

- Federnotizie - <http://www.federnotizie.it> -

Le agevolazioni fiscali nei trasferimenti immobiliari

Scritto da *Redazione Federnotizie* il 3 luglio 2017 @ 7:45 | Argomento: Novità tributarie

Raffaele Trabace

Il comma quarto dell'art. 10, D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, disponeva che in relazione agli atti di cui ai commi 1 e 2 (vale a dire agli atti rientranti nell'ambito di applicazione dell'art. 1 della tariffa parte prima del T.U.R.) dovevano considerarsi **soppresse**, salvo alcune eccezioni, tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali.

Varie disposizioni successive, modificative e integrative, da una parte incrementavano in maniera esponenziale il numero delle "eccezioni" e, dall'altro, oltre a ripristinare agevolazioni soppresse, salutavano la nascita di nuovi regimi agevolati, taluni a tempo determinato altri a regime.

Ne è derivato un quadro normativo, tutt'altro che semplificato, com'era nelle intenzioni del legislatore della novella, ad avviso di chi scrive, tra agevolazioni soppresse, agevolazioni salvate, agevolazioni ripescate, agevolazioni ripristinate e agevolazioni aggiunte, un quadro a dir poco "inquietante".

Un contributo decisivo all'opera di "salvataggio" di alcune agevolazioni, ritenute funzionali al mantenimento del sistema, e di interpretazione di norme non sempre coordinate tra loro, è stato dato dall'AE, che, come spesso accade negli ultimi tempi, è chiamata a svolgere una meritoria opera di supplenza per restituire un minimo di coerenza a leggi – come affermava Paolo Grossi nella sua "Prima lezione di diritto" – tecnicamente malfatte, improvvisate, linguisticamente oscure, talvolta incoerenti nel loro stesso tessuto.

§§§§§

1. AGEVOLAZIONI SOPPRESSE

Norma generale

Art. 10, D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 e successive modificazioni, con effetto dal 1° gennaio 2014 sono soppresse le agevolazioni relative agli atti rientranti nel perimetro applicativo di cui all'art. 1 della Tariffa Parte Prima del T.U.R. anche se previste in leggi speciali.

2. AGEVOLAZIONI SALVATE

° "Prima casa"

Atti soggetti a imposta di registro

[Art. 1 e Nota II-bis) all'art. 1, Tariffa Parte Prima, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131; art. 10, comma 3, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23]

Registro: 2%; Ipotecaria: fissa 50; Catastale: fissa 50

Atti soggetti a IVA

[N. 21), Tabella A, Parte II, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; Note all'art.1 Tariffa, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 e art. 10 D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347]

Iva: 4%; Ipotecaria fissa 200; Catastale: fissa 200

◦ "PPC"

[Art. 2, comma 4-bis, decreto legge 30 dicembre 2009, n. 194, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25]

Registro: fissa 200; Ipotecaria: fissa 200; Catastale 1%

3. AGEVOLAZIONI RIPESCAITE

◦ **Mediazione civile e commerciale**

[Art. 17, d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28]

Esenzione da imposte e tasse fino a Euro 50.000

Rimane aperta la questione delle imposte ipotecaria e catastale!!

◦ **Conciliazione giudiziale**

[Art. 9, comma 9, legge 23 dicembre 1999, n. 488 (Finanziaria 2000)]

Esenti dall'imposta di registro i processi verbali di conciliazione di valore non superiore a lire 100 milioni (euro 51.645,69)

◦ **Procedimenti in materia di separazione e divorzio**

[Art. 19, legge 6 marzo 1987, n. 74 – Sentenza Corte Costituzionale 10 maggio 1999, n. 154, estende la disposizione "a tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di separazione personale dei coniugi."]

Esenzione da imposte e tasse

4. AGEVOLAZIONI RIPRISTINATE

◦ **Agevolazioni per i piani di insediamento produttivo e per l'edilizia economico popolare (art. 32 , d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601)**

[Agevolazioni ripristinate ad opera dell'art. 20, comma 4-ter, D.L. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla L. 11 novembre 2014, n. 164]

Ivi comprese le cd trasformazioni del diritto di superficie in proprietà

Registro: fissa 200; Ipotecaria: esente; Catastale: esente

◦ **Agevolazioni per i trasferimenti posti in essere nell'ambito delle convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione e per gli atti di obbligo (legge 27 gennaio 1977, n. 10)**

[Agevolazioni ripristinate ad opera dell'art. 20, comma 4-ter, D.L. 12 settembre 2014, n. 133, convertito con modificazioni dalla L. 11 novembre 2014, n. 164.]

Registro: fissa 200; Ipotecaria: fissa 200

5. AGEVOLAZIONI ATTI A TITOLO GRATUITO

° **non interessate dalle norme soppressive**

Sono disciplinate dal D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346

Art. 1 – L'imposta non si applica:

- alla donazione remuneratoria.
- alla donazione di modico valore,
- alle liberalità collegate a trasferimenti di immobili o aziende soggetti a imposta di Registro proporzionale o a IVA.

Art. 3 – Trasferimenti non soggetti all'imposta.

Trasferimenti :

- ° a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei Comuni,
- ° a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute,
- ° a favore di movimenti e partiti politici.

