Inserto allegato al n. 10.11.12 ottobre - novembre - dicembre 2003 di EDILI, il magazine dell'edilizia ionica, diretto da Angelo Lorusso, edito dall'Ente Scuola Edile di Taranto, organismo bilaterale composto da rappresentanti della Sezione Edili dell'Asssindustria e dalle organizzazioni sindacali di categoria Feneal Uil, Filca Cisl e Fillea Cgil.

Edili
MAGAZINE DELL'EDILIZIA JONICA

AGEVOLAZIONI FISCALI SCONTI NELL'EDILIZIA

di Maurizio Villani

SOMMARIO:

1. Normativa principale.

1.1 Benefici prima casa: principali riferimenti normativi
1.2 Agevolazione 36%: principali riferimenti normativi

2. Aspetti problematici relativi agli sconti nel settore edilizio. Principali interventi normativi in ordine alle agevolazioni fiscali per acquisto, costruzioni e ristrutturazioni.

3. Il Fisco e la casa: aspetti fiscali inerenti la gestione dell'immobile.

4. Benefici "prima casa": operazioni di acquisto e vendita della prima casa. Requisiti per fruire delle relative agevolazioni.
4.1. Decadenza dalle agevolazioni tributarie inerenti IMPOSTA DI REGISTRO – IVA per l'acquisto della "prima casa" e conseguente recupero dell'imposta. (principali orientamenti giurisprudenziali).
4.2. Potere di accertamento dell'Ufficio in ordine all'osservanza delle condizioni agevolative: controlli entro tre anni. (Cass. n. 1196/2000) (R. n. 192/E del 6 ottobre 2003 dell'Agenzia delle Entrate).
4.3. Alienazione di immobili ed acquisto di altra "prima casa". CREDITO D'IMPOSTA concesso per la vendita – riacquisto "prima casa".

5. Sconti nell'edilizia: agevolazioni 36% ai fini IRPEF per spese di ristrutturazione fatturate. Limiti e condizioni di accesso a tale beneficio. Questioni di carattere generale.

6. Brevi note conclusive in merito agli sconti nel settore dell'edilizia.

7. Nota bibliografica.

1. *Normativa principale.*

1.1. *Benefici "prima casa": principali riferimenti normativi.*
D. M. 2 agosto 1969 Decreto Ministeriale dei lavori pubblici ("caratteristiche delle abitazioni di lusso").
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 "Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto".
Art. 1, sesto comma, della L. 22 aprile 1982, n. 168 e art. 2 del D.L. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito con modificazioni nella L. 5 aprile 1985, n. 118.
Nota 2-*bis* all'art. 1 della Tariffa, parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 (Testo Unico IMPOSTA DI REGISTRO).
D.L. n. 293 del 1992.
D.L. 23/1/1993, L. 24 marzo 1993, n. 75 (cumulabilità agevolazioni "prima casa").
L. n. 243/93 agevolazioni "prima casa", L. 19 luglio 1993, n. 243, conversione del D.L. 22 maggio 1993,n. 155, art. 16 Disposizioni tributarie in materia di edilizia abitativa. (La legge 243/93 ha eliminato il fatto che l'immobile debba essere adibito obbligatoriamente ad abitazione principale; oggi non è necessario che l'immobile venga adibito ad abitazione principale; diverso è il caso della **rivendita**).
Art. 3, 131° comma, della L. 28 dicembre 1995, n. 549 (Legge Finanziaria 1996). "Misure di razionalizzazione della finanza pubblica".
Art. 7 della L. n. 448/1998 (Legge Finanziaria 1999), Credito d'imposta per riacquisto "prima casa".
L. 21 novembre 2000, n. 342 (art. 66, comma 1), Modifiche al regime di agevolazione fiscale per l'accesso alla prima casa a favore del personale delle Forze armate e delle Forze di polizia.

1.2. *Agevolazione 36%: principali riferimenti normativi.*
Art. 1, L. 27 dicembre 1997, n. 449 (Interventi di recupero del patrimonio edilizio).
Art. 1, L. n. 449/1997 (Finanziaria 1998) Detrazione del 41%.
Art. 16, L. n. 488/1999 (Finanziaria 2000) Detrazione del 36%.
Art. 9 della L. n. 488/2001 (Finanziaria 2002) Acquisto di abitazione ristrutturata. Prorogate dall'art. 2 della L. n. 289/2002.
L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003). L' art. 2, comma 6, L. n. 289/2002 ha prorogato I termini per fruire della detrazione 36%.
D.L. n. 147/2003 decreto "mille proroghe". L. n. 200/2003 proroga IRPEF del 36% dal 30 settembre al 31 dicembre.
Art. 24 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (Finanziaria 2004) ha prorogato sino al 31 dicembre i termini per l'IVA al 10%.

2. *Aspetti problematici relativi agli sconti nel settore edilizio. Principali interventi normativi in ordine alle agevolazioni fiscali per acquisto, costruzioni, e ristrutturazioni di immobili.*

La tematica degli sconti nell'edilizia è stata oggetto di massima attenzione da parte del legislatore che è intervenuto in maniera incisiva, disponendo diversi meccanismi agevolativi per la costruzione di abitazioni e di altri immobili, cessione, locazione, opere di urbanizzazione, beni e materiale da utilizzare per le ristrutturazioni.[1]
In tale prospettiva, significativi sono i passaggi normativi che caratterizzano questo particolare settore.
Nel processo di gestione e pianificazione delle entrate tributarie, esigenze di politica fiscale tese ad incentivare determinati settori del mercato impongono spesso un "rafforzamento" della posizione del contribuente a fronte delle pretese dell'Amministrazione Finanziaria.
In tal senso, la detrazione è intesa come strumento per detassare determinate operazioni rientranti nel campo d'applicazione dell'IVA, rispetto a settori economici soggetti, invece, al normale regime impositivo.[2]
In questi termini, la normativa fiscale prevede delle agevolazioni tributarie che accordano un trattamento di favore per determinati settori produttivi, soggetti d'imposta e, quindi, precise fattispecie fiscali.
In realtà, è dato riscontrare, in tale ambito, una molteplicità di casi nei quali il legislatore tributario ha disposto espressamente delle norme "di favore".
Occorre, per tali ragioni, circoscrivere in qualche modo il tema d'indagine, segnalando, preliminarmente, i passaggi più significativi che hanno, di fatto, caratterizzato la normativa agevolativa inerente gli sconti nell'edilizia; in modo particolare, i benefici "prima casa" ed ancora la detrazione IRPEF del 36%.[3]
Il singolare trattamento fiscale e, quindi, la maggiore tutela di specifici settori produttivi si è, di fatto, risolta in numerose normative fiscali di favore riguardanti il mercato immobiliare.
In tal senso, sebbene l'intento del legislatore sia stato quello di agevolare determinate situazioni impositive, ciò che risulta ancora problematico, a nostro parere, è integrare dialetticamente tra loro i numerosi interventi normativi succedutisi nel tempo.[4]
La particolare evoluzione legislativa che ha caratterizzato questo settore, in effetti, ha in qualche modo impedito una uniforme interpretazione e, spesso, generato orientamenti giurisprudenziali nettamente contrapposti.[5]
In realtà, una siffatta legislazione, completa ed esaustiva, data anche la copiosa prassi amministrativa, dovrebbe semplificare il lavoro dell'operatore del diritto che, invece, si trova a dover far fronte a numerosi e differenti ambiti applicativi.[6]
A tal proposito, e sulla base delle considerazioni sopra esposte, appare doveroso, per una giusta e sintetica trattazione del tema in esame, individuare, in modo esemplicativo, i principali interventi legislativi.
In termini generali, il legislatore ha previsto agevolazioni fiscali in materia di edilizia per l'acquisto e la vendita della "prima casa" e di immobili ristrutturati, per la ristrutturazione di immobili e per una serie di operazioni edilizie.
La specificità e complessità delle argomentazioni caratterizzanti la disciplina in esame impone, dunque, di circoscrivere ed enucleare il campo d'indagine.
In termini pratici, il legislatore ha previsto l'applicazione agli effetti dell'IVA dell'aliquota agevolata del 4% per le operazioni di acquisto e vendita della "prima casa" e per tutte quelle operazioni individuate nella Tabella A- Parte II del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 (Decreto istitutivo dell'IVA).[7]
In particolare, è possibile individuare, in modo schematico, le seguenti ipotesi:
a) l'aliquota IVA del **4%** si applica sulle cessioni aventi per oggetto case di abitazione non di lusso e relative pertinenze, sempre che per l'acquirente sussistano i requisiti per il c.d. acquisto prima casa;
b) l'aliquota IVA del **10%** su tutte quelle cessioni per le quali l'acquirente non sia in possesso delle condizioni per l'acquisto della prima casa; sulle cessioni aventi per oggetto i "fabbricati Tupini"[8] se effettuate dall'impresa che li ha costruiti ed, infine, sulle cessioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti in interventi di recupero;
c) l'aliquota del **20%** in tutti i restanti casi in cui le cessioni costituiscono semplici operazioni imponibili ai fini IVA.
Particolare considerazione va posta, invece, al benefici "prima casa"[9] di cui all'art. 1, comma 4, della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, modificato dall'art.3, comma131 della L. 28 dicembre 1995, n. 549 ed in ordine alla singolare detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio di cui all'art. 1 della L. 27 dicembre 1997, n. 449 e Legge Finanziaria 2000 (L. n. 488/1999, art. 16).

