Prima casa, IVA e registro pari sono: modificati i criteri per l'individuazione delle case di abitazione per le quali è possibile fruire dell'agevolazione "prima casa" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 11 Aprile 2015

il decreto sulle semplificazioni fiscali ha parificato i criteri per l'individuazione delle case di abitazione per le quali è possibile fruire dell'agevolazione 'prima casa' ai fini delle imposte indirette

L'art. 33 del D.Lgs. n.175 del 21 novembre 2014 ha modificato i criteri per l'individuazione delle case di abitazione per le quali è possibile fruire dell'agevolazione "*prima casa*" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (applicazione dell'aliquota ridotta del 4%).

In particolare, per effetto delle modifiche apportate dalla citata disposizione al numero 21) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, l'aliquota IVA del 4% si applica (ricorrendo le ulteriori condizioni previste a tal fine) agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) classificate o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle seguenti:

- cat. A/1 - abitazioni di tipo signorile;
- cat. A/8 - abitazioni in ville;
- cat. A/9 - castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

L'applicazione dell'agevolazione IVA "*prima casa*" viene, quindi, vincolata alla categoria catastale dell'immobile, non assumendo più alcun rilievo le caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, che contraddistinguono gli immobili "*di lusso*".

Come rilevato dalla circolare n.31/E del 30 dicembre 2014, la norma introdotta allinea la nozione di "*prima casa*" rilevante ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 4% "*alla definizione prevista dalla disciplina agevolativa in materia di imposta di registro (i.e. aliquota nella misura del 2 per cento per i trasferimenti delle case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9). Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore del decreto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende fruire dell'aliquota IVA del 4 per cento, deve essere dichiarata la classificazione o la classificabilità catastale dell'immobile nelle categorie che possono beneficiare del regime di favore (cat. A/2 – abitazioni di tipo civile; cat. A/3 – abitazioni di tipo economico; cat. A/4 – abitazioni di tipo popolare; cat. A/5 – abitazioni di tipo ultra popolare; cat. A/6 – abitazioni di tipo rurale; cat. A/7 – abitazioni in villini; A/11 – abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi), oltre all'attestazione della sussistenza delle ulteriori condizioni prescritte per usufruire dell'agevolazione (cfr. Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Precisano gli estensori del documento di prassi citato, "*qualora in sede di stipula di contratto preliminare di vendita sia stata effettuata la classificazione dell'abitazione come immobile 'di lusso' ai sensi del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, con la conseguente applicazione dell'imposta agli acconti sul prezzo di compravendita con un'aliquota superiore all'aliquota del 4 per cento, è possibile rettificare le relative fatture mediante variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento sull'intero corrispettivo dovuto (cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187). Resta inteso che l'agevolazione IVA 'prima casa' non trova applicazione in relazione ai trasferimenti di immobili non abitativi, quali quelli rientranti nella categoria catastale A/10 – uffici e studi privati*".

IL PUNTO NORMATIVO

Le agevolazioni "*prima casa*", introdotte dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, sono disciplinate dalla nota II-bis, dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86, contenente il T.U. dell'imposta di registro, aggiunta dall'art. 16 del D.L. n. 155 del 22 maggio 1993, convertito dalla L. n. 243 del 19 luglio 1993, con contestuale modifica del comma 1 del citato art. 16, nonchè dal D.Lgs. n. 437/90, dal D.P.R. n. 643/72 e dalla Tabella A, parte seconda e terza, allegata al D.P.R. n. 633/72.

L'art.10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'art. 26, c. 1, del D.L. 12 settembre 2013, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2013, n.128, e dall'art. 1, c. 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha introdotto, a decorrere dal 1' gennaio 2014, rilevanti novità nel regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari. Per effetto delle modifiche introdotte dall'art. 10 del D.Lgs.n.23/2011, l'imposta di registro per l'acquisto della prima casa è dovuta nella misura del 2 per cento per i trasferimenti di case di abitazione, "*ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II bis*". Restano, invece, confermate le condizioni cui è subordinata l'applicazione delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa, oltre che le cause di decadenza, in virtù dell'espresso richiamo contenuto nella lettera b del comma 1 dell'articolo 10 del D.Lgs. citato, alle disposizioni recate dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR. A decorrere dal 1' gennaio 2014, dunque, l'applicabilità delle agevolazioni prima casa risulta vincolata alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l'immobile e non più alle caratteristiche individuate dal D.M. Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, così come previsto dall'art.1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013.

Resta fermo che le agevolazioni prima casa non possono essere fruite in relazione ad immobili che rientrano in categorie catastali diverse da quelle previste per gli immobili abitativi, come ad esempio, per gli immobili rientranti nella categoria catastale A/10 (Uffici e studi privati).

