DA
IMMOBILI & PROPRIETA'
Mensile IPSOA
Anno 2001
n. 9
pagg. 505-509

SUCCESSIONI E DONAZIONI AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Giampiero Petteruti (Notaio)

La Legge 21 novembre 2000, n. 342, articolo 69[1], ha introdotto un apposito trattamento tributario per l'acquisto della **prima casa** anche nella disciplina delle imposte che colpiscono le **successioni** e le **donazioni**.

1 . La **Circolare n.44 del 7 maggio 2001**[2], occupandosi di tale materia, contribuisce in maniera determinante all'eliminazione di una serie di incertezze interpretative, dando il via alla diffusa applicazione della nuova agevolazione.

---

[1] Art.69 :
<<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 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.>>

La manovra "100 giorni" del nuovo governo prevede la soppressione dell'imposta sulle successioni e donazioni e l'assoggettamento dei *<<trasferimenti di beni e diritti per donazione o altra liberalità tra vivi, compresa la rinuncia pura e semplice agli stessi , fatti a favore di soggetti diversi dal coniuge, dai parenti in linea retta e dagli altri parenti fino al quarto grado, ad imposta di registro in misura proporzionale, se il valore della quota spettante a ciascun beneficiario è superiore all'importo di 350 milioni di lire. In questa ipotesi si applicano, sulla parte di valore della quota che supera i 350 milioni di lire, le aliquote previste per il corrispondente atto di trasferimento a titolo oneroso.>>*

[2] *Circolare 44 del 07.05.01. Oggetto: imposta sulle successioni e sulle donazioni - Legge 21 novembre 2000, n. 342, articolo 69.*

Premessa
L'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, concernente "Misure in materia fiscale" ha profondamente innovato il regime che regola i tributi dovuti per successione e donazione.
Sull'argomento sono stati forniti i primi chiarimenti al punto 2.2.10 della circolare 207/E emanata dal soppresso Dipartimento delle Entrate il 16 novembre 2000.

Considerate le difficolta' di applicazione del tributo, come da ultimo modificato, e le rilevanti novita' in materia di imposte ipotecaria e catastale per i trasferimenti mortis causa o a titolo gratuito della proprieta' di case di abitazione, si ritiene necessario approfondire alcuni temi e fornire ulteriori indicazioni.

1. Agevolazione per l'acquisizione della "prima casa". Modalità

Come già illustrato al punto 2.2.10 della circolare 207/E, il contribuente, ricorrendone i requisiti, può avvalersi della possibilità di versare le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti su detti immobili derivanti da successione o donazione.

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 (vedasi l'allegato schema del modello di dichiarazione sostitutiva).

Nella dichiarazione deve essere evidenziata la sussistenza, al momento del trasferimento dell'immobile, dei requisiti, previsti per l'acquisto della prima abitazione dalla nota II-bis) all'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Per le successioni e donazioni deve rilevarsi come la fattispecie agevolativa (imposte ipotecaria e catastale in misura fissa) possa assumere diversa configurazione a seconda che ricorrano o meno particolari requisiti oggettivi e soggettivi quali la presenza di:

1. *un solo beneficiario ed un solo immobile;*
2. *un solo beneficiario e piu' immobili;*
3. *più beneficiari ed un solo immobile;*
4. *più beneficiari e più immobili.*

Nell' ipotesi n. 1 non si evidenziano problemi applicativi, in quanto in presenza di tutte le condizioni stabilite dalla norma spetta l'agevolazione.

Ad esempio per un immobile, il cui valore e' di lire 250.000.000, devoluto ad un solo beneficiario con i requisiti c.d. "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa:

- imposta ipotecaria lire 250.000

- imposta catastale lire 250.000.

Con riferimento all'ipotesi n. 2, si rileva che la nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, prevede espressamente che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca la propria residenza oppure vi svolga la propria attivita'. E' quindi palese il riferimento al singolo immobile con la conseguenza che l'agevolazione non puo' che riferirsi ad una unica unita' immobiliare e relative pertinenze.