3. *Il Fisco e la casa: aspetti fiscali ine-*

renti la gestione dell'immobile.

Come è noto, chi possiede un immobile a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale è obbligato ad effettuare il versamento dell'imposta IRPEF, le addizionali all'IRPEF e l'ICI.
Più specificamente, come espressamente statuito nell'art. 22, primo comma del T.U.: "sono redditi fondiari, quelli inerenti ai terreni e ai fabbricati situati nel territorio dello Stato, che sono o devono essere iscritti, con attribuzione di rendita, nel catasto dei terreni o nel catasto edilizio urbano".
In questi termini, tali redditi sussistono "in ragione della mera titolarità dell'immobile", indipendentemente dalla effettiva percezione.[10]
Al riguardo, il reddito dei fabbricati è determinato in base all'applicazione delle rendite catastali, al tipo di utilizzo dell'immobile, periodo d'imposta in cui si ha tale possesso ed alla percentuale dello stesso.
In particolare, per l'unità immobiliare adibita a dimora abituale del contribuente o di un suo familiare, il legislatore tributario è intervenuto con un trattamento di favore che prevede l'esenzione da IRPEF e relative addizionali, per l'abitazione principale e le eventuali pertinenze.[11]
La L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Legge Finanziaria 2001) ha, in effetti, disposto che la casa di proprietà e dimora abituale non sia da considerare ai fini IRPEF: al soggetto d'imposta spetterebbe, infatti, una deduzione pari all'ammontare della rendita catastale.[12]
In termini specifici, come noto, l'immobile posseduto esclusivamente come abitazione principale non rientra nel "reddito imponibile", pur contribuendo, comunque, a determinare l'ammontare del "reddito complessivo".[13]
Il trattamento fiscale riservato all'acquisto della casa impone il pagamento dell'imposta di registro o IVA, a seconda che il soggetto venditore sia un privato o un soggetto IVA, di quella ipotecaria e catastale.
A tal proposito, chi acquista un immobile non di lusso da un venditore che è soggetto ad IVA, sarà tenuto a pagare l'IVA al 10%, l'imposta di registro, ipotecaria e catastale ognuna in misura fissa.
Quando il venditore è, invece, un soggetto privato, e quindi per questo non soggetto ad IVA, chi compra un immobile non di lusso dovrà pagare l'imposta di registro al 7%, l'imposta ipotecaria al 2% e quella catastale al 1%.[14]
In aggiunta a quanto esposto, nel caso in cui si erediti un immobile, poiché dal 25 ottobre 2001 non è più dovuta l'imposta di successione, sono dovute **solo** le imposte ipotecarie e catastali, nella misura proporzionale rispettivamente del 2% e dell'1%.[15]
In particolare, se poi l'erede ha i requisiti per usufruire delle agevolazioni "prima casa" , le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa e non nella misura del 2% e 1%.
Analogamente a quanto disposto per le successioni, anche per la donazione di immobile "prima casa" sono previste delle agevolazioni: le imposte ipotecarie e catastali sono versate in misura fissa per ogni imposta; per le donazioni soggette ad imposta di registro si applica l'aliquota agevolata del 3% invece del 7%, con imposte ipotecaria e catastale in misura fissa.
Anche in quest'ultima ipotesi, le agevolazioni vengono concesse solo se il beneficiario presenta tutti i requisiti richiesti per l'acquisto della "prima casa".

4. *Benefici "prima casa": operazioni di acquisto e vendita della prima casa. Requisiti per fruire delle relative agevolazioni.*

Il legislatore tributario ha inteso disciplinare in modo specifico l'acquisto della "prima casa".[16] Pertanto, sono previste una serie di norme fiscali "di favore", attraverso l'attenuazione delle imposte gravanti sui trasferimenti di immobili.[17]
La normativa di riferimento di cui alla Nota II- *bis* dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concernente l'imposta di registro pone, in modo tassativo, una serie di condizioni alle quali è subordinata la fruibilità di siffatti benefici fiscali.[18]
In particolare, per poter usufruire di dette agevolazioni devono sussistere precisi requisiti inerenti la natura e l'ubicazione dell'immobile acquistato ed ancora le dichiarazioni che l'acquirente deve rilasciare, a pena di decadenza. (Cass. n. 6721/1995).[19]
In tal senso, tenendo in debita considerazione anche le importanti novità introdotte dalla Finanziaria 2001, possiamo sinteticamente riassumere i seguenti requisiti:
- i trasferimenti devono riguardare esclusivamente case di abitazione "non di lusso"[20];
- l'immobile deve essere ubicato nel territorio del Comune dove l'acquirente ha o stabilisce , entro 18 mesi (*ex* art. 33, comma 12, L. 23 dicembre 2000, n. 388, Legge Finanziaria 2001, che ha elevato da un anno a 18 mesi la durata del tempo richiesto per il trasferimento nel nuovo Comune) dall'acquisto , la propria residenza; nel Comune dove l'acquirente svolge la propria attività, qualora lo stesso sia diverso da quello di residenza; nel Comune in cui ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro, nei casi in cui l'acquirente sia trasferito all'estero per motivi di lavoro.

