

CAPITOLO VII

L'AGEVOLAZIONE "PRIMA CASA" NEI TRASFERIMENTI PER DONAZIONE E SUCCESSIONE A CAUSA DI MORTE

SOMMARIO: 7.1. Premessa - 7.2. Gli effetti dell'agevolazione - 7.3. L'oggetto dell'agevolazione - 7.4. Le condizioni e i requisiti per beneficiare dell'agevolazione - 7.5. La decadenza dall'agevolazione e la sua revoca - 7.6. Il credito d'imposta

7.1. Premessa

Si è sopra sottolineato che dalla lettura delle norme in tema di agevolazione per l'acquisto della "prima casa", disposta dalla legge di registro e dalla legge Iva, si evince che detta agevolazione è applicabile ove ricorra, con riferimento a «*case di abitazione non di lusso*» (e relative pertinenze), il presupposto dello svolgimento di un'attività negoziale:

- a) di *natura traslativa*;
- b) a *titolo oneroso*.

Che si debba trattare di un'attività negoziale ad efficacia "traslativa" e "a titolo oneroso"⁽¹⁾ lo si ricava infatti facilmente sia dalla legge disciplinante l'imposta di registro che dalla legge disciplinante l'imposta sul valore aggiunto; come detto, infatti:

- a) quanto alla legge di registro:
 - a.1) si fa riferimento agli «*atti traslativi a titolo oneroso*» nell'articolo 1, primo periodo, TP1, richiamato dall'articolo 1, quinto periodo, TP1, il quale dispone l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" in materia di imposta di registro al ricorrere dei presupposti di cui alla Nota II-bis all'articolo 1 di detta Tariffa, Parte Prima;
 - a.2) si fa riferimento agli «*atti traslativi a titolo oneroso*» pure nella predetta Nota II-bis;
- b) quanto alla legge disciplinante l'imposta sul valore aggiunto:
 - b.1) si fa indiretto riferimento agli «*atti traslativi a titolo oneroso*» nel momento in cui al punto 21 della Tabella A, parte seconda, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, si dispone l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" in materia di imposta sul valore aggiunto «*in*

⁽¹⁾ Per il particolare caso dell'applicazione dell'agevolazione "prima casa" all'acquisto per usucapione, cfr. il paragrafo 3.5. di questo volume.

presenza delle condizioni di cui alla» predetta «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» (Nota nella quale, come detto, vi è appunto il riferimento del legislatore agli «atti traslativi a titolo oneroso»);

- b.2) si fa riferimento agli «atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà» o trasferimento o costituzione di altri diritti reali nell'articolo 2, comma 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ove si definiscono le «cessioni di beni» cui, ai sensi dell'articolo 1, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, «l'imposta sul valore aggiunto si applica».

Introdotta dunque nell'ordinamento tributario come beneficio fiscale riferito agli atti traslativi a titolo oneroso, l'agevolazione "prima casa", per effetto dell'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342⁽²⁾, venne poi estesa (con riguardo peraltro alle sole imposte ipotecaria e catastale) anche ai trasferimenti che avvengano per donazione e successione per causa di morte⁽³⁾.

Il testo di detto articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, è il seguente:

«3. Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, 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.

4. Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'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, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione. Nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis dell'articolo

⁽²⁾ Con effetto per le successioni aperte e le donazioni stipulate dal 1° gennaio 2001 (articolo 69, comma 15, legge 21 novembre 2000, n. 342). Cfr. BUSANI, *L'eredità non sacrifica lo sconto "prima casa"*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 novembre 2000.

⁽³⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, «la ratio della disposizione agevolativa è riconducibile alla volontà di favorire in capo al contribuente l'acquisizione della prima abitazione in analogia alla corrispondente agevolazione in materia di imposta di registro. In entrambe le fattispecie infatti è da ritenere che il legislatore intende privilegiare l'acquisto di un solo immobile da parte di un singolo contribuente».

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».

7.2. Gli effetti dell'agevolazione

L'agevolazione “prima casa” di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, consiste dunque nell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale «*nella misura fissa*»⁽⁴⁾ in luogo degli “ordinari” importi rispettivamente del 2 (articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347) e dell'1 per cento (articolo 10, comma 1, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347)⁽⁵⁾.

Pertanto, l'agevolazione in parola non affievolisce l'imposta di successione e di donazione dovuta per il trasferimento della casa per successione a causa di morte o per donazione; trasferimento per il quale invece l'agevolazione stessa minimizza, come detto, il carico delle sole imposte ipotecaria e catastale.

7.3. L'oggetto dell'agevolazione

L'agevolazione “prima casa” di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, concerne, qualora siano «*derivanti da successioni*»⁽⁶⁾

⁽⁴⁾ Stabilito in euro 168 per l'imposta ipotecaria dalla Nota all'articolo 1 della Tariffa allegata al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b), d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43); e in euro 168 per l'imposta catastale dall'articolo 10, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, quale risultante per effetto dell'articolo 1, comma 1, Allegato 2-bis alla legge 30 dicembre 2004, n. 311, in vigore dal 1° febbraio 2005 (inserito dall'articolo 7, comma 1, lett. b), d.l. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito in legge 31 marzo 2005, n. 43). Sull'aumento dell'imposta fissa a 168 euro, cfr. BUSANI, *Per gli immobili vale il momento del rogito*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 gennaio 2005.

⁽⁵⁾ ALEMANNI, *Dubbi sulle agevolazioni per la “prima casa” in sede successoria*, in *Corr. Trib.*, 11/2001, p. 782; ALEMANNI - RICCA, *I primi chiarimenti sulla nuova disciplina dei trasferimenti a titolo gratuito*, in *Corr. Trib.*, 44/2001, p. 3338; BELLINI, *Problemi interpretativi sulle agevolazioni “prima casa” nelle successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 27/2002, p. 2434; CASALINI - CHIZZINI, *Più “leggere” successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 46/2000, p. 3359; D'ORSOGNA, *L'acquisto mortis causa della “prima casa” è negozio agevolato ai fini delle imposte ipotecarie e catastale*, in *il fisco*, 8/2001, p. 3086; MASTROIACOVO, *Principi costituzionali ed agevolazioni “prima casa” con particolare riferimento agli acquisti a titolo gratuito*, in *Rass. trib.*, 3/2001, p. 691.

⁽⁶⁾ Il contesto in cui la norma si trova (e cioè quello di un'ampia modifica alla disciplina dell'imposta di successione e donazione) ha condizionato il legislatore, che ha dato per sottinteso il riferimento al fatto che si tratta di successione “a causa di morte”. La genericità del testo legislativo, inoltre, permette di concludere che la disciplina in esame si applichi sia nel caso di successione a causa di morte a titolo universale (o “eredità”) sia nel caso di successione a causa di morte a titolo particolare (o “legato”).

o donazioni»⁽⁷⁾ e abbiano a oggetto «case di abitazione»⁽⁸⁾ «non di lusso»⁽⁹⁾:

- a) «i trasferimenti della proprietà»;
- b) «la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari».

Quando dunque la legge si riferisce:

- a) ai «trasferimenti della proprietà», deve intendersi che tale espressione ricomprenda:
 - a.1) il trasferimento (per intero o *pro quota*) del diritto di “proprietà piena”;
 - a.2) il trasferimento (per intero o *pro quota*) del diritto di proprietà superficiale;
 - a.3) il trasferimento (per intero o *pro quota*) del diritto di “proprietà nuda” (perché gravata da altrui diritti di uso, usufrutto, abitazione e enfiteusi);
- b) alla «costituzione o» al «trasferimento di diritti immobiliari», deve intendersi che tali espressioni concernano i soli “diritti reali” e quindi ricomprendano⁽¹⁰⁾ (sempre per intero o *pro quota*):
 - b.1) la costituzione o il trasferimento del diritto di usufrutto;
 - b.2) la costituzione del diritto di uso;
 - b.3) la costituzione del diritto di abitazione⁽¹¹⁾;
 - b.4) la costituzione o il trasferimento del diritto di enfiteusi.

⁽⁷⁾ L'espressione normativa va probabilmente letta estensivamente, in modo da ricomprendere anche, in generale, ogni altro trasferimento «a titolo gratuito». E ciò, al cospetto dell'articolo 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, che ha infatti disposto l'applicazione dell'imposta di successione e donazione, di cui al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, oltre che alle successioni a causa di morte e alle donazioni, appunto anche a tutti gli altri «trasferimenti di beni e diritti [...] a titolo gratuito».

⁽⁸⁾ Circa il significato dell'espressione «casa di abitazione» cfr. l'apposito paragrafo 4.6. di questo volume.

⁽⁹⁾ Circa il significato dell'espressione «non di lusso» cfr. l'apposito paragrafo 4.8. di questo volume.

⁽¹⁰⁾ Non vengono in considerazione né il diritto di servitù (il quale, consistendo nel peso, impresso sopra un fondo, a vantaggio di altro fondo, non ha ontologicamente nulla a che vedere con l'acquisizione di un'abitazione) né il diritto di superficie (il quale, consistendo nel diritto di costruire sul fondo altrui e di conservare la proprietà di quanto costruito, concerne le aree su cui è impresso e quindi la sua concessione e il suo trasferimento sono riguardati, sotto il profilo fiscale, come atti concernenti i terreni su cui esso grava, e ciò pur se il risultato della costruzione sia un edificio di natura abitativa).

⁽¹¹⁾ Un caso classico è quello dell'attribuzione al coniuge superstite, quale legato *ex lege* (cfr. COPPOLA, *I diritti d'abitazione e d'uso spettanti ex lege*, in *Il diritto delle successioni. Successione e diritti del coniuge superstite e del convivente more uxorio*, trattato diretto da Bonilini, Torino, 2004, p. 54 e seguenti), del diritto di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare, se questa era di proprietà del defunto o comune tra i coniugi, di cui all'articolo 540, comma 2, del codice civile. Sull'applicabilità in questa fattispecie dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi

7.3.1. La rinuncia a diritto reale a titolo gratuito

Alla «*rinuncia pura e semplice*»⁽¹²⁾ a «*diritti reali immobiliari di godimento*» l'articolo 1, TP1, riserva il medesimo trattamento tributario disposto per gli «*atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili*»: ad esempio, l'aliquota dell'8 per cento se il diritto reale concerne un terreno non agricolo, l'aliquota del 7 per cento se il diritto reale concerne un fabbricato, eccetera⁽¹³⁾.

Si tratta però di coordinare il disposto dell'articolo 1, TP1, con:

- l'articolo 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, per il quale «*l'imposta sulle successioni e donazioni*» di cui al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, si applica anche ai «*trasferimenti di beni e diritti [...] a titolo gratuito*»;
- l'articolo 1, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, per il quale «*la rinuncia a diritti reali*» costituisce presupposto applicativo dell'imposta di donazione.

Se si ragiona nel senso di conferire a tutte queste norme un proprio spazio applicativo, altro non resta da concludere che:

- a) l'articolo 1, TP1, si applica alla rinuncia che sia fatta a titolo oneroso⁽¹⁴⁾, e cioè

3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, cfr. Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 29/E del 25 febbraio 2005, sulla quale si veda BUSANI, *Con il diritto di abitazione passaggio scontato al coniuge*, in *Il Sole 24 Ore*, 1° marzo 2005.

Sia nel caso in cui il coniuge superstite accetti e l'eredità e il legato di abitazione, sia nel caso in cui il coniuge superstite rinunci all'eredità e trattenga il legato d'abitazione a suo favore, l'agevolazione concerne (come oltre si vedrà) l'intero valore imponibile del diritto trasferito dal defunto (ad esempio, di regola, l'intera piena proprietà; oppure la quota di comproprietà del cinquanta per cento): e ciò indipendentemente dal fatto che l'agevolazione venga richiesta (come normalmente accade) dal medesimo coniuge superstite (cosicché l'erede nudo proprietario ne beneficia "per estensione") oppure che essa venga richiesta dall'erede nudo proprietario (cosicché in questo caso "per estensione" ne beneficia il coniuge superstite).