Sulle rimanenti unita' immobiliari pervenute con la stessa donazione o successione devono, invece, essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale, pari rispettivamente 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).

Il caso individuato al punto n. 3 prevede una pluralita' di beneficiari per un solo immobile.

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".

Ad esempio, se l'immobile di lire 250.000.000 e' devoluto a due beneficiari, dei quali uno solo ha i requisiti c.d. "prima casa", le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in misura fissa.

Infine, al punto n. 4, si considera una pluralità di beneficiari e di immobili; occorre premettere che 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, e' da ritenere che il legislatore intende privilegiare l'acquisto di un solo immobile da parte di un singolo contribuente.

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).

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.

In caso di ulteriore acquisizione per successione o donazione, i soggetti che hanno già fruito dell'agevolazione in argomento non possono goderne nuovamente, salvo che il trasferimento abbia ad oggetto quote dello stesso bene.

Occorre precisare, infine, 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'articolo 69, comma 4, della legge in commento richiama espressamente a tal fine il comma 4 della più volte citata nota II-bis).

2. Soggetti obbligati alla dichiarazione di successione

La nuova disciplina che regola l'imposta sulle successioni e donazioni, nonostante il venir meno dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, non ha innovato in ordine agli obblighi connessi alla dichiarazione da presentare secondo le modalità previste dall'articolo 28 del testo unico delle disposizioni in materia di imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e successive modifiche.

Per il combinato disposto degli articoli 28 (Dichiarazione della successione) e 29 (Contenuto della dichiarazione) del richiamato testo unico, gli eredi devono presentare una sola dichiarazione di successione, anche se l'ammontare dell'imposta e' determinato con riferimento alle singole quote ereditarie.

Considerato, altresi', che l'articolo 36, comma 1, del medesimo testo unico non e' stato modificato, permane l'obbligazione solidale a carico degli eredi in ordine al pagamento dell'imposta, fatta eccezione per l'ipotesi del versamento volontario in vita dell'imposta di successione, come gia' precisato nella piu' volte citata circolare n. 207/E del 2000.

3. Regime transitorio - Adempimenti dei contribuenti e degli uffici .

Con uno o piu' regolamenti, previsti dal comma 8 dell'articolo 69 della citata legge n. 342 del 2000, saranno stabilite le modalita' di liquidazione, riscossione e accertamento dei tributi applicabili alle successioni e donazioni.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate (articolo 69, comma 11) saranno approvati i modelli relativi alle dichiarazioni di successione, al versamento anticipato dell'imposta di successione (articolo 12, comma 1-bis del testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni) e alla registrazione volontaria delle liberalita' indirette (articolo 56-bis, commi 1 e 3 del medesimo testo unico), con i relativi prospetti di liquidazione; inoltre saranno stabilite le modalita' di trasmissione per via telematica delle dichiarazioni stesse e di versamento dei tributi.

In via transitoria, fino all'emanazione dei provvedimenti sopra citati, continueranno ad essere utilizzati i modelli in uso.

In particolare, il modello 4, attualmente usato per la dichiarazione di successione, puo' essere utilizzato anche per individuare i beni e diritti per i quali e' effettuato il versamento anticipato dell'imposta di successione.

Per la registrazione volontaria delle liberalita' indirette, di cui all'articolo 56-bis, comma 3, del piu' volte citato testo unico, deve essere utilizzato il modello 2 - tasse e II.AA..

Sulla base delle dichiarazioni da ultimo richiamate, gli uffici locali richiederanno il pagamento della relativa imposta dovuta.

Considerato che la riforma dell'imposta di successione e donazione approvata con la legge n. 342 del 2000, si applica " alle successioni per le quali il termine di presentazione delle relative dichiarazioni scade successivamente al 31 dicembre 2000", puo' darsi il caso di contribuenti che abbiano gia' corrisposto, sulla base di una dichiarazione di successione, per la quale la scadenza del termine di presentazione sia successiva al 31 dicembre 2000, importi superiori a quelli dovuti, senza tener conto delle novita' introdotte dalla richiamata legge di riforma e, in particolare, della agevolazione c.d. "prima casa" riguardante le imposte ipotecaria e catastale nonche' dell'abrogazione dell'imposta sostitutiva dell'INVIM.

