

## **CAMBIA L'IMPOSTA DI REGISTRO PER LA PRIMA CASA**

**Il D.Lgs. n. 23/2011 e le indicazioni della C.m. n. 2/2014**

**di Francesco Buetto**

L'art. 10 del D.Lgs. n.23 del 14 marzo 2011, n. 23, riformato dall'art. 26, c. 1, del D.L. 12 settembre 2013, n. 104, conv., con modif., 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.

Con l'ausilio della circolare n. 2/2014, che ha fornito i primi chiarimenti in merito all'applicazione delle nuove disposizioni, soffermiamo la nostra attenzione sulle agevolazioni prima casa.

### **L'ART.1 DELLA TARIFFA, PARTE PRIMA, ALLEGATA AL D.P.R.n.131/86**

Per effetto delle modifiche introdotte sono previste tre aliquote di imposta nella misura rispettivamente del:

9,00%	per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi
2,00%	per i trasferimenti che hanno per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis)
12,00%	per i trasferimenti che hanno per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale

In relazione a tali trasferimenti, per i quali trova applicazione l'imposta proporzionale di registro del 2%, del 9% e del 12 %, l'imposta dovuta non può essere inferiore a 1000 euro.

Tali atti, inoltre, e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro.

Riportiamo qui di seguito la tabella contenuta nella C.M. n. 2/2014 che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di fabbricati abitativi, sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

**TABELLA N. 1 CESSIONE FABBRICATI ABITATIVI**

Cedente	Tipo	Registro			Ipotecaria			Catastale		
		Dal 2014	Fino 2013	al	Dal 2014	Fino 2013	al	Dal 2014	Fino 2013	al
Privato - Fuori dal campo Iva	Prima casa	2%	3 %		50	168		50	168	
	Altro	9%	7%		50	2%		50	1%	

L'impianto delineato dalle nuove disposizioni trova applicazione anche per gli atti immobiliari soggetti ad Iva, in regime di esenzione, per i quali, ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131/86, l'imposta di registro si applica in misura proporzionale. Detta norma, al comma 1, regola il principio di alternatività IVA/Registro, secondo cui per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi, soggetti all'Imposta sul valore aggiunto, l'imposta di registro si applica in misura fissa.

In deroga a tale principio, per espressa previsione del medesimo articolo 40, non si considerano soggette ad IVA, tra l'altro, le cessioni di immobili esenti ai sensi dell'art. 10, n. 8-bis, del DPR n. 633/72 e, pertanto, per tali atti trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale e, conseguentemente, si applicano le previsioni dettate dal citato articolo 10.

## LE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Per effetto delle modifiche introdotte, 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.

A decorrere dal 1° gennaio 2014, dunque, l'applicabilità delle agevolazioni 'prima casa' risulta vincolata, ai fini dell'imposta di registro, alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l'immobile e non più alle caratteristiche individuate dal decreto del Ministro dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, così come previsto dall'articolo 1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013.

Le categorie catastali individuate dal richiamato articolo 10, comma 1, lettera a) del decreto per le quali non è possibile fruire delle agevolazioni 'prima casa' sono

- le abitazioni di tipo signorile (cat. A/1),
- le abitazioni in ville (cat. A/8),
- i castelli e i palazzi di eminenti pregi artistici e storici (cat. A/9).

Pertanto, precisa la C.M. n. 2/2014, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende beneficiare del trattamento agevolato riservato all'acquisto della 'prima casa', sarà sufficiente indicare, oltre che la sussistenza delle altre condizioni richieste dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, la classificazione o la classificabilità dell'immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore, che sono

- le abitazioni di tipo civile (cat. A/2)
- le abitazioni di tipo economico (cat. A/3)
- le abitazioni di tipo popolare (cat. A/4)
- le abitazioni di tipo ultrapopolare (cat. A/5)

- le abitazioni di tipo rurale (cat. A/6)
- le abitazioni in villini (cat. A/7)
- le abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi (cat. A/11)

Naturalmente, le agevolazioni *'prima casa'* previste per l'acquisto dell'abitazione 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).

Resta fermo che le agevolazioni *'prima casa'* si applicano anche nel caso di trasferimento di immobile in corso di costruzione, in presenza dei requisiti previsti dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, sempreché l'immobile sia classificabile nelle menzionate categorie catastali (da A/2 ad A/7).

Le agevolazioni *'prima casa'*, sussistendone le condizioni, si applicano, inoltre, anche per le ipotesi di acquisto contemporaneo di immobili contigui, destinati a costituire un'unica unità abitativa, ovvero di un immobile contiguo ad altra casa di abitazione già acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici *'prima casa'*, sempreché detto acquisto sia finalizzato a costituire con quest'ultima un'unica unità abitativa.

