

Riacquisto di terreno e agevolazioni per l'acquisto della prima casa

Il commento

di Gaetano Petrelli

Con risoluzione in data 16 marzo 2004, n. 44/E, l'Agenzia delle Entrate adotta una innovativa interpretazione dell'art. 1, nota II-*bis*, della tariffa, parte prima, allegata al d.p.r. 26 aprile 1986 n. 131 (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro); disposizione, quest'ultima, relativa alle c.d. agevolazioni per l'acquisto della prima casa.

Più precisamente, la disposizione commentata è quella che, nel prevedere la decadenza dalle agevolazioni in caso di alienazione prima del quinquennio dell'abitazione precedentemente acquistata, esclude la decadenza medesima "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*"¹. L'Agenzia delle Entrate interpreta quest'ultimo inciso estensivamente, ritenendo idoneo ad evitare la decadenza anche l'acquisto di un terreno, nel caso in cui su quest'ultimo venga realizzato, entro un anno dalla vendita, un fabbricato da adibire ad abitazione principale; affermando, nel contempo, che entro il suddetto termine annuale non è comunque sufficiente perfezionare l'acquisto del terreno, ma occorre anche che venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale; e ritenendo che a tal fine sia sufficiente la realizzazione nel predetto termine di un manufatto urbanisticamente rilevante (rustico comprensivo delle mura perimetrali e della copertura, in applicazione analogica dell'art. 2645-*bis* c.c.).

Per avere più chiaro il panorama normativo da cui parte la risoluzione in commento, occorre tener presenti due circostanze, che del resto la stessa risoluzione espressamente chiarisce: da un lato il fatto che l'atto di acquisto di un terreno non può usufruire delle agevolazioni per la prima casa (l'*incipit* della nota II-*bis* della tariffa fa espresso riferimento all'acquisto di "case di abitazione non di lusso"); dall'altro che il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa – previsto dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448 – spetta esclusivamente allorché si proceda ad acquisto di "un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-*bis*". In sintesi, l'atto di acquisto del terreno non dà luogo né ad agevolazioni per la prima casa, né a credito d'imposta per il riacquisto.

Qual è, allora, l'argomento utilizzato dalla risoluzione in oggetto per ritenere esclusa la decadenza in caso di riacquisto di un terreno? Si tratta essenzialmente di un argomento letterale: la nota II-*bis* parla di riacquisto di "immobile" nella parte *de qua*, ed il concetto di immobile – come è noto – comprende sia terreni che fabbricati (art. 812 c.c.). Una tale

* Pubblicato in *Notariato*, 2004, p. 284.

¹ Sul significato dell'adibire a propria abitazione principale, cfr. la Ris. Agenzia Entrate 6 ottobre 2003, n. 192/E; ivi, in particolare, la precisazione che "La carenza di scadenze predeterminate per l'attuazione del proposito abitativo dell'acquirente, comporta che quest'ultimo debba attenersi a parametri di ragionevolezza e di buona fede, in quanto la concreta utilizzazione dell'immobile può essere sia immediatamente successiva al contratto di compravendita, ma può anche implicare un certo lasso di tempo, correlato alle circostanze del caso di specie, ad esempio il termine può variare da un tempo minimo occorrente per il trasloco ad un tempo maggiore che sia richiesto da eventuali lavori di ristrutturazione ad un termine ancora più lungo imposto da una momentanea indisponibilità del bene per effetto di temporanei diritti di godimento costituiti sull'immobile a favore di terzi".

posizione, da qualcuno commentata favorevolmente ², appare però, ad una attenta ricognizione della normativa in oggetto, destituita di fondamento. Infatti, il termine “immobile” non va interpretato isolatamente, bensì nel contesto delle previsioni, e delle altre parole utilizzate nella medesima disposizione ³. Innanzitutto si parla di “immobile da adibire a propria abitazione principale”, con ciò circoscrivendosi la portata della norma all’acquisto di un’“entità” che sia idonea ad essere adibita ad abitazione (quindi, evidentemente, un “fabbricato”). E’ vero che, nella materia delle agevolazioni tributarie, l’interpretazione estensiva è consentita, a differenza dell’estensione analogica ⁴; è peraltro anche vero che, una volta imboccata questa strada, non sembrano consentite all’interprete ulteriori discriminazioni. La legge richiede soltanto che entro il termine annuale dalla rivendita il contribuente “proceda all’acquisto” di un diverso immobile, e non richiede ulteriori comportamenti o attività. L’Agenzia delle Entrate, invece, richiede un ulteriore comportamento del contribuente, successivo all’acquisto, consistente nella costruzione di un fabbricato idoneo ai fini di cui sopra; con ciò compiendo un’operazione interpretativa disinvolta, in quanto nessuna norma prevede una tale ulteriore attività del contribuente successiva al riacquisto, e non appare possibile che una tale prescrizione venga introdotta in via interpretativa. Né sembra possibile ammettere che il semplice riacquisto di un terreno possa essere sufficiente ad evitare la decadenza dalle agevolazioni.

Del resto, la circostanza del riacquisto potrebbe comportare una disciplina diversa – in termini di obblighi tributari del contribuente in relazione alla decadenza dalle agevolazioni – rispetto a ciò che comporterebbe invece la rilevanza di un elemento diverso, rappresentato dalla costruzione o meno di un fabbricato a seguito dell’acquisto ⁵.