Si rileva, inoltre, che l'assoggettamento dell'atto di trasferimento o costituzione del diritto reale prima casa ad imposta di registro piuttosto che ad IVA esplica effetti anche ai fini del trattamento fiscale

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

applicabile per le imposte ipotecarie e catastali.

Per i trasferimenti soggetti all'IVA, trovano, infatti, applicazione le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 200 ciascuna (oltre che l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, nonché l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali), mentre per i trasferimenti soggetti ad imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali sono applicabili nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

Come indicato nella circolare n.2/2014, l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ciascuna concretizza la misura ordinaria per gli atti soggetti ad imposta di registro proporzionale; da ciò consegue che anche nell'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni prima casa, fruite in sede di acquisto, ipotesi per la quale la Nota II–bis, punto 4, all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, stabilisce che "*sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria…*", il recupero della maggiore imposta riguarderà esclusivamente l'imposta di registro, che dovrà essere applicata nella misura del 9%, e non le imposte ipotecarie e catastali, in ogni caso dovute (a prescindere dalla sussistenza delle condizioni per beneficiare delle agevolazioni prima casa) nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Le regole generali

Per poter godere delle agevolazioni fiscali è necessario che:

- l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o nel Comune nel quale svolga la propria attività, incluse quelle senza remunerazione; per gli italiani trasferiti all'estero per motivi di lavoro, l'immobile deve essere situato nel comune dove ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro (che può essere anche un soggetto non imprenditore), mentre per i cittadini emigrati l'abitazione può essere la prima casa, ovunque ubicata, nel territorio nazionale;
- nell'atto di acquisto (o nel contratto preliminare, al fine di usufruire dell'aliquota agevolata sin dagli acconti eventualmente corrisposti [1]) l'acquirente dichiari:
- di voler stabilire la residenza nel comune dell'acquisto, se non vi si trova già o se in questo non si trova la sua sede dell'attività (vedi sopra);
- di non essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa di abitazione nel comune dove è situato l'immobile acquistato;
- di non essere titolare, neppure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, in tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento su altra casa di abitazione acquistata dall'acquirente o dal coniuge con le agevolazioni " *prima casa* ", a partire da quelle previste dalla legge 22.04.82 n. 168 (la titolarità di una sola quota di altra casa, non in comunione con il coniuge, non impedisce l'acquisto agevolato) [2].

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'agevolazione *prima casa* si applica, sussistendone i requisiti dianzi precisati, anche all'acquisto, contestuale o con atto separato, delle pertinenze dell'immobile acquistato con la stessa agevolazione. Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unita immobiliari classificate o classificabili tassativamente nelle categorie catastali:

- C/2 (magazzini e locali di deposito);
- C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse);
- C/7 (tettoie chiuse o aperte).

Le pertinenze rientranti nelle suddette categorie catastali possono beneficiare dell'agevolazione in parola, se sono destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

Al fine della "*destinazione a servizio*" è necessario che la pertinenza sia posta in prossimità dell'abitazione principale acquistata con l'agevolazione prima casa.

Osserva la circolare n.18/2013 che, naturalmente, sono escluse le pertinenze poste a servizio di un bene non acquistato con le agevolazione, fatte salve le seguenti eccezioni:

- pertinenze di abitazioni acquistate da imprese costruttrici senza applicazione dell'aliquota IVA agevolata, perché poste in essere prima del 22 maggio 1993;
- pertinenze poste al servizio di un bene non agevolato in quanto acquistato prima dell'entrata in vigore della legge 22 aprile 1982, n. 168 che ha introdotto l'agevolazione in questione (cfr. C.M. n.31/2010);
- pertinenza di immobile acquisito allo stato rustico, per il quale non si è fruito dell'agevolazione *prima casa*, se all'epoca dell'acquisto sussistevano, comunque, le condizioni soggettive ed oggettive richieste ai fini della fruizione dell'agevolazione (cfr. C.M. n. 31/2010).

Decadenza dall'agevolazione prima casa

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se:

- le dichiarazioni previste dalla legge, cioè quelle sopra indicate, sono mendaci;
- non trasferisce la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto; il mancato trasferimento comporta la decadenza dall'agevolazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto ceda l'immobile prima che sia decorso il termine dei diciotto mesi. Sul punto, la circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, aveva già precisato che "*la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel comune ove èubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento,costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenzadalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

l'acquirentedi trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di diciottomesi a pena di decadenza, nel comune in cui è situato l'immobile acquistatoe di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta";

- trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale (cfr. R.M. n. 44/2004).

In tal caso, per non incorrere nella decadenza dal beneficio è richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. E sufficiente che lo stesso entro l'anno venga ad esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico (deve esistere il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura).

