



LA SOSPENSIONE DEI TERMINI CON RIGUARDO ALLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA ED AL CREDITO DI IMPOSTA

L'art. 24 del Decreto Legge 8 aprile 2020 n. 23 convertito con legge 5 giugno 2020 n. 40 (Misure urgenti in materia di accesso al credito e di adempimenti fiscali per le imprese, di poteri speciali nei settori strategici, nonché interventi in materia di salute e lavoro, di proroga di termini amministrativi e processuali), così come modificato dall'art. 3, comma 11-quinquies, D.L. 31 dicembre 2020 n. 183 convertito con legge 26 febbraio 2021 n. 21 (cd. Decreto Milleproroghe 2020) ha così disposto:

*"I termini previsti dalla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nonché il termine previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, sono sospesi nel periodo compreso **tra il 23 febbraio 2020 ed il 31 dicembre 2021**".*

Successivamente l'art. 3, comma 5-septies, D.L. 30 dicembre 2021 n. 228 convertito con legge 25 febbraio 2022 n. 15 (cd. Decreto Milleproroghe 2022) ha così disposto:

*"All'articolo 24, comma 1, del decreto legge 8 aprile 2020 n. 23 convertito con modificazioni dalla legge 5 giugno 2020 n. 40, le parole "31 dicembre 2020" sono sostituite dalle seguenti **"31 marzo 2022"***

Da ultimo l'art. 3, comma 10-quinquies, D.L. 29 dicembre 2022 n. 198 convertito con legge 24 febbraio 2023 n. 14 (cd. Decreto Milleproroghe 2023) così dispone:

*"I termini previsti dalla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa. parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nonché il termine previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, **sono sospesi nel periodo compreso tra il 1° aprile 2022 e il 30 ottobre 2023**. Sono **fatti salvi gli atti notificati** dall'Agenzia delle entrate alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, emessi per il mancato rispetto dei termini di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e del termine di cui all'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, e non si fa luogo al rimborso di quanto già versato".*

La norma del Decreto Milleproroghe 2023 ha effetto retroattivo (in quanto prevede la sospensione dei termini a partire dal 1° aprile 2022), per cui in forza del combinato disposto:

- dell'art. 24, c. 1, D.L. 23/2020 (convertito con legge 40/2020)
- dell'art. 3, c. 11-quinquies, D.L. 183/2020 (convertito con legge 21/2021),
- dell'art. 3, c. 5-septies D.L. 228/2021 (convertito con legge 15/2022)
- e, da ultimo, dell'art. 3, c. 10-quinquies, D.L. 198/2022 (convertito con legge 14/20213)

i termini per gli adempimenti posti a carico del contribuente per poter fruire delle agevolazioni prima casa e del credito di imposta rimangono sospesi per tutto il **periodo che va dal 23 febbraio 2020 al 30 ottobre 2023**. Riprenderanno a decorrere a partire dal 31 ottobre 2023.

Tuttavia per il periodo che era rimasto "scoperto" tra la precedente proroga (quella disposta dal decreto Milleproroghe 2022) e la proroga con effetto "retroattivo" da ultimo disposta con il Decreto Milleproroghe 2023 (ossia per il periodo che va dal 1° aprile 2022 al 28 febbraio 2023,



data di entrata in vigore della legge 14/2023) sono **fatti salvi gli atti notificati** dall'Agenzia delle entrate emessi per il mancato rispetto dei termini in materia di agevolazioni prima casa o di credito di imposta e non si fa luogo al rimborso di quanto già versato (disposizione questa che suscita più di qualche perplessità, in quanto contraddittoria rispetto al suo impianto che prevede la sospensione dei termini con efficacia retroattiva).

