

Consulenza immobiliare n. 18/2019

Agevolazioni prima casa. Residenza e attività lavorativa: l'una non vale l'altra

di Gianfranco Antico – pubblicista

Maurizio Tozzi – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 17200/2019](#), ha escluso la possibilità di poter godere delle agevolazioni prima casa nell'ipotesi di acquisto dell'immobile nel Comune in cui si svolge l'attività lavorativa, una volta che in atto i contribuenti avevano dichiarato di impegnarsi a stabilire la residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile nel termine di 18 mesi dall'acquisto. Per la Corte, in tema d'imposta di registro:

“sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'agevolazione c.d. “prima casa” è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nello stesso entro 18 mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate a una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto” e “alla luce del trascritto principio, deve senz'altro escludersi che la medesima agevolazione - originariamente invocata in ragione dell'esistenza di uno specifico presupposto - possa poi essere recuperata in ragione di un differente presupposto una volta che si sia accertato inesistente quello su cui si confidava (Cassazione n. 13850/2017; n. 11265/2016 e n. 3457/2016)”.

Pertanto, poiché nel caso in esame è incontrovertito che gli acquirenti si erano limitati a indicare nel rogito, quale esclusivo presupposto per usufruire dell'agevolazione, l'assunzione dell'obbligo (rimasto poi di fatto inadempito) di trasferimento della residenza nel termine normativamente previsto, senza fare menzione alcuna al requisito alternativo del luogo lavorativo (la cui sussistenza e rilevanza sono state sostenute soltanto in sede contenziosa), ne discende la legittimità dell'avviso di liquidazione con il quale l'Amministrazione finanziaria - rilevato il mancato tempestivo trasferimento della residenza

anagrafica preannunciato nell'atto di acquisto - ha proceduto alla revoca delle agevolazioni provvisoriamente riconosciute¹.

Preso atto di questo ultimo intervento giurisprudenziale - il cui testo appare netto e chiaro -, dopo aver delineato il quadro normativo di riferimento, in questo nostro intervento vogliamo puntare l'attenzione sulle modalità con cui deve essere richiesta l'agevolazione prima casa sulla base del requisito della sede di lavoro.

Quadro normativo di riferimento

L'agevolazione per l'acquisto della c.d. prima casa è disciplinata dall'[articolo 1](#), comma 1 e nota *II-bis*, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986. La normativa prevede una concessione provvisoria al momento della registrazione dell'atto, unito all'assunzione di determinati impegni e condizioni, dichiarati davanti al notaio.

La prima condizione per poter godere delle agevolazioni fiscali è che l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o nel Comune nel quale svolga la propria attività, incluse quelle senza remunerazione² (come ad esempio le attività di studio, di volontariato e sportive³).

Inoltre, nell'atto di acquisto (o nel contratto preliminare, al fine di usufruire dell'aliquota agevolata sin dagli acconti eventualmente corrisposti⁴) è necessario che l'acquirente dichiari:

- di voler stabilire la residenza nel Comune di acquisto dell'immobile, se non vi si trova già o se in questo non si trova la sede delle sua attività;
- di non essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa di abitazione nel Comune dove è situato l'immobile acquistato;
- di non essere titolare, neppure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, in tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento su altra casa di abitazione acquistata dall'acquirente o dal coniuge con le agevolazioni "*prima casa*", a partire da quelle

¹ Cfr. Cassazione n. 2777/2016 e n. 8355/2016.

² Per gli italiani trasferiti all'estero per motivi di lavoro, l'immobile deve essere situato nel Comune dove ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro (che può essere anche un soggetto non imprenditore), mentre per i cittadini emigrati l'abitazione può essere la prima casa, ovunque ubicata, nel territorio nazionale. Per il personale in servizio permanente nelle Forze armate e nelle Forze di polizia a ordinamento militare nonché per il personale dipendente delle Forze di polizia a ordinamento civile non è richiesto il requisito della residenza nel Comune ove ubicato l'immobile acquistato (cfr. articolo 66, L. 342/2000).