Trasferimenti:

° effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui all'art. 768-bis e seguenti del Codice civile a favore dei discendenti e del coniuge di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni:

– limitatamente alle partecipazioni mediante le quali sia acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'art. 2359, co. 1°, n. 1) cod.civ.;

– a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Art. 12 – Beni non compresi nell'attivo ereditario.

Non concorrono a formare l'attivo ereditario:(...)

g) i beni culturali di cui all'art. 13, alle condizioni ivi stabilite;

h) i titoli del debito pubblico, fra i quali si intendono compresi i buoni ordinari del tesoro e i certificati di credito del tesoro;

i) gli altri titoli di Stato, garantiti dallo Stato o equiparati, nonché ogni altro bene o diritto, dichiarati esenti dall'imposta da norme di legge.

6. AGEVOLAZIONI ATTI SOGGETTI A IVA

° **Non interessate dalle norme soppressive**

Gli atti relativi a cessioni di beni soggette a IVA, non rientrano nell'art. 1 della Tariffa Parte Prima, ma nell'art. 40 del TUR, e sono soggetti all'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di Euro 200.

E' necessario tuttavia distinguere:

tra

◦ immobili strumentali per natura le cui cessioni si considerano in ogni caso soggette a Iva (siano esse imponibili oppure esenti) e pertanto soggette all'imposta di registro in misura fissa

e

◦ immobili a destinazioni abitativa le cui cessioni si considerano soggette a IVA soltanto nel caso in cui siano imponibili le cessioni esenti da Iva sono soggette all'imposta di registro in misura proporzionale.

I regimi agevolati sono tuttora applicabili agli atti "soggetti a IVA".

Si considerano soppressi per gli atti "non soggetti a IVA", in quanto rientranti nell'art. 1 della Tariffa Parte Prima del TUR.

7. AGEVOLAZIONI AGGIUNTE

A tempo determinato:

◦ assegnazioni a soci – scad. 30.09.2017

Registro: 1/2; Ipotecaria: fissa 50 o 200; Catastale: fissa 50 o 200

◦ trasformazioni in società semplice – scad. 30.9.2017

[Le agevolazioni riguardano l'imposizione diretta]

Per le imposte indirette si applica il regime ordinario:

Registro: fissa 200; Ipotecaria: fissa 200; Catastale: fissa 200

◦ leasing abitativo – scad. 31 dicembre 2020

Registro 1,5%; Ipotecaria: fissa 50; Catastale: fissa 50

◦ Estromissioni impresa individuale: scad. 31 maggio 2017

◦ Detrazione Iva 50% classe A e B: scad. 31 dicembre 2017

◦ Rivalutazione terreni e partecipazioni: proroga: 30.6.2017

◦ Agevolazioni vendite giudiziarie: scad. 30 giugno 2017

Registro: fissa; Ipotecaria: fissa; Catastale: fissa

8. AGEVOLAZIONI AGGIUNTE

A regime:

◦ Agevolazioni PPC

[Art. 1, comma 907, legge 28 dicembre, n. 208 (legge di stabilità 2016)]

Estensione al coniuge e ai parenti in linea retta già proprietari di terreni agricoli e conviventi di soggetti aventi i requisiti per la PPC

Registro: fissa 200; Ipotecaria: fissa 200; Catastale: 1%

◦ Agevolazioni terreni montani

[Art. 9, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601]

Registro: fissa 200; Ipotecaria: fissa 200; Catastale: esente

° Agevolazioni "dopo di noi"

[Art. 6, legge 22 giugno 2016, n. 112]

I beni e i diritti conferiti:

in trust

ovvero

gravati da vincoli di destinazione di cui all'art. 2645-ter c.c.

ovvero

destinati a fondi speciali di cui al comma 3 dell'art.1,

istituiti in favore delle persone con disabilità grave come definita dall'art. 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, accertata con le modalità di cui all'art. 4 della medesima legge:

sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni

Ai trasferimenti di beni e di diritti in favore dei:

trust

ovvero

fondi speciali di cui al comma 3 dell'art. 1

ovvero

vincoli di destinazione di cui all'articolo 2645-ter del codice civile,

istituiti in favore delle persone con disabilità grave come definita dall'art. 3, comma 3, della legge 5 febbraio 1992, n. 104, accertata con le modalità di cui all'articolo 4 della medesima legge,

imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa

N.B.

Per le altre agevolazioni previste da varie disposizioni di legge emanate nel tempo, la soppressione o la vigenza attuale vanno verificate caso per caso.

9. AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA

9.1. RECENTI DECISIONI DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Residenza – Attività lavorativa – Specificazione in atto

In tema di agevolazioni "prima casa",

il contribuente che non ottempera all'obbligo assunto in relazione a un acquisto effettuato in base a decreto di trasferimento del Tribunale, di stabilire la residenza nel comune ove è

ubicato l'immobile entro 18 mesi, non può invocare quale esimente della decadenza comminata dall'Ufficio il fatto di svolgere in tale comune la propria attività, circostanza non dedotta in sede di acquisto.

