro l'anno;
3. con la Circolare n. 27/2016 - mancato assolvimento dell'obbligo di alienazione della casa preposseduta in relazione alla fattispecie di acquisto agevolato di cui al comma 4-bis della Nota II-bis).

I principi che se ne traggono, riassunti nella Circolare n. 27/2016, di cui allego il relativo paragrafo 3.1., sono i seguenti:

A. in pendenza dei termini, la sanzione è evitata se il contribuente comunica all'AE che non intende o non può assolvere gli impegni assunti;

B. scaduti i termini e verificatasi la decadenza, il contribuente, ricorrendone le condizioni, può far ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, corrispondendo la sanzione in misura ridotta.

A ben vedere nel caso di cui al punto 2. non vi è alcun obbligo assunto dal contribuente in sede di acquisto, verificandosi la decadenza per effetto dell'alienazione nel quinquennio dell'immobile agevolato, come disposto dal co. 4 della Nota II-bis).

A meno di non ritenere "implicito" negli acquisti di immobili e relative pertinenze che fruiscono dei benefici "prima casa", l'impegno a non procedere alla loro alienazione prima del decorso del termine di cinque anni.

Ma se così è, il principio di cui sopra sub A. dovrebbe valere in relazione a qualsiasi ipotesi di decadenza dai benefici, senza che la sua applicazione risulti condizionata dalla preesistenza di obblighi formalmente assunti dal contribuente in sede di acquisto agevolato.



Ferma restando, in ogni caso, l'applicazione del principio di cui sub B. , ricorrendo le condizioni di cui all'art. 13, D.lgs. n. 472/1997.

**R.2.1.** Se si vuole trovare un elemento comune alle 3 ipotesi è che dopo l'atto vi è un periodo temporale in cui potrebbe accadere "qualcosa" tale da escludere la decadenza (trasferimento residenza – acquisto – cessione), che invece non c'è nel caso di vendita infraquinquennale del C/2.

Penso che sia più corretto escludere la possibilità di evitare la sanzione e che resti solo la possibilità di ridurre la sanzione stessa (B ravvedimento operoso).

**R.2.2.** Penso anche io che sia così.

#### 4.6. PERMUTA NEL QUINQUENNIO DI AUTORIMESSA

**D.** Tizio nel 2021 acquista abitazione e autorimessa pertinenziale con le agevolazioni "prima casa"; adesso vuole permutare la sua autorimessa con quella del vicino, molto più spaziosa.

Incorrerebbe nella decadenza perché questo programmato riacquisto (anche se con richiesta delle agevolazioni "prima casa") non integrerebbe il riacquisto "di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".. o sbaglio?

**R.1.** Io sarei dell'idea che comunque con la permuta non si decada.

**R.2.** Io penso che la permuta equivalga ad una vendita (tra l'altro il nuovo box, più grande, potrebbe avere una rendita diversa e l'alienazione del vecchio box influire dunque anche sulle imposte già versate, a meno che non si sia sotto il minimo), per cui ho qualche dubbio sulla mancata decadenza, a meno che non vi sia qualche precedente fiscale che non ricordo.

**R.3.** Credo, diciamo spero, che, prima o poi, normativamente o giurisprudenzialmente, si decideranno a trattare le pertinenze di prima casa allo stesso modo della prima casa.

**R.4.** L'alienazione a qualsiasi titolo dovrebbe comportare decadenza come specificato nella Circolare 18/e del 2013.

**R.5.** Temo anch'io che la permuta non eviti la decadenza. Per una situazione simile vd la posizione agenzia entrate in caso di permuta di terreno che abbia usufruito delle agevolazioni agrarie che si ritiene comporti la decadenza.

**S.** *Risposta di FiscoOggi sulla base della Risoluzione n. 30/2008.*

**Agevolazione prima casa: permuta box – 23 Febbraio 2016**

*“Ho intenzione di permutare con il mio vicino di casa i nostri box auto, con conguaglio a mio favore. Il mio l’ho acquistato da meno di cinque anni, con l’agevolazione prima casa. Perdo il beneficio con questa operazione?”*

