

Risposta n. 349/2022

OGGETTO: Riacquisto di nuda proprietà. Decadenza agevolazioni 'prima casa'.

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

QUESITO

L'Istante dichiara di essere cittadina italiana residente all'estero, regolarmente iscritta all'A.I.R.E., e di aver acquistato con atto notarile in data xx/xx/2019 un appartamento ad uso abitativo con locale garage di pertinenza in X invocando le agevolazioni "*prima casa*", sempre quale cittadina italiana iscritta all'A.I.R.E.; la stessa, pertanto, ha dichiarato in tale sede che si trattava della "*prima casa*" sul territorio italiano, senza conseguentemente dover prendere la residenza in Italia, secondo quanto previsto dalla normativa su tali agevolazioni.

Con successivo atto notarile, in data xx/xx/2021, l'Istante ha alienato, prima del decorso dei cinque anni, detto appartamento e il garage, impegnandosi a riacquistarne un altro entro un anno per evitare la decadenza dalle suddette agevolazioni, secondo quanto prescritto dalla normativa in materia per le alienazioni infraquinquennali.

L'Istante intende ora, al fine di evitare la suddetta decadenza, acquistare in Italia un altro immobile ad uso abitativo, sempre invocando le medesime agevolazioni quale

cittadino italiano iscritto all'A.I.R.E., da intestarsi alla stessa solo per la nuda proprietà, volendo invece intestare ad una propria parente il diritto di usufrutto sull'immobile stesso.

Con documentazione integrativa l'*Istante* ha prodotto la bozza del futuro atto di compravendita dalla quale si evince, per quanto qui d'interesse, quanto segue.

Con documentazione integrativa l'*Istante* ha prodotto la bozza del futuro atto di compravendita dalla quale si evince che la *dante causa* "vende e trasferisce alle Signore Alfa e Beta che acquistano e ricevano, in ragione dell'intera nuda proprietà la prima a titolo di compravendita ed in ragione dell'intero diritto di usufrutto vitalizio la seconda a titolo di contratto di mantenimento, le seguenti porzioni immobiliari...".

Al riguardo, l'*Istante* rileva che emergono due problematiche diverse, ma collegate.

La prima concerne la previsione contenuta al punto 4 della nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, che recita, nella parte finale, relativamente all'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni di "prima casa" conseguente alla vendita infraquinquennale del bene, quanto segue: "*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.*".

A parere dell'*Istante* tale affermazione del legislatore fiscale non è evidentemente armonizzata con la lettera a) numero 1 della stessa nota II-*bis*, nella quale, per il cittadino italiano emigrato all'estero, si prevede solo che l'immobile sia acquistato come "prima casa" sul territorio italiano senza prevedere, ovviamente, l'obbligo di porvi la residenza. Al riguardo, l'*Istante* riporta una recente risposta pubblicata n. 627 del 27 settembre 2021, nella quale l'Agenzia delle entrate ha affermato, sempre per il cittadino iscritto all'A.I.R.E. che deve ricomprare in Italia un immobile per non decadere dalle agevolazioni in caso di vendita infraquinquennale, che "*anche in sede di acquisto di altra abitazione sul territorio nazionale non sia*

necessario ottemperare all'obbligo di adibire il nuovo immobile ad abitazione principale".

Ciò posto, l'*Istante* chiede conferma di tale indirizzo anche per il caso di specie, che appare essere del tutto simile a quello trattato in tale ultimo interpello.

La seconda problematica concerne l'applicabilità delle agevolazioni "*prima casa*" anche nell'ipotesi in cui il cittadino iscritto all'A.I.R.E., per il quale, qualora risolto positivamente il primo quesito, non si richiederebbe di porre la residenza nel nuovo immobile oggetto di riacquisto, si intesti soltanto la nuda proprietà del nuovo immobile abitativo, laddove il sopra citato ultimo periodo del punto 4 nota II-*bis* richiede che si proceda all'acquisto "di altro immobile".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quanto al primo quesito, a parere dell'*Istante* appare evidente la pressoché totale coincidenza tra il caso descritto e risolto nell'interpello n. 627 del 2021 sopra citato e quello in oggetto; sembra quindi potersi ritenere insussistente, per il cittadino iscritto nell'A.I.R.E., il requisito di adibire ad abitazione principale l'immobile oggetto di riacquisto entro un anno successivo alla vendita infraquinquennale dell'immobile agevolato.

