

## **L'AGENZIA DELLE ENTRATE SI PRONUNCIA SULLA DECADENZA DAL BENEFICIO "PRIMA CASA" NELLE SUCCESSIONI E DONAZIONI**

Con la risoluzione 33/E del 15 marzo 2011 per la prima volta l'Agenzia delle Entrate affronta specificamente la questione della decadenza dalle agevolazioni cd. prima casa ai fini delle successioni e donazioni.

Come è noto, i commi terzo e quarto dell'art.69 della legge n.342 del 2000 prevedono che *"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.*

*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 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".*

L'Agenzia aveva provveduto a fornire istruzioni agli uffici in ordine all'applicazione della agevolazione con la circ. n.44/E del 7 maggio 2001. Tuttavia, con riferimento alla decadenza si era limitata ad affermare che "le dichiarazioni rese dagli interessati sono assimilabili a quelle che normalmente le parti rilasciano in sede di atto di compravendita, per cui anche in ipotesi di decadenza o diniego delle agevolazioni in parola devono essere seguiti i normali criteri volti al

recupero della relativa imposta dovuta. Ciò in quanto l'art. 69, comma 4, della legge in commento richiama espressamente a tal fine il comma 4 della più volte citata nota II-*bis*)”.

Evidentemente l’indicazione fornita non era risultata sufficiente a risolvere sul piano operativo le diverse problematiche che potevano verificarsi in concreto, considerando che immediatamente si era percepito il limite di un rinvio alla disciplina dell’imposizione del registro in cui il soggetto che decade dal beneficio coincide necessariamente con il soggetto che tale agevolazione ha richiesto, rispetto ad un sistema agevolativo diverso strutturato in termini di “estensione” *ex lege* del beneficio.

La Commissione studi tributari con lo Studio n.21-2002/T “La posizione del beneficiario per estensione delle agevolazioni prima casa in materia di successione e donazione” (est. Friedmann – Cipollini) ha evidenziato le criticità della disciplina, in particolare con riferimento al meccanismo peculiare dell’estensione dei benefici a soggetti *ab origine* privi delle condizioni per accedervi e non richiedenti, anche per quanto concerne il profilo della successiva eventuale decadenza, nonché dell’applicazione delle conseguenti sanzioni.

In quella occasione si era affermato che “i beneficiari per estensione non vengono travolti da decadenze dall’agevolazione (sia per dichiarazione mendace sia per altri motivi) che siano ricollegate e provocate dal beneficiario dichiarante (...) considerato (...) 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 stessa si cristallizzi in capo a loro in via definitiva”. Inoltre, per quanto concerne il beneficiario richiedente che abbia proceduto alla rivendita nel quinquennio, nel citato studio si era sostenuta la decadenza *pro quota*, con l’applicazione della relativa sanzione.

Negli anni le incertezze interpretative non sono state ridimensionate dall’assunzione di determinazioni a livello locale delle diverse Agenzie delle Entrate .

Pertanto, a seguito della sigla del protocollo d’intesa sottoscritto il 29 ottobre 2010 tra il CNN e l’Agenzia delle Entrate - finalizzato all’esame delle questioni di interesse comune con l’obiettivo di pervenire a soluzioni condivise in relazione alle diverse problematiche, in particolare in materia di imposte indirette, che saranno esternate dall’Agenzia (in forma, a seconda dei casi, di risoluzioni, circolari o risposte a interpello) -, il tema della decadenza dalla citata agevolazione è stato tra i primi oggetto di confronto.

Il Notariato ha quindi manifestato una disponibilità a verificare alla luce dei principi generali della materia tributaria e della peculiarità del regime introdotto dai commi 3 e 4 dell'art.69 le possibili soluzioni interpretative.

Questa nuova indagine ha portato a rivedere in parte le posizioni inizialmente assunte nel menzionato Studio n.21-2002/T.