A fronte di tali situazioni, gli uffici locali provvederanno, anche tramite invio di appositi questionari, all'acquisizione dei dati necessari ai fini della corretta determinazione dell'imposta e della conseguente liquidazione dei rimborsi spettanti.

Le Direzioni Regionali in indirizzo daranno adeguato impulso alla suddetta attivita' di acquisizione dei dati da parte degli uffici.

Anche qui, come nella precedente circolare n.19/E del 1° marzo 2001, l'interpretazione ministeriale poggia, implicitamente, sull'assunto che si tratti di un **trattamento agevolato**[3].

Tale assunto appare condivisibile, giacché il rinvio all'art. 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, include anche il comma 4 della relativa nota II bis (che contrappone alla previsione dell' *agevolazione* quella di un trattamento espressamente denominato *ordinario*, sotto il quale può ricadere la fattispecie al ricorrere della dichiarazione mendace o dell'alienazione infraquinquennale non seguita dal riacquisto).

E' utile un breve raffronto preliminare con la disciplina già vigente per gli atti *onerosi* (nonché per quelli *gratuiti non costituenti liberalità*[4]): per questo campo, l'agevolazione è dettata e contenuta nel solo T.U. dell'imposta di registro; per le imposte *ipotecaria e catastale*, le relative norme non prevedono, né direttamente, né mediante *relatio*, *condizioni* e *requisiti* per fruire del trattamento tributario apposito. La conseguenza è un sistema di *secondo grado*, in virtù del quale la loro misura non

---

[3] Per il commento della Circolare 19/E, v. **Immobili & Proprietà**, n.6/2001, pag. 323 e ss, ed ivi indicazioni per la qualificazione del trattamento tributario "prima casa" come *agevolazione*.
In conseguenza di tale inquadramento, si rende applicabile anche agli atti di donazione "prima casa" l'art.46 della L.47/85, il quale è formulato in modo da abbracciare tutti gli atti soggetti a registrazione (e quindi anche le donazioni, che, ai sensi dell'art. 55 Dlgs 346/90, sono soggette a registrazione).

A proposito di agevolazioni si aggiungano le argomentazioni e citazioni di **Petrelli**, Studio n. 2/2001/T approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato l'8 febbraio 2001, inedito, il quale ricorda che secondo l'orientamento che sembra attualmente prevalere, *<<può ravvisarsi agevolazione in senso tecnico allorché concorrono, in una determinata disciplina tributaria favorevole al contribuente, specifici requisiti di natura* funzionale *e* strutturale*: sotto il profilo* funzionale*, si ritiene sussistere un'agevolazione fiscale, e non una minore tassazione nell'ambito della disciplina base ed ordinaria di un dato tributo, allorché il trattamento di favore è motivato da ragioni extrafiscali, che nulla cioè hanno a che vedere con i criteri di ripartizione e di concorso nella spesa pubblica cui ogni cittadino è tenuto ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione: si parla, in questi casi, di "utilizzo extrafiscale dell'imposta", o di "spesa pubblica implicita" o "mediante imposta", o ancora di "finanziamenti indiretti, virtuali e impliciti". Più precisamente, la dottrina ritiene che le agevolazioni fiscali costituiscano corretta applicazione dei principi costituzionali che emergono coordinando ed interpretando sistematicamente il principio di capacità contributiva con altri principi e valori extratributari costituzionalmente garantiti. Ciò è particolarmente importante, in quanto consente di valutare criticamente quell'orientamento giurisprudenziale, contraddetto dalla più recente dottrina, secondo il quale le agevolazioni tributarie, costituendo deroga al principio di capacità contributiva, non sarebbero suscettibili di interpretazione analogica, ma semmai solo di interpretazione estensiva; sotto il profilo* strutturale*, meno decisivo peraltro del precedente, si ritengono generalmente indizi della sussistenza di un'agevolazione fiscale in senso tecnico l'esistenza di limiti temporali o territoriali di efficacia, la collocazione della disposizione di favore in testi normativi specificamente dedicati ad agevolazioni fiscali, l'esistenza di una disciplina formalmente derogatoria, il coinvolgimento in senso agevolativo di una pluralità di tributi.>>*