Quanto al secondo quesito, l'*Istante* ritiene che lo stesso sia in qualche modo collegato al primo. Infatti se si ritiene che, come sopra detto, che il requisito del trasferimento della residenza in Italia presso l'immobile acquistato non può essere applicabile al cittadino residente all'estero, non dovrebbe essere neanche indispensabile procedere all'acquisto necessariamente della piena proprietà del nuovo bene abitativo, dovendosi ritenere sufficiente anche l'acquisto della nuda proprietà del bene stesso. La dicitura contenuta nel punto 4 della nota II-*bis* del resto, per non decadere dall'agevolazione, prevede il riacquisto "di altro immobile", sembra essere sufficientemente generica da escludere una limitazione alla sola piena proprietà,

considerando anche che la nuda proprietà di fatto potrebbe ritenersi, almeno nel caso di specie, sostanzialmente equivalente all'acquisto di un immobile che entra integralmente nel patrimonio del soggetto in questione, laddove il diritto di usufrutto è intestato a terzi e sarà suscettibile di consolidamento con la nuda proprietà al momento del decesso dell'usufruttuario medesimo, quindi con certezza.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'agevolazione c.d. *"prima casa"* dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR) e dalla Nota II-*bis* al medesimo articolo, che individuano i requisiti oggettivi e soggettivi per la fruizione del beneficio.

In particolare, detto articolo 1 della Tariffa, Parte prima, prevede l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 2 per cento per i trasferimenti e la costituzione di diritti reali di godimento che hanno per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, ove ricorrano le condizioni previste dalla citata Nota II-*bis*.

Tra queste ultime, la lettera a) prevede *«che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. 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»*.

Ai sensi del comma 4 della citata Nota, nelle ipotesi in cui i beni acquistati con l'agevolazione vengano alienati prima del decorso dei cinque anni dalla data di

acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sanzione pari al 30 per cento delle stesse imposte e gli interessi. Per gli acquisti soggetti ad IVA l'ufficio presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza tra l'imposta sul valore aggiunto 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 e recuperare gli interessi di mora.

Tuttavia, l'ultimo capoverso dello stesso comma prevede che *«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»*.

In linea generale, dunque, la decadenza è evitata, se il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, proceda all'acquisto di altro immobile che deve essere destinato ad abitazione principale.

Come evidenziato dalla giurisprudenza di legittimità, si tratta di una condizione diversa e più restrittiva rispetto a quelle stabilite per il primo acquisto, che introduce un'eccezione alla regola della decadenza dai benefici prevista dal primo periodo dello stesso comma, che opera esclusivamente nel caso in cui il contribuente, entro un anno dalla alienazione, proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale (*cf.* ordinanza 29 ottobre 2021, n. 30882).

Tale disciplina dettata per il riacquisto trova la propria *ratio* "nel fine di favorire l'acquisto della casa di proprietà, tutelato anche a livello costituzionale, in favore di coloro che siano costretti a ripetuti trasferimenti di residenza e, al contempo, evitare che l'agevolazione possa assecondare intenti speculativi realizzati attraverso la semplice integrazione dei requisiti necessari a godere dell'agevolazione in relazione al primo acquisto"; invero, il legislatore ha inteso "evitare che l'agevolazione vada a favorire, non l'acquisto di un bene primario ... bensì intenzioni speculative" (ordinanza

n. 30882, cit; in termini, ordinanza 11 giugno 2020, n. 11221; ordinanza 27 novembre 2019, n. 30925; 28 giugno 2016, 13343).

Con riferimento ad un caso di alienazione dell'immobile prima del decorso di cinque anni ed acquisto entro un anno della nuda proprietà di altro immobile, la Suprema Corte, con sentenza 28 giugno 2018, n. 17148, ha ritenuto integrata la decadenza ritenendo che *"Il riferimento della disposizione in esame al termine «acquisto», generalmente utilizzato, laddove non accompagnato dalla indicazione dei diritti interessati, per indicare l'operazione con la quale si consente ad un soggetto l'esercizio su un bene dei poteri tipici del diritto di proprietà, nonché il collegamento ivi previsto tra l'immobile acquistato e la sua destinazione ad abitazione principale, induce a ritenere che l'atto necessario affinché il contribuente eviti la decadenza dell'agevolazione cd. prima casa di cui ha fruito in precedenza sia rappresentato da un titolo idoneo a consentirgli l'uso e il godimento di un'abitazione in via piena ed esclusiva e, conseguentemente, nell'esercizio dei relativi poteri, a destinare la stessa quale sua abitazione principale. Una siffatta affermazione, oltre ad imporsi in ragione di un'interpretazione letterale e logica della disposizione in esame, risulta coerente con la illustrata ratio della disciplina complessiva in tema di benefici cd. «prima casa», permettendo di circoscrivere l'agevolazione (e il suo mantenimento) solo a quelle operazioni idonee a favorire l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione. (...)".* Peraltro, *"venendo in rilievo una norma che prevede una deroga ad una decadenza da un beneficio fiscale, si impone una sua lettura restrittiva (cfr., sulla necessità di interpretare in senso restrittivo le disposizioni normative che prevedono agevolazioni fiscali, Cass. 29 dicembre 2016, n. 27331; Cass. 21 ottobre 2013, n. 23766)".*