“Ciò – secondo la Cassazione – in quanto

da un lato la necessità della specifica indicazione dei presupposti dai quali consegue il diritto all'agevolazione discende dai principi generali in tema di dichiarazione fiscale e, segnatamente, dalla generale subordinazione dell'agevolazione alla formulazione da parte del contribuente di specifica ed inequivoca istanza che ha contenuto di dichiarazione non di mera scienza, ma di volontà, in quanto orientata all'esercizio di un diritto soggettivo,

dall'altro lato in quanto la natura provvisoria inizialmente attribuibile al riconoscimento dei benefici in questione implica la necessità che l'amministrazione finanziaria venga posta in condizione di successivamente verificare la sussistenza dei presupposti agevolativi, se ed in quanto questi ultimi siano stati dedotti nell'atto prima della sua sottoposizione a registrazione.” (Cfr. Cassazione Civile Sent. Sez. 5, n. 8440/ 2017).

Sentenza – Momento della richiesta dei benefici

La Cassazione, accogliendo il ricorso dell'AE avverso la decisione della CTR favorevole al contribuente, conferma il seguente principio enunciato con decisione n. 2261 del 2014:

“In tema di agevolazioni tributarie, ed ai fini del godimento dei benefici fiscali connessi all'acquisto della prima casa,

le manifestazioni di volontà prescritte dall'art. 1, nota II bis, della tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131,

vanno rese, qualora il suddetto acquisto sia avvenuto a seguito di sentenza costitutiva ex art. 2932 cod. civ., prima della registrazione di quest'ultima, che costituisce l'atto al quale va riconosciuta efficacia traslativa della proprietà del bene, dovendosi, invece, escludere che le stesse possano effettuarsi in un momento successivo, atteso il carattere necessario della collaborazione del contribuente, che integra un presupposto del beneficio e costituisce una eccezione al principio generale desumibile dall'art. 77 del d.P.R. predetto, secondo cui una agevolazione non richiesta al momento della imposizione non è perduta, potendosi rimediare, nei previsti limiti temporali, alla erroneità di quest'ultima.”

Nella specie,

in relazione a una sentenza di divisione portante il trasferimento di una quota di comproprietà di un appartamento, i giudici di merito avevano ritenuto applicabili i benefici “prima casa” pur in assenza di specifica istanza formulata in sede di registrazione della sentenza, dovendosi ritenere sufficiente la richiesta fatta dal contribuente in sede di ricorso.

(Cfr. Cassazione Civile Ord. Sez. 5, n.9496/2017)

Alienazione nel quinquennio – Riacquisto entro l'anno – Mancata destinazione abitativa –

Decadenza – Termine accertamento

La Cassazione conferma il suo orientamento espresso con le sentenze n. 28880 del 2008 e n. 3783 del 2013, secondo cui: «In tema di agevolazioni tributarie per l'acquisto della "prima casa", ai sensi del comma quarto, ultimo periodo, della nota II bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131,

la relativa decadenza è evitata se il contribuente, pur avendo trasferito l'immobile acquistato con i detti benefici prima del decorso del termine di cinque anni dall'acquisto stesso, entro un anno dall'alienazione ne acquisti un altro, da adibire ad abitazione principale;

ne deriva che il dies a quo della decorrenza del termine triennale di decadenza del potere dell'Ufficio di recuperare l'imposta nella misura ordinaria va individuato nel giorno di scadenza dell'anno successivo all'alienazione, perché solo allo spirare di tale termine senza avere effettuato un nuovo acquisto il contribuente perde, in via definitiva, il diritto all'agevolazione, provvisoriamente goduta sul primo acquisto».

Nella specie il contribuente era decaduto dai benefici fiscali, per non aver destinato ad abitazione principale l'immobile acquistato entro un anno dall'alienazione, effettuata nel quinquennio, dell'immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa".

(Cfr. Cassazione Civile Ord. Sez. 5, n. 9495 /2017)

Caratteristiche di lusso – decadenza

In tema di "prima casa", secondo la Cassazione i presupposti della revoca dell'agevolazione permangono integri anche alla luce dello jus superveniens di cui all'art.10, co. 1°, lett. a), d.lgs. n.23/2011 il quale, nel sostituire il secondo comma dell'art. 1 della Parte Prima Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, ha sancito il superamento del criterio di individuazione dell'immobile di lusso – non ammesso, in quanto tale, al beneficio 'prima casa' – sulla base dei parametri di cui al D.M. LL.PP. 2 agosto 1969.

In forza della disposizione sopravvenuta, precisa la Corte, l'esclusione dalla agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia del bene e dalle sue intrinseche caratteristiche qualitative e di superficie (individuate sulla base del suddetto D.M.), bensì dalla circostanza che la casa di abitazione oggetto di trasferimento sia identificata catastalmente in categoria A1 o A8 o A9.

Pertanto, poiché il nuovo regime si applica ai trasferimenti effettuati successivamente alla modificazione legislativa e, in particolare, successivamente al 1° gennaio 2014, come espressamente disposto dall'art.10, co.,5°, d.lgs. n.23/2011 citato, il trasferimento dedotto in giudizio, in quanto antecedente a questo discrimine temporale, continua ad essere disciplinato in base alla previgente disciplina incentrata sui requisiti di cui al citato D.M. (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 3357/2017).

9.2. NOVITA' DELLA LEGGE DI STABILITA' 2016

Art. 1, comma 55, legge n. 208/2015 (legge di stabilità 2016):

All'articolo 1, nota II-bis), della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è aggiunto, in fine, il seguente comma:

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

La nuova disposizione consente al soggetto titolare di una casa acquistata con le agevolazioni "prima casa" di procedere all'acquisto di un'altra casa agevolata, a condizione che alieni la casa preposseduta entro un anno dalla data dell'atto relativo al nuovo acquisto.