1. LE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

La disposizione dell'art. 24 del D.L. 23/2020, come successivamente prorogata, fa, innanzitutto, riferimento ai termini previsti dalla **nota II-bis** all'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e pertanto riguarda le seguenti imposte:

- **l'imposta di registro:** infatti l'art. 1, Tariffa parte prima allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, al comma secondo, nel prevedere l'aliquota ridotta del 2% per i trasferimenti aventi per oggetto case di abitazione diverse da quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, subordina la fruizione di tale agevolazione alla ricorrenza di tutte le condizioni di cui alla **nota II bis** suddetta

- **l'I.V.A.:** infatti l'art. 21, Tabella A, Titolo II, allegata al DPR. 26 ottobre 1972 n. 633 (legge IVA), nel fissare l'aliquota ridotta del 4% per i trasferimenti aventi per oggetto case di abitazione diverse da quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, subordina la fruizione di tale agevolazione alla presenza di tutte le condizioni di cui alla **nota II bis** suddetta

- **le imposte di trascrizione e catastale in caso di successioni e donazioni:** l'art. 69, c. 3, Legge 21 novembre 2000 n. 342, nel prevedere le imposte di trascrizione e catastale in misura fissa per i trasferimenti della prima casa di abitazione in caso di successione o donazione, subordina la fruizione di tale agevolazione alla circostanza che in capo all'unico beneficiario o ad almeno uno dei beneficiari, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dalla normativa in materia di imposta di registro; il comma 4 del suddetto art. 69, nel disciplinare le dichiarazioni richieste per accedere alle agevolazioni e le sanzioni applicabili in caso di dichiarazione mendace e di decadenza, fa un rinvio all'intero contenuto della **nota II bis** suddetta.

Pertanto, essendo la fruizione delle agevolazioni "prima casa" subordinata, sia per l'imposta di registro, che per l'IVA che per le imposte di trascrizione e catastale nel caso di successione e donazione, alle condizioni ed ai **termini** previsti dalla **nota II-bis** all'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la sospensione dei termini disposta dalle disposizioni di legge sopra citate riguarda tutte le suddette imposte.

La nota II bis all'art. 1 T.U. imposta registro DPR 131/1986	Gli effetti del D.L. 23/2020 e successiva proroga di cui al D.L. 183/2020
1. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 2 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della	La disposizione non prevede alcun termine.

<p>proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'ambientazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:</p>	
<p>a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se l'acquirente che si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro ed abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni, nel comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;</p>	<p>Nel caso di acquisto con impegno dell'acquirente a trasferire la propria residenza nel comune ove si trova l'abitazione acquistata, il termine di 18 mesi è sospeso nel periodo tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023. Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se l'acquisto è avvenuto prima del 23 febbraio 2020 (senza che fossero già decorsi i 18 mesi) il termine si interrompe al 23 febbraio 2020 per riprendere il suo decorso il 31 ottobre 2023 (in sostanza dal 30 ottobre 2023 dovranno conteggiarsi 18 mesi meno il tempo trascorso tra la data di acquisto ed il 23 febbraio 2020). Esempio: acquisto effettuato il 23 novembre 2019 (tre mesi prima il decorso della sospensione); il termine per il cambio di residenza non è scaduto il 23 maggio 2021 (termine ordinario) bensì, scadrà, per effetto della sospensione dei termini, il 30 gennaio 2015 (ossia quindici mesi dopo il 30 ottobre 2023) - se l'acquisto è avvenuto o avverrà tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023 l'individuazione del termine ultimo per il cambio di residenza è più semplice: sarà in ogni caso il 30 aprile 2025; in sostanza viene "neutralizzato" tutto il periodo dal 23 febbraio 2020 al 30 ottobre 2023, ed il termine di 18 mesi comincerà a decorrere dal 31 ottobre 2023 (per scadere il 30 aprile 2025). - se l'acquisto avverrà dal 31 ottobre 2023: riprenderà ad operare il regime ordinario. <p>Resta fermo che sono fatti salvi gli atti notificati dall'Agenzia delle entrate per il mancato rispetto dei termini in materia di agevolazioni prima casa o di credito di imposta nel periodo che va dal 1° aprile 2022 al 28 febbraio 2023 (data di entrata in vigore della legge 14/2023) né è consentito il rimborso di quanto già versato.</p>
<p>b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare.</p>	<p>La disposizione non prevede alcun termine.</p>
<p>c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di</p>	<p>La disposizione non prevede alcun termine.</p>

