

STUDIO DEL C.N.N. 17/12/2002 21_2002_T LA POSIZIONE DEL BENEFICIARIO PER ESTENSIONE DELLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA IN MATERIA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

CNN Archivio Pratiche C.N.N. L.A.2. FRIEDMANN Ugo, CIPOLLINI Giulia

COMMISSIONE STUDI TRIBUTARI

Studio n. 21/2002/T

LA POSIZIONE DEL BENEFICIARIO PER ESTENSIONE DELLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA IN MATERIA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

Approvato dalla Commissione studi tributari il 24 ottobre 2002

Approvato dal Consiglio Nazionale il 17 dicembre 2002.

RISOLUZIONE

1. Premesse: la disciplina; i chiarimenti del Ministero

In sede di successione o donazione, per il trasferimento di diritti immobiliari, il soggetto che ne abbia i requisiti ai sensi dell'art. 69 della L. n. 342/2000 può richiedere l'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa. A tal fine, detto soggetto deve risultare in possesso dei requisiti richiesti per l'agevolazione "prima casa" (1), così come stabilito nella nota II bis, art. 1 della Tariffa allegata al T.U. in materia di imposta di registro. Inoltre, in tutti i casi di acquisizione della prima casa, il soggetto richiedente deve attestare il possesso dei requisiti con una dichiarazione resa nell'atto di donazione oppure mediante dichiarazione sostitutiva da allegare alla dichiarazione di successione (2).

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, dopo una prima serie di chiarimenti (3), con la **circ. n. 44/E del 7 maggio 2001** (4), ha espresso la propria posizione in merito all'ambito applicativo delle agevolazioni "prima casa" nel caso di successioni e donazioni.

A tal fine, difatti, sempre secondo l'Agenzia delle Entrate, vanno distinte quattro ipotesi principali:

1. un solo beneficiario ed un solo immobile: in tale ipotesi, la spettanza dell'agevolazione è condizionata alla richiesta della stessa da parte dell'interessato, ed alla sussistenza dei requisiti in capo a quest'ultimo;

2. un solo beneficiario e più immobili: secondo le precisazioni della circolare in esame, l'agevolazione compete solo per uno degli immobili interessati, e relative pertinenze. Pertanto, le unità immobiliari rimanenti non potranno beneficiare dell'applicazione delle imposte in misura fissa;

3. una pluralità di beneficiari per un solo immobile: in tal caso, secondo l'Agenzia delle Entrate è sufficiente che la dichiarazione di possidenza dei requisiti richiesti ex lege sia resa da "almeno uno" dei beneficiari (5) in possesso dei requisiti. L'agevolazione verrà poi estesa automaticamente agli altri (6).

4. una pluralità di beneficiari per una pluralità di immobili: secondo l'Agenzia delle Entrate (7), in tale ultima ipotesi, occorre far riferimento alla ratio stessa per cui il legislatore ha previsto l'agevolazione (8) in esame, ossia favorire l'acquisizione della prima casa di abitazione. Pertanto,

l'agevolazione prima casa, dietro il rilascio di apposita dichiarazione, competerà a tutti quei beneficiari che siano in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa suddetta, ma limitatamente ad un immobile ciascuno. Altrimenti detto, verranno agevolati tanti immobili quanti sono i soggetti che possiedono i requisiti per accedere al beneficio (9).

Infine, va ribadito che - sempre secondo l'Amministrazione finanziaria - l'applicazione dell'agevolazione non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei c.d. benefici prima casa concernenti l'imposta di registro. Nel caso invece di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già usufruito dell'agevolazione in argomento non possono goderne nuovamente, a meno che il trasferimento non abbia ad oggetto quote dello stesso bene (10).