(12) Per rinuncia "pura e semplice" a diritto reale si intende l'atto di rinuncia che non indichi quale beneficiario della rinuncia stessa un soggetto diverso dal titolare del diritto di nuda proprietà (quest'ultimo, a seguito della rinuncia, beneficia invero automaticamente del venir meno della compressione del suo diritto che era provocata dalla sussistenza del diritto reale). In altri termini, se Tizio è usufruttuario di un bene di cui Caio è nudo proprietario, si ha rinuncia pura e semplice qualora l'effetto della rinuncia sia quello di far espandere in piena proprietà, da nuda proprietà che era, il diritto di Caio. Se, invece, nell'ambito dell'atto di rinuncia effettuato da Tizio, questi indichi in Sempronio il beneficiario della rinuncia, si ha non una rinuncia "pura e semplice" ma una rinuncia "traslativa" a favore di Sempronio (la quale, volta a volta, avrà una connotazione a titolo oneroso o donativa a seconda che Sempronio paghi, o meno, a Tizio un corrispettivo), con l'effetto che Caio resta nudo proprietario di un bene il cui usufrutto spetta ora a Sempronio.

(13) Non appare plausibile pertanto Comm. Trib. Centr., 23 gennaio 2003, n. 479, secondo cui «la rinuncia da parte della moglie all'usufrutto su quote immobiliari, disposto dal marito defunto, produce l'effetto di ripristinare il pieno dominio dell'immobile a favore dell'erede-nudo proprietario. Pertanto a tale negozio abdicativo non può essere applicata l'imposta proporzionale di registro, ma l'imposta fissa, analogamente a quanto previsto per la rinuncia all'eredità».

(14) Cfr. Cass., 30 ottobre 2000, n. 14279, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, p. 14.

- verso corrispettivo (ad esempio: Tizio rinuncia al diritto di usufrutto sul bene di cui Caio è nudo proprietario, ricevendo da Caio il corrispettivo di 100)⁽¹⁵⁾;
- b) se si ha un atto di rinuncia a favore di un soggetto diverso dal nudo proprietario (e quindi una rinuncia "traslativa") si applica l'imposta di registro o quella di donazione, a seconda che l'atto sia oneroso o gratuito;
- c) l'articolo 1, comma 2, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, si applica alla rinuncia gratuita⁽¹⁶⁾, cioè senza corrispettivo⁽¹⁷⁾.

⁽¹⁵⁾ Così ragionando, tra l'altro, si equipara la tassazione della cessione dell'usufrutto (Tizio cede verso corrispettivo a Caio il proprio usufrutto sul bene di cui Mevio è nudo proprietario) a quella della rinuncia all'usufrutto (Tizio rinuncia verso corrispettivo all'usufrutto sul bene di cui Caio è nudo proprietario): infatti, «non vi sarebbe alcun logico motivo» (Cass., 21 novembre 2005, n. 24512) per immaginare un trattamento differenziato di queste due fattispecie.

⁽¹⁶⁾ Nel senso che alla rinuncia gratuita si applica l'imposta di donazione, cfr. anche Circolare Agenzia delle Entrate n. 28/E del 27 marzo 2008. Per giungere alla conclusione che alla rinuncia gratuita va applicata l'imposta di successione e donazione, Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 25/E del 16 febbraio 2007 definisce però la rinuncia a un diritto come un atto a titolo gratuito assimilabile a un atto «traslativo» del diritto stesso; e quindi rientrante nel disposto dell'articolo 2, comma 47, d.l. 262/2006, che ha reintrodotto l'imposta di donazione e che ha stabilito la sua applicazione anche ai «*trasferimenti di beni e diritti per [...] donazione o a titolo gratuito*». Non si può, però, concordare sull'assimilazione dell'atto di rinuncia a un atto traslativo (cfr. sul punto BUSANI, *La rinuncia all'usufrutto è donazione*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 febbraio 2007). Infatti, la rinuncia è, di regola, non "traslativa" ma "abdicativa": in sostanza, l'espressione della volontà di rinunciare a un diritto determina l'estinzione del diritto stesso e non la sua "traslazione"; invero, il titolare della nuda proprietà, che era "compresso" dal diritto reale poi rinunciato, beneficia della riespansione del suo diritto di proprietà non perché acquisisce qualcosa dal rinunciante, bensì in virtù del principio generale della cosiddetta "elasticità del dominio", in base al quale il diritto compresso si riespande automaticamente (come una molla che viene rilasciata) se viene meno il diritto che lo comprimeva. Di rinuncia "traslativa" quindi si può parlare solo se si tratti di un atto bilaterale mediante il quale la rinuncia intervenga verso corrispettivo oppure se il beneficiario della rinuncia (e che acquisisce il diritto rinunciato, a titolo oneroso o per donazione) sia un soggetto diverso dal titolare della nuda proprietà, il quale dunque in tal caso non profitta della riespansione del diritto compresso.

Tutto questo discorso è funzionale a permettere di comprendere meglio qual è il trattamento fiscale applicabile alla rinuncia a un diritto: infatti, come detto nel testo, la rinuncia è menzionata sia tra gli atti che danno luogo all'applicazione dell'imposta di donazione (articolo 2, comma 47, d.l. 262/2006) sia tra gli atti che danno luogo all'applicazione della imposta di registro (articolo 1, primo periodo, TPI); cosicché, da questo ragionamento dovrebbe conseguire che, come detto nel testo: se si ha un atto di rinuncia verso corrispettivo (e quindi una rinuncia bilaterale), si deve applicare l'imposta proporzionale di registro; se si ha un atto di rinuncia a favore di un soggetto diverso dal nudo proprietario (e quindi una rinuncia "traslativa") si applica l'imposta di registro o quella di donazione, a seconda che l'atto sia oneroso o gratuito (anche in questo caso si tratta di un atto necessariamente bilaterale, cui si rende applicabile l'agevolazione "prima casa" ove ne ricorrano i presupposti); se, infine, si ha un atto unilaterale di rinuncia (e quindi una rinuncia meramente "abdicativa", senza corrispettivo) va applicata l'imposta di donazione; ma non, come sostiene l'Agenzia, secondo l'articolo 2, comma 47, d.l. 262/2006 (che riguarda solo gli "atti traslativi"), bensì ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del Testo unico dell'imposta di donazione, che appunto concerne le rinunce abdicative.

⁽¹⁷⁾ In caso di rinuncia a titolo gratuito le imposte ipotecaria e catastale si assolvono nella

In quest'ultimo caso, dunque, qualora la rinuncia profitti a un nudo proprietario che abbia i requisiti per avvalersi dell'agevolazione "prima casa", dovrebbe potersi applicare l'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, circa l'abbattimento delle imposte ipotecaria e catastale alla misura fissa (evidentemente, occorre immaginare una rinuncia a struttura bilaterale, per la necessità che vi compaia colui che beneficia della rinuncia, il quale deve rendere le dichiarazioni richieste dalla legge per ottenere l'agevolazione "prima casa").

7.3.2. L'acquisto delle pertinenze

Posto che l'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, sancisce che l'agevolazione spetta qualora «*sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, 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*»; e posto che, con detto richiamo, si è sicuramente inteso comprendere nell'agevolazione in parola anche l'acquisto delle pertinenze (rendendosi cioè applicabile, *mutatis mutandis*, il comma 3 della Nota II-bis dell'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, secondo il quale «*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*»⁽¹⁸⁾, si può concludere che:

- a) l'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, compete anche per l'acquisto della pertinenza che si verifichi nello stesso contesto (a titolo gratuito) dell'acquisto della abitazione (si pensi a una successione a causa di morte avente a oggetto una casa e una autorimessa);
- b) l'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, compete anche per l'acquisto (a titolo gratuito) della pertinenza che si verifichi separatamente rispetto all'acquisto della abitazione (si pensi a due donazioni, la prima con oggetto la casa e la seconda con oggetto l'autorimessa; oppure si pensi a una compravendita della casa con l'agevolazione di

ordinaria misura proporzionale: cfr. in tal senso Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 25 del 16 febbraio 2007.

⁽¹⁸⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 38/E del 12 agosto 2005, secondo cui «in definitiva, il regime agevolato previsto per gli acquisti a titolo gratuito di case di abitazione è esteso anche alle pertinenze qualora ricorrano i requisiti e le condizioni di cui alla nota II-bis in esame».

- cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1, e a una successiva donazione dell'autorimessa);
- c) l'agevolazione di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1, compete (specularmente rispetto al caso precedente) per l'acquisto a titolo oneroso della pertinenza che si verifichi sia in via contemporanea che in via separata rispetto all'acquisto (a titolo gratuito) dell'abitazione (intendendosi pertanto, in ragione dell'omogeneità di *ratio*, per «*casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato*» - espressione di cui al comma 3 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1 - tanto quella acquistata a titolo oneroso con l'agevolazione di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1, quanto quella acquistata a titolo gratuito con l'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342); in altri termini, se è vero che la titolarità di una casa acquistata con l'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, non è d'ostacolo all'ottenimento dell'agevolazione per l'acquisto a titolo oneroso di un'altra casa con relative pertinenze, non dovrebbe esservi alcuna ragione per impedire l'ottenimento dell'agevolazione per l'acquisto a titolo oneroso della sola pertinenza⁽¹⁹⁾;
- d) tra le «*pertinenze*» agevolabili sono «*ricomprese [...], limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7*»⁽²⁰⁾.

7.3.3. Il trust

La materia dell'istituzione del trust è estranea all'imposta di registro, in quanto l'articolo 2, comma 47, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286, ha disposto che «*l'imposta sulle successioni e donazioni*» di cui al d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, concerne anche la «*costituzione di vincoli di destinazione*». L'atto istitutivo del trust determina infatti la formazione di un vincolo di destinazione:

- a) o nel patrimonio del trustee, cui i beni del trust vengono trasferiti (di regola, dal disponente; ma anche da terzi); oppure:

⁽¹⁹⁾ Non pare francamente sostenibile, in altri termini, che, essendo l'espressione «*casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato*» contenuta nella Nota II-bis all'articolo 1, TP1, essa renderebbe plausibile solo l'acquisto agevolato dell'autorimessa a titolo gratuito dopo che sia stata comprata la casa con l'agevolazione a titolo oneroso, e non invece il caso contrario (e cioè l'acquisto agevolato della pertinenza a titolo oneroso dopo l'acquisto agevolato della casa a titolo gratuito): e ciò, non solo per la ragione sostanziale che la specularità dei due casi reclama a forza un trattamento necessariamente identico, ma anche per la ragione formale che il generico richiamo all'articolo 1, quinto periodo, TP1, operato dall'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, impone di considerare scritto in quest'ultima norma tutto ciò che il legislatore ha scritto nella norma di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1 (con la conseguenza dunque che la «*casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato*» è non solo quella acquistata a titolo oneroso ma anche quella acquistata a titolo gratuito).

⁽²⁰⁾ Sul significato di questa espressione si veda il paragrafo 4.12.4. di questo volume.

b) nel patrimonio del disponente (qualora si tratti di un trust “autodichiarato”⁽²¹⁾ e cioè eretto dal disponente con riguardo a beni presenti nel suo patrimonio).