Per poter fruire dell'agevolazione, l'immobile risultante dalla riunione delle unità immobiliari acquistate con le agevolazioni, dovrà essere accatastato, ricorrendone i presupposti, nelle categorie da A/2 ad A/7 che possono beneficiare dell'agevolazione, con esclusione, dunque delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Per i trasferimenti soggetti ad IVA, le previsioni agevolative *'prima casa'*, stabilite dal numero 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, prevedono che l'individuazione delle case di abitazione per le quali è possibile fruire delle agevolazioni sia invece ancorata ai criteri dettati dal citato DM 2 agosto 1969.

Da ciò deriva che per i trasferimenti soggetti ad IVA, ai fini dell'individuazione della case di abitazione *'non di lusso'* cui si applicano le agevolazioni *'prima casa'*, continuano a rilevare i criteri dettati dal DM 2 agosto 1969, a prescindere dalla categoria catastale nella quale l'immobile risulta censito in catasto.

Detto DM 2 agosto 1969 individua le caratteristiche che qualificano come ‘*di lusso*’ le abitazioni; in particolare, gli articoli da 1 a 7 qualificano come ‘*di lusso*’ alcune tipologie di unità immobiliari che presentano specifici requisiti (i.e. superficie superiore a 240 mq., esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina, piscina superiore a 80 mq...) mentre l’articolo 8 del decreto stabilisce che sono considerate ‘*di lusso*’ le case e le singole unità immobiliari che presentano oltre 4 delle caratteristiche indicate nella Tabella allegata al decreto (superficie superiore a 160 mq., esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), presenza di più di un ascensore per scala, scala di servizio...).

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 applicabile per le imposte ipotecaria e catastale.

Per i trasferimenti soggetti all’imposta sul valore aggiunto, trovano, infatti, applicazione le imposte ipotecaria e catastale 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 ipotecaria e catastale sono applicabili nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

L’applicazione delle imposte ipotecaria e catastale 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’articolo 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 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.

Si riporta la tabella contenuta nella C.M. n.2/2014 che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di abitazioni ‘*prima casa*’ sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

**TABELLA N. 2: CESSIONI DI CASE DI ABITAZIONE: AGEVOLAZIONI PRIMA CASA**

Cedente	Iva		Registro		Ipotecaria		Catastale	
	Dal <b>2014</b>	Fino al 2013	Dal <b>2014</b>	Fino al 2013	Dal <b>2014</b>	Fino al 2013	Dal <b>2014</b>	Fino al 2013
Privato - Fuori dal campo Iva			2%	3 %	50	168	50	168
Soggetto Iva	4%	4%	200	168	200	168	200	168

### **Ipotesi particolari**

Ricordiamo che già con la circolare n.18/E del 29 maggio 2013 le Entrate si erano soffermate su tutta una serie di ipotesi particolari (alcune già oggetto di precedenti interventi di prassi o giurisprudenziali).

- **Acquisto effettuato nel comune in cui si svolge la propria attività:** va ricompresa ogni tipo di attività, ivi incluse quelle svolte senza remunerazione, come ad esempio le attività di studio, di volontariato e sportive (circolare 2 marzo 1994, n. 1).
- **Soggetto trasferito all'estero:** le agevolazioni spettano alla persona trasferita all'estero per ragioni di lavoro che acquisti l'immobile nell'ambito territoriale del comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende. L'ipotesi in argomento è riferibile al solo rapporto di lavoro subordinato, con esclusione di qualsiasi altra tipologia di rapporto, e che lo stesso può essere instaurato anche con un soggetto che non necessariamente rivesta la qualifica di imprenditore.
- **Cittadino italiano emigrato all'estero:** il contribuente che sia cittadino italiano emigrato all'estero può acquistare in regime agevolato l'immobile, quale che sia l'ubicazione di questo sul territorio nazionale, fermi restando gli altri requisiti prima casa.