2. Il c.d. beneficiario per estensione e la decadenza dalle agevolazioni

Nell'ipotesi di acquisto mortis causa o per donazione della c.d. prima casa occorre distinguere tra il beneficiario in possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione in esame che ne fa espressa richiesta (di seguito "beneficiario dichiarante") ed il beneficiario che, indipendentemente dal possesso dei requisiti suddetti (ed anche privo totalmente degli stessi), è tuttavia coinvolto nelle agevolazioni relative alla vicenda traslativa (di seguito "beneficiario per estensione" o indiretto). In capo a quest'ultimo si viene infatti a verificare un'automatica riduzione d'imposta in ragione del trovarsi in una certa situazione giuridica (comproprietà) (11) nei confronti di chi fa la richiesta del trattamento agevolato essendo in possesso dei requisiti.

Giova al riguardo sottolineare che le espressioni utilizzate nel presente studio (12) vanno intese come riferite non all'estensione della portata applicativa della norma, bensì quali formule, volte ad indicare questa **peculiare modalità di fruizione del trattamento agevolato, che fin dall'origine parifica il soggetto avente i requisiti a quello che non li ha.** Il beneficiario per estensione pur non essendo in possesso dei requisiti, ma per il solo fatto di trovarsi coinvolto nella vicenda traslativa insieme con il soggetto che rende la dichiarazione ai fini della concessione dell'agevolazione, fruisce del trattamento tributario in esame in forza di espressa previsione di legge (13).

Atteso quindi – alla luce di quanto premesso – che il meccanismo di concessione di tale trattamento tributario trae origine dalla richiesta dell'agevolazione fatta dal c.d. beneficiario dichiarante, ci si chiede se ed in quali casi la mancanza originaria o sopravvenuta dei requisiti possa incidere sulla posizione del beneficiario c.d. per estensione.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi decadenziale di maggior rilievo dal punto di vista notarile - il trasferimento a qualsiasi titolo prima del decorso del termine dei cinque anni dall'acquisto dell'immobile per cui si è usufruito del regime di favore in esame (14) (senza riacquisto nell'anno successivo) - a seguito della quale si è tenuti a versare le relative imposte nella misura ordinaria oltre a interessi e sanzioni.

Ebbene, mentre nell'ipotesi di acquisto a titolo oneroso è di tutta evidenza che il soggetto che rende la dichiarazione è il medesimo che usufruisce dell'agevolazione (15), nell'ipotesi di acquisto agevolato a titolo mortis causa o per donazione, occorre distinguere tra la posizione del beneficiario dichiarante e quella del beneficiario per estensione, e ciò anche ai fini di valutare se per entrambi si verifichi la decadenza dall'agevolazione e con quali effetti.

Le ipotesi che si possono verificare sono diverse:

- Procedono all'alienazione prima che sia decorso il quinquennio sia il beneficiario per estensione che il beneficiario "diretto" o "richiedente";

- Procede ad alienazione solo il beneficiario richiedente;
- Procede/Procedono ad alienazione solo:
 - a) uno dei beneficiari per estensione;
 - b) tutti i beneficiari per estensione.

Nel primo caso, in cui il beneficiario richiedente procede ad alienare insieme con i beneficiari per estensione, potrebbero prospettarsi le seguenti possibili soluzioni:

- la decadenza opera in riferimento a tutti, in quanto nei confronti di tutti si è verificato il presupposto di operatività della decadenza per vendita e mancato riacquisto entro l'anno. In conseguenza di che saranno dovute dal beneficiario richiedente la differenza d'imposta e le relative sanzioni, e dai beneficiari per estensione la sola differenza d'imposta (16);
- decade il solo beneficiario dichiarante, nulla potendo essere imputato ai beneficiari per estensione in quanto la normativa in esame espressamente non prevede nei loro confronti alcunché (17). In tale ipotesi, occorre poi decidere se la decadenza operi per quota oppure per l'intero.

