

CIRCOLARE N. 31/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 7 giugno 2010

OGGETTO: Agevolazioni “prima casa” – chiarimenti

INDICE

PREMESSA	3
1. TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERTINENZE DESTINATE A SERVIZIO DI CASE DI ABITAZIONE ACQUISITE SENZA FRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA”	3
<i>1.1 Pertinenza di immobile acquistato prima che fossero istituite le agevolazioni “prima casa”</i>	<i>3</i>
<i>1.2 Pertinenza di immobile acquisito allo “stato rustico” per il quale non si è fruito delle agevolazioni “prima casa”</i>	<i>5</i>
2. AMPLIAMENTO DI ABITAZIONE ACQUISITA SENZA FRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA”	6
<i>2.1 Acquisto di un nuovo alloggio da accorpate ad altra abitazione per la quale non si è fruito delle agevolazioni “prima casa”</i>	<i>6</i>
3. ALIENAZIONE INFRAQUINQUENNALE DELL’IMMOBILE AGEVOLATO E SUCCESSIVO ACQUISTO DELL’ABITAZIONE PRINCIPALE	8
<i>3.1 Requisiti dell’immobile oggetto del riacquisto</i>	<i>8</i>
<i>3.2 Riacquisto di immobile sito fuori del territorio nazionale</i>	<i>11</i>

PREMESSA

Con la presente circolare, allo scopo di eliminare alcuni dubbi interpretativi, si forniscono chiarimenti in ordine all'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" alle fattispecie di seguito esaminate:

1. TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERTINENZE DESTINATE A SERVIZIO DI CASE DI ABITAZIONE ACQUISITE SENZA FRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI "PRIMA CASA"

1.1 Pertinenza di immobile acquistato prima che fossero istituite le agevolazioni "prima casa"

Quesito: Un contribuente intende acquistare da un costruttore un locale box da destinare a pertinenza dell'abitazione non di lusso nella quale risiede. Tenuto conto che per l'acquisto dell'abitazione non ha fruito delle agevolazioni "prima casa" in quanto all'epoca dell'acquisto (1978), la normativa vigente non contemplava tale previsione, chiede di conoscere se possa fruire di dette agevolazioni per l'acquisto della pertinenza.

Risposta: In base alla disposizione recata dalla Nota II-bis), punto 3, posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, (di seguito TUR), le agevolazioni "prima casa" spettano anche in relazione all'acquisto delle unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, limitatamente ad una per ciascuna delle predette categorie, "...che siano destinate a pertinenza della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato".

Fondandosi sulla lettera della previsione normativa, l'amministrazione finanziaria, con circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, ha escluso, in linea di principio, l'applicazione del beneficio nell'ipotesi di pertinenza da destinare ad un immobile acquistato in regime ordinario (cfr. par. 2.2.2).

Con il medesimo documento di prassi, l'amministrazione ha, tuttavia, chiarito che le agevolazioni "*prima casa*" si rendono applicabili anche quando il bene acquistato con atto separato costituisca pertinenza di una casa di abitazione ceduta da una impresa costruttrice, senza l'applicazione della specifica aliquota Iva ridotta, prima del 22 maggio 1993 (data in cui è stata soppressa l'applicazione dell'aliquota del 4 % prevista per tutte le cessioni di abitazioni effettuate da costruttori ed è stata limitata l'applicazione dell'aliquota del 4 % alle sole ipotesi di acquisto della c.d. "*prima casa*" cfr. d.l. 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243).

La suddetta deroga trova fondamento nella considerazione che, fino alla data del 22 maggio 1993, l'aliquota da applicare alle cessioni di abitazioni effettuate da costruttori (4%) coincideva con l'aliquota prevista per l'acquisto della "*prima casa*", circostanza che rendeva superflua la richiesta di fruizione del regime agevolato, pur sussistendo le condizioni per il riconoscimento.

Sebbene, in via generale, la normativa di riferimento e la prassi correlata richiedano, ai fini del riconoscimento delle agevolazioni "*prima casa*" alle pertinenze, che queste ultime accedano ad un'abitazione acquisita fruendo dei medesimi benefici, occorre rilevare che un'interpretazione della disposizione recata dalla Nota II-*bis*), punto 3, posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, del TUR, strettamente aderente al tenore letterale risulterebbe contraria all'obiettivo che il legislatore ha inteso perseguire attraverso la previsione del regime di favore, che può essere individuato nella volontà di agevolare l'acquisto dell'abitazione non di lusso e delle sue pertinenze, in ossequio ai principi sanciti dall'articolo 47, comma II, della Costituzione secondo cui "*la Repubblica favorisce l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione...*".