In pratica qualora il contribuente sia titolare soltanto della casa acquistata con i benefici "prima casa" a titolo oneroso, può procedere ad altro acquisto agevolato a titolo oneroso in qualsiasi Comune (anche in quello in cui è ubicata la casa agevolata), a condizione che la casa preposseduta sia alienata entro un anno dalla data dell'atto di acquisto.

Qualora, invece, il contribuente, oltre che della casa agevolata, sia titolare esclusivo o in comunione col coniuge, di altra casa, bisogna distinguere:

- se l'altra casa posseduta è in Comune diverso da quello in cui è sita la casa oggetto di nuovo acquisto: le agevolazioni competono, alla condizione di cui sopra;
- se l'altra casa posseduta, è nello stesso Comune della casa oggetto di nuovo acquisto (che sia lo stesso Comune della casa agevolata o Comune diverso da quello della casa agevolata): le agevolazioni non competono, non ricorrendo la condizione di cui alla lettera b) della Nota II-bis), condizione che risulta derogata dalla nuova disposizione soltanto in relazione alla prepossessione di casa acquistata fruendo delle agevolazioni elencate nella lettera c) della Nota II-bis) citata.

Secondo l'AE le nuove disposizioni inserite nella Nota II-bis) dall'art. 1, comma 55, della Legge di Stabilità 2016, si applicano, oltre che agli acquisti a titolo oneroso soggetti a imposta di registro, anche nei casi in cui l'acquisto del nuovo immobile sia soggetto a IVA oppure sia effettuato per successione o donazione. (Cfr. Circolare 8 aprile 2016, n.12/E, paragr. 2.2 e 2.3).

Sempre secondo l'AE, l'acquisto di una abitazione sita in un Comune nel quale l'acquirente è già titolare di altra abitazione, acquistata senza fruire delle agevolazioni per la 'prima casa', non può beneficiare dell'agevolazione introdotta dall'art. 1, comma 55, della legge di Stabilità 2016, anche se lo stesso acquirente si impegna a vendere l'immobile preposseduto entro un anno dal nuovo acquisto.

La nuova previsione inserita nella Nota II-bis) dell'art.1, Tariffa Parte Prima del T.U.R. consente, infatti, di derogare alle condizioni stabilite dalla citata Nota, soltanto nel caso in cui l'acquirente risulti già proprietario di un immobile acquistato fruendo delle agevolazioni 'prima casa'.

Qualora l'immobile preposseduto sia stato acquistato senza godere delle suddette agevolazioni, il contribuente non potrà acquistare un nuovo immobile agevolato sito nel

medesimo Comune in quanto non verrebbe rispettata la condizione stabilita dalla lettera b) della Nota II-bis) che impone all'acquirente di dichiarare di non possedere, in via esclusiva o in comunione con il coniuge, altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare. (Cfr. Circolare 13 giugno 2016, n. 27/E, paragr. 3.3)

La nuova disposizione prevede inoltre che qualora la casa agevolata posseduta non sia alienata entro un anno dalla data dell'atto relativo al nuovo acquisto, a questo si applica la disciplina sanzionatoria di cui al co. 4° della Nota II-bis) citata.

Secondo l'AE, la data dalla quale decorre il termine per l'esercizio dell'azione accertatrice varia a seconda che la mendacità della dichiarazione, resa nell'atto, che determina la decadenza, si riferisca a situazioni in corso al momento della registrazione [non possidenza di altro immobile nel Comune, novità nel godimento dell'agevolazione (condizione questa derogata dalle norme in commento); possesso della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato: cd. mendacio originario] oppure sia conseguente a fatti o comportamenti successivi [mancato stabilimento della residenza nei 18 mesi dall'acquisto: cd. mendacio sopravvenuto].

Nel primo caso il termine triennale di accertamento, decorre dalla data di registrazione dell'atto, nel secondo caso decorre dalla scadenza del diciottesimo mese. E conseguentemente, in base a tale principio, il termine a quo, con riferimento alla nuova fattispecie decadenziale, decorrerebbe dalla scadenza di un anno dalla data dell'atto relativo al nuovo acquisto agevolato.

9.3. QUESTIONI VECCHIE E NUOVE TRA GIURISPRUDENZA DELLA CASSAZIONE E PRASSI DELL'AE

Acquisto di casa in corso di costruzione in Comune diverso da quello di residenza

Secondo la Cassazione il mancato trasferimento della propria residenza, entro 18 mesi dall'acquisto, nel Comune ove è ubicato l'immobile, comporta la decadenza dai benefici.

Nella specie la Corte, accogliendo il ricorso dell'AE, ritiene che, contrariamente a quanto affermato dalla CTR la circostanza che l'immobile fosse in costruzione all'atto della registrazione della compravendita e che, solo dopo un biennio dall'acquisto, sia stato rilasciato il certificato di abitabilità non rileva ai fini della normativa di cui al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico imposta di registro) che richiede quale condizione per fruire dei benefici fiscali il trasferimento della residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile, e non, così come l'art. 1 della Legge 22 aprile 1982, n. 168, che l'immobile acquistato fosse adibito "a propria abitazione".