Passando invece ad esaminare la seconda delle tre ipotesi anzidette, ossia il caso in cui il beneficiario richiedente decida di procedere all'alienazione infra-quinquennale della sola sua quota di proprietà, anche qui possono evidenziarsi diverse soluzioni:

- sarà solo a suo carico la decadenza (quindi pro quota) e le relative sanzioni;
- la decadenza opera per l'intero fermo restando - come sopra detto - che non si rendono applicabili le sanzioni ai beneficiari per estensione, restando dubbia l'applicazione degli interessi in capo a questi ultimi.

Infine, in ordine alla terza ipotesi sopradescritta, ossia nel caso in cui trasferiscano prima del decorso dei cinque anni solo il/i beneficiario/i "per estensione", occorre decidere se:

- la decadenza espliciti i suoi effetti nei confronti di tutti i beneficiari pro-quota ovvero nei confronti del beneficiario indiretto che ha proceduto all'alienazione, oppure nei confronti di nessuno di loro alla luce della totale mancanza, come detto, di regolamentazione esplicita della loro posizione;
- la decadenza operi o non operi nei confronti del beneficiario richiedente non alienante, talché in questo caso non realizza il presupposto della fattispecie decadenziale in esame.

Tutto ciò premesso, pare più conforme ai principi ispiratori della nuova disciplina in materia, delineare soluzioni che discendono da alcune assunzioni di base.

Se è corretto infatti, alla luce delle considerazioni svolte nella parte introduttiva, escludere l'estensione degli effetti giuridici della decadenza nei confronti di un soggetto diverso da quello che ha reso la dichiarazione (18), e ribadire la definitività del conseguimento dell'agevolazione in capo al beneficiario per estensione (19), ne segue che quest'ultimo è agevolato, ai sensi della normativa di cui all'art. 69 della L. n. 342/2000, sia nella fase genetica che in ogni successiva, e che – pertanto – in relazione alle varie ipotesi sopra prospettate le soluzioni risultano essere le seguenti :

1. in relazione alla prima ipotesi dell'alienazione da parte di tutti i beneficiari, sia richiedente che per estensione, per coerenza, decade il solo beneficiario agevolato richiedente e pro quota;
2. in relazione alla seconda ipotesi, ossia nel caso in cui il beneficiario richiedente decida di procedere all'alienazione infra-quinquennale della sola sua quota di proprietà, la decadenza e le relative sanzioni saranno solo a suo carico (e, quindi, pro quota);
3. infine, in ordine alla terza ipotesi di alienazione infra-quinquennale solo da parte del/i beneficiario/i per estensione, la decadenza non opera nei confronti di nessuno di loro, alla luce della totale mancanza di regolamentazione esplicita della loro posizione; non opera – per coerenza –

neppure nei confronti del beneficiario richiedente, in quanto nell'ipotesi in esame non realizza il presupposto della fattispecie decadenziale.

3. Conclusioni

Le considerazioni sovraesposte ben lasciano intendere come il presente studio intenda evidenziare che nonostante una sorta di "comunanza", nel momento genetico, della nascita dei presupposti dell'agevolazione in capo ai soggetti coinvolti, allorquando – in un momento successivo – si verifichi un'ipotesi di decadenza, comunque non viene a spezzarsi il nesso che lega i beneficiari indiretti all'agevolazione in oggetto ed alla sua ratio.

Altrimenti detto, 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.

Se da un lato potrebbe essere avvertita un'esigenza di razionalità e di simmetria del sistema tributario, dall'altro però tale esigenza si scontra con un dettato normativo che prevede la concessione di un'agevolazione in assenza del possesso di requisiti particolari (salvo l'essere comproprietari) e che consente, anche alla luce delle interpretazioni ministeriali, la reiterabilità ad libitum dell'agevolazione stessa.

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.