In particolare, con riferimento alla revoca del beneficio si è osservato che:

1. mendacio da parte del beneficiario dichiarante, che abbia dichiarato falsamente in ordine alla sussistenza – al momento della dichiarazione – delle condizioni di cui alle lett.a), b) e c). In questa ipotesi l'agevolazione non è mai sorta mancando le condizioni oggettive per cui essa possa dirsi spettante; pertanto, il mendacio comporterà la revoca dell'agevolazione e il recupero dell'imposta in misura ordinaria pro quota in capo a tutti i soggetti (dichiarante e non) che ne abbiano impropriamente usufruito. Resta fermo che la sanzione sarà invece riferibile unicamente al beneficiario dichiarante il falso.
2. mancato trasferimento della residenza entro 18 mesi. In questa ipotesi, l'agevolazione è già sorta; il mancato trasferimento nei termini costituisce una condizione che non si verifica in ragione di un comportamento riferibile unicamente al beneficiario dichiarante, contrario all'impegno da lui espressamente assunto mediante la dichiarazione. In questo caso l'assenza della residenza quale condizione oggettiva per l'agevolazione implica la decadenza per intero dal beneficio, ma il recupero dell'imposta dovrà concentrarsi interamente ed esclusivamente in capo al beneficiario dichiarante (analogamente, la sanzione sarà a lui solo riferibile).

In riferimento invece alla decadenza per rivendita nel quinquennio si è ritenuto di confermare l'orientamento assunto nel citato Studio del 2002, secondo il quale:

1. il beneficiario per estensione, estraneo alle dinamiche che hanno originato la agevolazione nei suoi confronti, non può in nessun caso essere pregiudicato dal venire meno dell'agevolazione stessa per un comportamento riferibile al beneficiario dichiarante.
2. il beneficiario richiedente, potrà essere chiamato a rispondere dell'imposta in misura ordinaria riferibile esclusivamente alla sua quota (o meglio al diritto reale a lui riconducibile al momento del trasferimento), trattandosi di una scelta negoziale a lui solo riconducibile in termini di causa e di effetti giuridici, anche in forza di argomentazioni di ordine sistematico (in termini di capacità contributiva e di riferibilità degli indici di ricchezza).

A supporto di queste argomentazioni si era rilevato che, seppur in assenza di una disciplina puntualmente rinviata, la decadenza per rivendita, da parte del beneficiario dichiarante, è sanabile mediante il riacquisto di un'abitazione principale, nei termini di cui alla nota II bis, art.1 della tariffa parte prima dell'imposta di registro.

Dalla lettura della Risoluzione n.33/E del 2011 risulta pertanto che la soluzione interpretativa adottata dall'Agenzia in esito al confronto con il Notariato è sostanzialmente coincidente con la prospettazione sopra riportata, fatta eccezione per la posizione assunta dall'Agenzia quanto alla decadenza per rivendita nel quinquennio da parte del beneficiario richiedente. A parere dell'Agenzia dell'Entrate infatti "anche in questo caso, si avrà la decadenza per intero del beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo al solo dichiarante".

In sintesi l'Ufficio, nella Risoluzione n.33/E, ha affermato che:

- il mendacio della dichiarazione del richiedente fa venir meno il momento genetico dell'agevolazione con la conseguenza di comportare il recupero dell'imposta in misura ordinaria in capo a tutti i soggetti coinvolti nel prelievo (fermo restando che, in ragione del principio di imputabilità, la relativa sanzione risulterà applicabile unicamente al beneficiario che si è reso colpevole della dichiarazione mendace);
- l'eventuale decadenza per mancato trasferimento della residenza nei 18 mesi e il recupero dell'imposta (e della relativa sanzione) "interesserà interamente ed esclusivamente il beneficiario dichiarante in quanto può ritenersi che l'agevolazione sia sorta inizialmente, ma sia venuta meno successivamente per il mancato rispetto dell'impegno assunto da parte dello stesso dichiarante";
- la rivendita nel quinquennio da parte del beneficiario dichiarante importerà una decadenza per intero del beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo al solo dichiarante, mentre la rivendita nel quinquennio da parte del beneficiario per estensione è "del tutto irrilevante non essendo possibile né perdere né mantenere un requisito che di fatto non era richiesto né posseduto *ab origine*".

In conclusione, pur ritenendo positivo l'esito del confronto con l'Agenzia delle Entrate in occasione del siglato protocollo, ci si riserva un ulteriore approfondimento in ordine alla verifica delle argomentazioni utilizzate a sostegno della decadenza integrale del beneficiario richiedente che abbia proceduto alla rivendita della sua quota (o meglio nella misura corrispondente al diritto

reale a lui riferibile al momento della cessione) nel quinquennio, ferma restando la sua esclusiva sanzionabilità.