Sulle agevolazioni in generale v. **D'Amati**, voce *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Novissimo Dig. It.,* Appendice, Torino 1980, p. 153-164; **Zennaro**, voce *Agevolazioni fiscali*, in *Digesto Disc.Priv., sez. Commerc*.,Torino 1987, p. 63 ss.; **S. La Rosa**, voce *Esenzioni e agevolazioni tributarie*, in *Enc. giuridica Treccani*, XIII, Roma 1989, p.1-7, e voce *Esenzione* (diritto tributario), in *Enc. dir*., XV, Milano 1966, p. 567 ss.; **Lanzillotti-Magurno**, Il Notaio e le imposte indirette, Roma 1985 pag. 600 e ss.

[4] Per gli *atti gratuiti diversi dalle donazioni*, si ritiene in dottrina (**Giunchi**, Atti a titolo gratuito che non integrano donazione – Trattamento fiscale, studio 2 giugno 2000, inedito) che si renda applicabile l'imposta di registro ex art.9 Tariffa T.U. 131/86, dovendosi assoggettare all'altra imposta (di successione e donazione) solo le donazioni e gli altri atti di liberalità (a causa della formulazione dell'art. 1 Dlgs 346/90, diversa da quella del previgente art. 1 DPR 637/72).

è determinata autonomamente, ma dipende in tutto dall'inquadramento che l'atto abbia ai fini dell'imposta di registro. Da tale particolarità sembrerebbe potersi dedurre che per le dette imposte "minori" non si tratti di agevolazione, ma di misura ordinaria, sia pur più favorevole; in realtà, ma si vedrà come rilevi la notazione, anche per esse è testuale (però nel T.U. Registro) la previsione della debenza in misura *ordinaria* in caso di decadenza (per mendacio o alienazione infraquinquennale, non seguita da riacquisto nell'anno).

Per i trasferimenti *mortis causa* e liberali, l'introduzione del trattamento agevolato non riguarda la vera e propria imposta sulle successioni e donazioni, ma attiene ai soli tributi ipotecari e catastali; in questo caso il testo normativo non rinvia "*all'atto di cui all'art.1…*", bensì "*alle condizioni*" previste dal menzionato art. 1 comma 1 quinto periodo e non si profila più il dianzi indicato sistema di *secondo grado*. Il richiamo "alle condizioni", quale rinvio ricettizio, o relatio esplicativa o formale[5], comporta la necessità di una lettura coordinata, da cui si ricava la condizione di "non aver fruito dello *stesso* trattamento tributario di cui all'art.69 L.342/2000".

2. I problemi di più difficoltosa soluzione erano emersi in tema di applicazione dell'agevolazione in presenza di **più immobili e** di **più beneficiari**, quando solo alcuni dei soggetti fossero in possesso dei requisiti soggettivi.
In tal caso, e volendosi applicare l'agevolazione a più trasferimenti, ci si veniva a trovare di fronte ad una pluralità di trattamenti agevolati a favore di uno stesso gruppo di acquirenti.
Il punto di partenza per la risoluzione dell'intricata questione 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 di trattamenti agevolati rientra negli schemi ordinari, rendendo l'orizzonte sgombro da nubi.

3 . Nonostante il cennato espediente, e proprio a causa della sua strutturazione, deve esaminarsi cosa comporti la **divisione** dei beni acquistati con l'agevolazione da una pluralità di soggetti, in base ad unico titolo[6].
In tal caso, ci si chiede se il trattamento agevolato venga meno, allorché il bene "agevolato" sia assegnato a soggetto diverso da quello con cui esso era stato posto in "diretta relazione".
Vale, in proposito, la notazione che per aversi decadenza occorre un trasferimento, ai sensi del comma 4 della nota II bis copra citata; e poiché la divisione *non comporta*

[5] Per le precisazioni terminologiche in tema di relatio, come fenomeno del linguaggio, v.**Giordano Mondello**, Il testamento per relazione, Milano 1966, pag. 10 e ss.