L'agevolazione, quindi, si cristallizza in capo a questi ultimi e l'acquisto agevolato si ha in via definitiva (20). E ciò vale non solo per l'esaminata ipotesi decadenziale, di maggior rilievo dal punto di vista notarile, dell'alienazione, senza riacquisto nell'anno successivo, prima del decorso del termine dei cinque anni dall'acquisto dell'immobile agevolato; ma anche relativamente alle ipotesi decadenziali per così dire "statiche", in cui non vi è alcun comportamento imputabile al beneficiario indiretto (es. dichiarazione mendace resa dal soggetto richiedente; ed ancora mancato trasferimento della residenza nel comune entro 18 mesi o la prepossidenza in altro comune di altra prima casa per cui si è già usufruito dell'agevolazione).

In tali ipotesi, infatti, è evidente come, in ragione del principio generale di imputabilità della dichiarazione, non possa che verificarsi la diretta ed esclusiva ascrivibilità della decadenza al beneficiario richiedente, insieme al definitivo acquisto in capo al beneficiario indiretto in ragione della dichiarazione iniziale del beneficiario richiedente medesimo.

Peraltro, come abbiamo visto, non si verifica alcuna conseguenza per il beneficiario indiretto neppure nell'ipotesi decadenziale esaminata in precedenza – e per così dire "dinamica" – quale è appunto quella della vendita e mancato riacquisto entro un anno dalla precedente alienazione (21). E ciò in ragione della applicabilità:

- del meccanismo di acquisizione automatico e definitivo dell'agevolazione previsto dalla normativa in esame a cui non sono state esplicitamente ricollegate conseguenze di sorta;
- del principio della imputabilità della dichiarazione e della decadenza al solo soggetto richiedente, che porta come corollario il principio della decadenza pro quota.

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 stessa si cristallizzi in capo a loro in via definitiva.

Tale conclusione

appare l'unica sostenibile sia che si voglia partire da un'analisi letterale della norma sia che si voglia trovare una ratio alla stessa che non urti con ogni principio di logica e consequenzialità. Non può peraltro l'interprete che si rivolge a una platea di "operatori" non richiamare l'attenzione sul fatto che le soluzioni sopra proposte potrebbero scontrarsi con una interpretazione della Amministrazione finanziaria che, partendo dal già richiamato principio di simmetria e dal principio di solidarietà (non scomparso dal sistema), volesse dar dignità a una lettura secondo la quale anche i beneficiari per estensione "decadono", sia pure senza sanzioni e senza interessi, per fatti a essi non ascrivibili, e così cercare di recuperare un briciolo di "intima razionalità" a una norma che ne sarebbe sprovvista (22).