Più specificamente, nell'atto di acquisto l'acquirente deve, inoltre, necessariamente dichiarare:
- di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione, di altra abitazione nel territorio del Comune dove si trova l'immobile oggetto di tale agevolazione;
- di non essere titolare neppure *pro quote* o anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o nuda proprietà su un'altra abitazione presa in acquisto dallo stesso soggetto o anche dal coniuge, con il trattamento di favore concesso per la "prima casa".

Per particolari soggetti d'imposta, quali il personale delle Forze armate e di polizia non è più necessario il requisito della residenza nel Comune, ove si trova l'abitazione acquistata con i benefici fiscali di cui si tratta.[21]
In questi termini, si deve quindi aver particolare riguardo alle singolari agevolazioni previste nel caso di acquisto della prima casa.
In sintesi, se il venditore dell'immobile è un privato, e pertanto non soggetto ad IVA, l'imposta di registro si paga con aliquota del 3% invece che del 7%. Le imposte ipotecarie e catastali sono dovute ciascuna in misura fissa.[22]
Nel caso in cui la compravendita sia soggetta ad IVA e quindi il venditore dell'immobile sia, ad esempio, un'impresa, l'acquirente è tenuto a pagare l'IVA con aliquota ridotta al 4% in luogo del 10%.[23]
Va, in ultimo, segnalato che per la realizzazione dei succitati benefici fiscali non è più necessariamente obbligatorio che l'immobile acquistato sia destinato ad abitazione principale propria o dei familiari.[24]
Da ultimo, altro aspetto di rilievo riguarda le agevolazioni "prima casa" previste in casi particolari, quali l'acquisto di fabbricati in corso di costruzione o di ristrutturazione, l'acquisto effettuato da coniugi in comunione legale, quello relativo ad appartamenti contigui, acquistati con unico atto.
Nel particolare caso di acquisto di un immobile da coniugi in regime di comunione legale, l'agevolazione sulla prima casa spetta al 50% solo per la quota del coniuge acquirente che deve, comunque, possedere tutti i requisiti di legge già citati.[25]
Siffatte disposizioni sono, tra l'altro, oggetto

di una recente pronuncia di legittimità. (Cfr. Cass., sez. trib., sent. 8 settembre 2003, n. 13085).
La Suprema Corte sostiene che "se l'immobile viene acquistato da un coniuge in comunione legale, l'imposta di registro resta agevolata anche se il partner non ha residenza nel Comune della "prima casa". In tal senso, per ottenere il beneficio fiscale *de quo* "quella che conta non è tanto la residenza dei singoli coniugi, quanto quella della **famiglia**".[26]
In effetti, alla luce di quanto esposto, la fattispecie in esame presenta interessanti risvolti interpretativi.
La difficoltà di conciliare le numerose disposizioni tributarie concernenti la "prima casa" con la singolare disciplina civilistica che caratterizza la comunione legale ha, di fatto, generato differenti e contrastanti pronunce giurisprudenziali.[27]

4.1. *Decadenza dalle agevolazioni tributarie inerenti IMPOSTA DI REGISTRO IVA per l'acquisto della "prima casa" e conseguente recupero dell'imposta. (principali orientamenti giurisprudenziali).*

Da quanto precedentemente esposto, è possibile considerare, in modo analitico, le fattispecie che giustificano la perdita delle agevolazioni "prima casa". In sintesi, è possibile enucleare nei seguenti punti le cause che comportano la decadenza[28] dalle agevolazioni fiscali concesse all'acquirente di immobile destinato ad "abitazione principale"[29]:

- ipotesi nella quale le dichiarazioni disposte dalla legge nell'atto di acquisto siano **false**;
- situazioni nelle quali la residenza **non** viene trasferita entro 18 mesi nel Comune in cui è situato l'immobile oggetto dell'acquisto;
- caso di trasferimento a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici "prima casa" ***prima*** che sia decorso il termine di 5 anni dal loro acquisto.

In realtà, è possibile evitare tale ultima causa di decadenza dalle agevolazioni "prima casa", acquistando entro **un anno** dalla alienazione dell'immobile un'altra abitazione con i benefici fiscali di cui si tratta.[30]
Per quel che attiene la possibilità di evitare la decadenza dalle agevolazioni già concesse, il quarto comma della Nota II- *bis* all'art. 1 della Tariffa del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 statuisce espressamente che non si decade dai benefici se entro **un anno** dall'alienazione infraquinquennale si procede ad un successivo acquisto di altra "prima casa".[31]
La decadenza dalle agevolazioni fiscali in esame comporta, nei confronti dell'acquirente, il recupero dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, con una sanzione del 30% delle imposte stesse, oltre gli interessi di mora.[32]
Fra le situazioni che possono evitare la revoca delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa", la recente risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E del 1° febbraio 2002 comprende la causa di forza maggiore.[33]
Nella fattispecie in esame, in effetti, "l'evento causativo di forza maggiore" generando un impedimento non soggettivo, comporta che il soggetto beneficiario delle agevolazioni "prima casa" sia esonerato dal corrispondere i tributi nella misura ordinaria.[34]
Discorso a parte merita il requisito di legge concernente la **residenza.**
Va osservato, in tal senso, che la giurisprudenza è spesso pervenuta ad orientamenti chiaramente opposti.[35]
A tal riguardo, degna di nota è la recente sentenza della Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano (Cfr. Comm. Trib. II grado di Bolzano, sez. I, sent. 27 settembre 2002, n. 41, in G.T., 2003, cit. 285) che sostiene un interessante principio di diritto : "in tema di benefici prima casa, la residenza di fatto prevale su quella anagrafica".[36]
In realtà, la sentenza in esame, riprendendo l'orientamento della Suprema Corte[37] che in numerose sentenze sostiene la prevalenza della realtà di **fatto** sulle risultanze anagrafiche[38], è espressione solo di una delle tesi interpretative sostenute dalla giurisprudenza.
Secondo un diverso orientamento[39], ai fini della determinazione della residenza prevale "il dato **anagrafico** sulle risultanze fattuali".
Peraltro, una siffatta interpretazione restrittiva non risponde alla *ratio* sottesa alle finalità perseguite dal legislatore tributario, chiaramente volte a favorire l'acquisto e la migliore utilizzazione della "prima casa".[40]
In effetti, per quel che attiene, in modo sostanziale, le cause di **decadenza** dai benefici "prima casa", numerose sono le pronunce della giurisprudenza concernenti la veridicità delle dichiarazioni rese dall'acquirente, quindi "il mendacio sul progetto abitativo". (Cfr. Cass. sent. n. 7283/2001; Cass., sez. trib. civ., sent. n. 4717 del 25 settembre 2002; Cass., sent. n. 12737/98; Cass., sez. Trib. Civ., sent. n. 4714 del 28 marzo 2003).
Altra interessante questione riguarda l'ipotesi di omessa dichiarazione.
A tal proposito, una recente pronuncia della Cassazione ha stabilito che la volontà di volersi avvalere delle agevolazioni *de quibus,* insieme alle altre dichiarazioni dell'acquirente, deve necessariamente essere espressa nell'atto di compravendita dell'immobile.(Cfr. Cass., Sez. trib., 27 febbraio 2003 , n. 2976 con nota di IANNIELLO, in G.T. 2003, cit. 947 e ss.).
In particolare, la mancanza della stessa dichiarazione, poiché prevista a pena di decadenza, non permette l'applicazione delle agevolazioni in esame. (Cfr. Cass., 20 giugno 1996, n. 5717; Cass., 14 giugno 1995, n.6721; Cass. Sez. Trib., 27 febbraio 2003, n.2976).
La situazione prospettata in realtà merita di essere trattata in termini specifici, perché, di fatto, è oggetto di differenti e singolari orientamenti.
E' necessario, in ultimo, chiarire entro quale termine l'Amministrazione Finanziaria può procedere al recupero delle maggiori imposte predisponendo, così, la revoca dai benefici "prima casa".[41]
L'orientamento seguito dalla prevalente giurisprudenza di legittimità ed, in particolare, la recente sentenza della Cassazione (Cass., sez. trib., sent. n. 12988 del 15 gennaio 2003) ha precisato che l'Ufficio può procedere alla revoca delle agevolazioni fiscali entro il termine di decadenza di **tre anni**, dalla richiesta di registrazione dell'atto (*ex* art. 76 del D.P.R. n. 131/1986). Una simile impostazione è fondata sul presupposto che l'imposta dovuta recuperata sia *complementare.*[42]