La Corte afferma infine che alla luce dei principi enunciati dalle SS.UU. con sentenza n. 1196 del 2000, il termine triennale di decadenza di cui all'art. 76, co. 2°, d.P.R. n. 131/1986, decorrerà in tali casi, non dalla registrazione dell'atto, bensì dal momento in cui l'enunciato proposito di trasferimento della residenza, inizialmente attuabile, sia successivamente rimasto ineseguito od ineseguibile, al più, quindi, dal 18 mese successivo alla registrazione dell'atto. (Cfr. Cass. Civ. Ord. Sez. 6 n. 2527/2014)

Alienazione nel quinquennio e riacquisto a titolo gratuito

La Cassazione conferma che nel caso di alienazione nel quinquennio dell'immobile agevolato, il riacquisto entro l'anno, a titolo gratuito, di altra casa da adibire ad abitazione principale, è idoneo ad evitare la decadenza dai benefici.

Afferma la Corte che il punto n. 4, Nota II bis), Parte Prima della Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, quando stabilisce che per il mantenimento dell'agevolazione si debba procedere "all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale", non dice diversamente, giacché, come noto, "acquisto" è sia quello oneroso che quello gratuito. (Cfr. Cass. Civ. Sent. n. 23219/2015)

L'AE si era già adeguata:

(...) alla luce dei principi affermati più volte di recente dalla giurisprudenza di legittimità, si deve ritenere che in caso di rivendita dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa", il riacquisto a titolo gratuito di altro immobile – entro un anno dall'alienazione – è idoneo ad evitare la decadenza dal beneficio. (Cfr. Risoluzione 11 maggio 2015, n. 49/E)

Residenza

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 oggetto dell'acquisto agevolato ed entro tale termine aveva acquistato un'altra casa in altro Comune, destinandola a propria abitazione principale, la Cassazione ritiene non sussistere le condizioni per considerare il contribuente decaduto dalle agevolazioni sul primo acquisto. (Cfr. Cass. Civ. Sent. n. 20042/2015).

Secondo la Prassi dell'AE, invece, prima di procedere a un nuovo acquisto, a seguito dell'alienazione nel quinquennio della casa agevolata posta in Comune diverso da quello di residenza, il contribuente, per evitare la decadenza, è comunque obbligato a trasferirvi la residenza nei 18 mesi dal primo acquisto.

Residenza familiare

Ai fini della fruizione dei benefici fiscali c.d. "prima casa", il requisito della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile deve essere riferito alla famiglia con la conseguenza che, in caso di comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza anagrafica in tale Comune. (Cfr. Cass. Civ. Sent. n. 16026/2015).

Residenza familiare 2

Tizio e Caia, coniugi in regime di comunione legale dei beni, acquistano una "prima casa" nel Comune Alfa, impegnandosi a trasferire la residenza in detto Comune entro 18 mesi.

Solo Caia trasferisce la residenza nel termine suddetto, per cui l'Ufficio revoca i benefici a Tizio sulla quota di metà da lui acquistata.

Tizio propone ricorso per Cassazione avverso la sentenza della CTR che aveva confermato la decisione della CTP, favorevole all'AE, sostenendo che la CTR è incorsa in errore nel ritenere che l'agevolazione spetti se entrambi i coniugi hanno trasferito la residenza nell'immobile

acquistato, in quanto ciò che rileva è il requisito della residenza della famiglia nel comune in cui è ubicato l'immobile, potendo i coniugi avere residenze diverse e che i giudici di appello non hanno motivato in ordine alla valenza della residenza effettiva della famiglia ed alla differenza con la residenza anagrafica laddove il trasferimento della residenza, da parte della moglie, nell'immobile acquistato costituiva prova della volontà comune dei coniugi di trasferire la residenza familiare.

Nell'esaminare i motivi di ricorso la Corte ritiene di dover continuare a dar corso al più recente orientamento, secondo il quale, 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 tale destinazione non rileva la diversa residenza di uno dei due coniugi che abbiano acquistato in regime di comunione, essendo essi tenuti non ad una comune sede anagrafica ma alla coabitazione (Sez. 5, Sentenza n. 25889 del 23/12/2015; Sez. 5, Sentenza n. 16355 del 28/06/2013; Sez. 5, Ordinanza n. 2109 del 28/01/2009).

Ciononostante la Corte ritiene che la CTR, con valutazione di merito incensurabile in sede di legittimità se non sotto il profilo della illogicità, ha ritenuto che il contribuente non aveva provato che l'immobile per il quale erano state chieste le agevolazioni fosse stato adibito a residenza familiare, poiché neppure risultava quale fosse la composizione del nucleo familiare. Il dedotto motivo concernente il fatto che la CTR non ha considerato che la moglie aveva assunto la propria residenza nell'immobile è , poi, secondo la Corte, privo di decisività, tenuto conto che, se è ben vero che è sufficiente che uno solo dei due coniugi abbia trasferito la residenza nell'immobile, ciò che rileva ai fini della concessione dell'agevolazione è che nell'immobile si realizzi la coabitazione dei coniugi, trattandosi di un elemento adeguato a soddisfare il requisito della residenza ai fini tributari (Cass. n. 14237 del 2000), in quanto ciò che conta non è tanto la residenza dei singoli coniugi, quanto quella della famiglia. L'art. 144 cod.civ., invero, prevede che i coniugi possano avere delle esigenze diverse ai fini della residenza individuale e fissare la residenza della famiglia, che è soggetto autonomo, per cui il metro di valutazione dei requisiti per ottenere il beneficio deve essere diverso in considerazione della presenza di un'altra entità, quale la famiglia. Ne deriva che la mera circostanza che la moglie avesse trasferito la residenza nell'immobile era elemento di per sé irrilevante per affermare che colà fosse stata stabilita dai coniugi la residenza della famiglia. (Cfr. Cass. Civ. Sent. Sez. 5, n. 13334/2016)

Va ricordato che per quanto riguarda la residenza, sia l'AE che la Cassazione hanno ribadito, in più occasioni, che nessuna rilevanza giuridica può essere riconosciuta alla residenza di fatto diversa da quella risultante dai registri anagrafici.