³ [Circolare n. 1/E/1994](#).

⁴ Cfr. [Risoluzione n. 187/E/2000](#).

previste dalla L. 168/1982 (la titolarità di una sola quota di altra casa, non in comunione con il coniuge, non impedisce l'acquisto agevolato)⁵.

Da ultimo, l'articolo 1, [comma 55](#), L. 208/2015⁶ ha aggiunto, a decorrere dal 1° gennaio 2016, il comma 4-*bis* alla Nota II-*bis*, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, in forza del quale, qualora un contribuente, titolare di abitazione prima casa, proceda all'acquisto di un'altra abitazione, al nuovo acquisto può applicarsi l'aliquota d'imposta agevolata, a condizione che il vecchio immobile sia alienato entro un anno dalla data del nuovo acquisto agevolato. In caso di mancata alienazione, il contribuente ha l'obbligo di corrispondere la differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, maggiorata degli interessi di mora e della sanzione in misura pari al 30% di detta differenza⁷.

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se:

- le dichiarazioni previste dalla legge – cioè quelle sopra indicate – sono mendaci;
- non trasferisce la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto⁸;
- trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

⁵ La [circolare n. 19/E/2001](#) ha chiarito che la quota posseduta su altra casa di abitazione nell'ambito del territorio comunale non è di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni; la quota posseduta è di ostacolo se l'altra quota sia del coniuge, così che sommandole si abbia l'intera proprietà; il precedente acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale è causa di impedimento alla fruizione delle agevolazioni per entrambi i coniugi; l'impedimento sussiste, sempre per entrambi i coniugi, qualora uno soltanto dei 2 risulti titolare esclusivo dei diritti sugli immobili acquistati in regime agevolato e i coniugi effettuino un nuovo acquisto in regime di comunione legale dei beni.

⁶ "l'aliquota del 2% si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4".

⁷ Come chiarito nella [circolare n. 12/E/2016](#), per gli atti conclusi prima del 1° gennaio 2016 non può essere richiesto il rimborso delle eventuali maggiori imposte versate rispetto a quelle che sarebbero state dovute in applicazione delle nuove disposizioni né può essere riconosciuto un credito d'imposta; l'estensione dell'agevolazione prima casa spetta anche nel caso che il nuovo acquisto sia imponibile Iva così come nel caso di nuovo acquisto a titolo gratuito – successione o donazione - (con impegno dell'acquirente nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione di alienare la casa preposseduta entro un anno); il credito di imposta di cui all'articolo 7, L. 448/1998 – concesso ai contribuenti che provvedono ad acquisire, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con le agevolazioni, un'altra casa di abitazione, sempreché anche in relazione al secondo acquisto sussistano le condizioni per beneficiare delle agevolazioni prima casa - spetta al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto. All'atto di acquisto del nuovo immobile con le agevolazioni prima casa il contribuente potrà, quindi, fruire del credito di imposta per l'imposta dovuta in relazione al nuovo acquisto nel limite, in ogni caso, dell'imposta di registro o dell'Iva corrisposte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto.

⁸ Il mancato trasferimento comporta la decadenza dall'agevolazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto ceda l'immobile prima che sia decorso il termine dei 18 mesi. Sul punto, la [circolare n. 19/E/2001](#), aveva già precisato che "la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento, costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di 18 mesi a pena di decadenza, nel Comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta". Il trasferimento della residenza nel termine di legge (si veda ordinanza Corte di Cassazione n. 4321/2009) è requisito costitutivo del diritto alla agevolazione; né rilevanza giuridica può essere riconosciuta "alla realtà fattuale, ove questa contrasti con il dato anagrafico, né all'eventuale ottenimento della residenza oltre il termine fissato, essendo quest'ultima presupposto per la concessione del beneficio e trattandosi di normativa agevolativa e quindi di stretta interpretazione (ordinanza n. 24926/2009).

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale (cfr. [risoluzione n. 44/E/2004](#))⁹.