4.2. *Potere di accertamento dell'Ufficio in ordine all'osservanza delle condizioni agevolative: controlli entro tre anni. (Cass. n. 1196/2000 R. n. 192/E del 6 ottobre 2003 dell'Agenzia delle Entrate).*

Secondo quanto espressamente stabilito in diverse interpretazioni della Suprema Corte, l'azione di verifica in merito alla sussistenza dei requisiti "prima casa" deve essere effettuata entro il termine massimo di **tre anni**.[43]
Anche una recente interpretazione ministeriale, delineando i tempi entro i quali devono concretamente realizzarsi le intenzioni rese nella dichiarazione dell'acquirente relative il proposito abitativo, riconferma il menzionato orientamento giurisprudenziale. (Cfr. Ris. n. 192/E del 6 ottobre 2003).
In particolare, è dato rilevare che il momento della decorrenza di tale termine è connesso alle diverse ipotesi di decadenza

delle agevolazioni fiscali in esame.[44]
In termini specifici, per quanto concerne la decadenza a seguito di false dichiarazioni, tale termine inizia a decorrere dalla registrazione dell'atto di compravendita; entro **tre anni** e 18 mesi dalla registrazione dell'atto, nel caso di mancato trasferimento di residenza; entro **quattro anni** dalla vendita dell'immobile acquistato con agevolazioni "prima casa".
L'Ufficio è, pertanto, tenuto a verificare in concreto le caratteristiche del bene, le condizioni necessarie per l'attribuzione del beneficio, le finalità espressamente dichiarate dall'acquirente.(Cfr. Cass., sez. trib. Civ. , sent. 12 marzo 2003, n. 3604).
A tal proposito, in effetti, la giurisprudenza di legittimità ha rivolto l'attenzione più alla natura dell'imposta liquidata dall'Ufficio classificandola come ***complementare*** e, quindi, **non** *principale* o *suppletiva*. [45]
In precedenza, la stessa Cassazione tenendo conto, invece, della spettanza dei benefici aveva ritenuto applicabile il termine decennale, ai sensi dell'art. 78 D.P.R. 137/86.[46]
Si deve, quindi, rilevare che, oltre alle più recenti interpretazioni della giurisprudenza di legittimità (Cass. SS.UU. sent. 1196 del 21 novembre 2000,...), anche la stessa Agenzia delle Entrate, con la C.M. 69/E del 14 agosto 2002, ha precisato, chiaramente, che il termine di decadenza delle agevolazioni è **triennale**, come quanto già disposto dall'art. 76, 2 comma, del D.P.R. 131/98.[47]

4.3. *Alienazione di immobili ed acquisto di altra "prima casa". CREDITO D'IMPOSTA concesso per la vendita – riacquisto "prima casa".*

Per quanto ancora concerne i benefici "prima casa", altro aspetto di rilievo, in tal senso, riguarda la disciplina prevista per le alienazioni di immobili ed acquisto di altra abitazione principale.
Più specificamente, l'art. 7, primo comma, della L. 23 dicembre 1998, n. 448 (Legge Finanziaria 1999) riconosce altre particolari agevolazioni a quei soggetti che, acquistato un immobile con le agevolazioni "prima casa", lo cedano per acquistare, entro un anno, un'altra casa da adibire ad abitazione principale.
In particolare, il contribuente, che trasferisce la propria abitazione acquistata con le agevolazioni "prima casa"e riacquista un'altra abitazione come propria residenza, può fruire di un credito d'imposta.[48]
In questi termini, occorre rilevare che l'intenzione di adibire l'immobile acquistato come abitazione principale è requisito che vale solo in tale circostanza.[49]
Di conseguenza, per il semplice acquisto della "prima casa" non è necessario che l'acquirente abiti effettivamente l'immobile acquistato con le agevolazioni in esame.
In concreto, è dato notare dalla interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (Ris.n. 192/E del 6 ottobre 2003) che il tempo concesso per riacquistare ed adibire, di fatto, l'abitazione a principale è quello di **tre anni** previsto per l'attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.[50]
Sostanzialmente, la possibilità di beneficiare del suddetto credito d'imposta è vincolata dalle seguenti condizioni:
- devono sussistere i requisiti imposti dalla legge per usufruire delle agevolazioni **"prima casa"**;
- l'acquisto della nuova casa deve avvenire entro **un anno**.

Il credito d'imposta è pari all'imposta di registro o IVA versata per il primo acquisto "prima casa" e, di conseguenza, non può riguardare un importo superiore né, pertanto, dar luogo ad ipotesi di rimborso.[51]

5. *Sconti nell'edilizia: agevolazioni 36% ai fini IRPEF per spese di ristrutturazione fatturate. Limiti e condizioni di accesso a tale beneficio. Questioni di carattere generale.*