- **Deroga all'obbligo di stabilire la residenza entro 18 mesi:** l'obbligo di stabilire la residenza, entro 18 mesi, nel Comune dove avviene l'acquisto, può essere derogato esclusivamente nell'ipotesi in cui il trasferimento è impedito da cause di forza maggiore sopravvenute in un momento successivo rispetto a quello di stipula dell'atto.
- **Forza maggiore:** l'ipotesi della forza maggiore ricorre quando sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non potere essere evitato ovvero caratterizzato dalla non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità (v. risoluzione 10 aprile 2008, n. 140/E).
- **Obbligo di residenza nel Comune in cui s'intende effettuare l'acquisto:** non è sufficiente avere la dimora nel Comune dove si effettuerà l'acquisto agevolato ma occorre la residenza o l'intenzione di trasferirla entro 18 mesi, salvo i casi precedentemente citati (v. risoluzione n. 76/E del 2000).
- **Termine entro il quale stabilire l'abitazione principale:** se l'acquirente procede, entro un anno dalla vendita, al riacquisto di altra abitazione da destinare ad abitazione principale, non decade dall'agevolazione fruita in sede di acquisto. La normativa non fissa, però, un limite temporale entro il quale il contribuente è tenuto a fissare nel nuovo immobile la propria abitazione principale. In ogni caso, l'acquirente non deve dilazionare eccessivamente il suo proposito di trasloco, anche in presenza di diritti di godimento di terzi vantati sulla nuova abitazione e, comunque, non oltre i tre anni previsti per l'accertamento ed il recupero eventuale delle imposte (v. risoluzione 6 ottobre 2003, n. 192/E).
- **Titolarità di nuda proprietà su altra abitazione:** l'agevolazione prima casa compete anche all'acquirente o ai coniugi che siano titolari del diritto di nuda proprietà su altra casa di abitazione situata nello stesso Comune in cui si trova l'immobile che viene acquistato, sempre che ricorrano le altre condizioni previste dalla legge. In tal caso, infatti, il nudo proprietario non ha il possesso dell'immobile, che fa capo all'usufruttuario. Tuttavia, il beneficio in esame spetta solo se la nuda proprietà sia stata acquistata senza fruire in precedenza delle agevolazioni prima casa, fatta salva l'ipotesi in cui il nudo proprietario acquisti l'immobile dall'usufruttuario, al fine di riunire usufrutto e proprietà (v. circolare n. 38/E del 2005).

- **Comunione con soggetti diversi dal coniuge:** è possibile godere dell'agevolazione prima casa se si è titolari in comunione con soggetti diversi dal coniuge di diritti reali su beni immobili anche se situati nel medesimo comune in cui si intende procedere al nuovo acquisto, a condizione che detti diritti non siano stati acquistati fruendo dell'agevolazione prima casa.
- **Abitazione non di lusso censita in A/1, A/8 e A/9:** l'agevolazione non può essere negata sulla base della mera classificazione catastale, che, in quanto tale, non ha rilevanza sulla tassazione agevolata. Difatti, rileva la natura lussuosa o meno dello stesso, in base ai parametri enunciati dal DM 2 agosto 1969.
- **Fabbricato rurale:** in presenza dei requisiti previsti, trova applicazione l'agevolazione purché il fabbricato, o una porzione dello stesso, sia idoneo all'utilizzo residenziale e non costituisca pertinenza di un terreno agricolo (v. circolare n. 38 del 2005).
- **Acquisto di casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione:** in presenza di tutti i requisiti previsti, l'agevolazione spetta anche all'acquirente di immobile in corso di costruzione di un appartamento che non abbia, una volta ultimato, caratteristiche di lusso.
- **Acquisto reiterato di quote sullo stesso immobile:** qualora il titolare di una quota di diritti immobiliari, acquistato usufruendo delle agevolazioni, proceda all'acquisto di un'ulteriore quota dello stesso immobile, può giovare dell'agevolazione tributaria, purché ricorrano le altre condizioni previste dalla specifica normativa agevolativa.
- **Coniugi in regime di comunione legale:** nel caso in cui due coniugi, in regime di comunione legale, acquistino un appartamento da adibire ad abitazione principale ma solo uno dei due posseda i requisiti soggettivi per fruire dell'agevolazione prima casa (in quanto, ad esempio, l'altro ha già fruito dell'agevolazione in relazione ad un immobile acquistato prima del matrimonio ovvero in regime di separazione dei beni), il beneficio si applica nella misura del 50%, vale a dire limitatamente alla quota acquistata dal coniuge in possesso dei requisiti richiesti. L'acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale dei beni comporta l'esclusione dall'agevolazione per entrambi i coniugi di tutti i successivi acquisti di case di abitazione. Parimenti, è esclusa l'applicabilità dell'agevolazione in parola anche in caso di titolarità, in comunione col coniuge, di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui si intende acquistare un nuovo immobile. Se,



invece, il precedente acquisto agevolato è stato effettuato da uno dei coniugi in situazioni che permettono di escludere la comproprietà (art. 177 c.c.), l'altro coniuge, cioè quello che non ha fruito dell'agevolazione, può beneficiare del regime di favore per l'acquisto in comunione legale di una casa di abitazione non di lusso per la quota a lui attribuita in presenza delle condizioni prima casa (v. circolare n. 38/E del 2005).