[6] L'unicità di massa dividenda ha nel diritto tributario una fisionomia (consacrata nell'art.34 comma 4 T.U. Registro) che supera le dispute civilistiche sulla pluralità delle masse, quando vi siano più titoli. Per la questione civilistica, v. **Fedele**, La Comunione, Torino, 1986, pag. 412 e ss.

trasferimento[7], la decadenza non si può verificare, benché venga ad infrangersi quella *diretta relazione* che aveva consentito, in origine, l'applicazione del trattamento agevolato.

4. Come accennato, la sistematica adottata per successioni e donazioni è diversa da quella valevole per le fattispecie assoggettate all'imposta di registro. Infatti, ai fini dell'applicazione del beneficio al vaglio, gli articoli 10 DLGS 347/'90 e 1 Tariffa stesso Dlgs 347/'90 si limitano a rinviare al T.U. Registro, senza richiedere, autonomamente, dichiarazioni e condizioni, come invece fa la norma che si commenta.
Tale diversa sistematica sembra avere importanti conseguenze anche in tema di **acquisti agevolati successivi.**
Secondo l'interprete ministeriale, è pacifico che uno stesso soggetto possa una prima volta fruire dell'agevolazione in campo "successioni e donazioni" e poi una seconda in campo "registro".
E' ovvio che, essendo richiesti i correnti requisiti soggettivi e oggettivi, dovrà trattarsi di acquisto di altre quote sullo stesso immobile (perché, in tal evenienza, l'acquirente potrà dichiarare di non possedere *altro* immobile) o di acquisto di immobile posto in luogo diverso dal primo (in modo che si possa dichiarare di non possedere altro immobile nello stesso comune).
L'affermazione contenuta nella Circolare in esame si giustifica ricordando che, per l'atto oneroso devono ricorrere le note condizioni poste dalle lettere a), b) e c) della nota II bis menzionata. In particolare, secondo la lettera c), l'acquirente deve dichiarare "di non essere titolare di diritti reali su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui ... (omissis)"; quindi, la condizione di fruibilità attiene allo stesso trattamento tributario invocato (quello relativo all'imposta di registro) e non occorre dichiarare di *non aver fruito di trattamento agevolato per le imposte ipotecarie e catastali*. Pertanto, anche se si qualifichi come agevolazione la tassa fissa per gli atti soggetti all'imposta registro, non sussisterà impedimento alcuno alla fruibilità sia dell'aliquota registro 3%, sia delle due tasse fisse per ipotecarie e catastali.

Vale, però, anche la reciproca, poiché chi abbia fatto uso dell'agevolazione per un acquisto assoggettato ad imposta di registro, qualora faccia un successivo acquisto per successione (o liberalità) di quote sullo stesso immobile (o di diritti reali su altro immobile posto in diverso comune) si troverà a dover (e poter) dichiarare, in sintesi, "di non aver beneficiato del trattamento di cui all'art.69 L.342/2000"[8].

---

[7] La natura dichiarativa viene comunemente fondata sull'art. 757 c.c. e trova storicamente fondamento nell'esigenza di disancorare la divisione dalla disciplina dell'alienazione, prima che di sottrarla all'imposta di trasferimento. Per il diritto intermedio, su cui si fonda l'attuale costruzione dogmatico-giuridica, v. **Grossi**, Divisione (diritto intermedio) in Enc.Dir., Milano, 1964, pag. 415 ss.
La natura non sembra mutare qualora vengano assegnati diritti diversi da quelli presenti all' instaurarsi della comunione, come nel caso di assegnazione della proprietà ad un condividente e dell'usufrutto ad altro condividente originariamente comproprietari, poiché rimane fermo l'effetto distributivo.
[8] Ovviamente, chi abbia acquistato in base ad una delle agevolazioni "temporanee" (dalla L.168/82 al DL 155/93) non sarà in grado di dichiarare quanto letteralmente richiesto dalla lett.c) della nota II bis e non potrà fruire

In entrambi i casi sopra ipotizzati (sequenza "successione"-"registro" e sequenza "registro"-"successione"[9]) coesisteranno una fattispecie sottoposta alle imposte ipotecaria e catastale fisse (di *secondo grado,* nel senso dianzi indicato*)* ed altra fattispecie sottoposta alle dette imposte in misure fisse per agevolazione; in nessun dei due casi potrà opporsi, per le ragioni indicate sopra ed al § 1, la duplicazione dell'agevolazione[10].