risponde **Gianfranco Mingione**

“Non opera la decadenza dal beneficio prima casa qualora, entro un anno dall’alienazione infraquinquennale di un immobile, si proceda ad acquistarne un altro da adibire a propria abitazione principale (comma 4 della nota II-bis, articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Tur). L’ipotesi di vendita e di riacquisto di un bene diverso dalla casa da destinare ad abitazione principale non soddisfa, però, le condizioni poste dalla norma per la conferma dell’agevolazione prima casa (risoluzione 30/E del 2008). Pertanto, in caso di cessione di un box auto prima del decorso del quinquennio, è prevista la decadenza dell’agevolazione fruita. Sarà quindi dovuto il pagamento della differenza tra le imposte pagate in forza delle agevolazioni e quelle che sarebbero state dovute in loro assenza. Si dovrà, inoltre, corrispondere una sanzione pari al 30% su tale differenza, nonché gli interessi legali.”

#### **4.7. PREPOSSIDENZA IN ALTRO COMUNE DI ALLOGGIO ACQUISTATO CON LE AGEVOLAZIONI DI CUI ALL’ART. 32 D.P.R. N. 601/1973.**

**D.** Chiedo il vostro parere sulla possibilità di usufruire delle agevolazioni per acquisto prima casa da parte di soggetto che aveva acquistato dall’ATC (in Comune diverso), usufruendo delle agevolazioni previste dall’art. 32 comma 2 del D.P.R. 601/1973.

In sostanza l’immobile di cui è proprietario (che potrebbe vendere entro un anno) è ubicato in Comune diverso da quello dove intende acquistare, ed è stato acquistato NON usufruendo delle agevolazioni “Prima Casa”.

**R.** Considerato che l’immobile da acquistare è ubicato in Comune diverso, il soggetto può fruire delle agevolazioni "prima casa", senza l’obbligo di procedere entro l’anno all’alienazione della casa preposseduta, in quanto questa acquistata senza fruire delle agevolazioni previste dalla Nota II-bis) all’art. 1, Tariffa Parte Prima, T.U.R., ovvero con quelle delle norme previgenti ivi elencate.

#### **4.8. ALIENAZIONE NEL QUINQUENNIO DI CASA AGEVOLATA A TITOLO ONEROSO PRECEDUTA DA ACQUISTO DI CASA NON AGEVOLATA DESTINATA AD ABITAZIONE PRINCIPALE**

**D.** Nel 2020 Tizio acquista “prima casa”.

Nel 2023 Tizio acquista una nuova casa, dove intende stabilire la propria abitazione principale, senza chiedere le agevolazioni, in quanto a quel tempo pensava di non volere vendere la precedente abitazione.

Nel 2024 Tizio ha cambiato idea e mette in vendita, prima dei cinque anni, la “prima casa” del 2020.

Mi sembra di ricordare, anche in base a un precedente scambio in lista, che a seguito della modificata sequenza temporale alienazione/riacquisto dopo la novella del 2016, “il riacquisto che evita la decadenza può essere fatto anche prima di aver alienato la casa agevolata preposseduta”, purché naturalmente la casa “riacquistata” prima della vendita infra quinquennale della prima casa sia adibita ad abitazione principale.

Premesso che sono assolutamente d’accordo con tale lettura (e già mi è capitato senza successivi recuperi), il mio dubbio nella presente fattispecie nasce dal fatto che nel “riacquisto anticipato” del 2023 Tizio non aveva chiesto le agevolazioni (con contestuale obbligo ad alienare entro un anno ecc.).

A mio parere, per evitare la decadenza, è necessario e sufficiente che Tizio abbia riacquistato (anche prima della vendita, come nel mio caso) un’altra casa che venga effettivamente adibita ad abitazione principale, anche senza richiesta di agevolazioni; cioè, secondo me, Tizio non decade.

**R.** Le disposizioni relative alla decadenza dalle agevolazioni "prima casa", di cui ai commi 4 e 4-bis, della Nota II-bis), non si applicano:

1. ai sensi del comma 4, a condizione che il contribuente, entro un anno dall'alienazione nel quinquennio dell'immobile acquistato con le agevolazioni proceda all'acquisto, con o senza benefici, di altro immobile da adibire a propria abitazione principale;

2. ai sensi del comma 4-bis , a condizione che il contribuente alieni la casa preposseduta entro un anno dalla data dell’atto di acquisto della nuova casa agevolata.

Conseguentemente, mi sembra che il caso prospettato non rientri in nessuna delle due fattispecie disciplinate dalle norme di cui sopra.