Peraltro, pur dovendosi applicare le regole di tassazione proprie del d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (e con la precisazione che, per individuare aliquote e franchigie applicabili, occorre aver riguardo ai rapporti intercorrenti tra disponente e beneficiari)⁽²²⁾, vi sono casi in cui non si rende dovuta alcuna imposta di donazione; si pensi:

a) al caso dell’atto istitutivo del trust, senza alcuna attribuzione patrimoniale

(21) Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008 (sulla quale cfr. BUSANI, *Fisco asimmetrico sui beni “destinati”*, in *Il Sole 24 Ore*, 17 marzo 2008) anche il trust “autodichiarato” (e cioè non comportante alcun trasferimento di beni e diritti, in quanto segregativo di una parte del patrimonio già appartenente al disponente) andrebbe sottoposto a tassazione con l'imposta di successione e donazione con riferimento al valore dei beni vincolati. Questo ragionamento presenta tuttavia diverse palesi incongruenze e si presta pertanto a notevoli rilievi critici, che ne mettono fortemente in dubbio la fondatezza. Innanzitutto dà adito a perplessità la evidente disparità di trattamento che con ciò si perpetra tra la tassazione dei vincoli di destinazione e il trust, che pure è una sottospecie del genere “vincolo di destinazione” (invero, mentre nel vincolo di destinazione non traslativo – ad esempio, quello derivante da fondo patrimoniale – si applica l'imposta fissa di registro, il trust “autodichiarato” dovrebbe essere colpito, secondo l’Amministrazione, da tassazione proporzionale). La giustificazione della diversità di trattamento tra vincolo di destinazione e trust sarebbe che «il trust si differenzia dagli altri vincoli di destinazione in quanto comporta la segregazione dei beni sia rispetto al patrimonio personale del disponente sia rispetto a quello dell’instestario di tali beni». L’affermazione è errata perché la segregazione o si determina nel patrimonio del trustee (nel trust per il quale i beni in trust sono intestati al trustee) o in quello del disponente (nel trust autodichiarato, appunto), ma non contemporaneamente in entrambe queste sfere patrimoniali. L’Amministrazione inoltre sostiene che «i beni del trust costituiscono un patrimonio con una specifica autonomia giuridica rispetto a quello del disponente e del trustee. Ciò che palesa una caratteristica tipica del trust, non comune alle altre ipotesi di costituzione di vincoli di destinazione». Anche questa affermazione non può essere seguita perché l’effetto del vincolo di destinazione è proprio quello, come identicamente accade nel trust, di isolare i beni vincolati dal patrimonio generale del soggetto che ne è il titolare e di assoggettarli a un regime giuridico a se stante. Altro la circolare non dice per giustificare il differente trattamento dei due casi: se quindi si pensa che gli unici due argomenti utilizzati per giustificare l’assunto sono deboli e comunque entrambi sbagliati, ne deriva che la differenza tra i due casi non ha senso. La considerazione che il ragionamento dell’Agenzia delle Entrate non sia congruente trova poi ulteriore suffragio quando si legge il capitolo della circolare 3/E dedicato all’imposta ipotecaria e catastale. Sotto questo aspetto, l’Amministrazione afferma innanzitutto che le imposte ipotecarie e catastali proporzionali sono dovute «solo per le disposizioni e gli atti ad effetto traslativo» (e quindi non al trust autodichiarato). Già qui c’è una contraddizione, in quanto, appena qualche pagina prima, la circolare ha affermato l’applicazione della tassazione proporzionale anche al trust “autodichiarato”, ove non vi è alcun effetto traslativo. Sul punto specifico del trust, inoltre, il Fisco afferma laconicamente che «la peculiarità del trust rispetto agli altri vincoli di destinazione, che ha ispirato le considerazioni svolte in precedenza, non rileva anche ai fini delle imposte ipotecarie e catastali le quali, quindi, anche in caso di trust, sono dovute in misura proporzionale con esclusivo riferimento agli atti ad effetto traslativo». Null’altro viene spiegato e quindi non si capisce perché il trust debba essere considerato in modo diverso a seconda se ci si trovi nel campo dell’imposta di donazione oppure nel campo dell’imposta ipotecaria e catastale.

(22) Cfr. in tal senso Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008.

(in quanto rimandata a futuri atti di dotazione, i quali dunque saranno assoggettati a imposizione)⁽²³⁾;

- b) al caso dell'atto di dotazione privo di materia imponibile in quanto comportante la trasmissione di valori rientranti nell'ambito delle franchigie di cui all'articolo 2, comma 48, d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito in legge 24 novembre 2006, n. 286.

In questi casi l'atto deve essere dunque registrato con l'imposta fissa di registro⁽²⁴⁾.

Quanto poi al tema della tassazione degli atti compiuti dal trustee, con riferimento ai beni segregati in trust durante la sua vigenza oppure all'atto della sua cessazione, bisogna distinguere tra le seguenti ipotesi:

- a) agli atti diversi da quelli di attribuzione dei beni del trust ai beneficiari del trust stesso, si deve applicare la tassazione loro propria (e quindi con l'imposta di registro o con l'imposta di donazione, a seconda dei casi);
- b) invece gli atti di attribuzione dei beni del trust ai beneficiari del trust stesso non dovrebbero scontare alcuna tassazione (salvo, probabilmente, l'applicazione dell'imposta fissa di registro), in quanto la tassazione subita dai beni all'atto del loro "ingresso" nel trust assorbirebbe⁽²⁵⁾ qualsiasi altra

⁽²³⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008, secondo cui, con «riferimento all'ipotesi in cui i beni siano costituiti in trust successivamente all'istituzione del trust medesimo», «l'istituzione del trust è un atto privo di contenuto patrimoniale, da assoggettare, se redatto per atto pubblico o scrittura privata autenticata, all'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 11 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR».

⁽²⁴⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008, secondo cui «per la registrazione degli atti non assoggettati a tassazione in virtù dell'applicazione delle franchigie, è dovuta l'imposta in misura fissa. In proposito si rinvia alle osservazioni formulate nella circolare 18 ottobre 2001, n. 91, la quale, nel fornire i primi chiarimenti a seguito della soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni, al paragrafo 2.2, ha tra l'altro precisato che: "L'interpretazione sistematica del combinato disposto degli articoli 55, 57 comma 1 e 59, del Testo Unico dell'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, portava a ritenere che per gli atti in questione l'imposta dovuta non poteva mai essere inferiore alla misura fissa. (...) In conclusione, la necessità avvertita dal legislatore di inserire nel testo unico numerose disposizioni di carattere eccezionale, che individuavano ipotesi di registrazione gratuita o con il pagamento dell'imposta in misura fissa, lasciava intendere che per la registrazione della generalità degli atti di donazione l'imposta era dovuta almeno nella misura fissa... prevista per l'imposta di registro (come peraltro già affermato dall'amministrazione finanziaria nelle risoluzioni n. 350933 del 1990 e n. 350642 del 1992)". In conclusione, poiché l'articolo 55 del TUS al comma 1 stabilisce che "gli atti di donazione sono soggetti a registrazione secondo le disposizioni del Testo unico dell'imposta di registro ..., concernenti gli atti da registrare in termine fisso", deve ritenersi che per la registrazione degli atti di donazione, per i quali è richiesto l'atto pubblico ad substantiam, sia dovuta l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'articolo 41, comma 2, del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, in base al quale "L'ammontare dell'imposta principale non può essere in nessun caso inferiore alla misura fissa..."».

⁽²⁵⁾ E ciò in base al ragionamento secondo cui «il trust si sostanzia in un rapporto giuridico complesso con un'unica causa fiduciaria che caratterizza tutte le vicende del trust (istituzione,

imposizione successivamente dovuta per gli atti compiuti dal trustee nei confronti dei beneficiari in esecuzione delle disposizioni contenute nell'atto istitutivo del trust⁽²⁶⁾.

Volendo svolgere ora una riflessione sull'applicabilità, agli atti di dotazione patrimoniale del trust, dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342 (e quindi sul tema dell'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura fissa), occorre innanzitutto rimarcare che detta norma in effetti si applica ai «*trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso*», alla «*costituzione*» e al «*trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni*» e che quindi l'atto di dotazione del trust non rientra, sotto il mero profilo testuale, in questo perimetro. Tuttavia, non appare implausibile ritenere che agli atti di dotazione patrimoniale del trust, si renda applicabile l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, e ciò pur se la compatibilità dell'agevolazione "prima casa" con l'atto di dotazione del trust sia stata recisamente esclusa dall'Amministrazione Finanziaria⁽²⁷⁾. Tuttavia va osservato che il fisco ha ammesso⁽²⁸⁾ l'applicabilità della norma di cui all'articolo 3, comma 4-ter, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (in tema di esenzione dall'imposta di successione di determinati trasferimenti di partecipazioni societarie tra stretti congiunti) al caso dell'atto di dotazione di trust recante trasferimento di partecipazioni dal disponente al trustee quando i beneficiari siano il coniuge o i discendenti del disponente; cosicché non appare ammissibile ritenere che, in questo caso, il beneficio fiscale sia riconosciuto, considerando il trustee "trasparente" rispetto al rapporto tra disponente e beneficiari, e invece nel caso dell'agevolazione "prima casa" l'agevolazione sia negata in considerazione che l'acquirente del bene è il trustee. Se dunque questi va considerato "trasparente" e l'imposizione va applicata osservando il beneficiario e non il trustee, non c'è ragione di negare l'agevolazione "prima casa" se il beneficiario del trust ha i requisiti che la legge richiede per ottenere l'agevolazione "prima casa".

dotazione patrimoniale, gestione, realizzazione dell'interesse del beneficiario, raggiungimento dello scopo): Circolare Agenzia delle Entrate n. 48/E del 6 agosto 2007 e Circolare Agenzia delle Entrate n. 48 del 22 gennaio 2008.

⁽²⁶⁾ Secondo Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008, «da quanto esposto discende che la devoluzione ai beneficiari (e non a terzi in genere) dei beni vincolati in trust non realizza, ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, un presupposto impositivo ulteriore; i beni, infatti, hanno già scontato l'imposta sulla costituzione del vincolo di destinazione al momento della segregazione in trust, funzionale all'interesse dei beneficiari».

⁽²⁷⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 3 del 22 gennaio 2008, ove si legge che «il predetto articolo 69, commi 3 e 4, reca una norma speciale agevolativa non suscettibile di interpretazione estensiva, che, quindi, non è applicabile agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione non espressamente contemplati dalla norma stessa».

⁽²⁸⁾ Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 110 del 23 aprile 2009, sulla quale cfr. BUSANI, *Esenzione condizionata all'azienda conferita al trust*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 aprile 2009.

Seguendo dunque questa impostazione, dato che la tassazione dell'atto di dotazione del trust avviene, come detto, in base al rapporto intercorrente tra disponente e beneficiari⁽²⁹⁾, occorre evidentemente che beneficiari del trust siano persone fisiche titolari di un «diritto incondizionato al trasferimento»⁽³⁰⁾ dell'immobile a loro favore e che la verifica dei presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione sia effettuata in capo a questi ultimi.

Appare poi inevitabile che il beneficiario intervenga all'atto di dotazione (ciò che invece normalmente non accade, in quanto l'atto di dotazione si perfeziona con il solo consenso del disponente e del trustee) e che renda le prescritte dichiarazioni, ovviamente con riferimento non al momento di stipula dell'atto di dotazione ma al momento in cui si verificherà l'effetto traslativo a suo favore (e cioè quando il trustee gli attribuirà il beneficio)⁽³¹⁾. E quindi il beneficiario deve rilasciare:

- a) la dichiarazione (di cui alla lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) di voler stabilire «entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza» nel Comune in cui è ubicato l'immobile in questione, qualora egli già non vi risiederà;
- b) la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) che egli non sarà, al momento dell'acquisto dell'immobile in questione, «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» predetto;
- c) la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) che egli non sarà, al momento dell'acquisto dell'immobile in questione, «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 abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

È pure ovvio che il termine di decadenza dell'Amministrazione dal diritto di effettuare i propri controlli decorrerà dal momento in cui il trustee trasferirà al beneficiario i diritti sui beni in trust.

⁽²⁹⁾ Cfr. in tal senso Circolare Agenzia delle Entrate n. 3/E del 22 gennaio 2008.

⁽³⁰⁾ È questa l'espressione che la Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 110 del 23 aprile 2009 utilizza nell'ambito di un ragionamento volto a negare l'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (in tema di esenzione dall'imposta di successione di determinati trasferimenti di partecipazioni societarie tra stretti congiunti) in un caso appunto in cui l'atto istitutivo del trust non prevedeva un diritto incondizionato del beneficiario all'attribuzione delle partecipazioni ma lasciava discrezionalità al trustee nell'effettuare le attribuzioni ai beneficiari.

⁽³¹⁾ Sul tema della data di riferimento dei presupposti per l'ottenimento dell'agevolazione "prima casa" cfr. il paragrafo 5.3.1. di questo volume.

