

## SETTORE STUDI

---

### QUESITI E MATERIALI

#### Tributari



24.07.23

## **Quesito Tributario n. 68-2023/T. Agevolazioni “prima casa” – acquisto immobile in comunione – ristrutturazione con frazionamento in due unità immobiliari – divisione tra i comproprietari nel quinquennio**

*Risposta del 20 luglio 2023*

Si prospetta la seguente fattispecie: Tizio e Caio hanno acquistato in comproprietà un immobile con le agevolazioni “prima casa”. In un successivo momento ristrutturano l'immobile procedendo al frazionamento catastale dello stesso in due unità immobiliari. Queste ultime, ora, verranno assegnate, con un atto di divisione, una a Tizio e una a Caio.

Posto ciò, si chiede di conoscere se le suddette operazioni, effettuate nel quinquennio dall'acquisto agevolato, comportino la decadenza dalle agevolazioni “prima casa”.

\*\*\*

La Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al Dpr 131/1986, prevede, al quarto comma, la revoca delle agevolazioni “prima casa” nell'ipotesi 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».

Posto ciò, in questa sede occorre comprendere se l'ipotesi del frazionamento in due unità immobiliari dell'immobile acquistato, in comproprietà, con i benefici “prima casa” e quella della successiva assegnazione, con atto di divisione, delle unità immobiliari, una ciascuna, ai comproprietari - poste in essere prima del decorso del quinquennio dall'acquisto agevolato- siano da

ricomprendere nell'espressione "*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito*" di cui al quarto comma della Nota II-bis cit., comportando, dunque, la decadenza dalle agevolazioni in esame.

In generale sul concetto di "trasferimento", in dottrina si è osservato che «l'espressione "*trasferimento [...] a titolo oneroso o gratuito*" è oltremodo vasta, comprendendo nel suo perimetro qualsiasi attività dalla quale derivi la trasmissione del diritto da un precedente titolare a un nuovo titolare (...)» [1]; peraltro, che «determina la decadenza dall'agevolazione il compimento di qualsiasi atto, a titolo gratuito od oneroso, purché riconducibile alla volontà del soggetto, che comporti la perdita della titolarità del diritto acquistato (Circ. 16.3.1994, n. 7/E; Circ. 1.3.2001, n. 19/E, § 1.7)» [2].

Con riferimento, innanzitutto, alla fattispecie del frazionamento infraquinquennale dell'immobile acquistato con le agevolazioni, appare utile riportare in questa sede le riflessioni svolte dalla giurisprudenza di legittimità, seppur in ordine al diverso caso in cui il frazionamento infraquinquennale dell'unità immobiliare agevolata in due distinte unità immobiliari sia seguito dall'alienazione, con due atti separati, di queste ultime [3].

In particolare, in tal caso, ad avviso della Suprema Corte, «non può ritenersi perfezionata con il primo atto di vendita del 2005 la fattispecie della vendita dell'immobile a titolo oneroso acquistato con il beneficio fiscale conclusa entro il termine di cinque anni dalla data del suo acquisto, dal momento che il contribuente ha conservato la piena ed esclusiva proprietà della residua unità immobiliare frazionata, la cui estensione non era di per sé inidonea ad essere adibita ad abitazione; tanto è vero che il singolo alloggio ricavato dalla ripartizione immobiliare è stato oggetto di separato ed autonomo atto di trasferimento ad un terzo soggetto (...) Correttamente pertanto l'impugnata sentenza ha individuato il *dies a quo* del termine triennale previsto dal D.P.R. cit., art. 76, nell'atto di vendita stipulato in data (...), giorno di scadenza dell'anno successivo alla seconda alienazione, con conseguente decadenza dall'agevolazione fiscale, perché "solo allo spirare di tale termine senza avere effettuato un nuovo acquisto il contribuente perde, in via definitiva, il diritto all'agevolazione, provvisoriamente goduta sul primo acquisto" (...)» [4].