5. La norma prevede che le dichiarazioni di parte debbano essere rese dall'interessato, in caso di successione, nella dichiarazione di successione.
Ci si chiede se la mancata produzione in occasione della presentazione della dichiarazione di successione determini decadenza dall'agevolazione.
Come per l'imposta di registro, appare preferibile ritenere che la carenza possa essere sanata con **dichiarazione integrativa**, prima che l'Ufficio rilevi la carenza[11]. Inoltre, pare anche qui applicabile l'art. 31 Dlgs 346/90, secondo cui la dichiarazione può essere modificata fino alla scadenza del termine.

6. L'applicabilità dell'agevolazione è legata a requisiti oggettivi e soggettivi che hanno determinato varie problematiche e questioni, per le cui soluzioni può rinviarsi alle trattazioni in tema di imposta di registro[12] .
La particolarità della disciplina che si commenta sta nel ritenere sufficiente la sussistenza dei requisiti in capo ad uno solo dei beneficiari. Il che può voler 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 prima delle due alternative, altrimenti bisognerebbe ammettere che le dichiarazioni previste dalla solita nota II bis possano essere rese anche da

---

dell'agevolazione per l'acquisto succcessorio o liberale; ciò a meno che non si ritenga di accedere ad una interpretazione "ortopedica" che, facendo leva sull'inesistenza di nessi tra le vecchie agevolazioni temporanee e quella nuova riguardante successioni e liberalità, escluda che sia necessario dichiarare di non possedere diritti acquistati con una delle medesime agevolazioni temporanee.

[9] Salvo il caso indicato alla nota 8.

[10] Non pare, perciò, condivisibile quanto affermato da **Giffone**, Agevolazioni fiscali prima casa, in Il Fisco 24/2001, pag. 8515, secondo cui "*non si può godere delle stesse agevolazioni fiscali prima in occasione di una compravendita e, successivamente, in occasione di una donazione o di una successione*" mentre "*è invece possibile il contrario".*
L'Autore, analizzando il requisito di non possidenza di diritti acquistati con l'agevolazione, ritiene che il termine *acquisto* sia sinonimo di *acquisto a titolo oneroso*. Tale opinione sembra da respingere, poiché il lessico giuridico attribuisce al termine *acquisto* un significato del tutto generico, come è comprovato dall'uso promiscuo che il legislatore ne fa (artt. 922 c.c., 459 c.c., 1411/II c.c., 1472 c.c., 1523 c.c., 177 c.c., ecc.) .

[11] Per l'ammissibilità di atto integrativo relativamente all'imposta di registro: **Puri**, Agevolazioni prima casa: atto integrativo dell'atto di acquisto al fine di inserire le dichiarazioni di legge, in Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, 3.5.1996 n.435/2; **Montesano-Ianniello**, Le agevolazioni fiscali per l'acquisto e la ristrutturazione della casa, Milano, 1998, pag.205.