<p>abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui all'articolo 1 della legge 22 aprile 1982, n. 168, all'articolo 2 del decreto-legge 7 febbraio 1985, n. 12, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 aprile 1985, n. 118, all'articolo 3, comma 2, della legge 31 dicembre 1991, n. 415, all'articolo 5, commi 2 e 3, dei decreti-legge 21 gennaio 1992, n. 14, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'articolo 2, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 luglio 1992, n. 348, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 settembre 1992, n. 388, all'articolo 1, commi 2 e 3, del decreto-legge 24 novembre 1992, n. 455, all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 e all'articolo 16 del decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243. 2. In caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto le dichiarazioni di cui alle lettere a), b) e c) del comma 1, comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo possono essere effettuate, oltre che nell'atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare.</p>	
<p>3. Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.</p>	<p>La disposizione non prevede alcun termine.</p>
<p>4. In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, nonché irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza</p>	<p>Benché l'art. 24 del D.L. 23/2020 (come successivamente prorogato) contempli la sospensione di tutti i termini previsti nella nota II-bis, senza eccezioni, si esclude che detta sospensione si applichi al termine quinquennale di decadenza per l'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici, in quanto, in questo caso, la sospensione si porrebbe in contrasto con la <i>ratio</i> della norma che è quella di favorire e non di danneggiare il contribuente.</p> <p>Questa è l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 9/E del 13 aprile 2020 ove si afferma quanto segue:</p> <p><i>“L'art. 24 del Decreto prevede la sospensione dei termini previsti dalla nota II-bis dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, nel periodo</i></p>

<p>medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico.</p>	<p><i>compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 allo scopo di evitare la decadenza dal beneficio "prima casa", in considerazione delle difficoltà nella conclusione delle compravendite immobiliari e negli spostamenti delle persone dovute all'emergenza epidemiologica. Si tratta, quindi, di una disposizione volta a favorire il contribuente, evidentemente impossibilitato a rispettare i termini imposti dalla nota II-bis per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione "prima casa". Tale finalità induce a concludere che il periodo di sospensione in esame non si applica al termine quinquennale di decadenza dall'agevolazione in parola, previsto dal comma 4 della citata nota II-bis. Una diversa interpretazione, infatti, risulterebbe in contrasto con la ratio della norma in quanto arrecherebbe un pregiudizio al contribuente che vedrebbe allungarsi il termine per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita"</i></p>
<p>Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale.</p>	<p>In caso di alienazione di beni acquistati con i benefici entro i 5 anni dal loro acquisto, per evitare la decadenza dai benefici goduti, entro un anno dalla alienazione bisogna procedere all'acquisto del nuovo immobile da adibire a propria abitazione principale; detto termine di 1 anno è sospeso nel periodo tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023. Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se l'alienazione infraquinquennale è avvenuta prima del 23 febbraio 2020 (senza che fosse già decorso un anno) il termine si interrompe al 23 febbraio 2020 per riprendere il suo decorso il 31 ottobre 2023 (in sostanza dal 30 ottobre 2023 dovrà conteggiarsi un anno meno il tempo trascorso tra la data dell'alienazione infraquinquennale ed il 23 febbraio 2020). Esempio: vendita infraquinquennale effettuata il 23 novembre 2019 (tre mesi prima il decorso della sospensione); il termine per il riacquisto per evitare la decadenza non è scaduto il 23 novembre 2020 (termine ordinario) bensì, scadrà, per effetto della sospensione dei termini, il 30 luglio 2024 (ossia nove mesi dopo il 30 ottobre 2023) - se l'alienazione infraquinquennale è avvenuta o avverrà tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023 l'individuazione del termine ultimo per il riacquisto è più semplice: sarà in ogni caso il 30 ottobre 2024; in sostanza viene "neutralizzato" tutto il periodo dal 23 febbraio 2020 al 30 ottobre 2023, ed il termine di 1 anno comincerà a decorrere dal 31 ottobre 2023 (per scadere il 30 ottobre 2024). - se l'alienazione infraquinquennale avverrà dal 31 ottobre 2023: riprenderà ad operare il regime ordinario. <p>Resta fermo che sono fatti salvi gli atti notificati dall'Agenzia delle entrate per il mancato rispetto dei</p>

