

Risposta n. 753/2021

OGGETTO: Agevolazioni "prima casa" per immobile classificato come C2, in corso di ristrutturazione con cambio di destinazione d'uso in abitazione. Atto integrativo.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante fa presente di aver acquistato con atto di compravendita, nel 2019, congiuntamente alla sig.ra Tizia, la piena proprietà di un complesso immobiliare costituito da una porzione di un più ampio fabbricato e parte di resede pertinenziale, censito al Catasto Fabbricati nella categoria C/2, oltre ad un cortile pertinenziale comune, censito al Catasto Terreni, al prezzo complessivo di euro x.

L'istante dichiara che tale complesso immobiliare è stato acquistato in corso di ristrutturazione finalizzata al cambio di destinazione d'uso in unità immobiliare residenziale abitativa, avente categoria diversa da A/1, A/8 e A/9 (S.C.I.A).

L'istante fa presente che per mera omissione, nel suddetto atto di compravendita non è stata richiesta l'applicazione delle agevolazioni "*prima casa*", previste dalla Nota II-bis dell'articolo 1, della Tariffa Parte I, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (TUR) e che pertanto ha corrisposto l'imposta di registro nella misura ordinaria.

L'istante precisa, infine, che con atto di compravendita del 2019, ha venduto la piena proprietà di un appartamento per civile abitazione e annesso posto auto pertinenziale, che aveva a sua volta acquistato con atto del 2017, usufruendo delle medesime agevolazioni.

Premesso quanto sopra, il contribuente chiede se sia possibile:

1) richiedere l'agevolazione "*prima casa*" per le unità immobiliari che alla data di acquisto risultavano classificate nella categoria catastale C/2, ma urbanisticamente in corso di ristrutturazione con cambio di destinazione in civile abitazione in forza di legittimo titolo edilizio;

2) integrare l'atto di compravendita nel quale è stata omessa la richiesta delle agevolazioni "*prima casa*" mediante atto notarile pubblico o scrittura privata autenticata unilaterale, della sola parte acquirente, al fine di chiedere il rimborso della maggiore imposta corrisposta per il suddetto acquisto. Al riguardo, l'istante chiede se tale atto integrativo sia da assoggettare all'obbligo di registrazione e se sia esente dall'imposta di bollo;

3) fruire del credito d'imposta, in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di riacquisto che lo determina, nel caso in cui l'atto di riacquisto sia stato posto in essere entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con le agevolazioni "*prima casa*", ma l'atto integrativo sia formato dopo un anno dalla suddetta alienazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante osserva che, con la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, è stato chiarito che le agevolazioni "*prima casa*" possono essere riconosciute anche nelle ipotesi in cui il trasferimento riguardi un immobile in corso di costruzione che presenti, seppure in fieri, le caratteristiche dell'abitazione "*non di lusso*" secondo i criteri stabiliti dal d.m. 2 agosto 1969 (da intendersi oggi, all'indomani della modifica introdotta dall'art. 10 del d.lgs. n. 23 del 2011, avente categoria catastale diversa da A/1, A/8 e A/9). Al

riguardo, l'istante richiama la giurisprudenza costante sul punto (per tutte Cass. 10 settembre 2004, n. 18300), secondo la quale oggetto del trasferimento può essere anche un fabbricato destinato ad abitazione, ovverosia strutturalmente concepito per uso abitativo e non già idoneo a detto uso al momento dell'acquisto. A parere dell'istante, la medesima *ratio* ricorre nel caso di acquisto di immobili in corso di ristrutturazione che, pur essendo censiti al momento dell'acquisto in categorie catastali non abitative, sono destinati a diventare abitazioni sulla base di idonei titoli edilizi già esistenti (in tal senso cfr. Cass. n. 9150/2000; Cass. n. 5297/2001; Cass. n. 3604/2003; Cass. n. 22930/2007).

Con la citata circolare n. 38/E del 2005, osserva l'istante, è stata riconosciuta, al contribuente, la possibilità di integrare l'atto di compravendita, qualora nello stesso non sia stata resa la dichiarazione prescritta dalla legge per avvalersi dell'agevolazione "*prima casa*" e segnatamente mediante la "*dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento ... resa in atto integrativo redatto secondo le medesime formalità giuridiche*". Per "*medesime formalità giuridiche*", osserva l'istante, deve intendersi che l'atto integrativo deve essere redatto nella stessa forma giuridica notarile dell'atto di compravendita e non anche la necessaria coincidenza soggettiva, potendosi ritenere sufficiente anche un atto unilaterale formato dal solo soggetto interessato, ovverosia la parte acquirente.

Tale atto integrativo verrebbe formato al solo scopo di ottenere l'applicazione delle agevolazioni fiscali "*prima casa*" e, quindi, il rimborso della maggiore imposta di registro corrisposta per la registrazione dell'atto di compravendita da integrare. Pertanto, l'istante ritiene che detto atto integrativo non sia da assoggettare alla registrazione obbligatoria, ai sensi dell'articolo 7 del d.P.R. n. 131 del 1986 e dell'articolo 5 della Tabella, allegata al citato d.P.R., ai sensi del quale non vi è obbligo di chiedere la registrazione per gli "*atti ... formati per l'applicazione, riduzione ... e rimborso delle imposte e tasse a chiunque dovute*".