In caso di decadenza:

- è dovuta la differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora;
- se la cessione è soggetta a Iva, l'ufficio procederà al recupero nei confronti degli acquirenti della differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrogherà una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiederà il pagamento degli interessi di mora¹⁰.

L'ordinanza della Cassazione n. 6501/2018

La sentenza che si annota – come abbiamo anticipato, secca, netta e decisa – rinvia a precedenti pronunce, fra le quali viene richiamata l'ordinanza della Corte di Cassazione, [n. 6501/2018](#), che ha sostanzialmente fissato 2 principi:

1. la nota *2-bis*, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, prevede, come si desume dal tenore letterale della norma (che utilizza avverbi disgiuntivi), 2 distinti criteri, il primo fondato sulla residenza, e il secondo riferito alla sede di lavoro, al fine di ottenere le agevolazioni previste. Pertanto, l'impegno di trasferire la residenza, da assumere in seno all'atto, e la sanzione di decadenza per il relativo inadempimento, riguardano solo l'acquirente che invochi l'omologo criterio territoriale, e non anche il caso in cui si faccia valere il criterio della sede di lavoro¹¹;

⁹ È richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga a esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. È sufficiente che lo stesso entro l'anno venga a esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico (deve esistere il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura).

¹⁰ Cfr. la [risoluzione n. 112/E/2012](#), secondo cui il contribuente che non intende adempiere all'impegno di procedere all'acquisto di un nuovo immobile è tenuto a presentare un'apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita dell'immobile acquistato con agevolazione prima casa. Con tale dichiarazione il soggetto interessato manifesta espressamente la sua intenzione di non voler procedere all'acquisto di un nuovo immobile entro i 12 mesi e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. In questo caso, il contribuente sarà tenuto al versamento della differenza tra l'imposta pagata e quella ordinariamente dovuta, oltre al pagamento degli interessi. Decorso il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile senza che il contribuente abbia proceduto all'acquisto di un nuovo immobile ovvero abbia comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate l'intenzione di non procedere al nuovo acquisto, si verifica la decadenza del beneficio prima casa goduto al momento del primo acquisto. In tal caso, l'interessato può, comunque, beneficiare, in presenza dei requisiti richiesti, dell'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

¹¹ "Tanto, in consonanza con lo scopo perseguito dall'agevolazione, che consiste nell'incentivare l'investimento del risparmio nella proprietà di una unità immobiliare specificamente nel Comune "di residenza" o "di lavoro" dell'interessato (si veda Cassazione n. 2670/2013)".

2. sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II-bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'agevolazione cd. "prima casa" è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nei 18 mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate a una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto¹².

Infatti, osservano i massimi giudici, pur se il dettato normativo prescrive la dichiarazione in atto – a pena di decadenza - solo in ordine al requisito della residenza e nulla di analogo è previsto in ordine alla sussistenza degli altri requisiti alternativi ai quali è pure subordinato il riconoscimento del requisito:

“non vi è dubbio alcuno che la prospettazione - nel contesto dell'atto di acquisto - di detto specifico requisito ... non sia surrogabile “a posteriori” a mezzo della dimostrazione dell'esistenza di un qualsivoglia altro tra quelli analogamente previsti, perchè con questi ultimi manifestamente confligge. Risulta evidente che la norma debba necessariamente comprendere anche la diversa dichiarazione di volersi trasferire nel luogo di lavoro. Ciò che conta, dunque, non è il momento conclusivo del procedimento di trasferimento della residenza, ma quello nel quale il contribuente manifesta, con la sua domanda, l'intenzione - poi concretamente realizzata - di ottenere la nuova residenza anagrafica. E invero, non vi sarebbe ragione per l'acquirente di dichiarare l'intenzione di cui si è detto, se egli già godesse del requisito attuale al momento della stipulazione dell'atto, sicchè appare chiaro che la legge ha inteso espressamente imporre la dichiarazione di detta intenzione appunto per escludere - per implicito - la riserva mentale dell'intenzione di avvalersi di requisiti diversi, e in specie di quello dello svolgimento della “attività” (non meglio specificata e da presumersi riferita al lavoro di qualsivoglia specie) sicuramente difficile da indagare a posteriori, ove si volesse supporre che ne basti la rievocazione a ritroso. Dunque, in tanto l'agevolazione può essere riconosciuta, in quanto l'avente diritto ne faccia esplicita richiesta e opzione in occasione dell'acquisto avanti al notaio; chiamato, quest'ultimo, a raccogliere e riportare in atto le dichiarazioni rilevanti resegli dalle parti contraenti, nonchè ad allegare all'atto stesso tutta la documentazione necessaria per legge o volontà delle parti, nella quale certamente rientra - ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione fiscale in oggetto - quella concernente il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa dell'acquirente”.