In caso di decadenza:

- è dovuta la differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora;
- se la cessione è soggetta ad IVA, l'Ufficio procederà al recupero nei confronti degli acquirenti della differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrogherà una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiederà il pagamento degli interessi di mora.

CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE DIVERSE DALLA "PRIMA CASA"

Il numero 127-*undecies* dellatabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) non "*di lusso*" secondo i criteri di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2

agosto 1969 per le quali non ricorrono le condizioni previste per l'applicazione dell'agevolazione "*prima casa*", richiamate dal numero 21 della Tabella A, parte II, allegata al medesimo d.P.R. n. 633 del 1972.

Come rilevato in sede di prassi (circolare n. 31/2014) l'art. 33 del D.Lgs. n. 175/2014 "*non ha coordinato il numero 127-undecies) con la nuova formulazione del numero 21) della parte II della medesima*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Tabella. Il citato numero 127-undecies), infatti, ai fini dell'individuazione delle abitazioni 'di lusso', fa ancora riferimento alle caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969. Tuttavia, dall'espresso richiamo al numero 21), si evince che l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento presuppone che oggetto del trasferimento sia un immobile avente la medesima natura/classificazione catastale di quelli che potrebbero potenzialmente fruire dell'agevolazione 'prima casa', in presenza di tutte le altre condizioni previste dalla nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986. In base ad un'interpretazione sistematica delle citate disposizioni in materia di trasferimenti immobiliari, deve ritenersi che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle cessioni o agli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione diverse dalla 'prima casa', non assume più alcun rilievo la definizione di 'abitazione di lusso' di cui al decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 2

agosto 1969 *che deve, pertanto, ritenersi superata*".
In base alle medesime considerazioni, l'Agenzia delle Entrate ritiene che "*la definizione di case di abitazione 'di lusso' di cui al D.M. Ministero dei Lavori Pubblici del2*

agosto 1969 *deve, altresì, intendersi superata anche ai fini dell'individuazione dei fabbricati o porzioni di fabbricato di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati Tupini), la cui cessione, ricorrendo le condizioni previste dal medesimo n. 127-undecies), è soggetta ad IVA con aliquota del 10 per cento. Di conseguenza, l'aliquota IVA del 10 per cento si applica – sussistendo gli altri presupposti richiesti dalla norma – agli atti di trasferimento o di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto case di abitazione (anche in corso di costruzione) ovvero fabbricati Tupini classificati o classificabili nelle categorie catastali diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9, effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del presente provvedimento. Le cessioni e gli atti di costituzione di diritti reali aventi ad oggetto immobili classificati o classificabili in queste ultime categorie catastali sono soggetti ad IVA con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria del 22 per cento*".

APPALTI RELATIVI ALLA COSTRUZIONE DI FABBRICATI TUPINI

Il n. 39 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA in misura del 4% alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge n. 408 del 1949 (c.d. fabbricati Tupini), effettuate nei confronti dei soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) (condizioni agevolazioni "*prima casa*").

Anche in tal caso, l'amministrazione finanziaria (cfr. circolare n. 31/2014) in forza delle considerazioni sopra espresse, ritiene che "*ai fini dell'individuazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

dell'aliquota agevolata prevista per la 'prima casa', nonché ai fini dell'individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche dell'abitazione (di lusso secondo il decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2

agosto 1969*), soltanto la classificazione catastale dell'immobile. In entrambi i casi, deve trattarsi di immobili classificati o classificabili catastalmente in categorie diverse dalle cat. A/1, cat. A/8, cat. A/9*".

11 aprile 2015
Gianfranco Antico

1 Cfr. R.M. n. 187/E del 7 dicembre 2000.

2 La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19 del 1° marzo 2001 ha chiarito che la quota posseduta su altra casa di abitazione nell'ambito del territorio comunale non è di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni; la quota posseduta è di ostacolo se l'altra quota sia del coniuge, così che sommandole si abbia l'intera proprietà; il precedente acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale è causa di impedimento alla fruizione delle agevolazioni per entrambi i coniugi; l'impedimento sussiste, sempre per entrambi i coniugi, qualora uno soltanto dei due risulti titolare esclusivo dei diritti sugli immobili acquistati in regime agevolato e i coniugi effettuino un nuovo acquisto in regime di comunione legale dei beni (cfr. Cass. Sent. n. 3159 del 4 aprile 1996 secondo cui nel caso di vendita di appartamento ad uso abitativo in favore di coniugi in regime di comunione legale dei beni, la presenza, rispetto ad uno soltanto dei compratori, dei requisiti richiesti dalla norma, rende necessaria la diversificazione della tassazione dell'atto, con il conseguente riconoscimento di dette agevolazioni limitatamente alla quota di pertinenza di quel coniuge).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D