Sulla questione dell'acquisto effettuato dai coniugi in regime di comunione legale l'AE si era già pronunciata a suo tempo. (Cfr. Circolare 12 agosto 2005, n. 38/E)

Con la citata Circolare, l'AE pur rilevando che ai sensi dell'art. 177 cod. civ. 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, richiamate le sentenze della Cassazione n. 8502 del 26 settembre 1996, n. 3159 del 4 aprile 1996 e n. 8463 del 21 giugno 2001, secondo le quali 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, conclude affermando che nell'ipotesi in cui uno solo dei due coniugi (in regime di comunione di beni) possieda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione "prima casa" si deve ritenere che il beneficio fiscale sia applicabile nella misura del 50%, ossia limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti richiesti per avvalersi dell'agevolazione "prima casa", con conseguente mancato riconoscimento dei benefici stessi sul 50% acquisito dall'altro coniuge che non sia in possesso dei requisiti necessari per fruire del predetto regime di favore.

Mancato trasferimento della residenza nei 18 mesi – forza maggiore

Secondo la Cassazione, qualora sia riconosciuta all'acquirente l'agevolazione prima casa, a condizione che egli stabilisca la propria residenza nel territorio del Comune dove si trova l'immobile acquistato nei diciotto mesi successivi all'acquisto, il trasferimento è onere che conforma un potere dell'acquirente e che va esercitato nel suindicato termine a pena di decadenza, sul decorso della quale nessuna rilevanza va riconosciuta ad impedimenti sopravvenuti, anche se non imputabili all'acquirente. (Cfr. Cass. Civ. Sent. n. 2616/2016)

Precedentemente la Corte aveva ritenuto che non integrasse l'evento inevitabile ed imprevedibile (forza maggiore) la mancata ultimazione di un appartamento in costruzione, atteso che, in assenza di specifiche disposizioni, non vi è ragione di differenziare il regime fiscale di un siffatto acquisto rispetto a quello di un immobile già edificato. (Cfr. Cass. Civ. Sent. n. 7067/2014)

Sempre secondo la Cassazione la cessione in sede di separazione personale della quota della casa agevolata, prima dello stabilimento della residenza nei 18 mesi dall'acquisto, non può essere equiparata a forza maggiore e comporta pertanto la decadenza dai benefici. (Cfr. Cass. Civ. Ord. n.16082/2014) I benefici fiscali invocati spettano, infatti, alla sola condizione che, entro il termine di decadenza di diciotto mesi dall'atto, il contribuente stabilisca, nel Comune dov'è situato l'immobile, la propria residenza. Il che non è pacificamente avvenuto nell'ipotesi in esame. La Corte, sia pure con riferimento ad altra ipotesi di revoca delle agevolazioni fiscali riconosciute per l'acquisto di prima casa, nel rimarcare che il trasferimento di un immobile in favore del coniuge per effetto degli accordi intervenuti in sede di separazione consensuale è comunque riconducibile alla volontà del cedente, e non al provvedimento giudiziale di omologazione, implicitamente, ma inequivocabilmente ha escluso che una tale cessione possa essere equiparata alla forza maggiore. (Cfr. Cass. Civ. Sent. N. 2263/2014).

Di contrario avviso l'AE, secondo cui qualora l'Ufficio accertatore dovesse ritenere che il mancato trasferimento da parte del contribuente 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". Nel caso di specie, successivamente all'acquisto, a causa di abbondanti infiltrazioni d'acqua provenienti dal tetto (documentate anche da un verbale della Polizia Municipale), l'immobile era stato

dichiarato inagibile ed inabitabile con ordinanza del Sindaco che aveva revocato l'originario certificato di abitabilità. (Cfr. Risoluzione 10 aprile 2008, n. 140/E).

Credito d'imposta a "cascata"- ammissibilità

Il credito d'imposta "prima casa" è pari alla minor somma tra imposta corrisposta sul primo acquisto e imposta dovuta sul secondo.

In relazione alle agevolazioni "prima casa", secondo la Cassazione il contribuente ben può godere del credito d'imposta vantato in forza del primo acquisto anche più volte, ovviamente fino a concorrenza dell'intera somma, qualora rivenda ed acquisti più volte nel rispetto delle condizioni previste dalla norma.

Nella fattispecie quindi il contribuente può legittimamente avvalersi di un credito di acquisto con il secondo acquisto, anche se tale credito si era formato non già con il pagamento della somma ma in virtù di utilizzo di altro credito d'imposta relativo al precedente acquisto.