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che la normativa di favore prevista per la "*prima casa*" possa trovare applicazione anche in relazione all'acquisto del bene pertinenziale destinato a servizio di un'abitazione acquisita senza fruire dei suddetti benefici in quanto non ancora previsti dalla normativa vigente al momento del trasferimento.

1.2 Pertinenza di immobile acquisito allo “stato rustico” per il quale non si è fruito delle agevolazioni “prima casa”

Quesito: Un contribuente intende acquistare un locale di categoria catastale C/2 (magazzini e locali di deposito) da destinare a pertinenza dell’abitazione principale. Il contribuente precisa di avere acquistato l’abitazione principale allo “*stato rustico*” e di non avere goduto dei suddetti benefici, in quanto, al momento del perfezionamento del contratto (1994) non era riconosciuta la spettanza delle agevolazioni “*prima casa*” in relazione agli atti di trasferimento di immobili non ultimati, soggetti ad imposta di registro.

In considerazione di tale circostanza, chiede se possa fruire delle agevolazioni “*prima casa*” per l’acquisto della pertinenza.

Risposta: In ossequio alla *ratio* della normativa in commento, deve ritenersi ammesso il riconoscimento delle agevolazioni “*prima casa*” anche sull’atto di acquisto di pertinenze destinate ad essere asservite ad un immobile che non ha fruito delle agevolazioni “*prima casa*” poiché acquistato, da privati, allo “*stato rustico*”, pur sussistendo, all’epoca dell’acquisto, le condizioni oggettive e soggettive richieste dalla Nota II-*bis*), punto 1, posta in calce all’articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, del TUR.

Al riguardo si precisa che, mentre il DPR 26 ottobre 1972, n. 633, recante la disciplina dell’imposta sul valore aggiunto, contempla espressamente le case di abitazione non di lusso, ancorché non ultimate, tra quelle che possono godere del trattamento agevolato (Tabella A, parte seconda, n. 21), in materia di imposta di registro non è prevista un’analoga disposizione.

L’applicazione dei benefici “*prima casa*” agli immobili in corso di costruzione è stata, quindi, riconosciuta in via interpretativa dall’amministrazione finanziaria con la circolare n. 19/E del 1° marzo 2001.

Ai fini del godimento del regime di favore in esame, si rende però necessario che l'acquirente dichiari nell'atto di acquisto della pertinenza di possedere, al momento del rogito, tutti i requisiti di legge.

2. AMPLIAMENTO DI ABITAZIONE ACQUISITA SENZA FRUIRE DELLE AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA”

2.1 Acquisto di un nuovo alloggio da accorpare ad altra abitazione per la quale non si è fruito delle agevolazioni “prima casa”

Quesito: Un soggetto chiede se possa usufruire delle agevolazioni “*prima casa*” in relazione all'atto di acquisto di un alloggio da accorpare ad altro immobile già di proprietà. Il contribuente riferisce di avere acquistato l'immobile da ampliare nel 2007 senza godere del trattamento di favore in commento, per difetto, al momento del rogito, delle condizioni e dei requisiti di legge.

Risposta: Con risoluzione n. 25 del 25 febbraio 2005 e con la circolare n. 38 del 12 agosto 2005, l'amministrazione finanziaria, recependo il consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui “*le agevolazioni prima casa possono riguardare anche alloggi risultanti dalla riunione di più unità immobiliari che siano destinate dagli acquirenti, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa*” (*ex multis*, Cassazione Civile, sez. I, 22 gennaio 1998, n. 563; Cassazione Civile, sez. V, 14 maggio 2007, n. 10981), ha riconosciuto la possibilità di applicare le agevolazioni “*prima casa*” all'acquisto contemporaneo di due alloggi contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa.

Il beneficio è stato riconosciuto, inoltre, al proprietario di alloggio, già acquisito con le suddette agevolazioni, in relazione all'atto di acquisto di un altro immobile adiacente da accorpare al primo.