[12] V. **Immobili & proprietà** n.6/2001, pag. 323, cit. .

soggetto non possessore dei requisiti e che la dizione "interessato" di cui al comma 4 art.69 L.342/2000 sia del tutto generica.
Si coglie l'occasione per affrontare il problema della fruibilità dell'agevolazione da parte di chi sia titolare di diritto di **abitazione sulla casa familiare**, in dipendenza di attribuzione in suo favore in occasione di *separazione personale*, ai sensi dell'art.**155** c.c., e di divorzio, ai sensi dell'art. 6, comma 6, l. 1 dicembre 1970, n. 898 (come modificato dall'art. 11, l. 6 marzo 1987, n. 74), oppure in dipendenza di *successione*, ex art.**540** c.c..
Come è noto, la natura del diritto di abitazione sulla casa familiare previsto dall'art.**155** c.c. è incerta e discussa, ma pare prevalente l'orientamento che lo classifica tra i diritti personali di godimento[13] . In rapporto a tale natura, va affrontata l'interpretazione delle lettere b) e c) dell'art. 1 Tariffa T.U. Registro (nella parte ove si menziona quello di abitazione tra i diritti preesistenti che impediscono la fruibilità.
Se la norma fiscale si riferisse anche ai diritti di abitazione non reali, la precedente titolarità di quello nascente dal citato art.155 c.c. (o dalla normativa sul divorzio) osterebbe all'acquisto agevolato successivo.
Sembra preferibile ritenere che l'impedimento sia dato dal solo diritto di natura reale.
Infatti, la lettura coordinata delle disposizioni portate dalle suddette due lettere *b)* e *c)* depone per la pregressa titolarità di un diritto il cui acquisto (fiscalmente parlando) sia assoggettato o assoggettabile all'imposta indiretta di *trasferimento*, come si evince dalla *identità di formulazione* (che, nel medesimo testo normativo, orienta per *l'identità di significato*) e dal sub-contesto delineato dalla lettera c) (in dipendenza del quale deve trattarsi di diritti acquistati con l'agevolazione e quindi, in forza dell'art. 1 Tariffa T.U. Registro e della prima parte della relativa nota II bis, di diritti acquistati in forza di *atti traslativi* o di *trasferimento*).

Diversa impostazione va data per il diritto di abitazione previsto dall'art.540 c.c..
Esso, secondo l'interpretazione unanime, è diritto *reale*, sia pur parzialmente diverso da quello paradigmatico di cui all'art.1022 c.c.[14], e quindi gioca il normale ruolo assegnato a tale specie di diritto nella fruibilità del trattamento agevolato.

---

[13] Secondo la giurisprudenza delle Corti Costituzionale e di Cassazione, si tratta di diritto personale di godimento (ordinanza C. Cost. 23.1.1990 n. 20, Cass. 10.12.1996 n. 10977 e 22.11.1993 n. 11508). Secondo C.Cost. ord n.20/90 cit., l'opponibilità ai terzi è condizionata dalla trascrizione solo in caso di assegnazione ultranovennale, in analogia con la normativa sullo scioglimento del matrimonio; Cass. n.4529/99 ritiene che la trascrizione condizioni l'opponibilità ai terzi anche in caso di assegnazione infranovennale..

[14] Secondo Cass. 2159/98 non si applicano a detto diritto i limiti normalmente correlati al fabbisogno del titolare. Cfr **Magini**, Casa coniugale in comunione con un terzo – disciplina successoria, in **Immobili & Proprietà** n.6/2001, pag. 315 e ss. .
Il diritto di abitazione ex art.540 c.c. non spetta nella successione legittima, secondo l'insegnamento di Cass. 6.4.2000 n.4329 : *<<In tema di successione necessaria, la disposizione di cui all'art. 540 comma secondo cod. civ. determina un incremento quantitativo della quota contemplata in favore del coniuge, in quanto i diritti di abitazione sulla casa adibita a residenza familiare e di uso dei mobili che la corredano (quindi, il loro valore capitale) si sommano alla quota riservata al coniuge in proprietà(posto che la norma stabilisce che i diritti di abitazione e di uso gravano, in primo luogo, la disponibile, ciò significa che, come prima operazione si deve calcolare la disponibile sul patrimonio relitto, ai sensi dell'art. 556 cod. civ. e, per conseguenza, determinare la quota di riserva. Calcolata poi la quota del coniuge nella successione necessaria, in base a quanto stabiliscono gli artt. 540 comma primo, 542 e 543 comma primo, alla quota di riserva così ricavata si devono aggiungere i diritti di abitazione e di uso in concreto, il cui valore viene a gravare la disponibile. Se la disponibile non è sufficiente, i diritti di abitazione e di uso gravano, anzitutto, sulla*