In altri termini, a parere della Cassazione la vendita di una delle unità immobiliari ottenute dal frazionamento non realizzerebbe la fattispecie del "trasferimento" - idonea a determinare la decadenza dai benefici "prima casa"-, disciplinata dal comma 4 della Nota II bis cit., posto che il contribuente conserverebbe la piena ed esclusiva proprietà della residua unità immobiliare idonea ad essere adibita ad abitazione; la decadenza dalle agevolazioni, seguendo il ragionamento della Cassazione, avverrebbe solo in seguito alla vendita anche dell'altra unità immobiliare ottenuta dal frazionamento.

In tale prospettiva, nel caso di specie il solo frazionamento dell'immobile acquistato con i benefici "prima casa" in due unità immobiliari non dovrebbe determinare la decadenza dai medesimi benefici, posto che, in seguito allo stesso, non si verificherebbe alcun trasferimento in capo a soggetti diversi dai comproprietari, piuttosto questi ultimi - in virtù dell'assegnazione mediante atto di divisione - resterebbero titolari, ciascuno, della singola unità immobiliare ottenuta dal frazionamento.

Occorre, però, chiedersi se la suddetta divisione, posta in essere prima del decorso del quinquennio dall'acquisto agevolato, sia o meno da ricomprendere nell'espressione "*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito*" di cui al comma 4 della Nota II-bis cit., comportando essa stessa, in caso di risposta affermativa, la decadenza dalle agevolazioni qui in esame.

A tal proposito appare, innanzitutto, doveroso premettere che, nonostante la posizione della Cassazione a Sezioni Unite (sent. n. 25021/2019), che in sede civilistica ha attribuito al negozio divisorio natura *costitutivo-traslativa*, taluni studi della Commissione studi tributari hanno ribadito la natura *dichiarativa dello stesso sul piano fiscale*, rilevando, in particolare, che tale pronuncia «pur optando decisamente per la natura *traslativo-costitutiva dell'atto recante scioglimento della*

*comunione, non comporta, sul piano fiscale, alcun stravolgimento dei principi preposti alla sua tassazione, che resta ancorata a quella di cui all'art. 3 della tariffa parte prima allegato 'A' al DPR n.131/86 (TUR)» [5].*

*E con riferimento alla questione, che qui viene in rilievo, della decadenza o meno dai benefici "prima casa" nell'ipotesi della divisione infraquinquennale dell'immobile acquistato con i benefici, questo Ufficio studi, proprio facendo leva sulla natura dichiarativa dell'atto di divisione, ha concluso negando la decadenza [6].*

Dello stesso avviso è stata taluna dottrina [7], che, interrogandosi sulla possibilità di usufruire dell'agevolazione "prima casa" nell'ipotesi di "acquisto in comune di più unità immobiliari contigue, esecuzione di lavori interni e successiva divisione", ha osservato, in merito a quest'ultima fattispecie, che «La divisione, per interpretazione univoca e pacifica dell'amministrazione finanziaria e della giurisprudenza è un negozio dichiarativo che, anche qualora fosse stipulata nei cinque anni dall'acquisto, non comporta decadenza dall'agevolazione prima casa perché la decadenza è prevista solo in caso "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" (nota II-bis)».

Il medesimo autore, dopo aver anche precisato che «Gli effetti della divisione sulle agevolazioni conseguite sono stati esaminati dalla prassi e dalla giurisprudenza non con riferimento all'agevolazione prima casa, ma con riferimento all'agevolazione per la piccola proprietà contadina, pervenendosi alla conclusione pacifica che non comporta la decadenza la divisione del fondo, purché in testa al dividendo sussistano i requisiti per ottenere l'agevolazione» [8], ha concluso affermando che «si può fondatamente ritenere che la divisione non comporta decadenza dall'agevolazione prima casa, purché al dividendo sia assegnata una porzione del bene indiviso per l'acquisto della cui quota ha richiesto l'agevolazione. Si noti che, per il carattere retroattivo della divisione, è necessario e sufficiente che i requisiti sussistano al momento dell'acquisto. È irrilevante, ai fini del mantenimento dell'agevolazione, che essi permangano anche all'atto della divisione (ciò significa che se uno dei comproprietari, dopo l'acquisto e prima della divisione, acquista un altro immobile nello stesso comune, ovviamente senza agevolazioni, a seguito della divisione non perde l'agevolazione conseguita)».[9]