	termini in materia di agevolazioni prima casa o di credito di imposta nel periodo che va dal 1° aprile 2022 al 28 febbraio 2023 (data di entrata in vigore della legge 14/2023) né è consentito il rimborso di quanto già versato.
<p>4-bis. L'aliquota del 2 per cento 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 4.¹</p>	<p>Il termine di 1 anno per l'alienazione dell'immobile preposseduto, al fine di confermare la fruizione delle agevolazioni, è sospeso nel periodo tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023. Pertanto:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se l'acquisto del nuovo immobile è avvenuto prima del 23 febbraio 2020 (senza che fosse già decorso un anno) il termine per la alienazione dell'immobile preposseduto si interrompe al 23 febbraio 2020 per riprendere il suo decorso il 31 ottobre 2023 (in sostanza dal 30 ottobre 2023 dovrà conteggiarsi un anno meno il tempo trascorso tra la data dell'acquisto del nuovo immobile ed il 23 febbraio 2020). Esempio: acquisto del nuovo immobile effettuata il 23 novembre 2019 (tre mesi prima il decorso della sospensione); il termine per l'alienazione dell'immobile preposseduto non è scaduto il 23 novembre 2020 (termine ordinario) bensì, scadrà, per effetto della sospensione dei termini, il 30 luglio 2024 (ossia nove mesi dopo il 30 ottobre 2023)

¹ La disciplina dettata dal comma 4-bis della Nota II-bis si applica anche nel caso di trasferimenti soggetti ad IVA ed in caso di successioni e/o donazioni. Il dubbio sulla applicabilità del comma 4-bis anche alle operazioni IVA ed alle successioni e/o donazioni si fondava sul tenore letterale della norma nel cui *incipit* si fa espresso riferimento alla "aliquota del 2 per cento" circostanza che poteva far ritenere la disposizione in commento limitata alla sola imposta di registro (per la quale è prevista l'aliquota del 2% al contrario dell'IVA per la quale è prevista l'aliquota del 4% e per le imposte di trascrizione e catastale in caso di successioni e/o donazioni per le quali è prevista la misura fissa). A chiarire il dubbio è a suo tempo intervenuta la Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 susseguente a Telefisco 2016 ove si afferma:

- per l'IVA: *"Le novità inserite nel corpo della disciplina "prima casa" nell'ambito della Nota II-bis citata, si applicano anche nell'ipotesi in cui il nuovo acquisto sia imponibile ad IVA. Il punto 21) della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata al 4 per cento, fa espresso rinvio, infatti, alla ricorrenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. La modifica delle condizioni stabilite dalla Nota II-bis esplica, quindi effetti anche ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata IVA del 4 per cento."*

- per le imposte di trascrizione e catastale in caso di donazioni o successioni: *"l'acquisto del nuovo immobile in regime agevolato, con l'impegno a rivendere quello preposseduto, può essere effettuato anche a titolo gratuito. La disciplina agevolativa riservata alla prima casa di abitazione trova, infatti, applicazione, in via generale, anche con riferimento agli atti a titolo gratuito, in virtù di quanto disposto dall'art. 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342. Tali disposizioni rinviano, infatti, alla ricorrenza delle condizioni di cui alla nota II- bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. La modifica delle condizioni stabilite dalla Nota II-bis esplica, quindi effetti anche ai fini dell'applicazione delle agevolazioni "prima casa" in sede di successione o donazione. Resta inteso che, nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione con cui si acquista il nuovo immobile in regime agevolato, dovrà risultare l'impegno a vendere entro l'anno l'immobile preposseduto"*.