NOTE

- (1) In ordine ai requisiti oggettivi e soggettivi ai fini dell'applicazione dei benefici "prima casa", cfr. Aiello, Il punto sulle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, in Boll. Trib., 2002, p. 329 e SS.
- (2) Il cui modello è allegato alla circ. min. n. 18 ottobre 2001, n. 91/E. Si segnala al riguardo, come già precedentemente indicato nella circolare del CNN in materia, che tale formalità non è richiesta dalla legge, ma è stata introdotta dall'Amministrazione finanziaria mediante la soprarichiamata circolare.
- (3) Cfr. circ. n. 207/E/2000 del 16 novembre 2000. Cfr. C.N.N., (estensori Friedmann – Petrelli), Primi commenti alla modifica del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni, in CNN Strumenti, voce 0930. Nel senso di una interpretazione "estensiva", cfr. anche circolare Assonime, 22 dicembre 2000, n. 69 e, più di recente, la circ. 15 marzo 2001, n. 15.
- (4) Sulla portata dell'art. 69 della legge n. 342/2000, cfr. Circ. Agenzia Entrate 7 maggio 2001 n. 44/E; ed in senso conforme, la precedente, Circ. Min. Fin. 16 novembre 2000 n. 207/E. Cfr. a commento, AA.VV., L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, Milano, 2001; C.N.N. (estensori BELLINI - FRIEDMANN), Circolare 7 maggio 2001 n. 44/E dell'Agenzia delle Entrate, avente per oggetto "Imposta sulle successioni e donazioni - legge 21 novembre 2000 n. 342, art. 69" - aspetti particolari (26.7.2001), in CNN Strumenti, voce 0930; C.N.N. (estensori friedmann - Petrelli), Primi commenti alla modifica del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (15.12.2000), in CNN Strumenti, voce 0930. Ancora, per l'approfondimento della disciplina delle agevolazioni in oggetto, disciplinate dai commi 3 e 4 dell'art. 69 della legge n. 342/2000, cfr. Mastroiacovo, Agevolazioni relative alle imposte ipotecarie e catastali, in L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, Milano, 2001, p. 101 ss.; Rossi, Agevolazioni prima casa, in Il Fisco, 2001, p. 552 e ss. Inoltre, per un'attenta disamina degli interventi legislativi in materia di agevolazione prima casa, a partire dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, cfr. Mastroiacovo V., Agevolazioni..., cit., p. 102, nota 4. Cfr. in tal senso anche, Condo' G. F., Le modifiche al regime di agevolazione per l'acquisto della prima casa, in Corriere Trib., 1993, p. 1233. Infine, in senso critico sulla portata chiarificatrice di tale circolare n. 44/E, cfr. Mastroiacovo, Agevolazioni..., cit., p. 117, nota 38; più di recente, cfr. Casalini – Chizzini, Le agevolazioni prima casa per gli acquisti a titolo gratuito, in Corr. Trib., 2001, p. 2281 e SS.
- (5) Mentre nella compravendita, effettuata da una pluralità di aventi causa, le agevolazioni competono solo all'acquirente per il quale sussistono i presupposti per avere l'agevolazione; con la donazione o successione il beneficio compete a tutti, anche se uno soltanto degli aventi causa ne ha diritto.
- (6) Applicandosi in tali casi la disciplina degli atti a titolo gratuito.
- (7) Sempre secondo la summenzionata circolare, ma nel silenzio legislativo, nell'ambito delle operazioni gratuite, l'applicazione dei benefici "prima casa" è ammessa una sola volta: "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 oggetto quote dello stesso bene”(contra, si veda studio C.N.N. estensori Friedmann – Bellini, cit.). Al contrario, il richiedente (o beneficiario diretto) dell’agevolazione a titolo gratuito o mortis causa, qualora ricorrano le condizioni per l’acquisto a titolo oneroso della “prima casa”, potrà nuovamente richiedere le relative agevolazioni. In tal senso, si è espressa la circ. n. 44/E/2001 in esame, secondo cui – appunto - “l’applicazione delle agevolazioni in argomento non preclude la possibilità, in sede di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, di fruire dei benefici - previsti dall’art. 1, comma 1, quinto periodo, della Tariffa, parte I, allegata al T.U. in materia di imposta di registro – per la diversità dei presupposti che legittimano l’acquisto del bene in regime agevolato”. Peraltro, in ordine alla giustificazione della reiterazione dell’agevolazione in caso di acquisto a titolo oneroso che segua un acquisto gratuito: la vera ragione e’ data dal fatto che la nota II - bis della tariffa allegata al D.P.R. 131/1986 ritiene preclusivo all’ottenimento delle agevolazioni la circostanza di aver usufruito di determinate, tassative agevolazioni, tra le quali non e’ compresa quella in tema di acquisti gratuiti. Cfr. in senso critico, Mastroiacovo V., Agevolazioni..., cit., p. 118 - 9, nota 41. Non risulta, difatti, chiaro a quali soggetti l’Amministrazione finanziaria intenda riferirsi con l’osservazione riportata nel testo, non distinguendo mai tra beneficiari per estensione e soggetti dichiaranti.