Anche la dottrina più recente ha sostenuto che «dovendosi trattare di un "trasferimento", fuoriesce da questo ambito la divisione che abbia a oggetto una abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa" da meno di cinque anni (fattispecie che tipicamente si presenta quando l'agevolazione "prima casa" è domandata in sede di successione ereditaria)».[10]

Alla stregua di quanto fin qui riportato, nonché del tenore letterale della disposizione normativa di cui al comma 4 della Nota II-bis cit. - che, ai fini della decadenza dalle agevolazioni qui esame, richiede che venga posto in essere un "trasferimento"-, potrebbe ritenersi che non si decada dalle agevolazioni qui in esame, posto che l'immobile acquistato con i benefici, seppur frazionato nei cinque anni successivi all'acquisto, non costituirebbe oggetto di alcun trasferimento a terzi bensì resterebbe, in seguito all'atto di divisione, per effetto dell'attribuzione, in capo ai comproprietari dell'immobile originario agevolato; in particolare, le due unità immobiliari, ottenute dal frazionamento dell'immobile acquistato con i benefici, verrebbero assegnate, una ciascuna, ai medesimi soggetti che, a suo tempo, hanno goduto delle agevolazioni "prima casa" pro-quota sull'intero immobile. In altri termini, nel caso *de quo* si è in presenza di due comproprietari che, a suo tempo, hanno richiesto - sussistendo in capo ad entrambi le condizioni "prima casa" - l'agevolazione pro-quota sull'intero immobile; tale diritto pro-quota, oggi, per effetto dell'attribuzione, si "trasformerebbe" in un diritto esclusivo su una porzione di bene immobile già agevolato.

*Debora Fasano*

[1] Busani, *Imposta di registro. Imposte ipotecaria e catastale. Imposta sostitutiva per i finanziamenti. Imposta sulle transazioni finanziarie*, Milano, 2022, 1821.

[2] Santarcangelo, *Tassazione degli atti notarili*, Milano, 2022, 1940.

[3] V. Cass. civ., sez. V, ord., n. 1833 del 23 gennaio 2019.

[4] Fin qui Cass. n. 1833/2019 cit., sulla quale v. Busani, *op. cit.*, 1827 (nota n. 1977), per cui «si tratta di una decisione difficilmente condivisibile in quanto nel primo episodio di vendita infraquinquennale avrebbe dovuto configurarsi una prima fattispecie di revoca parziale dell'agevolazione; e, con la seconda vendita, l'agevolazione avrebbe dovuto essere revocata per la sua rimanente parte (insomma, si sarebbe dovuto trattare di due fattispecie autonome fra loro, ciascuna contraddistinta da un proprio *iter* decadenziale)». V. anche Borgoglio, *Tre anni dall'ultima vendita infraquinquennale per contestare la "prima casa" sull'immobile frazionato*, in *Il Fisco* 8/2019, 789, il quale ha rilevato che «La decisione sembra porsi in contrasto con una interpretazione sistematica della normativa di riferimento: infatti, se come ha ammesso la stessa Amministrazione finanziaria, poichè il regime di favore trova applicazione anche con riferimento all'acquisto di una quota di abitazione, allo stesso modo deve ritenersi che la vendita di una quota o di una parte di essa determini la decadenza per la quota o porzione di immobile ceduta, allora, anche nello specifico caso esaminato con l'ordinanza in commento, la cessione del primo immobile, risultante dal frazionamento di quello originario acquistato con l'agevolazione, non poteva che comportare, per la sua quota parte, la decadenza dall'agevolazione, e quindi il termine triennale per la contestazione del Fisco non poteva che decorrere dall'anno successivo a quello di detta prima vendita, e non già della seconda e ultima, come stabilito dalla Cassazione» (la posizione dell'Amministrazione finanziaria alla quale si riferisce l'autore appena richiamato è quella contenuta nella ris. n. 31/E del 16 febbraio 2006).