Nell'ambito degli incentivi fiscali riguardanti il settore dell'edilizia, particolare interesse riveste l'agevolazione IRPEF del 36% prevista per quei soggetti d'imposta che effettuano lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro.[52]
In particolare, il legislatore tributario, a partire dall'anno 1998 e, precisamente, con la L. 27 dicembre 1997, n. 449 (Legge Finanziaria 1998), ha inteso garantire un trattamento agevolato per tutti gli interventi di recupero del patrimonio edilizio: detrazione IRPEF sulle spese effettivamente sostenute pari al 41%.
Successivamente, la detrazione viene abbassata al **36%** a decorrere dal **1° gennaio 1999**.
In realtà, i termini entro i quali poter usufruire di tale beneficio sono stati ripetutamente **prorogati** al seguito delle numerose adesioni dei contribuenti a questo particolare trattamento fiscale.
In ultimo, l'art. 2, comma 5, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Legge Finanziaria 2003) ha espressamente esteso tale termine al **31 dicembre 2003**.
In termini pratici, in base a tali disposizioni, i contribuenti hanno la possibilità di detrarre l'IRPEF del 36% sulle spese di ristrutturazione edilizia.
In particolare, lo sconto del 36% spetta a tutti i proprietari e titolari di diritti reali sull'immobile, oggetto degli interventi di recupero.
In tal senso, hanno diritto alla detrazione anche i **conviventi** e gli **inquilini**, ma solo a condizione che gli stessi abbiano personalmente sostenuto le spese e siano intestatari delle fatture e dei bonifici bancari.[53]
Più specificamente, tale detrazione d'imposta IRPEF, sulle spese relative agli interventi edilizi effettuati per la ristrutturazione , può essere fatta valere su un limite massimo di spesa pari a **48.000** Euro, ripartita in 10 rate annuali.
In definitiva, l'importo detraibile consentito, pari al 36% del limite massimo di spesa, sarà di **17.280** per ogni singolo immobile oggetto di interventi di manutenzione o ristrutturazione e per ogni singolo beneficiario.
Lo sconto del 36% spetta, fondamentalmente, per numerosi interventi:
- per eseguire opere di manutenzione ordinaria e straordinaria, di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia di singole abitazioni e di immobili condominiali;
- opere di sicurezza, risparmio energetico e superamento delle barriere architettoniche;
- per acquisto di immobili facenti parte di edifici ristrutturati da imprese che intendono successivamente vendere.

Analogamente, come per gli altri interventi "di favore", anche per fruire di tale agevolazione sono previsti particolari adempimenti.
Pertanto, chi intende beneficiare dello sconto del 36%, prima dell'inizio dei lavori, è tenuto ad inviare al Centro di servizio di Pescara la comunicazione di inizio dei lavori; a presentare, sempre prima dell'inizio dei lavori, una lettera all'Azienda Sanitaria Locale; ad effettuare i pagamenti per le spese detraibili solo tramite bonifico bancario.[54]
In ultimo, occorre tener presente che è possibile fruire della detrazione IRPEF del 36% anche per l'acquisto di immobili ristrutturati.[55]
I contribuenti, in tale occasione, potranno, quindi, calcolare la detrazione IRPEF del 36% sulle spese di acquisto di unità abitative ristrutturate, da calcolarsi sul 25% del prezzo di vendita.
Concludendo, è significativo constatare, inoltre, come il meccanismo agevolativo di cui si è trattato si è imposto, nell'ambito dei trattamenti di favore previsti dalla legislazione fiscale, anche come strumento

per agevolare concretamente l'emersione del lavoro "nero" nel settore edilizio.
Tra le norme che intendono agevolare gli interventi di recupero edilizio, particolare interesse riveste l'applicazione dell'IVA ridotta al 10% per le opere di manutenzione ordinaria e straordinaria dei fabbricati a prevalente destinazione abitativa. (L'art. 7 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 stabilisce l'applicazione dell'IVA ridotta al 10% per gli interventi di manutenzione, di restauro, risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia).[56]

6. *Brevi note conclusive in merito agli sconti nel settore dell'edilizia.*

Da quanto esposto nel presente lavoro, emerge chiaramente che le particolari norme agevolative inerenti ai benefici "prima casa" richiedono una attenta e rigorosa valutazione di quelli che ne sono i risvolti applicativi.
Sembra possibile ammettere, in termini generali, che la normativa concernente l'applicazione del beneficio "prima casa" e, più precisamente, la "facile" se pur intricata evoluzione normativa che ha caratterizzato questa particolare materia, ha generato non pochi problemi.
In realtà, i molteplici interventi "di favore" previsti dal legislatore tributario, in materia di acquisto prima casa, hanno determinato, di fatto, "un percorso normativo" piuttosto "accidentato", un groviglio di norme di difficile interpretazione.
In effetti, questo particolare stato di confusione, generato dalla frequenza e semplicità con la quale si è intervenuti per disciplinare tali agevolazioni, trova, inoltre, concreto riscontro nelle numerose ed opposte interpretazioni della giurisprudenza.
In particolare, maggiori problemi scaturiscono, anche, dalla difficile, ma pur sempre necessaria, ai fini del contesto applicativo, integrazione delle norme tributarie con quelle civili.
In tal senso, è auspicabile che i futuri interventi in materia seguano precisi ed uniformi criteri teleologici e, più precisamente, siano in linea con la *ratio* che caratterizza le agevolazioni fiscali in esame, evitando che arbitrarie interpretazioni possano tradursi in non giustificati e differenti trattamenti di favore per i contribuenti.

a cura dell'Avv. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi
www.studiotributariovillani.it
e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

Note e bibliografia

1 In tema di sconti nell'edilizia, si veda, in particolare, CARRABINO, *Criteri applicativi dell'aliquota al 4% sulle operazioni di acquisto e vendita della "prima casa"*, in Corr. Trib., 2003, pag. 707; CARRABINO, *L'applicazione dell'aliquota agevolata del 4% per le operazioni edilizie*, in Corr. Trib., 2003, pag. 8208; ZANETTI, *Quando si applica l'IVA sulle cessioni di immobili*, in Prat. Prof., 2003, pag. 954 e ss.; MAUGERI, *L'IVA nel settore dell'edilizia*, Milano, 2003; AUCI, *La casa e il condominio*, in Guida Famiglia 2001, in Il Sole 24 Ore.

2 In termini generali sulla disciplina relativa all'imposta sul valore aggiunto, cfr. LUPI, voce *IVA*, in Enc. giur. Treccani, XVIII, 1989; FILIPPI, voce *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. dir., Milano, 1993, vol. XLVI, pag. 125.

3 In realtà, sono previsti trattamenti agevolati anche in merito ai mutui ipotecari stipulati per l'acquisto della "prima casa". In tal senso, l'art. 13- *bis*, comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1986 prevede una detrazione del 19% dell'imposta IRPEF sugli interessi passivi ed oneri accessori derivanti dai contratti di muto stipulati in occasione dell'acquisto di abitazione principale. Sul punto, cfr. "Guida Normativa" Il Sole 24 Ore, 23 maggio 2003, n. 91. Inoltre, sono stabilite anche particolari detrazioni per i soggetti d'imposta che prendono in affitto un immobile come abitazione principale. In argomento, cfr. Agenzia delle Entrate, "Guida per la casa", pag. 21 e ss., ove testualmente: "i contribuenti intestatari di contratti di locazione di immobili utilizzati come abitazione principale hanno diritto a una detrazione dell'IRPEF...".

4 Sul punto, cfr. Cass., Sez. trib., sent. n. 2418 del 21 giugno 2002, in Il Fisco, 2003, pag. 8036, ove espressamente: "La normativa sulle agevolazioni prima casa, è il caso di rammentarlo, ha subito nel tempo una impressionante serie di modifiche normative...sino ad arrivare all'assetto attuale, opera della L. n. 549/1995". In questi termini, in particolare, si veda BUSANI, *In casa regna il caos delle aliquote*, in "Dossier 1996" del Il Sole 24 Ore. Significativo è quanto rileva l'A. in tale trattazione: "specie in campo IVA, la babele delle norme e delle interpretazioni è tale da rendere insicuro l'operato anche del più esperto degli addetti ai lavori:....le casistiche sono infinite e le norme di cui tenere conto sono innumerevoli, spesso complicate quando addirittura non completamente comprensibili".