- **Acquisto di appartamenti contigui e ampliamento:** l'agevolazione prima casa spetta anche in caso di acquisto contemporaneo di immobili contigui destinati a costituire un'unica unità abitativa, ovvero di un immobile contiguo ad altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto fruendo dei benefici prima casa e finalizzato a costituire con quest'ultima un'unica unità abitativa. L'abitazione risultante dall'unione di detti immobili deve mantenere le caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2 agosto 1969. Nel caso di acquisto di immobile contiguo ad altra casa di abitazione già posseduta, il contribuente non dovrà rendere la dichiarazione di non possedere altro immobile o quota di immobile acquistato coi benefici prima casa (v. circolare n. 38 del 2005).
- **Acquisto di terreno edificabile sul quale costruire la prima casa:** non s'incorre nella decadenza dall'agevolazione in parola, qualora, entro un anno dalla vendita del precedente immobile acquistato con le agevolazioni, si acquisti un terreno (non con le agevolazioni prima casa perché non è prevista tale possibilità) sul quale costruire la propria abitazione principale. Non basta acquisire il terreno, ma si ha l'obbligo di realizzare un fabbricato (non occorre aver terminato la costruzione l'immobile, essendo sufficiente che nel termine di un anno il fabbricato sia venuto ad esistenza, e cioè, che esista un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e che sia ultimata la copertura - v. circolare n. 38 del 2005; risoluzione 16 marzo 2004, n. 44).
- **Acquisto prima casa mediante sentenza dichiarativa di usucapione:** il contribuente che acquisti un fabbricato mediante sentenza dichiarativa di usucapione, può usufruire dell'agevolazione prima casa, limitatamente all'imposta di registro, a condizione che renda, nell'atto introduttivo, o nel corso del giudizio le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) della nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (v. risoluzione 20 marzo 2012, n. 25/E).

- **Decadenza parziale dovuta alla vendita della nuda proprietà:** si decade parzialmente dall'agevolazione in parola, qualora si venda esclusivamente la nuda proprietà dell'immobile acquistato con l'agevolazione (v. risoluzione 8 agosto 2007, n. 213/E).
- **Riacquisto entro un anno a qualsiasi titolo:** non si decade dall'agevolazione prima casa, ed inoltre si ha diritto al credito d'imposta in argomento, qualora si riacquisti a titolo oneroso, entro un anno, un'altra abitazione (a qualsiasi titolo) da adibire a propria abitazione principale. L'espressione ampia include, tra gli atti che possono beneficiare del credito di imposta, anche gli acquisiti di un nuovo immobile mediante assegnazione provvisoria in via esclusiva a proprietà divisa da parte di una cooperativa o l'acquisto sullo stesso di qualsiasi diritto reale di godimento. Il beneficio del credito è riconosciuto a condizione che sussistano i requisiti soggettivi ed oggettivi in capo all'acquirente, che li dichiari nel verbale di assegnazione da sottoporre a registrazione per avere data certa dell'assegnazione (v. risoluzione 11 luglio 2005, n. 87/E).
- **Credito d'imposta dovuto ad IVA agevolata prima del 22 maggio 1993:** prima di tale data, non era prevista un'aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, al contrario di quanto previsto per gli acquisti soggetti ad imposta di registro. Pertanto, i soggetti che hanno acquistato la propria abitazione da imprese costruttrici sulla base della normativa vigente fino al 22 maggio 1993, non hanno formalmente usufruito delle agevolazioni prima casa. Tuttavia, detta circostanza non preclude il diritto a godere del beneficio del credito d'imposta previsto dall'articolo 7 della legge n. 448 del 1998 qualora l'acquirente dimostri che alla data di acquisto dell'immobile alienato era in possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni prima casa. Ovviamente, il predetto credito non spetta se l'acquisto è avvenuto anteriormente all'entrata in vigore della disciplina agevolativa per la prima casa prevista dalla legge n. 168 del 1982 (v. circolare n. 19 del 2001).
- **Decadenza dovuta al riacquisto non a titolo oneroso:** si verifica la decadenza dalle agevolazioni prima casa, qualora il contribuente venda l'immobile agevolato, acquistato co benefici in esame, prima dei 5 anni e non riacquisti a titolo oneroso entro l'anno un altro immobile da adibire a propria abitazione principale (v. circolare 26 gennaio 2001, n. 6; risoluzione 3 aprile 2008, n. 125).

- **Locazione dell'immobile agevolato:** la locazione dell'immobile acquistato con l'agevolazione in parola non comporta la decadenza, in quanto non si ha la perdita del possesso dell'immobile (Circolare n. 1/E del 1994).