Si tratta, quindi, di fattispecie diverse, che solo arbitrariamente l’Amministrazione finanziaria ha equiparato, e che invece non possono esserlo ove si utilizzino corretti criteri ermeneutici. Tenendo conto anche del fatto che non sembra possibile – a fronte di una norma impositiva che identifica un determinato presupposto d’imposta – estenderne l’applicazione in presenza di un presupposto diverso; in questo senso è stato correttamente rilevato che, laddove la legge ha voluto assoggettare ad un trattamento di favore l’acquisto di aree edificabili, lo ha fatto espressamente, disciplinando tra l’altro anche il termine entro il quale l’edificazione deve avvenire ⁶. D’altra parte, sarebbe poco

² Ianniello, *Salvi i benefici “prima casa” in caso di riacquisto di un terreno su cui edificare la nuova abitazione*, in *Corr. trib.*, 2004, p. 1360 ss.

³ D’Orsogna, *Per il mantenimento dei benefici “prima casa”, ai fini dell’imposta di registro, in caso di alienazione entro cinque anni, è sufficiente l’acquisto del terreno su cui si realizza il fabbricato. Rivoluzionaria risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 44/E del 16 marzo 2004*, in *Fisco*, 2004, p. 2544 ss. (il quale evidenzia come l’intero corpus normativo riguarda l’acquisto di una casa di abitazione).

⁴ Cfr. sul punto, per ulteriori approfondimenti, C.N.N. (estensore Petrelli), *Vendita con riserva di proprietà e successione mortis causa del compratore*, Studio n. 58/2003/T.

⁵ Occorre, infatti, tener conto della circostanza che la decadenza dalle agevolazioni si presta ad essere intesa, astrattamente, come “evento che dà luogo a ulteriore liquidazione di imposta”, per gli effetti dell’art. 19 del d.p.r. 131/1986. Ora, nel caso in cui tale evento consista in un atto di riacquisto, soggetto a registrazione e quindi a conoscenza dell’amministrazione finanziaria, è pacifico che nessun obbligo di denuncia faccia capo al contribuente nel caso in cui l’atto medesimo non venga perfezionato, trattandosi di circostanza già a conoscenza dell’amministrazione. Nel caso, invece, in cui si identificasse un ulteriore comportamento dovuto dal contribuente – nel caso in esame, la successiva costruzione di un fabbricato, evento questo non a conoscenza dell’amministrazione finanziaria – si potrebbe dubitare che la mancata realizzazione del fabbricato entro il termine annuale dia luogo ad un obbligo di denuncia entro venti giorni, sempre ai sensi del suddetto art. 19 T.U. Cfr. comunque sul punto C.N.N. (estensore Petrelli), *Decadenza dalle agevolazioni per la prima casa e denuncia di eventi successivi alla registrazione*, in *Studi e materiali*, 2002, p. 226, ed in *Riv. not.*, 2001, p. 961.

⁶ Cfr., ad esempio, la normativa fiscale in tema di acquisto di aree rientranti in piani particolareggiati; ed ancora la legge “Tupini”, n. 408 del 1949; per tale rilievo, cfr. anche D’Orsogna, *Per il mantenimento dei benefici “prima casa”*, cit. Non sembra, invece, condivisibile, l’ulteriore obiezione, effettuata da

razionale un sistema che considerasse sufficiente, al fine di evitare la decadenza dalle agevolazioni, il riacquisto di un terreno, e considerasse poi il medesimo riacquisto inidoneo ai fini della fruizione del credito d'imposta; quando, invece, tutto fa pensare che la complessiva disciplina tributaria del riacquisto dell'abitazione sia ispirata ad un disegno unitario, e debba quindi avere una certa organicità. Né sembra possibile utilizzare l'argomento della *ratio* della disciplina di favore per l'acquisto dell'abitazione⁷, argomento che prova troppo, perché altrimenti bisognerebbe chiedersi come mai non sia agevolato in via principale (ed anche con attribuzione di un credito d'imposta in caso di riacquisto) l'acquisto di un terreno su cui il contribuente dichiara che costruirà la propria prima casa di abitazione. L'individuazione del presupposto d'imposta (acquisto di fabbricato, o di terreno) costituisce, in altri termini, oggetto di una scelta discrezionale del legislatore, insindacabile anche sotto il profilo della legittimità costituzionale laddove non appaia manifestamente irragionevole; e si potrebbe anzi dubitare circa la ragionevolezza dell'interpretazione, avanzata dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione in commento.

In conclusione, sembra inevitabile – sia ai fini dell'esclusione della decadenza dalle precedenti agevolazioni, sia al fine di usufruire di una nuova agevolazione e del credito d'imposta – che il riacquisto abbia ad oggetto una “casa di abitazione non di lusso”, che potrà anche essere non ultimata ed in corso di costruzione (e sul punto il richiamo ai criteri dettati dall'art. 2645-*bis* c.c., in assenza di altri dati normativi, appare accettabile), ma che comunque non potrà essere una semplice area edificabile.

quest'ultimo autore, circa l'inidoneità del fabbricato in corso di costruzione ai fini dell'applicazione della disciplina delle agevolazioni per la prima casa: la fattispecie è espressamente contemplata in materia di imposta sul valore aggiunto (n. 21 della tabella “A”, parte II, allegata al d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 633), e razionalmente quindi l'Amministrazione finanziaria, aderendo ad un conforme orientamento giurisprudenziale, ha ritenuto tale estensione valida anche nell'ambito dell'imposta di registro: cfr. la Circ. Agenzia Entrate 1 marzo 2001, n. 19/E.

⁷ Per l'utilizzo di tale argomento, cfr. Ianniello, *Salvi i benefici “prima casa” in caso di riacquisto di un terreno su cui edificare la nuova abitazione*, cit.