

## **SUCCESSIONI E DONAZIONI – IMPOSTE IPOTECARIA E CATASTALE – AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA” - SUSSISTENZA DEI REQUISITI – MOMENTO RILEVANTE**

Si chiede di sapere con riferimento a quale momento debba essere verificata la sussistenza dei requisiti per godere delle agevolazioni prima casa relativamente ad immobili pervenuti per successione.

Ai sensi dell'art. 69, comma 3 della legge 342/2000 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.

In forza del successivo comma 4 dello stesso articolo 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 nota II *bis* menzionata dall'art. 69 citato prevede, tra gli altri requisiti, che 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.

Se per le ipotesi di atti a titolo oneroso e per le donazioni è pacifico che i requisiti per l'applicazione dell'agevolazione “prima casa” debbano essere verificati nel momento in cui è stipulato l'atto di trasferimento (fatta eccezione per i casi in cui l'acquirente assuma l'impegno di fissare la residenza entro 18 mesi dalla data dell'atto), nel caso di trasferimenti *mortis causa* non è chiaro se tali requisiti debbano sussistere al momento dell'apertura della successione o a quello in cui viene presentata la dichiarazione di successione.

L'amministrazione finanziaria, con riferimento alla possibilità di presentare un atto integrativo al fine di rendere le dichiarazioni di cui alla nota II *bis* ha ritenuto che tale opportunità, già riconosciuta per gli atti a titolo oneroso, potesse estendersi anche alle ipotesi di trasferimenti di immobili derivanti da successione o donazione. In proposito è stato espressamente affermato che «per l'applicazione del regime di favore “prima casa”, in sostanza ciò che conta è la ricorrenza dei

*presupposti soggettivi e oggettivi in capo al richiedente al momento del trasferimento» (cfr. Ris. 110/E 2006).*

D'altro canto è nota la posizione dell'Agenzia delle Entrate (di recente ribadita) circa il presupposto del tributo sulle successioni, secondo la quale «*lo "status" di delato assume connotazioni peculiari in ambito tributario. Infatti, ai fini dell'applicazione del tributo successorio, la delazione determina per se stessa l'acquisto dell'eredità, differenziandosi dalla disciplina civilistica*». Richiamando la giurisprudenza della Cassazione (Cass. 6327/2008) l'amministrazione ha sostenuto che «*nell'ambito della legge tributaria delle successioni non sono del tutto applicabili i principi del codice civile che regolano l'acquisto della qualità di erede atteso che in detto ambito già la sola delazione determina per se stessa l'acquisto dell'eredità*»... «*L'obbligo tributario grava, quindi, sul soggetto che è chiamato all'eredità, ancorché questi gode del diritto di accettare l'eredità. Da ciò deriva che il presupposto del tributo successorio va individuato nell'apertura della successione, che coincide con la morte, a prescindere dall'accettazione dell'eredità.*» <sup>(1)</sup>. Tuttavia, v'è da ricordare, che l'agevolazione di cui qui si discute, riguarda non già il tributo successorio, ma le imposte ipotecaria e catastale.

In proposito si noti che, nonostante, il testo degli artt. 1 e 10 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347 (Testo unico delle imposte ipotecaria e catastale) indichi come "oggetto" delle relative imposte, rispettivamente, le "formalità di trascrizione" e le "vulture catastali", secondo alcuni la fattispecie imponibile coincide, da tempo, con quella delle imposte di registro e sulle successioni e donazioni e la "nuova istituzione" dell'imposta sulle successioni e donazioni ha confermato l'originaria correlazione fra disciplina di quest'ultima e quelle dei tributi "connessi" <sup>(2)</sup>.

Seguendo questa logica il presupposto delle imposte ipotecaria e catastale relative alle vicende successorie dovrebbe quindi definirsi con riferimento alla fattispecie già assunta come presupposto dell'imposta sulle successioni e la disciplina relativa a tale imposta dovrebbe delimitare anche i profili soggettivi della fattispecie imponibile. In quest'ottica, sono da considerare quindi soggetti passivi delle imposte ipotecaria e catastale i medesimi soggetti che l'art. 36 del D.Lgs. n. 346/1990 individua come soggetti passivi del tributo successorio; è a questi ultimi che va riferita la qualifica di interessati alla formalità od alla voltura di cui al secondo comma del suddetto art. 11, mentre è quanto meno dubbio che tale qualifica possa estendersi ai meri "richiedenti" di trascrizioni e vulture, visto che la "trascrizione" cui ha riguardo la disciplina dell'imposta ipotecaria è quella del "certificato di denunciata successione" (richiesta dall'Ufficio Entrate), non la trascrizione dell'"acquisto a causa di morte" di cui agli artt. 484 e 2648 del codice civile, e comunque la definitiva acquisizione delle imposte in esame è del tutto indipendente dalla richiesta e dall'esecuzione di "formalità" ipotecarie o vulture catastali essendo legata agli obblighi formali di denuncia <sup>(3)</sup>.

Muovendo da tali presupposti, e seguendo la tesi dell'amministrazione finanziaria quanto al presupposto del tributo successorio, si sarebbe portati a ritenere che pure ai fini delle imposte ipotecaria e catastale la fattispecie imponibile si perfezioni al momento dell'apertura della successione.

Seguendo tale logica si giungerebbe a concludere che la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa" in sede di successione dovrebbe essere verificata con riferimento al momento in cui la successione si apre, ovvero al momento della morte del *de cuius*.

Tale impostazione sembra essere quella seguita nella prassi, quantomeno di alcuni uffici locali. La Direzione Regionale Emilia Romagna, da quanto riferisce la dottrina, ritiene che «*l'obbligazione tributaria sorg[a] al momento in cui si è aperta la successione e che responsabile dell'obbligazione tributaria [sia] il chiamato all'eredità a prescindere dall'accettazione e dall'effettivo arricchimento. Pertanto le condizioni agevolative devono sussistere al momento dell'apertura della successione vale a dire alla data del decesso*»<sup>(4)</sup>.

Susanna Cannizzaro

- 
- 1) Cfr. Ris. n. 234/E del 24 agosto 2009; nello stesso senso Ris n. 350115 del 27 marzo 1991.
  - 2) Cfr. A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, in Trattato breve delle successioni e donazioni - Vol. II: Divisione ereditaria. Donazioni. Profili di diritto tributario, internazionale privato e comparato, *diretto da P. Rescigno*, coordinato da M. Ieva, Padova, 2010, 575 ss.
  - 3) Cfr. A. FEDELE, *Il regime fiscale di successioni e liberalità*, *op. loc. ult. cit.*
  - 4) Agenzia delle Entrate, dir. reg. Emilia Romagna, circolare 14 gennaio 2004 n. 81 citata testualmente da R. DINI, *Le agevolazioni negli acquisti delle prime case*, Torino, 2010, 252; nello stesso senso parrebbe esprimersi la direzione regionale appena menzionata nella nota 12 gennaio 2004 n. 804, citata dallo stesso R. Dini, *op. cit.*, 123 e da A. BUSANI – C.M. CANALI, *L'agevolazione per l'acquisto della "prima casa"*, Milano, 2010, 545 che ritengono, tuttavia, non condivisibile la tesi sostenuta dall'amministrazione e sostengono, invece, che i requisiti debbano essere verificati al momento dell'accettazione dell'eredità