[5] Così Studio n. 183-2019/T, *L'incidenza della sentenza della Cassazione n. 25021/19 sul trattamento fiscale della divisione*, in *CNN Notizie* del 24 gennaio 2020, estt. Petteruti- Pischetola. V. anche Studio n. 94-2022/T, *Regime fiscale della divisione ereditaria avente ad oggetto esclusivamente quote di partecipazione in società a responsabilità limitata: imposta di registro in misura fissa o proporzionale?*, in *CNN Notizie* del 31 gennaio 2023, est. Raponi (note nn. 31 e 61). V. pure Segnalazione novità giurisprudenziale, *Prime riflessioni sulla sentenza della Cassazione SS. UU. 7 ottobre 2019 n. 25021*, in *CNN Notizie* del 21 ottobre 2019, estt. Leo, Lomonaco, Fabiani, Piccolo.

[6] V. RQ n. 44-2011/T (e 114-2011/C), inedita, estt. Mastroiacovo (e Metallo), che ha ritenuto di poter affermare che «la divisione, in quanto atto ad efficacia meramente dichiarativa (*Sent. n. 17866 del 30 luglio 2010*), non è riconducibile ai "trasferimenti per atti a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto" ovvero sia a quegli atti che (ai sensi del comma 4 della nota II bis all'art.1 della tariffa parte I, allegata al d.p.r. n.131/1986, richiamato nel secondo periodo del comma 4 dell'art.69 della legge n.342/2000 ai fini delle imposte ipotecarie e catastali negli acquisti per successione e donazione) determinano la decadenza dal beneficio e il recupero della relativa imposta in misura ordinaria»; v. anche RQ n. 110-2008/T in tema di "Divisione bene immobile futuro: decadenza agevolazione "prima casa"", in *CNN Notizie* del 4 settembre 2008, est. Cannizzaro, la quale conclude affermando che «l'atto stipulato nel caso di specie, entro il quinquennio dall'acquisto dell'immobile non comporta la decadenza dal beneficio "prima casa" di cui si è già fruito, in quanto all'atto medesimo, qualificato come divisione di cosa futura, non possono essere riconosciuti effetti traslativi»; cfr., altresì, RQ n. 42-2008/T in tema di "successione- agevolazione "prima casa" - beneficiario per estensione- decadenza", inedita, est. Friedmann, per cui «l'attribuzione a soggetto diverso dall'originario richiedente l'agevolazione in sede di divisione non dovrebbe comportare decadenza alcuna dall'agevolazione anche laddove fosse previsto un conguaglio superiore al 5 per cento (ovverosia assimilato ad un trasferimento ai soli fini della tassazione dell'atto di divisione) (...) Tali considerazioni possono ovviamente scontrarsi con l'attuale comportamento di alcuni Uffici periferici

dell'Amministrazione finanziaria che tendono a disconoscere la divisione come atto meramente dichiarativo con le conseguenze che facilmente si possono immaginare»; v. pure RQ n. 17/2004/T in tema di "decadenza dalle agevolazioni prima casa in occasione di divisione", inedita, est. Mastroiacovo, per cui «anche ai fini della disciplina dell'agevolazione per l'acquisto della prima abitazione non di lusso ex nota II bis all'art.1 della tariffa parte prima citata, in mancanza di un'esplicita previsione normativa in senso difforme, la divisione deve essere intesa quale atto avente natura dichiarativa e, dunque, priva di quel carattere traslativo della proprietà dell'immobile in presenza del quale si verifica la decadenza dall'agevolazione suddetta».

In dottrina, cfr. Mastroiacovo, *Chi rinuncia all'usufrutto non decade dall'agevolazione prima casa*, in *Corr. trib.* n. 9/2013, 754-755, la quale, commentando l'ordinanza n. 22244 del 7 dicembre 2012 con cui - precisa- «la Corte di cassazione ha delimitato, ai soli fini impositivi, l'equiparazione tra atti di rinuncia e atti traslativi della proprietà», ha rilevato che tale pronuncia «ha il pregio di fornire all'interprete un principio sistematico da tenere in considerazione anche avuto riguardo ad altre fattispecie rispetto alle quali il legislatore ha disposto un'equiparazione circa la loro rilevanza ai fini della tassazione dell'atto, senza per nulla disciplinare ad altri effetti la loro natura. Un esempio potrebbe essere la divisione con conguaglio che è equiparata alla vendita limitatamente alla parte eccedente la quota di diritto. Questa previsione, sicuramente riferibile alla tassazione dell'atto di divisione, non dovrebbe trovare applicazione per la decadenza dall'agevolazione prima casa, restando immutata la natura dichiarativa dell'atto anche in presenza di corresponsione del conguaglio».