5 Si vedano, a titolo esemplificativo, le diverse interpretazioni della Cassazione in ordine al requisito della residenza: cfr. in tal senso, Cass., 26 maggio1999, n. 5076; Cass., 10 marzo 1999, n. 2814; Cass., 19 aprile 2000, n. 5713. *Contra*, cfr. Cass., sez. trib. , sent. 19 dicembre 2002, n. 18077, in Boll. Trib., 2003, pag. 956 ed ancora Cass., sez. trib., 20 giugno 2001, n. 8377; Cass., sez. trib., 24 luglio 2001, n. 10027.

6 In questo senso, cfr. quanto già rilevato nella nota n. 4 del presente lavoro.

7 Sul punto, cfr. ZANETTI, op. cit., pag. 954 e ss..

8 per questi specifici riferimenti si veda, ZANETTI, op. cit., pag. 955 ove testualmente: "I fabbricati *Tupini* di cui all'art. 13 della Legge n. 408/1949 sono quei fabbricati in cui la superficie destinata ad uffici e negozi non eccede il quarto del totale della superficie dei piani "fuori terra" a condizione che: più del 50% della superficie totale dei piani "fuori terra" sia destinata ad abitazioni; non più del 25% della superficie totale dei piani "fuori terra" sia destinato a negozi". In argomento, va rilevato che sono soggette, di conseguenza, ad aliquota del 10% le cessioni che hanno per oggetto fabbricati *diversi* dalle case di abitazione e le stesse siano effettuate dall'impresa che li ha costruiti, anche mediante appalto a terzi.

9 Merita rilevare,come negli ultimi anni, varie siano state le novità fiscali per l'abitazione principale che comportano interventi di favore per il contribuente: a partire dal 2001 la "prima casa" diventa "irrilevante" per il regime impositivo, non è infatti previsto il pagamento dell'IRPEF su immobile che, di fatto, non può produrre reddito, per questi e specifici, cfr. AUCI, "Guida Famiglia 2001", n. 1 del Il Sole 24 Ore.

10 In questo senso, cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 578; in senso analogo, si veda Agenzia delle Entrate, "Guida fiscale per la casa", 2003; AUCI, op. cit., pag. 2 e ss. In termini specifici, cfr. BUSANI, *In casa regna il caos delle aliquote*, in "Dossier 1996" del Il Sole 24 Ore, 12 febbraio 1996.

11 Così, cfr. AUCI, op. cit., pag. 2 e ss..

12 Per questi riferimenti, si rinvia a quanto già rilevato in nota n. 2 del presente lavoro.

13 A tal riguardo, cfr. ancora AUCI, op. cit. , pag. 2 e ss..

14 In particolare, si veda Agenzia delle Entrate "Guida fiscale per la casa", pag. 6 e ss..

15 In tal senso, cfr. i richiami presenti nella precedente nota del presente lavoro.

16 In argomento, vari sono stati i contributi della dottrina: cfr. BELLINI, *Agevolazioni "prima casa": l'oggetto del trasferimento*, in Corr. Trib., 1996, pag. 2231; IANNIELLO, *Requisiti per fruire delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa"*, in Corr. Trib., 1998, ins. Filo Diretto, n. 9, caso n. 74; ALEMANNO, *acquisto prima casa: mendacio dell'acquirente per usufruire dell'aliquota ridotta*, in Corr. Trib., 1999, pag. 620; IANNIELLO, *Requisiti per fruire delle agevolazioni per l'acquisto della "prima casa"*, in Corr. Trib., 1998, ins. Filo Diretto n. 10, caso n. 89; IANNIELLO, *Imposta di registro: benefici "prima casa" e possibilità di revoca delle agevolazioni*, in G.T.- Rivista di giurisprudenza tributaria, 2001, pag. 510.

17 In particolare, riguardo l'articolazione normativa in esame per una esaustiva trattazione, si veda ROSSI; *Agevolazioni prima casa*, in IL Fisco, 2001, pag. 552 e ss..

18 A tale proposito, cfr. AIELLO, *In tema di prima casa*, in Boll. Trib., 2003, pag. 1388; D'ORSOGNA, *Sanabili le indebite agevolazioni "prima casa" anche ai fini IVA?*, in Il Fisco, 2003, pag. 11706 e ss.; Agenzia delle Entrate, in "Guida fiscale per la casa", 2003, n 1 pag. 7 e ss..

19 In questi termini, molto chiaramente cfr. Cass., Sez. trib. civ., sent. 14 maggio 2003, n. 7437 ove espressamente: "la fruibilità dei benefici è subordinata dalla legge ad una serie di condizioni ed alla dichiarazione dell'acquirente da inserire nell'atto di acquisto...". In sostanza, l'acquirente deve dichiarare "di non possedere altro fabbricato o porzione destinati ad abitazione nel comune ove è situato l'immobile, di volerlo adibire a propria abitazione e di non aver già usufruito delle agevolazioni". In senso analogo, cfr. Cass., n. 6721/1995 ove testualmente: " le agevolazioni fiscali per l'acquisto della *prima casa* devono essere adempiute, a pena di decadenza, nell'atto di pubblico acquisto avente ad oggetto tale abitazione".

20 Per questi riferimenti e, in senso contrario, per un necessario raffronto cfr. D.M. del 2 agosto 1969 che dispone in ordine alle caratteristiche delle abitazioni di lusso.

21 Si veda l'art. 66, L. 21 novembre 2000, n. 342. Per questi riferimenti, cfr. ancora Agenzia delle Entrate "Guida fiscale per la casa", pag. 8 e ss.; AUCI, op. cit., pag. 14 e ss..

22 Merita rilevare che, per quanto concerne gli aspetti generali relativi l'imposta di registro, vale il *principio di alternatività* tra l'IVA e l'imposta in questione. Così, l'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 dispone in modo espresso che "per gli atti soggetti a detto tributo l'imposta di registro sia dovuta nella sola misura fissa". Sul punto, cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1999, pag. 749 e ss.; ZANETTI, op. cit., pag. 955.

23 In tal senso, si veda quanto richiamato nella nota n. 18 del presente lavoro.

24 Così, cfr. MONTESANO, IANNIELLO, *Imposta di registro*, commento in Codice Tributario, settembre 2003, del Il Sole 24 Ore; ove testualmente: attualmente non è necessario che l'immobile acquistato sia effettivamente destinato ad abitazione dell'acquirente. Sul punto, cfr. Circolare Assonime, n. 82 del 14 giugno 1994, sempre in questi termini, si veda la L. 19 luglio 1993, n. 243. Peraltro, la Direzione Regionale delle Entrate della Lombardia (prot. 83667 del 3 ottobre 2000) ha riaffermato quanto già chiarito dai riferimenti succitati, escludendo che "la mancata utilizzazione del fabbricato acquistato come casa di abitazione, comportasse a carico del compratore la decadenza dai benefici fiscali" di cui si tratta. Per questi specifici riferimenti, e per una specifica ed

esaustiva trattazione del tema in esame, si veda AIELLO, *In tema di prima casa*, in Boll. Trib., 2003, pag. 1388 e ss.. In tal senso, cfr. anche BUSANI, *Prima casa, il Fisco fa ordine*, in Il Sole 24 Ore, 7 ottobre 2003.