Con la risoluzione n. 142 del 4 giugno 2009 è stata estesa l'applicabilità delle agevolazioni “*prima casa*” all'atto di trasferimento di un immobile destinato all'ampliamento di un'abitazione precedentemente acquisita senza fruire del

regime di favore, in quanto non previsto dalla normativa vigente *ratione temporis*.

Ciò premesso, e tenuto conto, altresì, della evidente volontà del legislatore di favorire gli interventi finalizzati al miglioramento delle condizioni di utilizzo della prima casa, la scrivente è del parere che l'agevolazione vada riconosciuta anche nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia fruito delle agevolazioni "prima casa" per l'acquisto dell'abitazione da ampliare non per la mancanza di una previsione normativa che riconoscesse il trattamento di favore ma perché risultava già titolare, al momento della stipula del precedente atto di trasferimento, di altro immobile acquisito con le agevolazioni "prima casa".

L'agevolazione sul nuovo acquisto trova, peraltro, applicazione a condizione che i due alloggi accorpati costituiscano un'abitazione unica rientrante nella tipologia degli alloggi non di lusso, in base alle prescrizioni recate dal decreto 2 agosto 1969.

Compete all'Ufficio locale la verifica, anche sulla base delle risultanze catastali, dell'intervenuto accorpamento degli immobili e della loro consistenza, complessivamente considerata.

Resta inteso che, nel caso in esame, si rende comunque necessaria la ricorrenza di tutti gli altri requisiti di cui alla Nota II-bis), posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, vale a dire l'ubicazione dell'immobile nel comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza; la dichiarazione di non essere titolare di diritti reali su altri immobili siti nello stesso comune; la dichiarazione di non essere titolare di diritti reali su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa".

Al riguardo, è opportuno precisare che nell'ipotesi di acquisto di alloggio da accorpare ad altro contiguo, già di proprietà, in modo da costituire un'unica unità abitativa, la dichiarazione di non essere titolare di diritti reali su altra casa di abitazione nel territorio del comune, dovrà intendersi riferita ad immobili diversi da quello da ampliare.

3. ALIENAZIONE INFRAQUINQUENNALE DELL'IMMOBILE AGEVOLATO E SUCCESSIVO ACQUISTO DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE

3.1 Requisiti dell'immobile oggetto del riacquisto

Quesito: Un soggetto ha acquistato un'abitazione beneficiando delle agevolazioni previste per l'acquisto della "prima casa" ed intende procedere, prima che sia decorso il termine quinquennale dall'acquisto agevolato, alla rivendita dello stesso immobile ed al successivo riacquisto, entro un anno, di altro immobile da adibire ad abitazione principale.

Il contribuente precisa che, successivamente al primo acquisto agevolato, ha acquistato un secondo immobile nello stesso comune ove è sita la nuova abitazione che intende acquistare per non decadere dall'agevolazione.

Il contribuente chiede, pertanto, di conoscere se la circostanza che al momento del riacquisto del nuovo immobile da adibire ad abitazione principale, risulti già in possesso di un immobile sito nello stesso comune, costituisca condizione ostativa alla conservazione dei benefici fiscali fruiti in relazione al primo immobile.

Risposta: Ai sensi della nota II *-bis*), comma 4, dell'articolo 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, è prevista la decadenza dal regime agevolato previsto per l'acquisto della "prima casa" in caso "*...di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici... prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto*".

In tale ipotesi, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero della "*differenza fra l'imposta calcolata in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata*", nonché all'irrogazione della sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza medesima. Devono, inoltre, essere recuperate le maggiori imposte ipotecarie e catastali, maggiorate della sanzione amministrativa del 30%.

La revoca dell'agevolazione non ha luogo, invece, *“...nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici (prima casa), proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale”*.

In base a quanto previsto dalla citata nota II-bis), comma 4, dell'articolo 1, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, al fine di impedire il verificarsi dell'ipotesi di decadenza dal regime agevolato prevista in caso di cessione infraquinquennale dell'immobile, occorre procedere all'acquisto di altro immobile da adibire ad abitazione principale.

E', quindi, indispensabile che il nuovo immobile acquistato sia utilizzato come dimora abituale del contribuente.