A tal fine non rilevano, a parere della Corte, l'eventuale *"conseguimento da parte del contribuente del diritto di godere e usare dell'immobile in oggetto a seguito della conclusione di altri contratti o, comunque, a seguito della autorizzazione concessagli da parte di terzi aventi diritto, atteso che, alla luce della interpretazione seguita, la*

destinazione dell'immobile ad abitazione principale deve essere strettamente dipendente dall'idoneità dell'atto a trasferire al contribuente poteri di uso e godimento sul bene pieni e assoluti".

In conclusione, la Suprema Corte ha formulato il principio di diritto secondo cui *"la decadenza ... non è evitata qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con tale agevolazione, proceda all'acquisto della nuda proprietà di altro immobile".*

In altri termini, in caso di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito dell'immobile acquistato con l'agevolazione "*prima casa*" prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto, la decadenza dall'agevolazione prevista dall'articolo 1, nota II- *bis*), comma 4, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR non è impedita dall'acquisto - entro un anno dall'alienazione dell'immobile agevolato - della nuda proprietà di altro immobile.

Tutto ciò premesso, con particolare riguardo alla situazione del cittadino emigrato all'estero, si osserva quanto segue.

In base alla citata Nota II-*bis*, in sede del primo acquisto, l'agevolazione spetta a condizione che *"l'immobile acquistato costituisca la 'prima casa' nel territorio italiano"*. Al riguardo, come chiarito dalla circolare 12 agosto 2005, n. 38/E, l'agevolazione compete a condizione che l'immobile sia ubicato in qualsiasi punto del territorio nazionale, senza, peraltro, che sia necessario per l'acquirente stabilire entro diciotto mesi la residenza nel Comune in cui è situato l'immobile acquistato (*cfr.* anche circolare n. 19/E del 1 marzo 2001, paragrafo 2.1.2. e circolare n. 1 del 2 marzo 1994 capitolo I, paragrafo 2, lett. b), purché sussistano gli altri requisiti di cui alle lettere b) e c) della più volte richiamata Nota II-*bis*.

Con la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 627 del 2021, richiamata dall'*Istante*, è stato affermato che, coerentemente alla disposizione relativa alla fruizione dell'agevolazione in sede di (primo) acquisto da parte del cittadino residente all'estero, anche in sede di riacquisto di altra abitazione sul territorio nazionale, non sia

necessario ottemperare all'obbligo di adibire il nuovo immobile ad abitazione principale; ciò in quanto tale obbligo (analogamente a quello di residenza) non può essere imposto ai cittadini che vivono stabilmente all'estero e che, pertanto, si trovano nella impossibilità di adibire la casa acquistata «a propria abitazione principale».

Ciò posto, pur confermando tale conclusione, si ritiene - alla luce della *ratio* della disciplina in esame come delineata dalla giurisprudenza di legittimità, volta a favorire l'acquisto della casa di proprietà evitando che l'agevolazione possa assecondare intenti speculativi, nonché dell'affermata necessità che il riacquisto consenta l'uso e il godimento di un'abitazione in via piena ed esclusiva, non risultando idoneo a tal fine l'acquisto della nuda proprietà di un altro immobile, anche per il cittadino residente - che il riacquisto, entro un anno, della sola nuda proprietà di altro immobile non sia idonea ad evitare la decadenza conseguente alla rivendita infraquinquennale dell'immobile acquistato con l'agevolazione "*prima casa*". Non rileva, a tal fine, la circostanza relativa all'impossibilità di adibire la casa riacquistata a propria abitazione principale dal contribuente cittadino italiano emigrato all'estero.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)