7.4. Le condizioni e i requisiti per beneficiare dell'agevolazione

In considerazione del fatto che la successione ereditaria normalmente provoca una situazione di contitolarità dei beni ereditari tra una pluralità di beneficiari (ad esempio, la comproprietà tra i vari eredi; il legato del diritto di abitazione al coniuge superstite sulla casa adibita a residenza familiare e la corrispondente nuda proprietà degli eredi; eccetera), il legislatore ha disposto che l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, è concessa a tutti coloro che, per donazione e successione, profittano (sempre con riferimento a una «*casa di abitazione*») di un trasferimento di proprietà o della costituzione o del trasferimento di un diritto reale immobiliare, a condizione che, al momento della stipula del contratto di donazione o al momento di acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità⁽³²⁾, «*in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni*» richiesti dalla legge per l'ottenimento del beneficio fiscale⁽³³⁾.

In altri termini, se uno solo di più beneficiari della donazione o della successione abbia i predetti requisiti:

- a) questi ottiene l'applicazione dell'agevolazione, rilasciando le prescritte dichiarazioni (costui è il cosiddetto “beneficiario richiedente”)⁽³⁴⁾;

⁽³²⁾ Non appare condivisibile la tesi che, in caso di successione, l'osservazione della sussistenza dei requisiti non va fatta al momento di accettazione dell'eredità, ma in quello in cui si apre la successione: cfr. in tal senso invece Risoluzione della Direzione Regionale dell'Emilia Romagna dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 804 del 12 gennaio 2004, secondo cui «le condizioni di cui alla Nota II-bis dell'articolo 1 Tariffa, Parte Prima dpr 131/1986, richiamate dall'articolo 69 comma 3 legge 342/2000 devono sussistere al momento dell'apertura della successione, vale a dire alla data del decesso».

⁽³³⁾ Cfr. BUSANI, *I requisiti di un erede salvano gli altri*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 agosto 2005.

⁽³⁴⁾ Ai sensi dell'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, «*le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'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, sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione*». Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, secondo cui «la volontà di usufruire delle agevolazioni deve essere affermata dal richiedente con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, da allegare alla dichiarazione di successione» (il relativo modello, non prescritto dalla legge, è stato allegato alla Circolare Agenzia delle Entrate n. 91/E del 18 ottobre 2001). In altri termini, quando la norma in esame sancisce che le occorrenti dichiarazioni «*sono rese dall'interessato*», essa allude, con il termine «*interessato*» a colui che richiede l'agevolazione avendone i requisiti e non a tutti coloro cui l'agevolazione, per estensione, indirettamente profitta. Va altresì notato che la pretesa dell'Amministrazione secondo cui le richieste dichiarazioni dovrebbero essere recate nella forma della «dichiarazione sostitutiva resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445» non trova riscontro nel testo della legge.

- b) l'effetto dell'agevolazione (e cioè l'abbattimento delle imposte ipotecaria e catastale alla misura fissa) profitta anche⁽³⁵⁾ a tutti gli altri beneficiari del trasferimento della casa per donazione o successione (e ciò anche se costoro non abbiano i requisiti richiesti dalla legge per l'ottenimento della agevolazione)⁽³⁶⁾, i quali non debbono rilasciare alcuna delle dichiarazioni richieste dalla legge quale presupposto per il godimento dell'agevolazione (costoro sono i cosiddetti "beneficiari per estensione")⁽³⁷⁾.

Cosicché, se il defunto, proprietario di una abitazione, lasci indivisamente dieci figli e uno solo di essi abbia i requisiti "prima casa", la richiesta dell'agevolazione fatta da costui profitta anche agli altri nove (nel senso che l'intero valore del diritto sulla casa oggetto di successione è sottratto all'applicazione dell'imposta proporzionale); sulla stessa scia, se il defunto per testamento abbia lasciato una casa per l'usufrutto a Tizio e per la nuda proprietà a Caio, e solo uno di essi abbia i requisiti per l'agevolazione, viene agevolato il trasferimento dell'intero valore della piena proprietà, con la conseguenza dell'applicazione di una imposta ipotecaria in misura fissa e di una imposta catastale in misura fissa⁽³⁸⁾.

Da ciò ovviamente deriva che:

- a) se la donazione o la successione a causa di morte abbiano a oggetto una pluralità di immobili, si scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura ordinaria con riferimento al valore imponibile dei diritti per il cui trasferimento non sia richiesta l'applicazione dell'agevolazione disposta dall'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342 (e si sconta una imposta fissa ipotecaria e una imposta fissa catastale con riferimento al trasferimento dei diritti sulla casa per il quale è richiesta l'agevolazione in parola)⁽³⁹⁾;

⁽³⁵⁾ La disciplina in esame presenta pertanto, sotto questo profilo, una profonda diversità con la seppur analoga agevolazione di cui all'articolo 1, quinto periodo, TPI, in quanto, in quest'ultimo caso, nell'ipotesi di acquisto (di quote o di diritti parziali) da parte di più soggetti, il beneficio compete solo a coloro che hanno i requisiti per ottenere l'agevolazione, senza cioè nessun effetto "estensivo" verso gli altri coacquirenti.

⁽³⁶⁾ Non si condivide pertanto il pensiero di ALEMANNI, *Dubbi sulle agevolazioni per la "prima casa" in sede successoria*, in *Corr. Trib.*, 11/2001, p. 782, secondo cui, per la quota spettante al beneficiario "per estensione" che non abbia i requisiti per l'agevolazione, il beneficio non sarebbe applicabile (in altri termini, secondo questo Autore, la norma dovrebbe essere letta nel senso che la presenza di beneficiari "per estensione" non impedirebbe l'agevolazione per la quota del beneficiario "richiedente").

⁽³⁷⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, secondo cui «gli effetti della dichiarazione, resa da "almeno uno" dei beneficiari in possesso dei requisiti previsti dalla disposizione in commento, si estendono anche agli altri soggetti ancorché questi non chiedano espressamente l'agevolazione c.d. "prima casa"».

⁽³⁸⁾ Cfr. sul punto ASSONIME, Circolare n. 69 del 22 dicembre 2000.

⁽³⁹⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, secondo cui «sulle rimanenti unità immobiliari pervenute con la stessa donazione o successione devono, invece, essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, pari rispettivamente

- b) se la donazione o la successione a causa di morte con una pluralità indivisa di beneficiari abbiano a oggetto una pluralità di case, ogni beneficiario (che ne abbia i requisiti) può domandare, con riferimento al trasferimento dei diritti su uno specifico immobile, l'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342; con la conseguenza che, ogni qualvolta per il trasferimento di un dato immobile taluno dei beneficiari domandi l'applicazione dell'agevolazione in parola, essa estende i propri effetti sia al richiedente sia agli altri contitolari del bene⁽⁴⁰⁾; in altri termini, se nell'eredità dimessa *pro indiviso* a favore di tre figli vi sia la piena proprietà di tre appartamenti, ognuno dei figli può chiedere (ricorrendone i presupposti) l'agevolazione per un diverso appartamento, con l'effetto che l'intero valore della piena proprietà dei tre appartamenti viene tassato con l'applicazione dell'agevolazione (e quindi con tre imposte fisse ipotecarie e con tre imposte fisse catastali).

In sostanza, in quest'ultimo caso (pluralità di immobili e pluralità di beneficiari), con riferimento a ciascun immobile, ogni soggetto diventa, volta per volta, "beneficiario richiedente" e "beneficiario per estensione"; con la "stranezza" che l'Amministrazione, evidentemente volendo "premiare" tale situazione di contestualità, consente a ognuno di questi soggetti di beneficiare dell'agevolazione "a ripetizione", in nettissima deroga alla regola di fondo dell'agevolazione "prima casa", e cioè al principio in base al quale dell'agevolazione in tanto si può beneficiare in quanto nel patrimonio di chi se ne avvale già non vi siano diritti acquistati con la medesima agevolazione.

Sotto il profilo poi dei «*requisiti*» e delle «*condizioni*» che debbono ricorrere in capo ad almeno uno dei beneficiari della donazione e della successione, la legge si esprime nel senso che tali sono quelli previsti «*in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte*

al 2% e all'1% del valore dell'immobile. Consideriamo ad esempio due immobili, uno di lire 250.000.000 con i requisiti c.d. "prima casa" e l'altro di lire 10.000.000, devoluti ad un solo beneficiario: imposta ipotecaria lire 450.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 200.000 lire); imposta catastale lire 350.000 (misura fissa 250.000 lire + misura proporzionale 100.000 lire)».

⁽⁴⁰⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001 (sulla quale cfr. BUSANI, *Lo sconto si applica anche a più immobili*, in *Il Sole 24 Ore*, 8 maggio 2001), secondo cui «si ritiene, quindi, che il beneficio in argomento possa essere riconosciuto una sola volta per ciascun beneficiario in relazione all'immobile cui egli faccia riferimento nella dichiarazione resa e allegata alla denuncia di successione; pertanto, l'agevolazione può essere accordata per tanti immobili caduti in successione quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti, purché si costituisca - per mezzo della dichiarazione - una diretta relazione tra il bene ed il soggetto beneficiario dell'agevolazione. Se la successione riguarda, per esempio, tre immobili da lire 250.000.000 ciascuno, devoluti a due beneficiari entrambi in possesso dei requisiti c.d. "prima casa" si avrà: imposta ipotecaria lire 5.500.000 (misura fissa per due immobili pari a 500.000 lire + misura proporzionale per il terzo immobile lire 5.000.000); imposta catastale lire 3.000.000 (misura fissa per due immobili pari a lire 500.000 + misura proporzionale per il terzo immobile lire 2.500.000)».

prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131».

Invero, detto quinto periodo («*se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrono le condizioni di cui alla nota II-bis: 3%»») contempla solo il presupposto che l'acquisto deve concernere le «*case di abitazione non di lusso*» e a sua volta, per specificare gli altri presupposti al cui ricorrere l'agevolazione "prima casa" è concessa, rimanda alle «*condizioni di cui alla nota II-bis*» all'articolo 1, TP1, alla quale occorre dunque far finalmente riferimento anche per conoscere i presupposti dell'agevolazione disposta dall'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342.*

Come già visto, in detta Nota II-bis sono dunque prescritte le «*seguenti condizioni*»:

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 trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. La dichiarazione⁽⁴¹⁾ 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;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari 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;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari 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 abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, in avanti.

Dovendo ora adattare il disposto della Nota II-bis all'articolo 1, TP1, al caso dell'acquisto per successione e donazione, se ne ha che:

a) l'immobile oggetto di donazione o successione deve essere ubicato:

a.1) «*nel territorio del comune in cui*» il soggetto (donatario, erede o legatario) che domanda l'agevolazione abbia «*o stabilisca entro diciotto mesi*» dalla donazione o dall'acquisto del legato o dall'accettazione

⁽⁴¹⁾ Come detto, il modello (non prescritto dalla legge) per contenere questa e le altre prescritte dichiarazioni è stato allegato alla Circolare Agenzia delle Entrate n. 91/E del 18 ottobre 2001.

dell'eredità «*la propria residenza*» (con la precisazione che, in quest'ultimo caso, costui deve rendere «*a pena di decadenza*» nel contratto di donazione o nell'ambito della dichiarazione di successione «*la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato*»)⁽⁴²⁾;

- a.2) «*nel territorio del comune in cui*» il soggetto (donatario, erede o legatario) che domanda l'agevolazione «*svolge la propria attività*» al momento della donazione o dell'acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità;
- a.3) «*nel territorio del comune in cui [...] ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende*» (al momento della donazione o dell'acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità) il soggetto (donatario, erede o legatario) che domanda l'agevolazione e che sia stato «*trasferito all'estero per ragioni di lavoro*»;
- a.4) in qualsiasi Comune «*sul territorio italiano*», se il soggetto (donatario, erede o legatario) che domanda l'agevolazione «*sia*» al momento della donazione o dell'acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità, un «*cittadino italiano emigrato all'estero, che*» acquisti «*l'immobile [...] come prima casa sul territorio italiano*»;
- b) nel contratto di donazione o nell'ambito della dichiarazione di successione, il soggetto (donatario, erede o legatario) che domanda l'agevolazione deve dichiarare «*di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge*» al momento della donazione o dell'acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità «*dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile*» oggetto di donazione o di successione;
- c) nel contratto di donazione o nell'ambito della dichiarazione di successione, il soggetto (donatario, erede o legatario) che domanda l'agevolazione deve dichiarare «*di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale*» al momento della donazione o dell'acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità «*dei diritti di*

(42) È problematico stabilire se questo requisito di residenza si applichi anche al «*personale in servizio permanente appartenente alle Forze armate e alle Forze di polizia ad ordinamento militare, nonché*» a «*quello dipendente delle Forze di polizia ad ordinamento civile*», e ciò in quanto l'articolo 66, legge 21 novembre 2000, n. 342, che ha esonerato costoro dal requisito della residenza è specificamente dettato «*ai fini della determinazione dell'aliquota relativa all'imposta di registro ed all'imposta sul valore aggiunto da applicare ai trasferimenti di unità abitative non di lusso*»; né pare possibile sostenere che il legislatore, quando scriveva questa norma, *minus dixit quam voluit*, e cioè abbia pensato al solo caso dell'acquisto a titolo oneroso e non abbia invece pensato al caso dell'acquisto a titolo gratuito, in quanto la norma in esame è contenuta (a soli tre articoli di distanza ...) nello stesso provvedimento legislativo che ha esteso l'agevolazione in parola alla donazione e alla successione *mortis causa*. Favorevole a una lettura estensiva, ma senza motivare sul punto, è invece BELLINI, *Problemi interpretativi sulle agevolazioni "prima casa" nelle successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 27/2002, p. 2434.

proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo disposte per gli acquisti a titolo oneroso dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, in avanti⁽⁴³⁾.