Non rientra nel comma 4, poichè l'acquisto dell' altro immobile, da adibire a propria abitazione principale, è stato effettuato prima dell'alienazione nel quinquennio della casa agevolata.

Non rientra nel comma 4-bis, poiché l'acquisto che precede l'alienazione della casa agevolata preposseduta è stato effettuato senza fruire dei benefici.

Pertanto, escludendo che il meccanismo decadenziale di cui al comma 4, possa essere disattivato da un acquisto che precede l'alienazione, l'unico modo per evitare la decadenza, potrebbe essere quello di ricondurre la fattispecie nel perimetro applicativo del comma 4-bis, mediante il ricorso a un atto integrativo dell'atto di

acquisto del 2023, con richiesta dei benefici "prima casa" e impegno ad alienare la casa agevolata preposseduta:

- entro un anno dal nuovo acquisto, se questo effettuato dopo il 30 ottobre 2023;
- entro un anno dal 31 ottobre 2023 - stante l'ultima sospensione di termini - se il nuovo acquisto effettuato prima di tale data.

Fermo restando, per i connessi profili decadenziali di cui al comma 4, trattandosi di alienazione nel quinquennio della casa agevolata preposseduta, l'obbligo per il contribuente di destinare la nuova casa agevolata a propria abitazione principale.

#### 4.9. ALIENAZIONE NEL QUINQUENNIO DI CASA AGEVOLATA PER SUCCESSIONE PRECEDUTA DA ACQUISTO DI CASA AGEVOLATA A TITOLO ONEROSO DESTINATA AD ABITAZIONE PRINCIPALE

**D.** Tizio eredita insieme ad altri 2 soggetti casa 1 chiedendo agevolazioni 1 casa -

Tizio acquista nello stesso comune 1/1 casa 2 chiedendo agevo 1 casa (e quindi senza impegno a vendere l'immobile ereditato in quanto non ostativo all'agev. a titolo oneroso) - Tizio e gli altri 2 eredi vendono casa 1 prima che siano passati 5 anni dall'apertura della successione ma prima che siano trascorsi 12 mesi dall'acquisto della casa 1 da parte di Tizio

Tizio decade?

**R.** In generale, per quanto attiene al meccanismo agevolato di cui al comma 4-bis, è notorio che l'AE ritiene necessario che nell'atto di acquisto il contribuente si impegni ad alienare entro un anno la casa agevolata preposseduta, nonostante manchi una espressa previsione di legge in tal senso.

Tuttavia, qualora tale dichiarazione d'intenti manchi, sotto il profilo pratico può accadere, è già accaduto, che l'AE consideri mendace la dichiarazione di avvalersi dei benefici e commini la decadenza. Era accaduto anche che in una ipotesi del genere il contribuente facesse ricorso e il giudice di prime cure gli desse ragione, considerando, pur in mancanza di impegno assunto nell'atto di acquisto della nuova casa, che l'alienazione della casa preposseduta effettuata entro un anno dal nuovo acquisto ricadesse nella logica del "comportamento concludente". (Cfr. CTP Milano n. 200/15/2021)

Con specifico riferimento al quesito in oggetto, va ricordato che la comproprietà di altra casa (nello stesso Comune) o la proprietà di altra casa (in diverso Comune)

acquistate con i benefici per successione, in quanto acquistate senza fruire dei benefici “prima casa” di cui alle norme elencate nella lettera c) della Nota II-bis), non sono di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni rispetto all'acquisto di altre case ubicate, rispettivamente, nello stesso o in altro Comune.

Tuttavia, nel caso in cui la comproprietà o la proprietà delle case prepossedute vengano alienate nel quinquennio e non sia stata creata una relazione tra acquisto e alienazione mediante il ricorso al meccanismo agevolato di cui al comma 4-bis., si attiva il meccanismo decadenziale di cui al co. 4, della Nota II-bis), non essendo sufficiente che il contribuente abbia destinato la nuova casa acquistata a propria abitazione principale.