25 L'Agenzia delle Entrate chiaramente afferma che "qualora solo uno avesse i requisiti soggettivi per usufruire delle agevolazioni prima casa...il beneficio fiscale spetta al 50%". Sul punto, cfr. Agenzia delle Entrate "Guida fiscale per la casa", pag. 9. In tal senso, si veda, inoltre, Ris. 26 maggio 2000, n. 76/E.

26 In realtà, questo particolare orientamento riconferma quanto già affermato dalla stessa Cassazione con la sent. n. 14327 del 2000, ove espressamente: "colui che diviene proprietario di metà del bene a seguito di atto compiuto dal coniuge non è *acquirente* del bene stesso, ma lo riceve per volontà di legge. Di conseguenza, non è tenuto al possesso dei requisiti posti dalle disposizioni sulle agevolazioni tributarie *prima casa*". Per questi specifici riferimenti, si veda CASCIOLA, *Sconti prima casa ai coniugi anche con residenze diverse*, in Il Sole 24 Ore, 23 ottobre 2003, pag. 26. Sul punto, cfr. ancora, LOMONACO, *Il difficile matrimonio tra norme fiscali e civilistiche*, commento a sentenza Cass., Sez. trib., sent. 8 settembre 2003, n. 13085, in "Guida Normativa" del Il Sole 24 Ore, 2003, n. 178, pag. 23 e ss.; CIMINIELLO, *Agevolazioni prima casa importante la residenza*, in Gazzetta del Mezzogiorno del 20 ottobre 2003.

27 In particolare, l'argomento è ampiamente trattato da LOMONACO, op. cit., pag. 23 e ss.. L'A. pone in chiara evidenza i diversi orientamenti giurisprudenziali sulla problematica in esame. In questo senso, e quindi secondo una prima tesi "i benefici per l'acquisto della *prima casa* spettano per l'intero anche qualora uno solo dei coniugi abbia i requisiti di legge" (Cfr. Cass., sent. 28 ottobre 2000, n. 14237; Cass., sent. 8 settembre 2003, n. 13085). *Contra:* Cass. , sent. 4 aprile 1996 n. 3159; Cass., sent. 21 giugno 2001, n. 8436; si veda, inoltre, quanto sostiene CIMINIELLO, op. cit., ove testualmente: "è da rilevare che.... in materia tributaria, il legislatore ignori l'esigenza di conciliare le norme civilistiche con quelle tributarie".

28 In tal senso, numerose sono le pronunce della giurisprudenza, cfr. Cass., sez. trib., sent. 6 marzo 2003, n. 3327, con nota di IANNIELLO, in G.T., 2003, pag. 740; IANNIELLO, *Benefici "prima casa" e residenza "di fatto"*, in G.T., 2003, pag. 287 e ss., commento a sentenza della Comm. Trib. di II grado Bolzano, Sez. I, sent. 27 settembre 2002, n. 41; Cass., Sez. trib., sent. 27 novembre 2002, n. 16774, con nota di IANNIELLO, in G.T., 2003, pag. 372; Cass., sez. trib., sent. 10 gennaio 2003 n. 229, con nota di IANNIELLO, in G.T., 2003, pag. 430. Sul punto cfr., ancora, Cass. , sez. trib., sent. 28 marzo 2003, n. 4714, in Il Fisco, 2003, pag. 8030 e ss.; Cass., sez. trib., sent. 27 febbraio 2003, n. 2977, in Codice Tributario, settembre 2003; del Il Sole 24 Ore; Cass., sez. trib., sent. 14 maggio 2003, n. 7437, *idem*; Cass., sez. trib., sent. 18 febbraio 2003, n. 2418, in Il Fisco, 2003, pag. 8036 e ss..

29 Per quanto concerne l'accezione "abitazione principale", cfr. art. 6 della L. 23 dicembre 1999, n. 488 Applicazioni in materia di imposta sui redditi.

30 Così, cfr. Cass., Sez. trib., sent. 27 febbraio 2003, n. 2977; Cass., sez. trib., sent. 6 marzo 2003, n. 3327, con nota di IANNIELLO, in G.T., 2003, pag. 740 e ss..

31 In tal senso, cfr. Cass., sez. trib. civ., sent. 27 febbraio 2003, n. 2977, ove testualmente: "i benefici fiscali accordati in sede di registrazione dell'atto.....erano stati revocati a causa della rivendita dell'appartamento *prima* del decorso del termine di cinque anni....". Occorre rilevare, in particolare, che la possibilità di evitare la decadenza dalla agevolazione di cui si tratta, acquistando altro immobile come abitazione principale entro un anno dalla alienazione della casa acquistata con tali benefici, è stata introdotta con le leggi 24 marzo 1993, n. 75 e 19 luglio 1993, n. 243, di conversione del D.L. 22 maggio 1993, n. 155. Al riguardo, cfr. ancora Cass., sez. trib., sent. 6 marzo 2003, n. 3327, con nota di IANNIELLO, in G.T., 2003, pag. 740 ess. e quanto riportato in "L'esperto risponde" del Il Sole 24 Ore, 12 novembre 2001, pag. 2035 da ZADONA': "nell'ipotesi di mancato reinvestimento del ricavato entro un anno dalla vendita nell'acquisto di altra abitazione si decade dalle agevolazioni avute nell'atto del primo acquisto (IVA al 4% o registro al 3%; ipotecarie e catastali in misura fissa)".

32 Il maxi emendamento al D.L. 269/2003 tra le modifiche alle disposizione normative di cui si tratta, prevede la razionalizzazione delle sanzioni per l'IVA in caso di chi beneficia indebitamente dell'aliquota ridotta sulla prima casa. In questi termini, la mancanza dei requisiti per usufruire della suddetta agevolazione comporta il recupero della differenza fra l'aliquota piena e quella agevolata; il 30%, invece, diventa una "sanzione". Per questi specifici riferimenti, cfr. FOSSATI, *Esportatori abituali, il Fisco fa dietrofront*, in "Il Sole 24 Ore" del 29 ottobre 2003; in tal senso, si veda, ancora, RICCA, ROSATI, *Iva prima casa, puniti i trasgressori*, in "Italia Oggi" del 30 ottobre 2003.

33 In argomento, si veda D'ORSOGNA, *La causa di forza maggiore può evitare la revoca delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa, per le imposte di registro, ipotecaria e catastale*, in Il Fisco, 2002, pag. 3152 e ss..

34 Così, cfr. D'ORSOGNA, op. cit., pag. 3151.

35 Per questi profili, in modo specifico, in ordine ai vari e differenti orientamenti giurisprudenziali, si rinvia a IANNIELLO, *Benefici "prima casa" e residenza "di fatto"*, in G. T., 2003, pag. 287 e ss. In questi termini, cfr. anche, Cass., sez. trib., sent. 19 dicembre 2002, n. 18077, in Boll. Trib., 2003, pag. 956.

36 In questi termini, e per una più ampia trattazione del tema in esame, si veda IANNIELLO, *Benefici "prima casa" e residenza "di fatto"*, in G.T., 2003, cit. 287 e ss..

37 Al riguardo, cfr. Cass., 26 maggio 1999, n. 5076; Cass., 10 marzo 2000, n. 2814 ed ancora Cass, 19 aprile 2002, n. 5713. In questi termini, si veda, anche, la giurisprudenza di merito: cfr. Comm. trib. I grado Vasto, 10 dicembre 1991, in Giur. Merito, 1993, pag. 1423.