¹² In questo caso “la spettanza del beneficio dovrà essere valutata in base all'accertamento sull'effettiva sede di lavoro del contribuente nel Comune ove è ubicato l'immobile compravenduto”.

Gli Ermellini, quindi, ribadiscono che:

“non appare rilevante che tra le dichiarazioni tassativamente richieste dalla disciplina agevolativa di specie non rientri quella partitamente dedicata al luogo di svolgimento dell’attività lavorativa. Posto che la necessità di quest’ultima discende dai principi generali in tema di dichiarazione fiscale e, segnatamente, dalla generale subordinazione dell’agevolazione alla formulazione da parte del contribuente di specifica e inequivoca istanza; avente contenuto di dichiarazione non di mera scienza, ma di volontà, in quanto orientata all’esercizio di un diritto soggettivo”.

Inoltre, la Suprema Corte si preoccupa degli aspetti legati al controllo, rilevando che la natura provvisoria inizialmente attribuibile al riconoscimento dei benefici in questione implica la necessità che l’Amministrazione finanziaria venga posta in condizione di successivamente verificare la sussistenza dei presupposti agevolativi, se e in quanto questi ultimi siano stati dedotti nell’atto prima della sua sottoposizione a registrazione e:

“non già, pena l’inammissibile introduzione di elementi di incertezza dell’imposizione, in epoca successiva: Cassazione, sentenza n. 14122/2010 e n. 2777/2016”.

Alla luce del trascritto principio, la Corte esclude che la medesima agevolazione - originariamente invocata in ragione del trasferimento della residenza possa poi essere recuperata in ragione di un differente presupposto una volta che si sia accertato inesistente quello su cui si confidava¹³.

Ulteriori pronunce giurisprudenziali

Pur se va registrato che precedentemente, con la [sentenza n. 26740/2013](#), la Corte di Cassazione ha riconosciuto la spettanza delle agevolazioni prima casa all’acquirente dell’immobile che insiste nel Comune in cui svolge la propria attività lavorativa, indipendentemente dal fatto che nel rogito l’agevolazione sia stata richiesta per trasferimento di residenza in quel Comune, facendo prevalere la sostanza alla forma, con l’[ordinanza n. 21730/2012](#), ha ritenuto non sufficiente l’atto integrativo, per indicare il luogo di lavoro nel Comune ove è ubicato l’immobile (il requisito deve essere indicato