L'istante ritiene, inoltre, che detto atto poiché formato per richiedere all'ufficio

competente il rimborso della maggiore imposta di registro corrisposta, non sia soggetto all'imposta di bollo, ai sensi dell'art. 5 del d.P.R. n. 642 del 1972, che prevede l'esenzione per gli atti e le dichiarazioni *"presentati ai competenti uffici ai fini della applicazione delle leggi tributarie"*, nonché per le *"istanze di rimborso ... di qualsiasi tributo, nonché documenti allegati alle istanze medesime"*.

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, della legge n. 448 del 1998, l'istante osserva, infine, che la disposizione *de qua* richiede soltanto che il contribuente riacquisti entro un anno dall'alienazione una casa di abitazione in presenza delle condizioni previste in materia di agevolazioni *"prima casa"*. Pertanto, sebbene per mera omissione il contribuente non ne faccia richiesta nell'atto di acquisto effettuato entro l'anno dall'alienazione, appare sufficiente che siano, comunque, presenti al momento del riacquisto le condizioni di legge affinché il contribuente possa richiedere dette agevolazioni.

Nella fattispecie in esame, a parere dell'istante, deve, dunque, riconoscersi la sussistenza del credito di imposta, con la possibilità di portarlo in diminuzione dell'imposta di registro dovuta sull'atto di riacquisto, ancorché l'atto integrativo venga stipulato dopo un anno dall'alienazione della precedente consistenza immobiliare. Nel caso di specie, tale termine risulta attualmente sospeso (ai sensi dell'articolo 24 del d.l. n. 23 del 2020 e successive modifiche) dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2021.

Di conseguenza, poiché la piena proprietà dell'appartamento per civile abitazione e annesso posto auto pertinenziale, già acquistata nel 2017, usufruendo delle agevolazioni fiscali *"prima casa"*, è stata rivenduta in data y del 2019, a parere dell'istante, deve ritenersi che l'atto integrativo *de quo* risulterebbe in ogni caso tempestivo se stipulato entro il mese di z del 2022.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In ordine al quesito di cui al punto 1), concernente la possibilità di richiedere,

mediante un atto integrativo, l'applicazione delle agevolazioni "*prima casa*" in relazione all'acquisto del 2019 della piena proprietà di un complesso immobiliare censito al Catasto Fabbricati nella categoria catastale C/2, si osserva quanto segue.

L'agevolazione in esame è disciplinata dalla Nota II-bis, all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986 (TUR), ed è applicabile «*Se il trasferimento ha 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*».

Al riguardo, si rammenta che con la circolare n. 38/E del 12 agosto 2005, è stato precisato che oggetto del trasferimento deve essere un fabbricato a destinazione abitativa ovverosia "*strutturalmente concepito per uso abitativo*", ammettendo peraltro che lo stesso possa trovarsi in fase di costruzione all'atto dell'acquisto.

Ai fini dell'agevolazione in esame, sono ritenute "*case di abitazione*" i fabbricati censiti nel Catasto Fabbricati nella tipologia abitativa (categoria catastale A, con l'esclusione di A/10, "*Uffici e studi privati*", ad eccezione di A/1, A/8 e A/9). Con la circolare n. 2/E del 21 febbraio 2014, (par. 1.3), è stato chiarito che a decorrere dal 1° gennaio 2014, 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. Inoltre, è stato precisato che 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 citata Nota II-bis, sempreché l'immobile sia classificabile nelle menzionate categorie catastali (da A/2 ad A7).

La possibilità di fruire delle agevolazioni "*prima casa*" nelle ipotesi di immobili non abitativi ma per i quali sia possibile un cambio di destinazione è stata oggetto di pronunce favorevoli da parte della Corte di Cassazione (cfr. Cass. nn. 18300 del 10 settembre 2004 e 14396 del 7 giugno 2013).

In particolare, nella sentenza del 10 settembre 2004, n. 18300, con riferimento

alla normativa previgente in materia di "*prima casa*" (contenuta nella legge 22 aprile 1982, n. 168), si afferma che l'agevolazione spetta anche nel caso di "*acquisto di un immobile, al momento assoggettato ad uso diverso da quello abitativo, allo scopo di farne, da parte dell'acquirente, la propria abitazione*", e che "*ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali previste dall'art. 1, 6 comma, l. 22 aprile 1982 n. 168, in materia di trasferimento dei fabbricati destinati ad abitazione non di lusso, è sufficiente che l'immobile oggetto dell'acquisto possa essere destinato ad abitazione, non essendo richiesto dalla norma che esso sia già adibito a tale funzione al momento dell'acquisto.*".