Sotto quest'ultimo aspetto, va notato che la legge in effetti non richiede di dichiarare la "impossidenza" di diritti acquistati con donazioni o successioni a causa di morte per le quali sia stato utilizzato il beneficio di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342; cosicché, pare plausibile ritenere⁽⁴⁴⁾ che chi, svolgendo la propria attività lavorativa a Torino, benefici della successione a causa di morte di una casa a Torino per la quale venga utilizzata l'agevolazione in parola, possa altresì beneficiare di un'altra successione a causa di morte agevolata avente a oggetto una casa a Milano, luogo ove l'erede risiede, pur mantenendo egli nel proprio patrimonio, all'apertura della seconda successione, la proprietà della casa di Torino⁽⁴⁵⁾.

Ancora, visto che i beneficiari "per estensione" dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, ne fruiscono all'unica condizione che essa sia richiesta da alcuno degli aventi causa della donazione o della successione a causa di morte che ne abbia i requisiti, ne consegue che un dato soggetto può beneficiare "per estensione" dell'agevolazione da altri richiesta senza limiti, e cioè tante volte quante sono le successioni a

⁽⁴³⁾ Non si condivide pertanto lo stranamente liberale atteggiamento risultante dalla Nota della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate dell'Emilia Romagna del 5 ottobre 2007, secondo cui «ai fini della spettanza delle agevolazioni, sia rilevante la omogeneità o la non omogeneità dei presupposti d'acquisizione. In particolare, l'omogeneità di titolo (successione o donazione ed altra successione o donazione, acquisto a titolo oneroso e successivo acquisto a titolo oneroso) impedisce una nuova fruizione, laddove, in qualsiasi ordine si verifichi, la diversità di titolo (successione o donazione e successivo acquisto a titolo oneroso, acquisto a titolo oneroso e successione o donazione posteriore) consente una nuova fruizione». Invece, secondo la Nota della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate della Puglia del 23 gennaio 2007, prot. n. 917-48402/2006, «posto che il contribuente ha già acquistato una unità immobiliare a titolo oneroso con le agevolazioni, si ritiene che non sia possibile reiterare la fruizione del beneficio in argomento in relazione allo stipulando atto di donazione, ostando la mancanza delle tassative condizioni previste dalla legge per la spettanza dell'agevolazione (articolo 1, nota II-bis, lettere b) e c), Tariffa allegata al D.P.R. 131/86)».

⁽⁴⁴⁾ Cfr. in senso contrario Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, ove si sostiene che l'aver beneficiato dell'agevolazione in un precedente acquisto a titolo gratuito impedisce la fruizione dell'agevolazione in un successivo acquisto a titolo gratuito se il beneficiario, al momento del secondo acquisto, mantiene ancora la titolarità dei diritti precedentemente acquistati con l'agevolazione. Testualmente: «in caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione in argomento non possono godere nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene».

⁽⁴⁵⁾ Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 69 del 26 luglio 2001, secondo cui «condizione escludente la agevolazione è quella di avere usufruito delle agevolazioni di cui alle norme tutte ivi citate tra cui non è ricompresa la legge 342/2000, con ciò intendendosi letteralmente possibile la reiterazione dell'agevolazione nel caso di ulteriore acquisto mortis causa o per donazione».

causa di morte o le donazioni in cui egli sia avente causa in concorso con altri soggetti che appunto richiedano l'applicazione dell'agevolazione per il trasferimento gratuito volta per volta considerato.

In altri termini, se un dato soggetto ha goduto (quale "richiedente" o quale beneficiario "per estensione") dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, in un precedente trasferimento a titolo gratuito, ciò non impedisce che il medesimo soggetto possa godere nuovamente dell'agevolazione in parola sia quale "richiedente" di essa sia quale beneficiario "per estensione" (nel caso del beneficiario "richiedente occorre tuttavia che egli abbia i prescritti requisiti, ad esempio di residenza e di "impossidenza").

7.4.1. L'acquisto a titolo oneroso agevolato in presenza di diritti acquistati con l'agevolazione di cui alla legge 342/2000

Come sopra detto, per ottenere l'agevolazione "prima casa" nell'ambito di un atto traslativo a titolo oneroso, la legge richiede (Nota II-bis, comma 1, lett. c), all'articolo 1, TP1) che l'acquirente dichiari «*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 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*».

Ci si domanda dunque se la titolarità della proprietà di (o di diritti reali su) un'abitazione acquistata per successione o donazione con l'agevolazione disposta dall'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, costituisca un impedimento per chi intenda effettuare l'acquisto di una abitazione per atto traslativo a titolo oneroso avvalendosi dell'agevolazione "prima casa" di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1 (non è invece problematico risolvere il caso speculare, in quanto l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, è inevitabilmente impedita - come sopra detto - in caso di titolarità, da parte del beneficiario del trasferimento gratuito, di un diritto acquistato con l'agevolazione di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1).

La risposta è che la titolarità della proprietà di (o di diritti reali su) un'abitazione acquistata per successione o donazione con l'agevolazione disposta dall'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, non è di

impedimento all'acquisto, con l'agevolazione "prima casa" (di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1), di una abitazione mediante atto traslativo a titolo oneroso, per le seguenti due semplici ragioni:

- a) nell'elenco degli acquisti agevolati "impedienti", contenuto nella Nota II-bis, comma 1, lett. c), all'articolo 1, TP1, appunto non compare l'acquisto agevolato di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342;
- b) le norme agevolative richiamate nella Nota II-bis, comma 1, lett. c), all'articolo 1, TP1, concernono l'affievolimento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale (e indirettamente anche dell'Iva) mentre la norma agevolativa di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, concerne esclusivamente le imposte ipotecaria e catastale⁽⁴⁶⁾ e quindi non si può sostenere che il soggetto in questione sta beneficiando nuovamente della medesima agevolazione già goduta in passato.

Ovviamente, se la titolarità della proprietà di (o di diritti reali su) un'abitazione acquistata per successione o donazione con l'agevolazione disposta dall'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, non determina impedimento per un nuovo acquisto agevolato per atto traslativo a titolo oneroso (di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1) da parte di chi abbia richiesto l'agevolazione in sede di successione o donazione, tanto meno l'impedimento sussiste per coloro che abbiano beneficiato "per estensione" (cioè non ne fossero i richiedenti) dell'agevolazione ottenuta per l'acquisto effettuato a titolo gratuito.

L'aver beneficiato dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, secondo l'Amministrazione Finanziaria impedisce solamente di effettuare nuovi acquisti agevolati per donazione o successione⁽⁴⁷⁾ (e ciò, evidentemente, fino a che nel patrimonio del soggetto che ha beneficiato dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, permangano i diritti acquistati con detta agevolazione; ove invece detti diritti fossero alienati, colui che beneficiò dell'agevolazione in sede di successione o donazione ben potrà avvalersi dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, nell'ambito di un nuovo trasferimento immobiliare per successione o donazione). Già tuttavia si è rilevato che la norma contenente il presupposto impeditivo (secondo la quale il soggetto -

⁽⁴⁶⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, secondo cui «appare utile evidenziare che l'applicazione dell'agevolazione in argomento non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici previsti dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della Tariffa, Parte Prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato».

⁽⁴⁷⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 44/E del 7 maggio 2001, secondo cui «in caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione in argomento non possono godere nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene».

donatario, erede o legatario - che domanda l'agevolazione deve dichiarare «*di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale*» al momento della donazione o dell'acquisto del legato o dell'accettazione dell'eredità «*dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, in avanti) fa invero riferimento alla attuale titolarità di un diritto acquistato con l'agevolazione di cui all'articolo 1, quinto periodo, TP1 (e quindi acquistato con un atto traslativo a titolo oneroso), e in effetti non richiede di dichiarare la "impossidenza" di diritti acquistati con donazioni o successioni a causa di morte per i quali sia stato utilizzato il beneficio di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342; cosicché, pare plausibile ritenere⁽⁴⁸⁾ che chi abbia accettato una donazione agevolata di una casa a Venezia (ove il beneficiario avesse la residenza all'atto della donazione), possa oggi, avendo trasferito la residenza a Firenze, ricevere una nuova donazione agevolata, pur mantenendo egli nel proprio patrimonio, all'atto della seconda donazione, la proprietà della casa di Venezia.

Ovviamente, la titolarità di un diritto acquistato con l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, non è impediente alla reiterazione della medesima agevolazione se si verta in una fattispecie di "acquisto a tappe"⁽⁴⁹⁾, e cioè nel caso in cui, ad esempio, quote di comproprietà della medesima abitazione vengano acquistate "progressivamente", mediante una pluralità di successioni *mortis causa* o di donazioni: in ciascuno di questi "episodi" l'agevolazione è pacificamente applicabile.

7.5. La decadenza dall'agevolazione e la sua revoca

Ai sensi dell'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, «*nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis dell'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*».

Va innanzitutto notato che, con questa norma, il legislatore (comminando la stessa sanzione per queste due, ritenute diverse, situazioni: il «*caso di decadenza dal beneficio*» e la «*dichiarazione mendace*») non solo usa, come oltre si vedrà, un linguaggio non appropriato ma cade anche nell'equivoco di ritenere la «*de-*

⁽⁴⁸⁾ Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 69 del 26 luglio 2001, secondo cui «condizione escludente la agevolazione è quella di avere usufruito delle agevolazioni di cui alle norme tutte ivi citate tra cui non è ricompresa la legge 342/2000, con ciò intendendosi letteralmente possibile la reiterazione dell'agevolazione nel caso di ulteriore acquisto *mortis causa* o per donazione».

⁽⁴⁹⁾ Sul concetto di acquisto "a tappe" si veda il paragrafo 4.4. di questo volume.

cadenza dal beneficio» quale fattispecie diversa dalla «*dichiarazione mendace»* (nel testo di legge infatti la «*decadenza dal beneficio»* e la «*dichiarazione mendace»* sono separate da una "o", a significare che, secondo il legislatore, si tratta di due situazioni diverse).