Stante la formulazione della norma, deve ritenersi che il mantenimento delle agevolazioni non sia subordinato alla sussistenza delle condizioni richieste dalla lettera a), b) e c) del comma 1 della citata nota II-bis) e cioè :

- che l'immobile sia ubicato nel comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza;
- che l'acquirente non sia titolare di altri diritti reali vantati su immobili ubicati nello stesso comune;
- che l'acquirente non risulti titolare in tutto il territorio nazionale, neppure per quote e in regime di comunione legale, di diritti di proprietà o nuda proprietà, usufrutto uso e abitazione su un'altra casa acquistata con le agevolazioni fiscali.

Tale interpretazione trova conferma negli orientamenti della Corte Costituzionale che, con l'ordinanza n. 46 del 9 febbraio 2009, ha avuto modo di affermare che *“...il legislatore con il denunciato ultimo periodo del comma 4 della nota II-bis della parte prima della Tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986, ha inteso disciplinare una fattispecie del tutto diversa da quella dell'accesso alle agevolazioni, stabilendo non una reiterazione delle agevolazioni medesime, ma un'eccezione alla regola della decadenza da tali benefici prevista dal primo*

periodo dello stesso comma; eccezione che opera esclusivamente nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione, proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale..” e, pertanto, “...non è irragionevole che il legislatore, al fine di consentire al contribuente di evitare la decadenza dalle suddette agevolazioni, richieda, con riferimento all'acquisto del secondo immobile, una condizione diversa e più restrittiva (la destinazione della casa ad abitazione principale) rispetto a quelle stabilite, per la concessione delle agevolazioni ...”.

Con riferimento al quesito proposto deve quindi ritenersi che non risulti ostativa alla conservazione dell'agevolazione “*prima casa*”, fruita in relazione all'acquisto del primo immobile, la circostanza che tra il primo acquisto agevolato ed il successivo riacquisto infrannuale, il contribuente sia entrato in possesso di altro immobile nello stesso comune in cui è situato quello che si intende riacquistare.

Il ricorrere dei requisiti previsti dalle lettere *a)*, *b)* e *c)* del comma 1 della citata nota *II-bis*) deve essere verificato, infatti, solo nell'ipotesi in cui il contribuente intenda accedere, anche per il secondo acquisto, alle agevolazioni “*prima casa*”.

I medesimi requisiti devono ricorrere inoltre, ai fini dell'applicazione della disciplina di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, che prevede la concessione di un credito d'imposta a favore dei contribuenti che acquistano, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata, un'altra casa di abitazione “*non di lusso*”.

Invero, in tale ultima ipotesi il legislatore ha subordinato espressamente la concessione del credito al ricorrere “...*delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131...*”.

3.2 Riacquisto di immobile sito fuori del territorio nazionale

Quesito: Un contribuente riferisce di aver acquistato un immobile in Italia godendo del trattamento di favore riservato agli atti di acquisto della “*prima casa*” e di volerlo rivendere, entro cinque anni, in vista del trasferimento della propria residenza principale in Francia.

Chiede di conoscere se l’acquisto di un immobile abitativo in Francia, entro un anno dalla vendita dell’immobile acquistato con le agevolazioni “*prima casa*”, consenta di evitare la decadenza dal beneficio di cui al comma 4, della nota II-bis) all’articolo 1 della Tariffa, parte I, allegata al TUR.

Risposta: Come ricordato, si decade dalle agevolazioni “*prima casa*” nell’ipotesi “...di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici...prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto”.

La decadenza viene esclusa “...nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall’alienazione dell’immobile acquistato con i benefici (*prima casa*), proceda all’acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale”.

In base anche quanto precisato dalla Corte Costituzionale nella ricordata Ordinanza n. 46 del 9 febbraio 2009, tale previsione costituisce una eccezione alla regola della decadenza dai benefici “*prima casa*” in caso di vendita infraquinquennale dell’immobile, eccezione che può trovare applicazione solo nell’ipotesi in cui l’immobile, oggetto del riacquisto, venga adibito ad abitazione principale del contribuente.

La riportata disposizione conferisce, infatti, primaria rilevanza a tale requisito, la cui sussistenza deve essere verificata ai fini della esclusione della regola decadenziale.

Proprio al fine di assicurare il rispetto di tale condizione, deve ritenersi che anche nell’ipotesi in cui l’immobile acquistato sia situato in uno Stato estero non si decade dall’agevolazione, semprechè sussistano strumenti di cooperazione

amministrativa che consentono di verificare che effettivamente l'immobile ivi acquistato sia stato adibito a dimora abituale.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici locali.