¹³ Cassazione n. 13850/2017; n. 11265/2016 e n. 3457/2016. Nel caso di specie, prosegue la sentenza n. 6501/2018 “è incontrovertito che l’acquirente si sia limitato a indicare in atto, quale esclusivo presupposto di agevolazione, l’assunzione del proprio obbligo (rimasto inadempito) di trasferimento della residenza nel termine di legge; senza fare menzione alcuna del requisito alternativo del luogo lavorativo (la cui sussistenza e rilevanza sono state sostenute soltanto in pendenza del contenzioso), rammentandosi solo 3 anni dopo la notifica dell’avviso di liquidazione di dichiarare i diversi presupposti per il beneficio”. Di conseguenza, conformemente a quanto sostenuto dalla CTR, “in assenza di formale richiesta da parte dei contribuenti, nell’atto di acquisto, dell’agevolazione fiscale in base allo specifico e autonomo requisito del luogo di svolgimento dell’attività lavorativa, legittimo deve essere ritenuto l’avviso di liquidazione con il quale l’Amministrazione finanziaria rilevato il mancato tempestivo trasferimento della residenza anagrafica preannunciato nell’atto di acquisto - ha proceduto alla revoca delle agevolazioni provvisoriamente riconosciute (Cassazione n. 2777/2016 e n. 8355/2016). Va infatti qui richiamato l’ormai consolidato orientamento interpretativo secondo cui le agevolazioni in oggetto presuppongono, nel concorso di tutti gli altri requisiti, il tempestivo trasferimento nell’immobile della residenza anagrafica, risultando per contro irrilevante la realtà fattuale (Cassazione n. 10027/2001; n. 10151/2002; n. 1173/2008; n. 1530/2012 e n. 2266/2014)”.

nell'atto del notaio e dimostrato con la presentazione contestuale della documentazione attestante il possesso dei requisiti e l'atto di rettifica doveva comunque essere redatto prima della notifica dell'avviso di liquidazione).

Successivamente, la Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 8355/2016](#), ha ritenuto che la richiesta dei benefici fiscali per la prima casa debba essere corredata dall'istanza relativa al luogo di svolgimento dell'attività lavorativa, se alternativo alla residenza.

“... la sua esplicitazione in occasione della stipulazione dell'atto pubblico di acquisto (al quale la legge correla l'imposizione agevolata) deve ritenersi essenziale al fine del riconoscimento dei benefici”.

Ancora la Cassazione, con l'[ordinanza n. 3457/2016](#), ha ribadito che la prova della sussistenza dell'attività lavorativa nel Comune dove viene acquistato l'immobile è insufficiente per potere godere del beneficio prima casa, essendo necessaria anche la diversa dichiarazione di volersi trasferire nel luogo di lavoro.

Sempre la Suprema Corte, con l'[ordinanza n. 23236/2018](#), ha ritenuto sussistente la decadenza delle agevolazioni nel caso in cui il contribuente non abbia indicato, nell'atto notarile, *“di volere utilizzare l'abitazione in luogo di lavoro diverso dal comune di residenza”*. A tale conclusione è giunta la Suprema Corte, richiamando una propria recente pronuncia ([n. 13850/2017](#)) con la quale aveva affermato che:

“in tema di beneficio fiscale relativo all'acquisto della prima casa, il contribuente deve invocare, a pena di decadenza, al momento della registrazione dell'atto di acquisto, alternativamente, il criterio della residenza o quello della sede effettiva di lavoro, dovendosi valutare la spettanza del beneficio, nel primo caso, in base alle risultanze delle certificazioni anagrafiche e, nel secondo, alla stregua dell'effettiva sede di lavoro”.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Se non viene assolto il requisito dichiarato dalla parte acquirente in atto, dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune di ubicazione dell'immobile, questi può dichiarare – attraverso un atto integrativo, redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'atto originario, da registrare presso l'ufficio in cui è stato registrato l'originario atto di acquisto - di voler beneficiare delle agevolazioni *“prima casa”* assumendo l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato, nel termine di 18 mesi dall'acquisto agevolato, nell'ipotesi in cui detto termine di 18 mesi risulti ancora pendente. La rettifica può essere effettuata dal contribuente anche in data successiva alla registrazione dell'atto di acquisto, a condizione che non venga arrecato pregiudizio all'attività di controllo svolta dall'ufficio, sempreché l'ufficio competente non abbia già disconosciuto, con apposito

avviso di liquidazione, le agevolazioni prima casa rilevando la mancanza del presupposto dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato.

È questa, in estrema sintesi, la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria nella [risoluzione n. 53/E/2017](#).