Invero, per fare chiarezza in questa materia, occorre (facendo riferimento alla norma di cui al comma 4 della Nota II bis, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986) distinguere tra le seguenti ipotesi patologiche⁽⁵⁰⁾:

- a) il caso dell'applicazione dell'agevolazione nonostante la mancanza originaria dei presupposti necessari per il suo conseguimento: ad esempio, la casa è "di lusso"⁽⁵¹⁾; l'acquirente non è residente nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato⁽⁵²⁾; l'acquirente non rende «*nell'atto di acquisto»* le dichiarazioni⁽⁵³⁾ prescritte dalla legge quale condizione per l'ottenimento dell'agevolazione);
- b) il caso della mancanza sopravvenuta di uno dei presupposti necessari per l'ottenimento dell'agevolazione, che si verifica quanto l'acquirente non «*stabilisca entro diciotto mesi*⁽⁵⁴⁾ *dall'acquisto la propria residenza»* nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato, con ciò rendendosi inadempiente rispetto alla propria dichiarazione (di cui alla lettera a) del

⁽⁵⁰⁾ Si veda su questa tematica il paragrafo 9.1. di questo volume.

⁽⁵¹⁾ La irrilevanza di qualsiasi dichiarazione resa dall'acquirente nel contratto di acquisto e inerente le caratteristiche "non di lusso" della casa oggetto di acquisto (e quindi anche di una dichiarazione eventualmente mendace sul punto) è trattata nel paragrafo 4.8. di questo volume.

⁽⁵²⁾ Sul punto che la legge non richiede alcuna dichiarazione all'acquirente che già risiede nel Comune ove è ubicata la casa di acquisto agevolato, si veda il paragrafo 5.3. di questo volume (ove pure si sottolinea che l'eventuale mendacità di questa dichiarazione provoca bensì la perdita dell'agevolazione, ma non può determinare l'irrogazione di alcuna sanzione, non trattandosi appunto di comportamento che la legge prevede quale presupposto di applicazione di una sanzione).

⁽⁵³⁾ Vale a dire:

- a) la dichiarazione (di cui alla lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) di voler stabilire «*entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza»* nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, qualora egli già non vi risieda;
- b) la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) «*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»;*
- c) la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) 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 abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni»* tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

⁽⁵⁴⁾ Il previgente termine di dodici mesi (introdotto dal 1° gennaio 1996, ai sensi dell'articolo 3, comma 244, legge 28 dicembre 1995, n. 549) venne aumentato a diciotto mesi dall'articolo 33, comma 12, legge 23 dicembre 2000, n. 388, in vigore dal 1° gennaio 2001, ai sensi dell'articolo 158, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1), di voler stabilire «entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza» nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato (dichiarazione che la legge medesima dispone dover essere resa «a pena di decadenza»);

- c) il caso della mendacità delle dichiarazioni richieste dalla legge per l'ottenimento dell'agevolazione;
- d) il caso della alienazione infraquinquennale dei beni acquistati con l'agevolazione "prima casa" (ipotizzando che non ricorra l'esimente rappresentata dal successivo acquisto infrannuale di una casa destinata ad «abitazione principale» dell'acquirente)⁽⁵⁵⁾.

Occorre poi notare che la legge si occupa solo delle conseguenze che derivano nei casi sopra descritti ai punti c) e d) (e non offre invece regolamentazione esplicita nei casi a) e b) di cui sopra): infatti, nel comma 4 della Nota II bis, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, si legge che «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 soprattassa⁽⁵⁶⁾ 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 medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'articolo 55 del presente testo unico. 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».

La norma appena riportata si occupa dunque solamente:

- a) del «caso di dichiarazione mendace» (senza peraltro indicare esplicitamente di quali dichiarazioni si tratti tra quelle che la legge richiede all'acquirente e che sono, come appena visto, la dichiarazione di voler trasferire la propria residenza nel Comune e la dichiarazione di non essere titolare di determinati diritti);

(55) La Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, invero commina la revoca dell'agevolazione per il caso del «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» a meno che «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».

(56) Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

- b) del caso del «*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*»;

disponendo per tali casi le seguenti conseguenze (tralasciando per ora il caso dell'atto imponibile a Iva che, per ragioni di semplicità di discorso, verrà ripreso più oltre in apposito paragrafo), usualmente definite (sia nel linguaggio professionale che nel gergo dei non addetti ai lavori) come le conseguenze della "decadenza" dall'agevolazione "prima casa":

- «*sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*» (sottraendo ovviamente dal dovuto l'importo già versato e calcolato applicando l'agevolazione);
- è dovuta «*una soprattassa⁽⁵⁷⁾ pari al 30 per cento delle [...] imposte*» predette (si intende: della differenza tra le imposte ordinariamente applicabili e quelle determinate con le norme agevolatrici);
- «*sono dovuti gli interessi di mora*».

Tornando daccapo, da questa panoramica si desume che:

- a) nel caso di cui sopra alla lettera a) (quello della mancanza originaria dei presupposti necessari per l'ottenimento dell'agevolazione, nel cui ambito - è bene ricordarlo - è ricompresa l'assenza «*nell'atto di acquisto*» delle prescritte dichiarazioni), le conseguenze non sono dettate dalla legge ma evidentemente si verifica la perdita dell'agevolazione da parte del contribuente, il che genera il recupero, da parte dell'Amministrazione, della differenza tra l'importo dell'imposta calcolata con l'applicazione dell'agevolazione e quello calcolato con le regole ordinarie, con l'aggiunta degli interessi su detta differenza; va precisato che in questa ipotesi non si rende dunque irrogabile alcuna sanzione, per il semplice fatto che la legge non contempla queste fattispecie quali presupposti per l'applicazione di una sanzione;
- b) nel caso di cui sopra alla lettera b) (quello della mancanza sopravvenuta di uno dei presupposti necessari per l'ottenimento dell'agevolazione, e cioè il non avvenuto trasferimento della residenza), le conseguenze sono identiche a quelle illustrate al punto precedente; in particolare, occorre sottolineare che il non mantenimento della "promessa" di trasferimento della residenza non può certo condurre a qualificare quella promessa in termini di "dichiarazione mendace"⁽⁵⁸⁾ (e, ancor meno, a collocarla nell'improbabile dimensione del "mendacio sopravvenuto"), in quanto la mendacità consiste, per

⁽⁵⁷⁾ Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁽⁵⁸⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 69/E del 14 agosto 2002, ove si legge che «nel caso in cui l'intento dichiarato in atto sia reso inattuabile solo in un momento successivo alla compravendita, [...] non si ravvisa, in detta ipotesi, l'elemento della falsità della dichiarazione, essenziale per la sanzionabilità della fattispecie».

- sua natura, in una falsa rappresentazione di una realtà effettuale preesistente e quindi in un comportamento posteriore rispetto a una situazione già in atto; quando invece si parla di non mantenimento degli impegni assunti, si verte nell'ambito dell'inadempimento o dell'inattuazione, e non certo quindi in quello della falsità; pertanto, non si può ipotizzare che in questa fattispecie sia irrogabile la sanzione che la legge prevede per le dichiarazioni mendaci⁽⁵⁹⁾, in quanto il mendacio è ontologicamente configurabile solo per le dichiarazioni dell'acquirente di cui alla lettera b) e alla lettera c) della Nota II-bis all'articolo 1, TP1 (e quindi per le cosiddette dichiarazioni di "impossidenza")⁽⁶⁰⁾, ma non anche per quella di cui alla lettera a) della Nota II-bis all'articolo 1, TP1⁽⁶¹⁾ (tra l'altro, non sarebbe concepibile che non vi sia sanzione per il caso di dichiarazione mendace in ordine all'attuale residenza del contribuente, che in ipotesi dichiararsi falsamente di già avere la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile oggetto di acquisto, e vi sia invece sanzione per il mancato trasferimento di residenza in detto Comune in dispregio all'impegno in tal senso assunto dal medesimo);
- c) nel caso di cui sopra alla lettera c) (quello della mendacità delle dichiarazioni richieste dalla legge per l'ottenimento dell'agevolazione che, come appena visto, sono solo quelle cosiddette di "impossidenza", di cui alla lettera b) e alla lettera c) della Nota II-bis all'articolo 1, TP1), è la legge

⁽⁵⁹⁾ Invero, nella frequente prassi di molti Uffici, in questa fattispecie viene comminata la sanzione del trenta per cento della differenza tra l'importo dell'imposta ordinariamente applicabile e quello pagato in misura agevolata, in quanto si qualifica questa fattispecie come "mendacio sopravvenuto" e pertanto la si tratta nello stesso modo in cui si considera il cosiddetto "mendacio originario". Come detto nel testo, questa categoria del "mendacio sopravvenuto" è abbastanza implausibile: quando infatti si utilizza il concetto di "mendacio", si allude a una affermazione non veritiera e quindi necessariamente a una falsa dichiarazione "di scienza" (in quanto l'affermazione falsa è necessariamente una rappresentazione "a posteriori" con riferimento alla realtà sostanziale falsamente rappresentata, che è dunque un dato "a priori" rispetto alla dichiarazione mendace); quindi, il concetto di "mendacio" non si ataglia per nulla al caso di una dichiarazione riferita a un evento che deve ancora verificarsi e che deve essere la conseguenza di un comportamento posto in essere dal dichiarante in persona, in quanto quest'ultima dichiarazione, quale dichiarazione rilasciata anteriormente rispetto a una realtà ("a posteriori") che deve ancora verificarsi, non è più una dichiarazione "di scienza" ma è una dichiarazione "di volontà" la cui mancata attuazione non può di certo essere qualificata in termini di "mendacio", dovendo invero essere qualificata piuttosto in termini di "inadempimento" o di "inattuazione".

⁽⁶⁰⁾ E cioè la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) «*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*»; e la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) 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 abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

⁽⁶¹⁾ E cioè la dichiarazione (di cui alla lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) di voler stabilire «*entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*» nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato.

che provvede a stabilire le conseguenze, prescrivendo, come detto, che «*sono dovute*» la differenza tra le «*imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*» e quelle versate in misura agevolata, oltre agli «*interessi di mora*», e «*una soprattassa*⁽⁶²⁾ *pari al 30 per cento*» su detta differenza;

- d) nel caso di cui sopra alla lettera d) (quello della alienazione infraquinquennale, senza che ricorra l'esimente del "riacquisto" infrannuale), le conseguenze sono pure dettate dalla legge e sono identiche a quelle illustrate al punto precedente.

Ora, va notato che, sia nel linguaggio professionale, sia nel gergo dei non addetti ai lavori (e specialmente in quelli di cui alle lettere c) e d), si suole definire tutti i predetti casi come ipotesi di "decadenza" dall'agevolazione; e che nel linguaggio legislativo il termine "decadenza" compare solamente nei seguenti casi:

- nella Nota II-bis, comma 1, lettera a), all'articolo 1, TP1, quando è disposto che la dichiarazione dell'acquirente «*di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato*», «*entro diciotto mesi dall'acquisto*», «*deve essere resa [...] dall'acquirente nell'atto di acquisto*» appunto «*a pena di decadenza*»;
- nell'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, ove è sancito che «*nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal*» sopra riportato «*comma 4 della citata nota II bis dell'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*» e quindi evocando che nella mente del legislatore il «*caso di decadenza dal beneficio*» sarebbe altra cosa rispetto al caso della «*dichiarazione mendace*»⁽⁶³⁾.

Probabilmente, l'utilizzo del concetto di "decadenza" non è appropriato né per le fattispecie disciplinate nella Nota II-bis, comma 4, all'articolo 1, TP1 (e cioè sia per il caso di mendacità delle dichiarazioni di "impossidenza"⁽⁶⁴⁾ sia per il caso dell'alienazione infraquinquennale), né nell'ipotesi disciplinata nella Nota II-bis, comma 1, lettera a), all'articolo 1, TP1 (e cioè in caso di mancanza, nell'atto di acquisto, della dichiarazione di impegno dell'acquirente al trasferi-

⁽⁶²⁾ Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁽⁶³⁾ Se ne veda il commento al paragrafo 9.1. di questo volume.

⁽⁶⁴⁾ E cioè la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) «*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*»; e la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TP1) 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 abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni*» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

mento della residenza entro diciotto mesi, seppure richiesta dal legislatore, come detto «*a pena di decadenza*»).

Invero, per “decadenza” di solito si intende la situazione di un soggetto che, a causa della propria inerzia, non può beneficiare del vantaggio che egli avrebbe avuto se invece non fosse stato inerte⁽⁶⁵⁾, mentre nelle fattispecie di cui alla Nota II-bis, comma 4, all’articolo 1, TP1 (e cioè in caso di mendacità delle dichiarazioni di “impossidenza” e in caso di alienazione infraquinquennale), non si ha a che fare con l’infruttuoso decorso di alcun termine senza che sia tenuto un comportamento prescritto.