Quanto sopra argomentando anche dalla la *Risposta a Interpello n. 551\_25.08.2021*: "In relazione al secondo quesito, riguardante la decadenza e le sanzioni previste dal comma 4, art. 1 Nota II-bis per il caso in cui l'abitazione acquistata con le agevolazioni 'prima casa' venga venduta prima del decorso dei cinque anni dall'acquisto agevolato in sede successoria, si ritiene che l'istante non decada da quest'ultima agevolazione, in quanto tale ipotesi di decadenza è disciplinata dal citato comma 4. Diversamente, il contribuente applica nel caso in esame il comma 4-bis dell'articolo 1 Nota II-bis del TUR, che non prevede la descritta ipotesi di decadenza. In conclusione l'istante può usufruire delle agevolazioni 'prima casa' per l'acquisto a titolo oneroso dell'immobile, senza incorrere in decadenze e sanzioni, a condizione che alieni l'immobile pervenutogli per successione dal padre entro un anno dalla suddetta compravendita e il nuovo immobile sia adibito a propria abitazione principale."

Pertanto, mentre nel caso di sostituzione di casa acquistata con le agevolazioni da più di cinque anni, il contribuente evita la decadenza alla sola condizione che la stessa venga alienata entro un anno dall'acquisto della nuova casa agevolata, invece nel caso di sostituzione di casa acquistata con le agevolazioni da meno di cinque anni, il contribuente evita le due decadenze (quella relativa al nuovo acquisto e quella relativa al primo acquisto) qualora alieni entro l'anno la casa preposseduta e destini la nuova casa a propria abitazione principale.

#### 4.10. ACQUISTO IMMOBILE DI CATEGORIA CATASTALE F/4

**S.** *Interpello n. 915–95/2024 AE Direzione Regionale Abruzzo*

“(...) Pertanto, è possibile concludere che l'agevolazione in esame può essere fruita anche per l'acquisto di un immobile iscritto alla categoria catastale provvisoria F/4, sempreché sussistano tutti gli altri presupposti indicati dalla nota II bis) posta in calce al citato articolo 1 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, tra cui la riconducibilità del fabbricato, al termine dei lavori, in una categoria catastale di tipo residenziale diversa dalle categorie A/1, A/8, e A/9.

In considerazione dei sopra indicati chiarimenti, si ritiene che le agevolazioni previste per l'acquisto della "prima casa" possano essere riconosciute anche nel caso in cui si proceda all'acquisto di un immobile che non abbia natura abitativa al momento della stipula del contratto ma che a tale data risulti in fase di trasformazione o per il quale risultino comunque già formalizzati i provvedimenti edilizi volti alla trasformazione dell'immobile in abitazione classificabile nella categorie catastali da A/2 ad A/7.

A tale proposito, si rappresenta che, al momento della stipula dell'atto, l'acquirente dovrà dichiarare la propria intenzione di procedere al relativo conseguente accatastamento, all'esito della trasformazione dell'immobile oggetto dell'acquisto in un'unità immobiliare abitativa rientrante fra quelle classificate nelle categorie catastali per le quali, ricorrendone i presupposti, è prevista l'applicazione dell'agevolazione "prima casa".

Va da sé che, comunque, l'appuramento sia della circostanza che, al momento dell'acquisto, l'immobile oggetto dello stesso sia in fase di trasformazione (da non abitativo ad abitativo), che dell'effettivo accatastamento dell'unità immobiliare risultante dalla ristrutturazione in categorie catastali abitative diverse da A/1, A/8 e A/9, al fine di una eventuale revoca dell'agevolazione, costituisce una questione di fatto, che esula dall'ambito di applicazione dell'interpello, per la quale rimane integro il potere di accertamento dell'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria territorialmente competente. Quanto al termine entro il quale devono essere ultimati i lavori dell'immobile acquistato, e al termine a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per esercitare il potere di accertamento, si rinvia invece ai chiarimenti resi dalla circolare n. 38 del 2005, al paragrafo 5.1.”

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§

## 5. IMPOSTA DI BOLLO

### 5.1. BOLLO COPIE INFORMATICHE

**D.** Come si paga il bollo nelle copie telematiche?

Con F24?

Come si compila/ Cosa va indicato?

Inoltre nella risposta ad interpello n. 170/2022 sembra si paghino Euro 16 indipendentemente dal numero di pagine.

*S. Agenzia delle Entrate – Consulenza giuridica n. 954-48/2016*

“ (...) Qualora, come nel caso di specie, il documento è formato con modalità informatiche è possibile assolvere l'imposta di bollo indicando sugli atti o documenti informatici, in funzione surrogatoria dell'apposizione del contrassegno, il numero identificativo del contrassegno stesso.