	<p>- se l'acquisto del nuovo immobile è avvenuto o avverrà tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023 l'individuazione del termine ultimo per la alienazione dell'immobile preposseduto è più semplice: sarà in ogni caso il 30 ottobre 2024; in sostanza viene "neutralizzato" tutto il periodo dal 23 febbraio al 30 ottobre 2023, ed il termine di 1 anno comincerà a decorrere dal 31 ottobre 2023 (per scadere il 30 ottobre 2024).</p> <p>- se l'acquisto del nuovo immobile avverrà dal 31 ottobre 2023: riprenderà ad operare il regime ordinario.</p> <p>Resta fermo che sono fatti salvi gli atti notificati dall'Agenzia delle entrate per il mancato rispetto dei termini in materia di agevolazioni prima casa o di credito di imposta nel periodo che va dal 1° aprile 2022 al 28 febbraio 2023 (data di entrata in vigore della legge 14/2023) né è consentito il rimborso di quanto già versato.</p>
--	---

2. IL CREDITO DI IMPOSTA

La disposizione del D.L. 23/2020 (così come successivamente prorogata dal D.L. 183/2020) fa, inoltre, riferimento ai termini previsti dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

Art. 7 (commi 1 e 2) legge 23.12.1998 n. 448	Gli effetti del D.L. 23/2020 e successiva proroga di cui al D.L. 183/2020
<p>1. Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa, un'altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, è attribuito un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato. L'ammontare del credito non può essere superiore, in ogni caso, all'imposta di registro o all'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'acquisto agevolato della nuova casa di abitazione non di lusso. L'agevolazione si applica a tutti gli acquisti</p>	<p>Per poter godere del credito di imposta di cui all'art. 7, c. 1, legge 23.12.1998 n. 448, è necessario procedere all'acquisto di un immobile, con le agevolazioni prima casa, entro il termine di 1 anno dall'alienazione di precedente immobile già a suo tempo acquistato con le agevolazioni prima casa: anche detto termine di 1 anno previsto per il riacquisto è sospeso nel periodo tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023. Pertanto:</p> <p>- se l'alienazione del precedente immobile è avvenuta prima del 23 febbraio 2020 (senza che fosse già decorso un anno) il termine per il riacquisto si interrompe al 23 febbraio 2020 per riprendere il suo decorso il 31 ottobre 2023 (in sostanza dal 30 ottobre 2023 dovrà conteggiarsi un anno meno il tempo trascorso tra la data dell'alienazione precedente ed il 23 febbraio 2020). Esempio: alienazione del precedente immobile effettuata il 23 novembre 2019 (tre mesi prima il</p>