Invece, un caso di mancato svolgimento di una data attività entro un certo termine si ha nell’ipotesi in cui l’acquirente non mantenga l’impegno assunto quando «*nell’atto di acquisto*» aveva dichiarato l’intenzione «*di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l’immobile acquistato*» «*entro diciotto mesi dall’acquisto*» (lettera a) del comma 1 della Nota II-bis all’articolo 1, TP1).

Ebbene, mentre in quest’ultimo caso appare opportuno parlare di “decadenza” in senso proprio (ribadendosi tuttavia che «*a pena di decadenza*» non è il rilascio della dichiarazione, come vorrebbe il legislatore, ma appunto l’inadempimento dell’impegno di trasferire la residenza), nel primo caso (quello della mendacità delle dichiarazioni di “impossidenza” e della alienazione infraquinquennale) pare più opportuno parlare di “revoca” dell’agevolazione.

Beninteso, in entrambi i casi vi è pur sempre la necessità che la “proclamazione” della perdita dell’agevolazione avvenga con un provvedimento dell’Amministrazione che, accertato l’accaduto, disponga il recupero della differenza tra l’imposta ordinaria e l’imposta agevolata, oltre agli interessi (in mancanza di questo provvedimento, il decorso del termine concesso all’Amministrazione per contestare la non spettanza dell’agevolazione consolida la situazione di favore in capo all’acquirente e la rende irredimibile); ma con la differenza che, se si tratta di “revoca” dell’agevolazione (a causa di mendacità delle dichiarazioni di “impossidenza” o di alienazione infraquinquennale), con il predetto provvedimento l’Amministrazione irroga la sanzione, mentre, in caso di “decadenza” (a causa di mancato trasferimento della residenza), nessuna sanzione si rende applicabile per la mancanza, nella legge, di una previsione sanzionatoria in tale evenienza⁽⁶⁶⁾.

⁽⁶⁵⁾ Un’espressione legislativa appropriata circa la decadenza da agevolazioni è rinvenibile articolo 50, comma 1, d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, in tema di benefici fiscali in caso di abusivismo edilizio: è infatti disposto che, qualora il procedimento di sanatoria sia ancora in corso, e cioè non vi sia ancora l’esito del rilascio di un provvedimento di sanatoria, le agevolazioni tributarie vengono concesse «*in via provvisoria*» a condizione che sia «*prodotta, al momento della registrazione dell’atto, copia della domanda di permesso in sanatoria presentata al Comune, con la relativa ricevuta rilasciata dal Comune stesso*». Occorre che poi l’interessato, appunto «*a pena di decadenza dai benefici*», presenti «*al competente ufficio dell’amministrazione finanziaria copia del provvedimento definitivo di sanatoria entro sei mesi dalla sua notifica o, nel caso che questo non sia intervenuto, a richiesta dell’ufficio, dichiarazione del comune che attesti che la domanda non ha ancora ottenuto definizione*».

⁽⁶⁶⁾ Di un provvedimento dell’Amministrazione che ripristini la tassazione ordinaria, in

In altri termini, in caso di "decadenza" si prende atto che il contribuente non aveva diritto all'agevolazione e quindi viene ripristinata la stessa situazione che si sarebbe avuta se l'agevolazione non fosse stata concessa; in caso di "revoca" invece si constata il "tradimento" delle aspettative che lo Stato ha riposto sul contribuente concedendogli il beneficio (invero conseguito con il mendacio o sfruttato a fini speculativi, e cioè di subitanea rivendita).

Ripristinato dunque in questo modo il quadro delle situazioni "patologiche" attinenti l'agevolazione "prima casa", e tornando dunque all'analisi del disposto dell'articolo 69, comma 4, legge 21 novembre 2000, n. 342 (secondo il quale «nel caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, si applicano le sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis dell'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») vi è da ritenere che, al di là dell'imperetto tenore letterale di questa norma, occorra valutarla alla stessa stregua di quella di cui al comma 4 della Nota II bis, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, e ciò anche in virtù del richiamo testuale che l'articolo 69, comma 4, opera nei confronti del comma 4 della Nota II-bis. E pertanto:

- a) ove vi sia stata applicazione dell'agevolazione nonostante la mancanza originaria dei presupposti necessari per il suo conseguimento (ad esempio, la casa è "di lusso"), si verifica la perdita dell'agevolazione da parte del contribuente, il che genera il recupero, da parte dell'Amministrazione, della differenza tra l'importo dell'imposta calcolata con l'applicazione dell'agevolazione e quello calcolato con le regole ordinarie, con l'aggiunta degli interessi su detta differenza, senza irrogazione di alcuna sanzione;
- b) ove l'acquirente non «*stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*» nel Comune ove è ubicata la casa oggetto di acquisto agevolato, rendendosi inadempiente rispetto alla propria dichiarazione di voler stabilire «*entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza*» nel Comune in cui è ubicato l'immobile acquistato, le conseguenze sono identiche a quelle illustrate al punto precedente;
- c) ove vi sia mendacità delle dichiarazioni richieste dalla legge per l'ottenimento dell'agevolazione, e cioè delle dichiarazioni di "impossidenza"⁽⁶⁷⁾, la

luogo di quella agevolata, c'è evidentemente bisogno anche nel caso in cui l'Ufficio accerti la originaria mancanza dei presupposti per la concessione dell'agevolazione (ad esempio: si tratta di una casa con caratteristiche "di lusso" il cui acquisto è stato però registrato con l'applicazione dell'agevolazione "prima casa"). Ebbene, non può in tal caso parlarsi di "decadenza", in quanto non vi è alcun comportamento non tenuto; non si può parlare di "revoca" perché non si rende applicabile, in tali evenienze, alcuna sanzione; non resta che parlare di un provvedimento di accertamento della carenza dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione e di recupero della differenza d'imposta (tra ma misura ordinaria e quella agevolata) con i relativi interessi.

⁽⁶⁷⁾ E cioè la dichiarazione (di cui alla lettera b) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TPI) «*di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà,*

legge prescrive che «*sono dovute*» la differenza tra le «*imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria*» e quelle versate in misura agevolata, oltre agli «*interessi di mora*», e «*una soprattassa*⁽⁶⁸⁾ *pari al 30 per cento*» su detta differenza;

- d) ove si verifichi l'alienazione infraquinquennale dei beni acquisiti con l'agevolazione, le conseguenze sono pure dettate dalla legge e sono identiche a quelle illustrate al punto precedente.

7.5.1. La perdita dell'agevolazione da parte dei beneficiari “per estensione”

Coloro che beneficiano “per estensione” dell'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342⁽⁶⁹⁾, non possono certo incorrere in casi di revoca dell'agevolazione per «*dichiarazione mendace*» in quanto le dichiarazioni che “abilitano” l'ottenimento dell'agevolazione sono rese, come si è sopra visto, dal “beneficiario richiedente”. I “beneficiari per estensione” nemmeno possono decadere dall'agevolazione per mancato trasferimento della residenza entro diciotto mesi dall'acquisto, poiché, di nuovo, l'onere di avere o di trasferire la residenza nel Comune ove è situato l'immobile trasferito per donazione o successione a causa di morte pure grava sul “beneficiario richiedente”.

In detti casi di revoca e di decadenza, dovrebbe derivare che il fisco possa recuperare dal solo “beneficiario richiedente” (senza dunque coinvolgere i “beneficiari per estensione”) la differenza tra l'imposta ordinariamente applicabile all'intero valore del trasferimento (e quindi anche al valore delle quote o dei diritti attribuiti ai “beneficiari non richiedenti) e l'imposta assolta in modo agevolato e applicare, sempre al solo “beneficiario richiedente”, la sanzione pari al trenta per cento di detta differenza.

Sia il “beneficiario richiedente” sia i “beneficiari per estensione” possono invece procedere a una alienazione infraquinquennale dei beni conseguiti con l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342 e quindi, nel caso di loro mancato acquisto infrannuale di una casa destinata ad «*abitazione principale*», ci si pone il problema delle conseguenze che derivano da detta alienazione. È necessario a tal fine analizzare separatamente i seguenti possibili casi:

usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare»; e la dichiarazione (di cui alla lettera c) del comma 1 della Nota II-bis all'articolo 1, TPI) 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 abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni» tempo per tempo vigenti dalla legge 22 aprile 1982, n. 168 in avanti.

⁽⁶⁸⁾ Il riferimento alle pene pecuniarie e alle soprattasse è stato sostituito, con effetto dal 1° aprile 1998, con la sanzione pecuniaria dall'articolo 26, d. lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

⁽⁶⁹⁾ Sul concetto di beneficiario “per estensione” si veda il paragrafo 7.4. di questo volume.

- a) la proprietà della casa viene ereditata per intero dal solo "beneficiario richiedente", il quale aliena l'interezza di tale diritto di proprietà (non vi è quindi, in questa successione per causa di morte, la presenza di alcun "beneficiario per estensione");
- b) la proprietà della casa viene ereditata per il 50 per cento dal "beneficiario richiedente" e per il residuo 50 per cento dal "beneficiario per estensione"; entrambi poi alienano contestualmente la loro quota del 50 per cento di comproprietà;
- c) la proprietà della casa viene ereditata per il 50 per cento dal "beneficiario richiedente" e per il residuo 50 per cento dal "beneficiario per estensione"; il solo "beneficiario richiedente" aliena la sua quota del 50 per cento di comproprietà (il "beneficiario per estensione" mantiene invece la titolarità della sua residua quota del 50 per cento)⁽⁷⁰⁾;
- d) la proprietà della casa viene ereditata per il 50 per cento dal "beneficiario richiedente" e per il residuo 50 per cento dal "beneficiario per estensione"; il solo "beneficiario per estensione" aliena la sua quota del 50 per cento di comproprietà (il "beneficiario richiedente" mantiene invece la titolarità della sua residua quota del 50 per cento).

Ebbene, nel caso a), è ovvio concludere che la base di calcolo per il recupero della differenza d'imposta (e relativa sanzione) è il valore dell'intera piena proprietà e che obbligato al pagamento di quanto preteso dal fisco sia solo il "beneficiario richiedente".

Nel caso b), appare inevitabile ritenere che, avendo entrambi i soggetti beneficiario dell'agevolazione, dato che entrambi poi procedono alla "valorizzazione" del loro acquisto, ciascuno di essi (con riferimento al valore del diritto acquistato con l'agevolazione e poi alienato) debba subire il recupero dell'imposta⁽⁷¹⁾, probabilmente senza solidarietà tra loro, stante l'autonomia delle loro posizioni. In altri termini, anche il "beneficiario per estensione" pare non potersi sottrarre a questa conseguenza, nonostante egli non abbia tecnicamente doman-

⁽⁷⁰⁾ L'esempio potrebbe essere ripetuto, senza diversità di conseguenze, con i diritti reali parziari: ad esempio, la vendita dell'usufrutto da parte del "beneficiario richiedente" e il mantenimento della nuda proprietà da parte del "beneficiario per estensione", i quali entrambi abbiano conseguito detti diritti per effetto di una donazione o di una successione a causa di morte.