38 Cfr. Cass., 19 aprile 2002, n. 5713, in G.T., 2003, cit. 286. Così espressamente: le risultanze anagrafiche hanno "mero valore presuntivo... potendo essere superate da prova contraria, desumibile da qualsiasi fonte di convincimento".

39 Si rinvia a quanto rilevato da IANNIELLO, ult. op. cit., pag. 287 e ss., precisamente alle pronunce richiamate dallo stesso A.; in tal senso, cfr. Cass. sez. trib., 20 giugno 2001, n. 8377; Cass.. sez. trib., 24 luglio 2001, n. 10027. Cass., sez. trib., sent. 9 dicembre 2002, n. 18077, in Boll. Trib., 2003, pag. 956.

40 Cfr. Circ. M. 30 novembre 2000, n. 219.

41 In argomento, si veda MONTESANO, IANNIELLO, *Imposta di registro*, commento in Codice Tributario, settembre 2003, del Il Sole 24 Ore ed ancora si veda RIPA, *Benefici prima casa, revoca difficile*, in "Italia Oggi" del 16 ottobre 2003, pag. 28.

42 Cfr. Cass., sez. trib., sent. 15 gennaio 2003, n. 12988; Cass., SS.UU., 21 novembre 2000, n. 1196. *Contra:* la tesi opposta ritiene applicabile il termine decennale, così Cass., 21 maggio 1999, n. 4944.

43 Sull'argomento, si rinvia a Agenzia delle Entrate, "Guida fiscale per la casa", cit. 8; AUCI, "Guida Famiglia 2001" del Il Sole 24 Ore, cit. 14; Cass., Sez. trib.. sent. 12 marzo 2003, n. 3604; a tal proposito, si vedano le pronunce richiamate nella precedente sentenza: Cass., 7 luglio 2000, n. 9149; Cass., 21 novembre 2000, n. 1196/S. U..

44 Così, cfr. Agenzia delle Entrate, "Guida fiscale per la casa", 2003, pag. 8 ess..

45 In tal senso, in termini specifici, si veda Cass., 15 gennaio 2003, n. 12988; cfr., inoltre, MONTESANO, IANNIELLO, *Imposta di registro*, commento in Codice Tributario, settembre 2003, del Il Sole 24 Ore; RIPA, *Benefici prima casa, revoca difficile*, in "Italia Oggi", pag. 28.

46 Sul punto, cfr. Cass., 21 maggio 1999, n. 4944.

47 In particolare, cfr. CARRIROLO, TUCCI, *Le agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa di abitazione alla luce delle "sanatorie"2003*, in Il Fisco, 2003, cit. 2785.

48 In argomento, si veda MONTESANO, IANNIELLO, op. cit; AUCI, Guida Famiglia, 2001, del Il Sole 24 Ore, cit. 15 e ss.; Agenzia delle Entrate, Guida fiscale per la casa, 2003, pag. 11 e ss.; BUSANI, *Prima casa, il Fisco fa ordine*, in Il Sole 24 Ore, 7 ottobre 2003; in particolare, cfr. Ris. 192/E del 6 ottobre, 2003 dell'Agenzia delle Entrate.

49 Per una specifica trattazione dell'argomento in esame, si rinvia a quanto già esposto nei precedenti paragrafi del presente lavoro. In tal senso, cfr. BUSANI, op. cit., pag. 25. Si veda, inoltre, IANNIELLO, *Sconti "prima casa" salvi se l'immobile riacquistato è adibito ad abitazione principale entro tre anni*, in Corr. Trib., 2003, cit 3516 ove testualmente: "ai fini della conservazione dei benefici in caso di vendita infraquinquennale dell'immobile, è indispensabile che il nuovo immobile sia effettivamente destinato ad abitazione principale dell'acquirente" ed ancora l'A. sottolinea, come dalla stessa Ris. 6 ottobre 2003 n. 192/E emerge "la necessità di un'attuale e concreta utilizzazione dell'immobile come abitazione principale".

50 In tal senso, cfr. BUSANI, op. cit.; per specifici riferimenti si rinvia a quanto rilevato nelle precedenti note del presente lavoro. Cfr. Risoluzione 6 otobre 2003, n. 192/E con commento di IANNIELLO in Corr. Trib., 2003, pag. 3512 e ss, ove testualmente: "la vendita infraquinquennale dell'immobile acquistato in regime agevolato....non comporta la perdita dei benefici se il contribuente entro un anno dall'alienazione dell'immobile, procede all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione".

51 Così, Agenzia delle Entrate, Guida fiscale per la casa, 2003 pag. 11 e ss.

52 In argomento, si veda AUCI, Guida Famiglia, 2001, pag. 19 e ss.; Agenzia delle Entrate, Guida fiscale per la casa, 2003, pag. 23 e ss.; Ministero delle Finanze, Comunicato stampa del 23 agosto 2000, in Codice Tributario, 2003; FOSSATI, *Restyling delle case a quota 1, 6 milioni*, in Il Sole 24 Ore, 15 settembre 2003; FOSSATI, *Lavori edilizi, IVA leggera al capolinea*; in Il Sole 24 Ore, 25 settembre 2003; PESSINA, BOLLO, *Proroga per le agevolazioni a favore degli interventi di recupero edilizio*, in Il Fisco, 2003, cit. 663 e ss.; *Agevolazioni sulla casa*, in L'esperto risponde, del Il Sole 24 Ore, del 22 settembre 2003, a cura di GIULIANI, ZADONA'; IANNIELLO, *"Mini" proroga per la detrazione IRPEF del 36%*, in Corriere Tributario, 2003, cit. 3051 e ss.; MAUGERI, *L'IVA nel settore dell'edilizia*, Milano, 2003, cit. 199 e ss.

53 Per questi riferimenti, cfr. , per tutti Agenzia delle Entrate, pag. 23 e ss.

54 Sul punto, si rinvia a quanto già rilevato in nota n. 51.

55 Così si veda, Agenzia delle Entrate, Guida fiscale per la casa, pag. 28 e ss.; GIULIANI, *Acquisto più conveniente*, in Il Sole 24 Ore, 25 settembre 2003.

56 In argomento, per specifici riferimenti, si veda quanto segnalato nella nota n. 51 del presente lavoro. In tal senso, occorre rilevare che tale agevolazione si applica solo alle operazioni fatturate entro il 30 settembre 2003: la Legge Finanziaria 2003 (L. n. 289/2002) ha prorogato l'IVA ridotta al 10% solo sino al 30 settembre 2003, contrariamente a quanto previsto, invece, per l'agevolazione IRPEF del 36%. In questi termini, è comunque possibile mantenere lo sconto IVA del 10%, nel caso in cui il pagamento venga effettuato entro fine anno, ma i documenti contabili siano emessi entro il 30 settembre. Si rende noto, inoltre, che il D.L. 269/2003 ha prorogato ulteriormente, sino al 31 dicembre 2003, i termini per l'applicazione dell'IVA al 10%. In tal senso, cfr. ZADONA', *Detrazione IRPEF del 36% e IVA alla prova del 2004*, in L'esperto risponde del 27 ottobre 2003, in Il Sole 24 Ore.