La risoluzione che trae origine da un interpello, con il quale l'istante rappresentava di avere acquistato, in data 29 gennaio 2016, un'abitazione ubicata nel Comune di..., chiedendo le agevolazioni prima casa, dichiarando nell'atto di acquisto dell'immobile, di *"svolgere la sua attività prevalente nel Comune ove è indicato l'immobile in oggetto"*. Nella medesima data del 29 gennaio 2016, comunicava al proprio ordine professionale l'apertura di uno studio professionale. Tuttavia, le aspettative lavorative in quel Comune venivano disattese, stante la revoca di un incarico di consulenza continuativa che gli era stato conferito e, pertanto, in data 1° dicembre 2016, il professionista istante comunicava al proprio ordine degli avvocati la chiusura dello studio, dichiarando che lo stesso *"non è mai stato utilizzato in quanto le previsioni professionali sul territorio non si sono realizzate"*.

L'interpellante chiede, quindi, di conoscere se possa conservare i benefici fiscali prima casa fruiti per l'acquisto dell'immobile, provvedendo a integrare la dichiarazione resa nell'originario atto di acquisto e impegnandosi a fissare la propria residenza nel Comune di....

Per l'Agenzia delle entrate, il fatto come descritto, esclude che possa ritenersi assolto il requisito, dichiarato dalla parte acquirente in atto, dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune di ubicazione dell'immobile.

Tuttavia, considerato che la norma consente, in via alternativa, di beneficiare delle agevolazioni prima casa anche nel caso in cui l'acquirente si impegni a trasferire la residenza nel Comune nel termine di 18 mesi dall'acquisto:

"si ritiene che nel caso rappresentato, in cui detto termine di 18 mesi risulta ancora pendente, il contribuente possa dichiarare di voler beneficiare delle agevolazioni prima casa assumendo l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato nel termine di 18 mesi dall'acquisto agevolato. Tale atto, redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'atto originario, deve essere prodotto per la registrazione presso l'ufficio in cui è stato registrato l'originario atto di acquisto".

La risoluzione precisa, ancora:

"che la rettifica può essere effettuata dal contribuente anche in data successiva alla registrazione dell'atto di acquisto a condizione, tuttavia, che non venga arrecato pregiudizio all'attività di controllo svolta dall'ufficio. Detta rettifica potrà essere, dunque, effettuata dal contribuente semprechè l'ufficio"

*dell'Agenzia delle entrate competente non abbia già disconosciuto, con apposito avviso di liquidazione, le agevolazioni prima casa rilevando la mancanza del presupposto dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato*¹⁴.

Brevi considerazioni finali

La ricostruzione giurisprudenziale operata porta a concludere che la “dichiarazione di voler trasferire la propria residenza”, deve necessariamente comprendere anche la diversa dichiarazione di volersi trasferire nel luogo di lavoro¹⁵.

Tuttavia, i principi espressi nella [risoluzione n. 53/E/2017](#) – allo stato – non sono stati estesi a *contrariis* nei casi opposti, negli stessi termini, in cui il contribuente abbia dichiarato in atto la volontà di voler trasferire la propria residenza, e poi integrato/modificato la propria volontà in ordine al diverso requisito dell'attività lavorativa.

SCHEDA DI SINTESI

Le agevolazioni per l'acquisto della prima casa continuano a presentare diverse problematiche che hanno visto più volte intervenire la Corte di Cassazione.



Il complesso e articolato quadro normativo, riassunto nel corpo dell'intervento, e corroborato dalla giurisprudenza e dalla prassi, consente di rilevare che è escluso la possibilità di poter godere delle agevolazioni prima casa nel caso di acquisto dell'immobile nel Comune in cui il

¹⁴ Cfr. la [risoluzione n. 105/E/2011](#), secondo cui l'acquirente che ha dichiarato nell'atto di voler trasferire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato con l'agevolazione prima casa, e si trova, prima della scadenza dei 18 mesi, nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile, presentando apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare la dichiarazione espressa in atto e richiedere la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. Non si applicano sanzioni. Diversamente, ricorrendone i presupposti, il contribuente potrà eventualmente accedere all'istituto del ravvedimento operoso, beneficiando di una riduzione della sanzione.