### **Agevolazione 'prima casa' in sede di successione e donazione**

Com'è noto, l'articolo 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, prevede che *“Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.”*

Il successivo comma 4 dell'articolo 69 della legge n. 342 del 2000 stabilisce, inoltre, che *“le dichiarazioni di cui alla Nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione...”*.

Per effetto del richiamo operato dall'articolo 69 alla Nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, l'Amministrazione finanziaria ritiene che l'agevolazione prevista, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, per i trasferimenti e per gli atti di costituzione di diritti immobiliari su fabbricati 'prima casa', derivanti da successione o donazione risulti applicabile anche in data successiva al 1° gennaio 2014, ancorché per effetto della riformulazione dell'articolo 1 della Tariffa sia stato abrogato il quinto periodo di detta disposizione.

In applicazione di quanto previsto dal richiamato articolo 69 della legge n. 342 del 2000, e tenuto conto delle modifiche introdotte dal già citato articolo 26 del decreto-legge n. 104 del 2013, pertanto, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute, a decorrere dal 1° gennaio 2014, nella misura di 200 euro ciascuna.

Restano, inoltre, dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

Il rinvio effettuato dal comma 3, alle case di abitazioni '*non di lusso*', deve essere inteso, come chiarito ai fini delle agevolazioni '*prima casa*' per l'imposta di registro, riferito alle case di abitazione, ad eccezione di quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

### **Credito di imposta per il riacquisto della '*prima casa*'**

L'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, prevede l'attribuzione di un credito d'imposta a favore di coloro che dopo aver alienato un immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni previste ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA per l'acquisto della '*prima casa*' provvedano ad acquisire a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione, altra casa di abitazione '*non di lusso*', avente i requisiti previsti per fruire delle agevolazioni '*prima casa*'.

Tale credito spetta fino a concorrenza dell'imposta di Registro o dell'IVA dovuta in relazione al precedente acquisto agevolato per un ammontare non superiore all'imposta di Registro o all'IVA dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione.

Tale previsione è ancora applicabile, a prescindere da quanto previsto dal comma 4 dell'articolo 10 del *decreto* che stabilisce la soppressione di "*tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali*".

Il credito di imposta, ancorché costituisca comunque un vantaggio per i contribuenti, non concretizza, infatti, una agevolazione che ha effetti sulla misura dell'imposta di registro dovuta sui trasferimenti a titolo oneroso.

Per quanto attiene alla misura dell'imposta che può essere utilizzata in compensazione, la C.M.n.2/2014 precisa che, a tali fini, deve essere computata anche l'imposta di registro corrisposta nella misura minima di 1.000 euro, nei casi in cui l'applicazione delle aliquote proporzionali di registro risultava inferiore a detto importo minimo.

Inoltre, laddove per effetto dello scomputo dall'imposta dovuta per il nuovo acquisto effettuato, risulti un importo di imposta di registro inferiore alla somma di 1.000 euro, dovrà essere versato per la registrazione dell'atto solo tale importo e non l'imposta minima di 1.000 euro.

Per quanto riguarda, infine, il riferimento all'acquisto di "*un'altra casa di abitazione non di lusso*" di cui al citato articolo 7 della legge n. 448 del 1998, tale locuzione deve essere riferita, per gli atti soggetti ad imposta di registro, in considerazione del rinvio operato dalla norma in commento alla Nota II-bis, alle case di abitazione ad eccezione di quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, così come previsto ai fini dell'applicazione delle agevolazioni '*prima casa*'.

### **La decorrenza**

La legge applicabile alle singole fattispecie impositive previste negli atti pubblici, negli atti giudiziari e nelle scritture private autenticate, è quella vigente alla data di formazione di tali atti e non alla data della loro registrazione, mentre per le scritture private non autenticate è applicabile il regime tributario in vigore al momento della registrazione.

Per gli atti sottoposti a condizione sospensiva, formati in data antecedente al 1° gennaio 2014, il calcolo dell'imposta dovuta deve essere effettuato sulla base delle norme vigenti al momento di formazione dell'atto. Pertanto, qualora l'atto di trasferimento immobiliare sia stato formato nel 2013, ma la condizione sospensiva si verifica dopo il 1° gennaio 2014, le aliquote applicabili, ai fini dell'imposta di registro, sono quelle vigenti al momento della formazione dell'atto sospensivamente condizionato (2013).

L'atto di avveramento della condizione redatto nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata sarà invece soggetto a registrazione con applicazione dell'imposta principale nella misura fissa di euro 200,00.

25 marzo 2014

Francesco Buetto