L'interpretazione del contribuente è risultata essere corretta e conforme allo spirito della norma che mira ad incentivare l'acquisto della prima casa beneficiando il contribuente e autorizzandolo ad avvalersi più volte sempre del medesimo credito d'imposta, anche qualora il contribuente stesso per motivi personali sia indotto nel tempo a rivendere l'immobile acquistato per acquistarne altro più adatto alle mutate condizioni personali o familiari.(Cfr. Cass. Civ. Sent. n. 2072/2016)

Il principio era 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, né 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.

Per l'ammissibilità del credito di imposta a "cascata" si era espressa l'AE con la Circolare 7 giugno 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.

Pertanto sul "terzo" acquisto agevolato il credito si deve considerare pari all'imposta dovuta non a quella versata in relazione al "secondo" acquisto.

(Es. Primo acquisto: imposta dovuta-pagata Euro 3.000,00.

Secondo acquisto: imposta dovuta Euro 6.000,00, assolta per Euro 3.000,00 col credito e per Euro 3.000,00, mediante versamento "in contanti" di pari importo.

Terzo acquisto: se l' imposta dovuta è di Euro 9.000,00, questa può essere assolta per Euro 6.000,00 col credito e per Euro 3000,00 in "contanti").

DECADENZA

Per gli acquisti agevolati effettuati dal 1° gennaio 2014, il regime sanzionatorio riguarda soltanto l'imposta di registro.

Decadenza – dichiarazione mendace.

Ai sensi del n. 4 della Nota II-bis) all'art. 1, tariffa parte prima, T.U.R., in caso di dichiarazione mendace sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una soprattassa pari al 30% delle stesse imposte.

La disposizione non è stata adeguata al nuovo regime impositivo degli acquisti con agevolazioni "prima casa", che, con effetto dal 1° gennaio 2014, consiste, come sopra precisato, nel pagamento dell'imposta di registro del 2% e delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50 ciascuna. Pertanto, come confermato, dalla stessa AE, per le decadenze conseguenti ad acquisti agevolati effettuati dal 1° gennaio 2014, "il recupero della maggiore imposta riguarderà esclusivamente l'imposta di registro, che dovrà essere applicata nella misura del 9%, e non le imposte ipotecaria e catastale, in ogni caso dovute (a prescindere dalla sussistenza delle condizioni per beneficiare delle agevolazioni 'prima casa') nella misura fissa di 50 euro ciascuna." (Cfr. Circolare 21 febbraio 2014, n. 2/E, 1.3).

Decadenza – mancato trasferimento della residenza nei 18 mesi.

Ai sensi dell'ultimo periodo della lettera a), n. 1 della Nota II-bis), nei casi di acquisto di immobile in Comune diverso da quello di residenza, 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.

La realizzazione dell'impegno di trasferire la residenza rappresenta un elemento costitutivo per il conseguimento del beneficio richiesto e provvisoriamente concesso dalla legge al momento della registrazione dell'atto e costituisce un vero e proprio obbligo del contribuente verso il fisco, il cui mancato assolvimento comporta la decadenza dell'agevolazione, salvo, tuttavia, che ricorra un'ipotesi di caso fortuito o di forza maggiore, orientamento pacifico, per l'affermazione del quale, si vedano, fra varie, Cass. 19 dicembre 2013, n. 28401 e Cass. 29 settembre 2013, n. 26674. (Cfr. Cass. Sentenza 5 febbraio 2015, n. 5015)

Sempre secondo la Cassazione, qualora l'acquirente non sia residente nel Comune ove è ubicato l'immobile, una volta fattane dichiarazione nell'atto di acquisto, a pena di decadenza, egli deve stabilire in quel Comune la propria residenza entro diciotto mesi. Un tale termine non può essere, evidentemente, superato per provvedere all'eventuale richiesta di variazione dell'accatastamento, ove necessaria, al fine di rendere effettiva la destinazione dell'immobile a casa di abitazione (Cfr. Cassazione, Sentenza 10 agosto 2010, n. 18491).

Allo stesso modo, secondo la Corte decade dai benefici il contribuente che non abbia assolto all'obbligo di trasferire la residenza nei 18 mesi giustificandosi col fatto che l'immobile

acquistato sia sottoposto a lavori di straordinaria manutenzione (Cfr. Cassazione, Sentenza 5 febbraio 2015, n. 5015).

In ipotesi di acquisto in Comune diverso da quello di residenza di immobile condotto in locazione da terzi, la Corte ritiene che il termine di 18 mesi decorra dall'atto e non dal momento in cui il contribuente ne abbia conseguito il possesso, considerato che i benefici "prima casa" spettano alla sola condizione che, entro il termine di decadenza di diciotto mesi dall'atto, il contribuente stabilisca, nel Comune ove sia ubicato l'immobile, la propria residenza. Il mancato rilascio dell'immobile da parte del conduttore non costituisce circostanza inevitabile ed imprevedibile tale da ostacolare il cambiamento di residenza. (Cfr. Cassazione, Ordinanza 2 aprile 2014, n. 7764)

La cessione in sede di separazione personale della quota della casa agevolata, prima dello stabilimento della residenza nei 18 mesi dall'acquisto, non può essere equiparata a forza maggiore e comporta pertanto la decadenza dai benefici (Cfr. Cassazione, Ordinanza 14 luglio 2014 n. 16082).