[7] Santarcangelo, *Approfondimenti- Agevolazione prima casa, Divisione di immobili acquistati in comune: si può usufruire dell'agevolazione prima casa?*, del 5 ottobre 2016, consultabile in *Banca dati Leggi d'Italia Legale*.

[8] Santarcangelo, *op. ult. cit.*, il quale in particolare rileva, a quest'ultimo proposito, che «Secondo la Comm. Trib. prov. Bergamo, 21.3.1997, poiché la divisione - sia essa negoziale o giudiziale - ha effetti meramente dichiarativi e non traslativi della proprietà, e non implica, affatto, "alienazione" del proprio diritto, deve escludersi che in caso di acquisto, con i benefici fiscali in favore della piccola proprietà contadina, di una porzione ideale di terreno, sia causa di decadenza dai benefici stessi - a norma dell'art. 7 Legge 6.8.1954 n. 604 - la divisione, in natura, del fondo con il proprietario della residua quota. Anche secondo la Risoluzione n. 165/E del 23.10.2001, considerato che, "per prassi consolidata, l'atto di divisione rappresenta un negozio patrimoniale di accertamento avente natura dichiarativa, si ritiene che nel caso descritto [divisione tra due fratelli coltivatori diretti di un fondo acquistato da entrambi godendo delle agevolazioni] l'agevolazione in questione non possa essere revocata, in quanto la norma subordina la decadenza alla alienazione volontaria o alla mancata coltivazione diretta del fondo per il periodo considerato, fattispecie, che come si è cennato, non appaiono configurate dal negozio giuridico che si intende attuare fra le parti. In ogni caso devono permanere le altre condizioni stabilite dall'art. 2 della citata legge n. 604 ed in particolare il requisito della capacità lavorativa dei membri contadini dei separati nuclei familiari, la cui sussistenza deve essere richiesta al competente ispettorato agrario e la relativa attestazione prodotta all'Ufficio del Registro presso cui è stato registrato l'atto di acquisto"».

[9] Santarcangelo, *op. ult. cit.*

[10] Busani, *op. cit.*, 1822, il quale precisa, altresì (come l'autore poc'anzi citato), alla nota n. 1963, che «nel senso che la divisione non ha carattere traslativo, ma in tema di decadenza dell'agevolazione per l'acquisto della proprietà contadina, cfr. la Risoluzione n. 165/E del 23 ottobre 2001».

## note legali

I testi pubblicati sono di proprietà del Consiglio Nazionale del Notariato e ad uso esclusivo del destinatario. La riproduzione e la cessione totale o parziale effettuata con qualsiasi mezzo e su qualsiasi supporto idoneo alla riproduzione e trasmissione non è consentita senza il consenso scritto della Redazione. Ai sensi dell'art. 5 della legge 633/1941 sul diritto d'autore, i testi di legge e degli atti ufficiali dello Stato e delle pubbliche amministrazioni, italiane o straniere, non sono coperti da diritto d'autore; tuttavia l'elaborazione, la forma e la presentazione dei testi stessi si intendono protette da copyright.

---

CNN Notizie a cura di  
Alessandra Mascellaro

Responsabile  
Massimiliano Levi

Coordinamento di Redazione  
Francesca Minunni, Chiara Valentini

Redazione  
Francesca Bassi, Daniela Boggiali,  
Chiara Cinti, Mauro Leo,  
Annarita Lomonaco

Contatti

[cnn.redazione@notariato.it](mailto:cnn.redazione@notariato.it)  
[www.notariato.it](http://www.notariato.it)  
Trasmissione di Notartel  
S.p.A.

---

[WWW.NOTARIATO.IT](http://WWW.NOTARIATO.IT)