7. La circolare in parola rispolvera un orientamento risalente[15], ma a quanto sembra spesso disatteso, relativamente all'applicazione dell'**imposta proporzionale** quando sia dovuta anche quella fissa, e ricorda che in tal caso non si applica la misura minima fissa anche al tributo proporzionale.
Insomma, quando si tratti di (unico) trasferimento di più immobili a favore di uno stesso beneficiario (o gruppo di beneficiari), e per uno degli immobili sia dovuta l'imposta fissa, per l'altro si applica la proporzionale "pura", senza minimi[16].
La logica di tale impostazione è nota e poggia sulla remunerazione del servizio fornito con la registrazione, remunerazione che, una volta assicurata con la corresponsione del "minimo" (i.e.: l'imposta fissa) non gioca ulteriore ruolo per la determinazione della residua imposta (proporzionale) dovuta.

8. Il collegamento dell'immobile alla *persona*, in caso di più beneficiari, comporta che alla medesima *persona* debba farsi riferimento in caso di **riacquisto** che segua l'alienazione infraquinquennale, impedendo la decadenza. Per cui sarà quel soggetto a dover riacquistare una casa da adibire a sua abitazione principale. Con il che sembrerebbe da escludere la possibilità di riacquistare a favore di terzo[17].
Quando sia stata applicata l'agevolazione in presenza di più acquirenti, a causa del possesso dei requisiti da parte di uno solo, è da ritenere che gli altri non siano *acquirenti con agevolazione*[18] e che in caso di alienazione delle loro quote non si verifichi decadenza per mancato riacquisto nell'anno.
Quanto al coniugato in comunione legale che, avendo beneficiato dell'agevolazione per l'acquisto "personale", alieni nel quinquennio ma riacquisti entro un anno, è da ritenere che non decada, se è vero che ad escludere la detta decadenza è sufficiente il riacquisto di quota[19].

---

quota di riserva del coniuge, che viene ad essere diminuita della misura proporzionale a colmare l'incapienza della disponibile. Se neppure la quota di riserva del coniuge risulta sufficiente, i diritti di abitazione e di uso gravano sulla riserva dei figli o degli altri legittimari). L'attribuzione dei diritti di abitazione e di uso costituisce un legato "ex lege" in favore del coniuge, per cui questi può invocarne l'acquisto "ipso iure", ai sensi dell'art. 649 comma primo cod. civ., senza dover ricorrere all'azione di riduzione. Per contro, non essendo ciò previsto da nessuna norma in tema di successione legittima, non v'è ragione per ritenere che alla quota intestata contemplata dagli artt. 581 e 582 cod. civ. si aggiungano i diritti di abitazione e di uso.>>

[15] Cfr Circ. Min.Fin. n.88 del 14 ottobre 1983 e Nota Min.Fin. 26.3.1983 n. 250970.

[16] Dalla circolare sopra riportata:
<<*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)>>

[17] Con il contratto a favore di terzo, lo stipulante (che abbia alienato nel quinquennio) assumerebbe la veste di *contraente* ma non di *acquirente*, se non nel caso di rifiuto del terzo di voler profittare della stipulazione in suo favore (e sempre che dal contratto non risulti la diversa volontà delle parti, di cui all'ultimo comma dell'art.1411 c.c.) .

[18] secondo quanto detto al § 6.

[19] Cfr. **Immobili & Proprietà** n.6/2001 cit, pag. 327, § 8.

9. L'imposta "prima casa" qui in esame non gioca alcun ruolo per ciò che riguarda il **credito d'imposta** di cui alla L. 448/98 (art.7), poiché esso è previsto soltanto in rapporto alle aliquote agevolate stabilite ai fini delle imposte di registro e IVA[20].

[20] Cfr. **Immobili & Proprietà** n.6/2001 cit, pag.329 e ss.
Il cennato credito d'imposta assumerà rilievo nel campo delle successioni e delle liberalità una volta varata la manovra 100 giorni di cui alla nota 1.