⁽⁷¹⁾ Non si condividono pertanto le conclusioni di CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributarî, Studio n. 21/2002/T, ove si sostiene invece che «i beneficiari "per estensione" non vengono travolti da decadenze dell'agevolazione (sia per dichiarazione mendace sia per altri motivi) che siano ricollegate e provocate dal beneficiario dichiarante. [...] Atteso che l'art. 69 in esame rinvia a norme che presuppongono un soggetto richiedente, in possesso di determinati requisiti, al quale sono riferite le varie ipotesi di decadenza previste, se ne può dedurre che il meccanismo decadenziale non possa invece operare nei confronti dei beneficiari per estensione, la cui posizione non è esplicitamente considerata dalle disposizioni citate. [...] Considerato, in aggiunta alle ragioni sopra esposte, che l'agevolazione si applica ai beneficiari per estensione anche contro la loro volontà e non è dagli stessi rinunciabile, pare coerente concludere che l'agevolazione si cristallizzi in capo a loro in via definitiva».

dato l'applicazione dell'agevolazione (e quasi come se, in sostanza, egli l'avesse ottenuta, per così dire, sotto la "condizione risolutiva" della mancata alienazione per cinque anni): egli, invero, ne ha comunque beneficiato e quindi, da un lato, sarebbe riduttivo ritenere che il recupero della differenza d'imposta concerna il solo valore (acquistato con l'agevolazione e poi) alienato dal "beneficiario richiedente" e, d'altro lato, appare eccessivo che costui subisca il recupero della differenza d'imposta anche con riferimento al valore (acquistato con l'agevolazione e poi) alienato dal "beneficiario non richiedente"⁽⁷²⁾. Quanto invece all'applicazione della sanzione, appare più plausibile ritenere che essa si applichi al solo "beneficiario richiedente" (e da calcolare pertanto sul valore della differenza d'imposta dovuta dal medesimo), poiché è solo costui che, richiedendo l'agevolazione, si è implicitamente impegnato a non effettuare un'alienazione infraquinquennale.

Nel caso c), sulla stessa falsariga che precede, la revoca dell'agevolazione dovrebbe riguardare il solo "beneficiario richiedente" e quindi il valore dal medesimo (acquistato con l'agevolazione e poi) alienato (cosicché il "beneficiario per estensione" non subisce conseguenze negative a causa dell'altrui comportamento)⁽⁷³⁾. Infatti, pare eccessivo ritenere che, se il "beneficiario richiedente" aliena solo la quota del 50 per cento del diritto oggetto del trasferimento gratuito, il recupero della differenza d'imposta e l'applicazione della sanzione vengano parametrate al 100 per cento del valore del diritto in questione (il cui 50 per cento, pure acquistato con l'agevolazione, non venga fatto oggetto di alienazione).

Nel caso d), viceversa, la revoca dell'agevolazione dovrebbe riguardare il solo "beneficiario per estensione" e quindi solo il valore dal medesimo (acquistato con l'agevolazione e poi) alienato: per le ragioni sopra dette, si tratta comunque del solo recupero della differenza d'imposta e degli interessi, senza applicazione di sanzione.

7.5.2. Il "riacquisto" infrannuale a titolo gratuito

La Nota II bis, comma 4, all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.P.R. 131/1986, commina la revoca dell'agevolazione per il caso del «*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*» a meno che «*il contribuente, entro un anno dall'alienazione*

⁽⁷²⁾ Secondo MASTROIACOVO, *L'agevolazione "prima casa" nelle successioni e donazioni*, in *Corr. Trib.*, 25/2007, p. 2018, il beneficiario "per estensione" non può essere coinvolto nella perdita dell'agevolazione provocata dall'alienazione effettuata dal "beneficiario richiedente".

⁽⁷³⁾ Va qui rammentato che «*l'imposta complementare dovuta per un fatto imputabile soltanto ad una delle parti contraenti*» (si pensi a una perdita di agevolazioni provocata dal comportamento di un solo contraente) «*è a carico esclusivamente di questa*»: articolo 57, comma 4, TUR); cfr. BUSANI, *L'imposta di registro*, Milano, 2009, p. 331.

dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale»⁽⁷⁴⁾.

Ora, focalizzando l'attenzione sull'atto di "riacquisto"⁽⁷⁵⁾, la legge afferma che deve trattarsi di un «acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale».

Si nota dunque che la legge non qualifica ulteriormente il termine «acquisto», e quindi (anche se è indubbiamente rilevante l'argomento secondo il quale, vertendosi in un'ipotesi di "reinvestimento"⁽⁷⁶⁾, dovrebbe aversi un acquisto a titolo oneroso) pare potersi trattare sia (com'è ovvio) di un acquisto "a titolo oneroso", sia di un acquisto "a titolo gratuito" (e, ad esempio, di una donazione)⁽⁷⁷⁾; peraltro, pur ammettendosi la rilevanza dell'acquisto a titolo gratuito ai

⁽⁷⁴⁾ Questa norma si rende applicabile all'alienazione infraquinquennale dei beni acquisito con l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, per il motivo che in detto articolo 69, comma 4, vi è, come già visto, il richiamo alle «sanzioni previste dal comma 4 della citata nota II bis dell'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». Pertanto, se si applica la norma sanzionatoria, non può non applicarsi la norma contenente la previsione esimente dalla sanzione.

⁽⁷⁵⁾ Su questa materia cfr. più ampiamente il paragrafo 9.4.7. di questo volume.

⁽⁷⁶⁾ L'argomento diventa però debole nel momento in cui si rifletta sul tema che non esistono nella legge indicazioni circa le modalità e i termini di questo reinvestimento: è pacifico ad esempio che, venduta una casa per il prezzo di 100, il "riacquisto" che evita la revoca dell'agevolazione possa avvenire per il prezzo di 30, così come, venduta una casa per il prezzo di 40, il "riacquisto" che evita la revoca dell'agevolazione possa essere effettuato per il prezzo di 70.

⁽⁷⁷⁾ In senso contrario cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 6/E del 26 gennaio 2001, secondo cui «si ritiene che il mancato riacquisto a titolo oneroso dell'immobile da parte del contribuente configura l'ipotesi di decadenza dalla agevolazione prevista dal richiamato comma 4 della nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, del testo unico dell'imposta di registro, in quanto, ai fini della disposizione sopra richiamata, la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento necessario per acquistare un nuovo immobile prima casa da adibire a propria abitazione principale. A tale conclusione si perviene dalla interpretazione logico-sistematica della norma in quanto il legislatore quando ha inteso riferirsi ai trasferimenti a titolo gratuito lo ha fatto espressamente».

Pare escludere che il "riacquisto" possa effettuarsi a titolo gratuito anche Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 125/E del 3 aprile 2008 (sulla quale cfr. BUSANI, *La donazione perde lo sconto*, in *Il Sole 24 Ore*, 4 aprile 2008), secondo cui «si osserva, altresì, che nel caso in cui il contribuente venda l'immobile acquistato con i benefici di cui alla citata nota II-bis prima del decorso di cinque anni dalla data di acquisto e non riacquisti a titolo oneroso altra casa di abitazione entro un anno dalla vendita anzidetta, troverà applicazione il comma 4 della nota II-bis citata che dispone la decadenza dai benefici goduti per il primo acquisto, con conseguente recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria e applicazione della sovrattassa pari al trenta per cento delle stesse imposte».

Cfr. invece BUSANI, *Prima casa, maglie strette sulla residenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 febbraio 2001, per il quale «le Entrate (circolare 6/E) sostengono che l'agevolazione è perduta se non si ricompra "a titolo oneroso", in quanto "la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento necessario per acquistare un nuovo immobile". L'argomentazione ministeriale

fini di impedire la revoca dell'agevolazione, pare inevitabile limitare l'ambito degli acquisti a titolo gratuito a quelli di natura "volontaria" (quali, appunto, la donazione), escludendo cioè gli acquisti "incidentali" (quale l'acquisto che si abbia a seguito dell'apertura di una successione) per il motivo che la legge palesemente si riferisce a una alienazione finalizzata al compimento di un *atto* d'acquisto, e non all'acquisto che derivi da un *fatto* (quale il decesso di un soggetto oppure, come nel caso dell'usucapione, il decorso di un certo periodo di tempo).

Occorre altresì notare che la legge non richiede che al nuovo acquisto venga applicata la tassazione con l'agevolazione "prima casa" né richiede che l'acquirente si trovi nelle condizioni per ottenere l'agevolazione "prima casa"⁽⁷⁸⁾; peraltro, come detto, la legge richiede che si tratti dell'«*acquisto*» di un «*immobile da adibire a propria abitazione principale*»⁽⁷⁹⁾.

7.6. Il credito d'imposta

Ai sensi dell'articolo 7, commi 1 e 2, legge 23 dicembre 1998, n. 448, «*ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dal-*

però è ingiustificata: la norma (comma 3 della Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa Parte I allegata al dpr 131/86) dispone infatti che la decadenza non si applica «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». Quindi deve trattarsi di un semplice "acquisto", non importa se a titolo oneroso o a titolo gratuito: e della tesi ministeriale del "reinvestimento" nella legge non c'è traccia».

Cfr. pure CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.3, secondo il quale «altro problema è se il riacquisto possa essere a titolo di donazione. La lettera della legge non sembra escluderlo, perché parla di "acquisto di altro immobile" senza ulteriore specificazione. Si fa presente però, che l'Amministrazione Finanziaria, nella citata circolare n. 6/E del 26 gennaio 2001 afferma che il mancato riacquisto a titolo oneroso dell'immobile da parte del contribuente configura l'ipotesi di decadenza, in quanto, la causa di esclusione dalla decadenza trova giustificazione nell'investimento per acquistare un nuovo immobile "prima casa" da adibire a propria abitazione principale. Ma, tale giustificazione non appare pertinente, dal momento che il trasferimento che determina la decadenza può essere non solo a titolo oneroso, e quindi, portare ad una riscossione di corrispettivo da reinvestire, ma anche a titolo gratuito. Argomento ulteriore, invece, a favore del riacquisto anche a titolo gratuito potrebbe trarsi dall'art. 7 della legge 23 dicembre 1998 n. 448, che riconosce il credito di imposta recitando testualmente: "Ai contribuenti che provvedono ad acquisire, a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione dell'immobile per il quale si è fruito della aliquota agevolata...un'altra casa di abitazione non di lusso ..."; non si ignora, però, che anche su questo punto, nonostante la inequivocabile lettera della legge, l'Amministrazione finanziaria interpreta la norma nel solo senso di acquisto a titolo oneroso».

⁽⁷⁸⁾ Cfr. CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, Commissione Studi Tributari, Studio n. 30/2005/T del 18 marzo 2005, paragrafo 3.3, secondo il quale «il riacquisto può riguardare un immobile per il quale non vengono richiesti i benefici; infatti, la norma non richiede un riacquisto agevolato».

⁽⁷⁹⁾ Su questo aspetto cfr. il paragrafo 9.4.7.1. di questo volume.

l'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».

Ci si chiede dunque se il credito d'imposta origini anche nel caso di alienazione di una abitazione acquistata con l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342; oppure nel caso di "riacquisto" a titolo gratuito.

7.6.1. L'alienazione dell'acquisto a titolo gratuito agevolato e spettanza del credito d'imposta

Alla domanda se l'acquisto di una abitazione entro un anno dall'alienazione della casa acquistata per successione o donazione con il beneficio dell'agevolazione "prima casa" di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, determini il sorgere del credito d'imposta occorre dare risposta negativa.

Infatti, l'articolo 7, comma 1, legge 23 dicembre 1998, n. 448, è categorico nel limitare il credito d'imposta al caso della alienazione dell'abitazione per il cui acquisto si sia «*fruito dell'aliquota agevolata prevista ai fini dell'imposta di registro e dell'imposta sul valore aggiunto per la prima casa*»; invece l'agevolazione "prima casa" di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, opera solamente a livello di imposte ipotecaria e catastale⁽⁸⁰⁾.

7.6.2. Il credito d'imposta a seguito di "riacquisto" a titolo gratuito

Nonostante sia sancito dalla legge che il "riacquisto" da cui origina il credito d'imposta possa avvenire «*a qualsiasi titolo*», va escluso che il credito d'imposta sorga in caso di "riacquisto" a titolo gratuito, anche ove in tale sede sia applicata l'agevolazione di cui all'articolo 69, commi 3 e 4, legge 21 novembre 2000, n. 342, e ciò in quanto la legge, disponendo che «*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*», presuppone che il nuovo acquisto sia una fattispecie, a titolo oneroso, nella quale siano invero applicabili o l'imposta di registro o l'imposta sul valore aggiunto.

⁽⁸⁰⁾ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001, paragrafo 1.1., secondo cui «un soggetto che abbia alienato un'abitazione pervenutagli per atto di donazione o successione, ancorché sia stata a suo tempo acquistata dal donante o dal de cuius con le agevolazioni prima casa, non potrà avvalersi del beneficio in commento».