<p>interventuti successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge, indipendentemente dalla data del primo acquisto.</p>	<p>decorso della sospensione); il termine per il riacquisto per fruire del credito di imposta non è scaduto il 23 novembre 2020 (termine ordinario) bensì, scadrà, per effetto della sospensione dei termini, il 30 luglio 2024 (ossia nove mesi dopo il 30 ottobre 2023)</p> <ul style="list-style-type: none"> - se l'alienazione del precedente immobile è avvenuta o avverrà tra il 23 febbraio 2020 ed il 30 ottobre 2023 l'individuazione del termine ultimo per il riacquisto è più semplice: sarà in ogni caso il 30 ottobre 2024; in sostanza viene "neutralizzato" tutto il periodo dal 23 febbraio 2020 al 30 ottobre 2023, ed il termine di 1 anno comincerà a decorrere dal 31 ottobre 2023 (per scadere il 30 ottobre 2024). - se l'alienazione del precedente immobile avverrà dal 31 ottobre 2023: riprenderà ad operare il regime ordinario. <p>Resta fermo che sono fatti salvi gli atti notificati dall'Agenzia delle entrate per il mancato rispetto dei termini in materia di agevolazioni prima casa o di credito di imposta nel periodo che va dal 1° aprile 2022 al 28 febbraio 2023 (data di entrata in vigore della legge 14/2023) né è consentito il rimborso di quanto già versato.</p>
<p>2. Il credito d'imposta di cui al comma 1 può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina, ovvero, per l'intero importo, dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito, ovvero può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto; può altresì essere utilizzato in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il credito di imposta in ogni caso non dà luogo a rimborsi.</p>	<p>Nella Circolare della Agenzia delle Entrate n. 9/E del 13 aprile 2020 si ricollega la sospensione portata dall'art. 24 del D.L. 23/2020 al solo termine previsto dal primo comma dell'art. 7 legge 448/1998, per cui detta sospensione non incide sulle date riportate nel secondo comma.</p>

Si rammenta che il credito di imposta previsto dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448 spetta anche nel caso di acquisto agevolato alle condizioni di cui al comma 4-bis della Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al T.U. delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (acquisto con impegno ad alienare l'immobile preposseduto entro un anno). In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016 susseguente a Telefisco 2016) ove si afferma che *"A parere della scrivente, alla luce delle modifiche che hanno interessato la normativa in materia di "prima casa" deve ritenersi che il credito di imposta di cui al citato art. 7 spetti al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto. Una*



diversa interpretazione non risulterebbe, infatti, coerente con la ratio della riforma che ha inteso agevolare la sostituzione della "prima casa", introducendo una maggiore flessibilità nei tempi previsti per la dismissione 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'imposta sul valore aggiunto corrisposte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto."

3. Detrazioni IRPEF per interessi passivi pagati relativamente a mutui contratti per l'acquisto o per la costruzione o ristrutturazione di abitazione principale (art. 15 TUIR)

E' riconosciuta una detrazione IRPEF nella misura del 19% degli interessi pagati relativamente a mutui ipotecari contratti per l'acquisto di unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso. Inoltre l'acquisto deve essere effettuato nell'anno precedente o successivo alla stipula del mutuo. Se viene acquistata un'unità immobiliare oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia, la detrazione spetta a decorrere dalla data in cui l'unità è adibita a dimora abituale, e comunque entro due anni dall'acquisto.

Il diritto alla detrazione in oggetto è subordinata al rispetto di vari termini:

- 1 anno per adibire l'unità a abitazione principale
- 1 anno prima o 1 anno dopo la stipula del mutuo per l'acquisto dell'abitazione
- 2 anni al massimo per adibire l'unità a abitazione principale in caso di acquisto di unità in corso di ristrutturazione.

La medesima detrazione è riconosciuta anche per gli interessi pagati relativamente a mutui ipotecari contratti per la costruzione e/o ristrutturazione di unità immobiliare da adibire ad abitazione principale; per godere delle detrazioni per costruzione e/o ristrutturazione:

- il mutuo deve essere stipulato nei sei mesi antecedenti la data di inizio lavori o nei diciotto mesi successivi
- l'immobile deve essere adibito ad abitazione principale del mutuatario entro sei mesi dalla fine dei lavori;
- il diritto alla detrazione viene meno se i lavori non sono ultimati entro il termine previsto nel titolo edilizio e successivi rinnovi, salvo che si tratti di causa imputabile all'amministrazione comunale

Tutti i termini relativi alle detrazioni IRPEF in oggetto non hanno fruito di alcuna sospensione e/o proroga. L'art. 24 DL. 8 aprile 2020 n. 23 riguarda i soli termini relativi alle agevolazioni prima casa (ai fini dell'imposta di registro, dell'IVA, e delle imposte di trascrizione e catastale in caso di successioni e donazioni) ed al credito di imposta. Non dice nulla, invece, con riguardo a queste detrazioni. In questo senso si è espressa l'**Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 6 del 5 gennaio 2021** ove si è affermato:

- che l'art. 24 D.L. 23/2020 non può trovare applicazione al caso di specie in quanto la norma non include i termini di cui all'art. 15 T.U.I.R. bensì solo quelli previsti da altre disposizioni agevolative in materia di imposta di registro

- ha peraltro ritenuto che il ritardo nei lavori di ristrutturazione dell'abitazione, causa l'emergenza epidemiologica da Covid-19, costituisce una causa di forza maggiore idonea ad impedire la decadenza dall'agevolazione se accaduta in pendenza del termine entro cui stabilire la dimora abituale nell'immobile.

Circolare della Agenzia delle Entrate n. 9/E del 13 aprile 2020

Si riporta la parte della Circolare dell'Agenzia dell'Entrate n. 9/E del 13 aprile 2020 dedicata al commento dell'art. 24 D.L. 23/2020:

8 Termini agevolazioni prima casa

Nel presente paragrafo sono forniti chiarimenti in merito al disposto dell'articolo 24, che stabilisce la sospensione dei termini previsti dalla normativa in materia di agevolazioni "prima casa", entro i quali effettuare taluni adempimenti al fine di evitare la decadenza dall'agevolazione per coloro che ne hanno usufruito.

8.1 Ambito applicativo

La norma, con lo scopo di impedire la decadenza dal beneficio "prima casa", attese le difficoltà nella conclusione delle compravendite immobiliari e negli spostamenti delle persone, dovute all'emergenza epidemiologica da COVID-19, dispone la sospensione, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020, dei termini(1) per effettuare gli adempimenti previsti ai fini del mantenimento del beneficio "prima casa" e ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa. I predetti termini sospesi inizieranno o riprenderanno a decorrere dal 1° gennaio 2021. In particolare, i termini oggetto di sospensione sono i seguenti:

– il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel comune in cui è ubicata l'abitazione;

– il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" nei cinque anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da destinare a propria abitazione principale;

– il termine di un anno entro il quale il contribuente che abbia acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale, deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata, a sua volta, acquistata usufruendo dei benefici "prima casa".

È inoltre sospeso il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa", stabilito per il riacquisto di altra casa di abitazione al fine del riconoscimento, in relazione a tale ultimo atto di acquisto, di un credito d'imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato (2)

8.2 Risposte a quesiti

8.2.1 QUESITO: *Sospensione del termine quinquennale*

L'articolo 24 del Decreto prevede una sospensione dei termini previsti dalla nota II- bis, dell'articolo 1, della Tariffa Parte Prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Tale sospensione trova applicazione anche con riferimento al termine quinquennale per la decadenza dall'agevolazione (previsto per il caso dell'alienazione infraquinquennale)?

RISPOSTA

L'art. 24 del Decreto prevede la sospensione dei termini previsti dalla nota II-bis dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 allo scopo di evitare la decadenza dal beneficio "prima casa", in considerazione delle difficoltà nella conclusione delle compravendite immobiliari e negli spostamenti delle persone dovute all'emergenza epidemiologica.

Si tratta, quindi, di una disposizione volta a favorire il contribuente, evidentemente impossibilitato a rispettare i termini imposti dalla nota II-bis per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione "prima casa".

Tale finalità induce a concludere che il periodo di sospensione in esame non si applica al termine quinquennale di decadenza dall'agevolazione in parola, previsto dal comma 4 della citata nota II-bis. Una diversa interpretazione, infatti, risulterebbe in contrasto con la ratio della norma in quanto arrecherebbe un pregiudizio al contribuente che vedrebbe allungarsi il termine per non incorrere nella decadenza dall'agevolazione fruita.

(1) Termini di cui alla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nonché del termine previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

(2) Ai sensi e secondo le condizioni dell'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448.