In merito alla fattispecie in esame, occorre considerare, tuttavia, che l'acquisto dell'immobile classificato nella categoria C/2, rappresenta un riacquisto di "*altro immobile da adibire a propria abitazione principale*", al fine di evitare la decadenza dalle agevolazioni fruite, nel caso di alienazione dell'abitazione agevolata entro i cinque anni dall'acquisto (cfr. comma 4 della Nota II-bis).

Ai sensi del citato comma 4, infatti, «*In caso di (...) trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico.*

Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente

articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.».

Dunque, ai sensi dell'ultimo comma della citata norma, la decadenza dal regime di favore è evitata se il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile agevolato, effettuata prima del decorso del quinquennio, proceda all'acquisto di un altro immobile *"da adibire a propria abitazione principale"*.

Al riguardo, è stato anche chiarito che la decadenza dal beneficio non si verifica anche nel caso in cui il contribuente provveda all'acquisto di un terreno sul quale venga realizzato, entro un anno dalla vendita, un immobile utilizzabile come abitazione principale (cfr. risoluzione n. 44/E del 16 marzo 2004).

La circolare n. 38/E del 2005 precisa, al riguardo, che per conservare l'agevolazione in commento, è necessario che entro il termine di un anno il beneficiario non solo acquisti il terreno, ma sullo stesso realizzi un fabbricato non di lusso da adibire ad abitazione principale.

Con riferimento alla fattispecie in esame, coerentemente con i chiarimenti sopra indicati, si ritiene che l'istante dovrà dimostrare la destinazione a propria abitazione principale dell'immobile riacquistato in comproprietà, oggetto del cambio di destinazione d'uso, entro un anno dalla registrazione dell'atto originario. Tale termine attualmente è sospeso, ai sensi dell'articolo 24 del decreto-legge n. 23 del 8 aprile 2020 e successive modifiche, dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2021.

In merito al quesito di cui al punto 2), concernente la richiesta di fruire dell'agevolazione, per il suddetto acquisto, mediante un atto integrativo del precedente atto di compravendita, come chiarito dalla citata circolare n. 38/E del 2005, deve riconoscersi la possibilità che, con atto successivo il richiedente renda le dichiarazioni previste dalla legge ed erroneamente omesse nell'atto di acquisto.

Ciò che conta per l'applicazione del beneficio fiscale in parola è che la dichiarazione di sussistenza dei presupposti soggettivi e oggettivi al momento della stipula dell'atto di trasferimento sia resa in atto integrativo redatto secondo le

medesime formalità giuridiche. Riconosciuta la possibilità che l'originario atto di compravendita possa essere integrato dalle dichiarazioni necessarie a fruire del regime di favore, consegue che, anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della "*prima casa*" precedentemente acquistata con i benefici, possa essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione.

Dunque, se la dichiarazione di voler fruire delle agevolazioni "*prima casa*" per l'immobile in corso di trasformazione d'uso al momento dell'acquisto in abitazione di categoria diversa da A/1, A/8 e A/9, non sia stata resa nell'atto di acquisto, si ritiene che l'istante possa dichiarare con un atto integrativo del precedente atto di acquisto, di voler fruire delle agevolazioni in esame con riferimento al citato acquisto, a condizione che risultino integrate tutte le altre condizioni previste dalla citata Nota II-bis.

Detto atto integrativo da redigersi nella stessa forma dell'atto oggetto di integrazione, dovrà essere registrato in termine fisso, con l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, della Tariffa, Parte I, allegata al TUR, quale atto non avente ad oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale. Tale atto andrà assoggettato ordinariamente all'imposta di bollo, non ravvisando l'ipotesi di esenzione prevista dall'articolo 5 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642.

In relazione, infine, al quesito di cui al punto 3) relativo al credito d'imposta per l'atto di acquisto del predetto complesso immobiliare, si rammenta che l'articolo 7, comma 1, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, prevede che *«ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza 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, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato».

Al riguardo, con la circolare n. 38/E (par. 9) citata, è stato chiarito, come sopra ricordato, che anche l'atto con il quale si acquista una nuova abitazione dopo l'alienazione della prima casa precedentemente acquistata con i benefici, può essere integrato degli elementi richiesti per ottenere l'agevolazione e della relativa documentazione. In tal caso, non è preclusa la spettanza del credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 448 del 1998, sempre che il contribuente sia in possesso della documentazione comprovante l'effettiva sussistenza dei requisiti (cfr. risoluzione 12 marzo 2002, n. 84/E).

Nella fattispecie in esame, tale credito d'imposta potrà essere riconosciuto solo in favore dell'istante, acquirente *pro-quota* indivisa dell'immobile destinato ad abitazione di categoria diversa da A/1, A/8, A/9, in quanto unico titolare dell'abitazione acquistata con i benefici "*prima casa*" precedentemente alienata. Come chiarito con la circolare del 1 marzo 2001, n. 19/E il credito d'imposta è un credito personale. Esso, infatti, compete al contribuente che, al momento dell'acquisizione agevolata dell'immobile, abbia alienato da non oltre un anno la casa di abitazione da lui stesso acquistata con l'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro o dell'IVA.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)