¹⁵ La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13416/2016, ha affermato che ai fini delle agevolazioni “prima casa”, lo svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune dove si trova l'immobile può avere anche un carattere temporaneo e marginale. A parere degli Ermellini la norma agevolativa richiede soltanto che l'immobile acquistato si trovi nel Comune in cui l'acquirente svolga la propria attività, senza alcuna ulteriore specificazione in ordine al carattere di prevalenza che tale attività debba soddisfare. Nel caso di specie, però, l'Amministrazione finanziaria ha subordinato l'agevolazione allo svolgimento, nel Comune dov'è ubicato l'immobile, dell'attività lavorativa “prevalente”, ma così operando – secondo la Corte - ha introdotto un elemento non previsto dalla legge. Gli Ermellini hanno così accolto il ricorso del professionista, riconoscendo l'agevolazione. “... *La fattispecie concreta, in definitiva, denoterebbe – secondo la valutazione fattuale offerta dal giudice di merito – l'assenza del requisito legale del trasferimento di attività, riguardato quest'ultimo nei necessari caratteri di sufficiente stabilità e consistenza, atti a fondare l'agevolazione in analogia e corrispondenza di ratio con l'ipotesi alternativa del trasferimento di residenza. Ebbene, questo ragionamento non può trovare condivisione. Esso è infatti basato su un requisito – di prevalenza dell'attività lavorativa svolta nel Comune di ubicazione dell'immobile acquistato in regime agevolato – non richiesto dalla legge; la quale si limita a subordinare il beneficio al fatto che l'immobile sia ubicato nel Comune dove l'acquirente “svolge la propria attività”. Va anzi considerato che l'attuale formulazione legislativa significativamente si connota proprio per l'espunzione del requisito di “prevalenza”, riferito all'attività lavorativa da svolgersi nel Comune di ubicazione dell'immobile; viceversa previsto dalla previgente disciplina di cui all'articolo 1, comma 7, L. 168/1982. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, nel subordinare l'agevolazione in oggetto al fatto che l'acquirente svolgesse nel Comune di Anzio un'attività lavorativa prevalente rispetto a quella da lui svolta in altri Comuni, così da colà trarre la maggior capacità reddituale e di sostentamento, ha in realtà introdotto nella fattispecie agevolativa un elemento non (più) previsto dalla legge”.*

contribuente svolge l'attività lavorativa, una volta che in atto si sia impegnato a stabilire la residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile nel termine di 18 mesi dall'acquisto.



Sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II *bis*, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'agevolazione c.d. "*prima casa*" è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nello stesso entro 18 mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate a una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto.



La natura provvisoria inizialmente attribuibile al riconoscimento dei benefici in questione implica la necessità che l'Amministrazione finanziaria venga posta in condizione di successivamente verificare la sussistenza dei presupposti agevolativi, se e in quanto questi ultimi siano stati dedotti nell'atto prima della sua sottoposizione a registrazione e non già in epoca successiva, pena l'inammissibile introduzione di elementi di incertezza dell'imposizione.



Se non viene assolto il requisito dichiarato dalla parte acquirente in atto, dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune di ubicazione dell'immobile, questi può dichiarare – attraverso un atto integrativo, redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'atto originario, da registrare presso l'ufficio in cui è stato registrato l'originario atto di acquisto - di voler beneficiare delle agevolazioni "*prima casa*" assumendo l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato, nel termine di 18 mesi dall'acquisto agevolato, nell'ipotesi in cui detto termine di 18 mesi risulti ancora pendente. È questa, in estrema sintesi, la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 53/E/2017.



I principi espressi nella risoluzione n. 53/E/2017 – allo stato – non sono stati estesi *a contrariis* nei casi opposti, negli stessi termini, in cui il contribuente abbia dichiarato in atto la volontà di voler trasferire la propria residenza, e poi integrato/modificato la propria volontà in ordine al diverso requisito dell'attività lavorativa.