(8) Cfr. sul punto, Mastroiacovo V., Agevolazioni relative alle imposte ipotecarie e catastali, in A.A.V.V., L’imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme, in Consiglio Nazionale del Notariato - Collana Studi, Milano, 2001, p. 101 e ss. Cfr. Petteruti G., in Immobili e Proprietà, n. 9/2001, pagg. 505 e ss.: "Il punto di partenza per la risoluzione della intricata questione (relativamente alla applicazione delle agevolazioni in presenza di più immobili e di più beneficiari, quando solo alcuni di essi fossero in presenza dei requisiti) è fornito ora dal Ministero ricorrendo ad un suggestivo espediente, vale a dire al collegamento degli immobili ai soggetti, attraverso una dichiarazione di parte. Una volta effettuato il detto collegamento, la pluralità dei trattamenti agevolati rientra negli schemi ordinari, rendendo l’orizzonte sgombro da nubi".

(9) Di conseguenza, in tale ultima ipotesi (n. 4), ciascun soggetto in possesso dei requisiti sarà, in riferimento all’immobile prescelto, beneficiario dichiarante e – reciprocamente - in riferimento agli altri immobili (per i quali l’agevolazione è stata richiesta da altro beneficiario) anche beneficiario per estensione. In questo modo, tale reciprocità produce l’inevitabile conseguenza, seguendo il ragionamento dell’Amministrazione finanziaria, di permettere ai suddetti soggetti di godere ripetutamente del trattamento di favore.

(10) Contra si veda studio C.N.N., estensori Friedmann-Bellini, cit.

(11) Si tratterà in un separato studio della delicata questione dell’acquisto di nuda proprietà e usufrutto (o diritto di abitazione).

(12) Cfr. beneficiario “diretto”, beneficiario “per estensione” ed altre.

(13) Cfr. in ordine al concetto di beneficiario "ulteriormente agevolato", Petteruti G., in Immobili e Proprietà, n. 9/2001, pagg. 505 e ss.

(14) Che costituisce, difatti, causa di decadenza dal beneficio stesso, in ragione del rinvio operato al comma 4, dell’art. 69, cit.

(15) Diversa la fattispecie negli acquisti a titolo oneroso nell’ipotesi, ad esempio, della comunione legale dei beni.

(16) Cfr. art. 2, comma 2, d.lgs. n. 472/1997.

(17) Tenuto conto anche del principio di cui art. 57, comma 4, d.p.r. n. 131/1986.

(18) Cfr. in senso conforme a tale soluzione, Mastroiacovo V., Agevolazioni..., cit., p. 123.

(19) Si veda in proposito quanto affermato dall’Amministrazione finanziaria nella Circ. Min., 7 maggio 2001, n. 44/E secondo cui in caso di pluralità di immobili e di beneficiari, si avranno una pluralità di agevolazioni (accordata per tanti immobili quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti), da che il beneficiario per estensione beneficerà dell’agevolazione più volte.

(20) Cfr. Petteruti G., in Immobili e Proprietà, n. 9/2001, pagg. 505 e ss.: "la particolarità della disciplina che si commenta sta nel ritenere sufficiente la sussistenza dei requisiti in capo ad uno solo

dei beneficiari. Il che vuole dire due cose alternative: che beneficiari sono tutti gli acquirenti, anche se i requisiti li possiede uno solo, oppure che beneficiario è solo il possessore dei requisiti, mentre i restanti acquirenti sono esonerati dall'imposta". "Sembra preferibile la seconda delle due alternative, altrimenti bisognerebbe ammettere che le dichiarazioni previste dalla solita nota II bis possano essere rese anche da un soggetto non possessore dei requisiti e che la dizione "interessato" di cui al comma 4, art. 69 L. 342/2000 sia del tutto generica".

(21) In tale ipotesi, peraltro - come visto - ben si possono inserire anche atti di alienazione infra-quinquennali facenti capo agli stessi beneficiari indiretti.

(22) In ordine ai problemi interpretativi relativi alla disciplina di cui all'art. 69 L. n. 342/2000, cfr. Bellini L., Problemi interpretativi sulle agevolazioni prima casa nelle successioni e donazioni, in Corr. Trib., n. 27/2002, pagg. 2434 e ss.