I benefici fiscali invocati spettano, infatti, alla sola condizione che, entro il termine di decadenza di diciotto mesi dall'atto, il contribuente stabilisca, nel Comune dov'è situato l'immobile, la propria residenza. Il che non è pacificamente avvenuto nell'ipotesi in esame. La Corte, sia pure con riferimento ad altra ipotesi di revoca delle agevolazioni fiscali riconosciute per l'acquisto di prima casa, nel rimarcare che il trasferimento di un immobile in favore del coniuge per effetto degli accordi intervenuti in sede di separazione consensuale è comunque riconducibile alla volontà del cedente, e non al provvedimento giudiziale di omologazione, implicitamente, ma inequivocabilmente ha escluso che una tale cessione possa essere equiparata alla forza maggiore. (Cfr. Cassazione, Sentenza 3 febbraio 2014, n. 2263).

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 oggetto dell'acquisto agevolato ed entro tale termine aveva acquistato un'altra casa in altro Comune, destinandola a propria abitazione principale, la Cassazione ritiene non sussistere le condizioni per considerare il contribuente decaduto dalle agevolazioni sul primo acquisto (Cfr. Cassazione, Sentenza 7 ottobre 2015, n. 20042).

Decadenza – alienazione nel quinquennio.

Ai sensi del n. 4 della Nota II-bis) citata, il trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito, degli immobili acquistati con le agevolazioni, prima del decorso del termine di cinque anni, comporta la decadenza dai benefici, decadenza che determina il recupero nei confronti del contribuente della differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché la irrogazione di una sanzione amministrativa pari al 30% della differenza medesima.

Nonostante il diverso avviso di qualche Ufficio, secondo la Cassazione la rinuncia nel quinquennio al diritto di usufrutto acquistato con le agevolazioni, non comporta decadenza, atteso che questa consegue soltanto al "trasferimento" e la rinuncia, costituendo "atto abdicativo", non può qualificarsi "trasferimento". (Cfr. Cassazione, Ordinanza 2 maggio 2013, n. 10249)

Le disposizioni in tema di decadenza non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un

anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto, agevolato o non agevolato, di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 3.1)

L'AE reputa idoneo a evitare la decadenza anche il riacquisto di un immobile sito fuori del territorio nazionale. " (...) deve ritenersi che anche nell'ipotesi in cui l'immobile acquistato sia situato in uno Stato estero non si decade dall'agevolazione, sempre che sussistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentono di verificare che effettivamente l'immobile ivi acquistato sia stato adibito a dimora abituale. (Cfr. Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, 3.2)

L' AE ritiene che il contribuente debba aver realizzato la finalità di destinare lo "immobile" acquistato ad abitazione principale "quanto meno entro il termine triennale di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio" (Cfr. Risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192/E).

In generale si ritiene che sia idoneo a impedire la decadenza il riacquisto di uno qualsiasi dei diritti contemplati nella Nota II-bis) citata.

Secondo la Cassazione il riacquisto di una "quota insignificante" di altro immobile, in quanto di per sé non idonea alla realizzazione della destinazione abitativa, non è sufficiente a evitare la decadenza. (Cfr. Cassazione, Sentenza 17 giugno 2011, n. 13291)

L'alienazione nel quinquennio di una quota o di parte dell'abitazione agevolata ovvero la cessione della nuda proprietà o dell'usufrutto o del diritto di abitazione, non seguiti da riacquisto entro l'anno di altro di altro "immobile" da adibire ad abitazione principale, comportano la decadenza "proporzionale" dall'agevolazione (Cfr. Risoluzione 16 febbraio 2006, n. 31/E; Risoluzione 8 agosto 2007, n. 213/E).

Decadenza – ravvedimento operoso.

L'AE riconosce la possibilità di accedere all'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997, nell'ipotesi di decadenza dell'agevolazione "prima casa" per mancato trasferimento della residenza nel termine di 18 mesi dall'acquisto, presentando apposita istanza all'Ufficio dell'Agenzia presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale si dichiara l'intervenuta decadenza dall'agevolazione e si richiede la riliquidazione dell'imposta e l'applicazione delle sanzioni in misura ridotta, sempreché, in base al disposto di cui all'art. 13 citato, la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza. Il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione. (Cfr. Risoluzione 3 ottobre 2011, n. 105/E)

L'AE ritiene che non esista alcuna causa ostativa all'applicabilità dell'istituto del ravvedimento anche nell'ipotesi in cui il contribuente dopo aver proceduto all'alienazione dell'immobile agevolato nel quinquennio dall'acquisto, manifesti espressamente all'Ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita la sua intenzione di non voler procedere all'acquisto di un nuovo immobile entro i dodici mesi e richieda la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione, atteso che "l'effettivo realizzarsi del requisito (..) prescritto dalla norma dipende da un comportamento che il contribuente dovrà porre in essere in un momento successivo all'atto".

In tal caso il contribuente sarà tenuto soltanto al versamento della differenza tra l'imposta pagata e quella dovuta, oltre agli interessi calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto di acquisto ma senza sanzione del 30%, a seguito di notifica dell'avviso di liquidazione da parte dell'Ufficio (Cfr. Risoluzione 27 dicembre 2012, n. 112/E)-

Condividi:

[Facebook](#)

[Twitter](#)

[WhatsApp](#)

[LinkedIn](#)

[Google](#)

Articolo pubblicato su Federnotizie: <http://www.federnotizie.it>

URL articolo: <http://www.federnotizie.it/le-agevolazioni-fiscali-nei-trasferimenti-immobiliari/>

Copyright © 2016 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.