*Giampiero Monteleone - Valeria Mastroiacovo*

\*\*\*

## **Agenzia delle Entrate**

### **RISOLUZIONE n. 33/E del 15 marzo 2011**

**OGGETTO:** Agevolazione prima casa - Successione o donazione con più eredi o donatari

Sono pervenute a questa Direzione richieste di chiarimenti in merito all'ambito applicativo della c.d. "agevolazione prima casa" in presenza di successione o donazione relativa ad un unico immobile con più eredi o donatari beneficiari, con particolare riferimento agli effetti delle eventuali cause di decadenza in relazione alla posizione fiscale dei singoli soggetti interessati.

Al riguardo, si premette che l'art. 69, comma 3, della legge 21 novembre 2000, n. 342, dispone che *"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"*. Il successivo comma 4 stabilisce che l'interessato, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, deve altresì dichiarare il possesso dei requisiti e delle condizioni per beneficiare dell'agevolazione "prima casa", prevedendo l'applicazione della relativa sanzione in caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, in forza del richiamo al comma 4 della nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131 del 1986. Il legislatore, invero, in relazione alle successioni e donazioni, ha inteso estendere il beneficio anche ai coeredi/donatari non in possesso dei requisiti, dando rilievo, come sopra accennato, alla circostanza del possesso degli stessi in capo al solo erede/donatario dichiarante. Ciò vuol dire, ad esempio, che possono beneficiare dell'agevolazione anche quei coeredi che avevano in precedenza usufruito del beneficio per l'acquisto di altro immobile come prima casa.

Tanto premesso, occorre ora valutare con riguardo a quali soggetti si possa parlare di dichiarazione mendace o di decadenza dal beneficio e quali siano le relative conseguenze.

In ordine alla prima questione è evidente che la mendacità della dichiarazione possa essere imputata solo al soggetto che l'ha resa, con la conseguenza che la dichiarazione risulta priva di efficacia sin dall'origine. Tuttavia, poiché è sulla base di tale dichiarazione che è stato concesso il beneficio anche agli altri soggetti interessati, la mendacità della dichiarazione comporta la decadenza non solo in capo al dichiarante, ma anche in capo agli altri coeredi o donatari, mentre la relativa sanzione risulterà applicabile unicamente al beneficiario che si è reso colpevole della dichiarazione mendace.

Analogamente opererà per intero la decadenza dal beneficio, nel caso in cui il dichiarante non trasferisca, entro diciotto mesi dall'acquisizione dell'immobile, la residenza nel comune in cui è sito l'immobile stesso. Tuttavia, il recupero dell'imposta, come pure la relativa sanzione, interesserà interamente ed esclusivamente il beneficiario dichiarante, in quanto può ritenersi che l'agevolazione sia sorta inizialmente, ma sia venuta meno successivamente per il mancato rispetto dell'impegno assunto da parte dello stesso dichiarante a trasferire la residenza nel comune in cui è sito l'immobile.

Le stesse considerazioni vanno fatte per l'ipotesi in cui il beneficiario dichiarante rivenda l'immobile entro cinque anni dall'acquisizione, senza procedere entro un anno dall'alienazione al riacquisto di altro immobile da adibire a "prima casa". Anche in questo caso, si avrà la decadenza per intero del beneficio, con recupero dell'imposta e applicazione delle relative sanzioni in capo al solo dichiarante.

Per quanto riguarda, invece, l'ipotesi di rivendita infraquinquennale dell'immobile oggetto dell'agevolazione da parte di un coerede/donatario non dichiarante si ritiene, sulla base di analoghe considerazioni, che ciò non comporti alcuna decadenza dal beneficio neanche in capo al soggetto che ha ceduto l'immobile.

A titolo esemplificativo, si ponga il caso di un coerede/donatario che abbia beneficiato dell'agevolazione, nonostante, al momento della successione/donazione, non fosse in possesso dei requisiti per aver già fruito a titolo personale dell'agevolazione prima casa.

Appare evidente come, in questa ipotesi, una successiva rivendita infraquinquennale della quota di proprietà sia del tutto irrilevante non essendo possibile né perdere né mantenere un requisito che, di fatto, non era richiesto né posseduto *ab origine*.

Pertanto, i coeredi/donatari non dichiaranti, trovandosi ad usufruire dell'agevolazione, senza averlo espressamente richiesto, non rilevano sul piano soggettivo né oggettivo in ordine al mantenimento e alla decadenza di requisiti che non sono mai stati loro richiesti. Peraltro, ai medesimi soggetti, non è data la possibilità di optare per una diversa tassazione, in quanto l'agevolazione è concessa dal legislatore, in modo unitario, per il pagamento *una tantum* delle imposte ipotecarie e catastali sull'atto di trasferimento dell'immobile per successione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.