Al fine di comprovare l'assolvimento dell'imposta di bollo, il notaio potrà indicare nel documento informatico il codice numerico composto da 14 cifre rilevabili dal contrassegno telematico rilasciato dall'intermediario.

Sarà cura del pubblico ufficiale conservare il contrassegno utilizzato entro il termine di decadenza triennale previsto per l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria ( articolo 37 del DPR n 642 del 1972). (...)”

§§§§§§

§§§§§§

§§§§§§

## 6. IMPOSTA SULLE PLUSVALENZE

### 6.1. COSTI INERENTI – IMPOSTA COMPLEMENTARE

**D.** Tizio nel 2010 acquista un terreno edificabile per il prezzo di euro 20.000,00 (ah ...Tizio non ha nessuna intenzione di far redigere perizia per affrancamento).

Nel 2013 l'Agenzia delle Entrate, a seguito di un accertato di maggior valore (euro 30.000,00), riscuote le relative maggiori imposte.

Ora, partendo dal principio, che mi sembra consolidato, salvo smentita dei Maestri di questa nostra bella lista, che ai fini del calcolo delle imposte dirette sulla plusvalenza, il valore iniziale sia comunque quello dichiarato nell'atto, pari al prezzo effettivamente riscosso, e non il valore successivamente accertato dalla AE (ai fini delle imposte indirette), secondo voi il suddetto valore iniziale può essere maggiorato delle imposte complementari corrisposte a seguito dell'accertamento?

Se seguo il ragionamento fatto per individuare il valore iniziale, ho qualche dubbio...

**R.1.** Se lo scopo della tassazione è quello di considerare reddito imponibile l'incremento di valore tra l'acquisto e l'alienazione, e se in tale prospettiva devono essere aggiunte al valore iniziale le spese sostenute dal proprietario/venditore dalle quali deriva una parte di tale incremento, non mi pare che possano essere aggiunte anche le imposte complementari di cui parli, perché da esse non deriva alcun incremento di valore.

D'altra parte però è pacifico che siano da aggiungere al valore iniziale anche le spese sostenute per l'acquisto, comprese le imposte. E tra queste ultime dovrebbero rientrare anche le complementari, sebbene pagate in tempo successivo.

Se Tizio avesse indicato da subito un prezzo di 30.000, le imposte pagate si sarebbero tranquillamente aggiunte al valore iniziale per determinare la plusvalenza, e non dovrebbe incidere in alcun modo la circostanza che vi sia stato uno slittamento dei tempi.

Non so indovinare quali considerazioni l'AE farebbe prevalere, ma le ultime mi convincono di più.

**R.2.** Le considerazioni di cui sopra in ordine alla possibilità di aggiungere anche l'imposta complementare mi paiono sensate e sostenibili.



**S.** Si segnalano le istruzioni dell'AE per la compilazione del modello relativo ai costi inerenti.

“Si fa presente che, ai sensi dell’art. 68, comma 2, del TUIR anche i costi inerenti l’acquisto di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria possono essere rivalutati in base alla variazione dell’indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati (cfr circ. n. 6/E del 13 febbraio 2006).

Pertanto, nei righi da FT4 a FT7 va indicato l'ammontare dei costi inerenti comprensivo dell'eventuale rivalutazione ISTAT, con riferimento alla quota o al diritto ceduto.

Rigo FT4 indicare l'ammontare degli oneri fiscali (imposta di registro o IVA, imposte ipotecarie e catastali, ecc.) sostenuti in relazione all'acquisto dell'immobile oggetto di cessione.

Rigo FT5 indicare l'ammontare della parcella corrisposta al notaio per l'acquisto dell'immobile oggetto di cessione.

Rigo FT6 indicare l'ammontare delle spese incrementative del valore dell'immobile sostenute in relazione al bene oggetto di cessione.

Rigo FT7 indicare gli eventuali ulteriori costi inerenti non compresi nei righi precedenti.

Rigo FT8 indicare la somma dei costi sostenuti, inerenti l'immobile ceduto, indicati nei rigi da FT4 a FT7.

Rigo FT9 indicare l'ammontare della plusvalenza, determinata ai sensi dell'art. 68 del TUIR, diminuendo il corrispettivo spettante per la vendita (rigo FT2) del prezzo di acquisto o del costo di costruzione dell'immobile ceduto (rigo FT3), aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo (rigo FT8)."

[illegible]

**AA. VV. 30.06.2024**