

SETTORE STUDI

QUESITI E MATERIALI

Tributari



12.05.23

Quesito Tributario n. 30-2023/T. Agevolazioni “prima casa” - comma 4-bis - prepossesso nello stesso Comune di quota di immobile agevolata ex art. 69 l. n. 342/2000 e del diritto di abitazione senza richiesta delle agevolazioni

Risposta del 26 aprile 2023

Si prospetta la seguente fattispecie: marito e moglie comprano un alloggio il 26 marzo 1983 senza chiedere espressamente le agevolazioni “prima casa”. In data 10 gennaio 2004 muore il marito e in successione la quota di una metà a lui spettante sull’immobile va alla moglie e alla figlia in parti uguali. La moglie chiede le agevolazioni “prima casa”, ai sensi del comma 3 dell’art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342, su tale quota di 1/4 e chiede altresì la trascrizione del diritto di abitazione a suo favore senza specificare la richiesta per esso di alcuna agevolazione. Adesso la signora vorrebbe procedere ad acquistare nello stesso comune dell’immobile posseduto un nuovo alloggio, richiedendo le agevolazioni “prima casa”.

Posto ciò, si chiede di conoscere se sia possibile richiedere tale agevolazione c.d. “postuma”, impegnandosi a vendere entro un anno dall’acquisto.

Ai sensi del comma 4-bis della Nota II-bis all’art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR n. 131/1986, «*l’aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l’acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell’immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest’ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell’atto. In mancanza di detta alienazione, all’atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4».*

Come evidenziato in uno studio della Commissione studi tributari del CNN, tale disposizione normativa consente di usufruire dell'agevolazione "prima casa" anche nell'ipotesi in cui l'acquirente non soddisfi il requisito di cui alla lett. c) della medesima nota II-bis, essendo cioè ancora titolare (pure per quote, ed anche in regime di comunione legale) su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su un'altra abitazione già acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni ivi elencate, anche qualora questa sia ubicata nello stesso Comune in cui si trova l'immobile da acquistare, a condizione che l'abitazione preposseduta sia alienata entro un anno dal nuovo acquisto[1].

Va, altresì, rammentato che nel caso di acquisto di cui al comma 4-bis della nota II-bis cit. è necessario, tra l'altro, che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari, ai sensi della lett. b) della medesima nota II-bis «*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*», salva l'ipotesi in cui si tratti dell'abitazione già acquistata con le agevolazioni 'prima casa' di cui alla lett. c), che si intende alienare entro l'anno successivo[2].

Ne deriva che, ai sensi della lett. b), la comunione della proprietà o degli altri diritti reali con soggetti diversi dal coniuge non è di ostacolo alla fruizione dei benefici in esame[3]. Diversamente, la preclusione alla concessione del trattamento di favore per il nuovo acquisto opera laddove l'acquirente sia titolare esclusivo dei menzionati diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione ubicata nello stesso Comune.

Posto ciò, ancor prima di indagare in ordine all'applicabilità, nel caso *de quo*, del comma 4-bis poc'anzi richiamato, occorre comprendere se le agevolazioni "prima casa" di cui all'art. 69, comma 3, legge n. 342/2000, richieste dal coniuge superstite - stando al tenore letterale del quesito - per la sola quota dell'immobile ereditata in successione, possano ritenersi "estese" (oltre che alle restanti quote oggetto della successione) anche al diritto di abitazione sul medesimo immobile trascritto in suo favore; in altri termini, se nel caso di specie anche il diritto di abitazione spettante al coniuge superstite ex art. 540 c.c. possa ritenersi agevolato, nonostante l'assenza di una specifica richiesta per esso delle agevolazioni di cui all'art. 69 cit.

Al fine della risoluzione della questione, occorre muovere dalla *ratio* sottesa all'agevolazione di cui all'art. 69, commi 3 e 4, legge n. 342/2000, che dispone l'applicazione delle 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 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 (...)*», richiedendo che «*le dichiarazioni di cui alla nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, (...) sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione*».

Dunque, in sede di successione o donazione, per il trasferimento di diritti immobiliari, il soggetto che ne abbia i requisiti, ai sensi dell'art. 69 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 la cd. agevolazione prima casa, così come stabilito nella Nota II-bis, all'art. 1 della Tariffa allegata al T.U. in materia di imposta di registro. (...) L'agevolazione spetta, in caso di una pluralità di beneficiari dell'acquisto gratuito, a condizione che la dichiarazione di possidenza dei requisiti richiesti ex *lege* sia resa da "almeno uno" dei beneficiari in possesso dei requisiti (estendendosi l'agevolazione automaticamente agli altri)[4].

La *ratio* sottesa a detto regime di favore - sottolinea taluna dottrina- deve «necessariamente essere differente da quella evidenziata per il regime di favore previsto in materia di imposta di registro. Ed infatti, il beneficio concesso in occasione della vicenda liberale non è certo volto a tutelare un'attività di investimento posta in essere dal soggetto investitore e ciò in quanto se così fosse

dell'agevolazione dovrebbe usufruire il donante o addirittura il *de cuius*. Appare dunque evidente che il regime di favore è finalizzato a rendere accessibile a tutti la proprietà agevolando una situazione di mero fatto e cioè l'"immissione" nella sfera patrimoniale di un soggetto della prima casa di proprietà»[5].

In quest'ottica, altra dottrina ha evidenziato che «a differenza di quanto accade per i trasferimenti onerosi, per i quali è richiesto che i requisiti spettino a tutti i beneficiari, in materia di imposta sulle successioni e donazioni è sufficiente che i requisiti sussistano in capo ad almeno uno dei beneficiari, affinchè si possa godere dell'agevolazione sull'intero»[6]. Cosicché, «se il defunto, proprietario di una "casa di abitazione", lasci la sua eredità (comprendiva dell'abitazione) indivisamente a dieci figli, e uno solo di essi abbia i requisiti per ottenere l'agevolazione "prima casa", la dichiarazione di avvalimento dell'agevolazione "prima casa" fatta da costui profitta anche agli altri nove (nel senso che l'intero valore del diritto sulla casa oggetto di successione è sottratto all'applicazione delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale)».[7]

Nelle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla dichiarazione di successione telematica, con riferimento alle "agevolazioni prima casa" di cui all'art. 69 cit. si afferma, in linea generale, che «I codici 'P', 'X', 'Z' ed 'Y' devono essere indicati esclusivamente dal beneficiario in possesso dei requisiti previsti dall'art. 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 (vedi istruzioni Allegato 2). L'agevolazione 'prima casa' si estende agli altri eventuali soggetti beneficiari anche se questi ultimi non possiedono i predetti requisiti»[8]; con specifico riferimento, poi, sia all'imposta ipotecaria sia all'imposta catastale, si legge che «Se esiste anche una sola quota dell'immobile in relazione alla quale l'avente diritto ha i requisiti per richiedere l'agevolazione "prima casa", tale agevolazione si estende all'intero bene»[9].

Posto ciò, va, peraltro, evidenziato che le agevolazioni di cui all'art. 69 legge 342/2000 fin qui richiamato riguardano non solo «*i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso*» ma anche «*la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni...*».

E con specifico riguardo all'applicazione delle stesse al "diritto di abitazione", che qui interessa, si rammenta che l'Amministrazione finanziaria, nel riconoscere al coniuge superstite, che abbia rinunciato all'eredità, la spettanza delle agevolazioni "prima casa" in relazione al diritto di abitazione di cui all'art. 540, comma 2, cod. civ., dopo aver precisato, ricordando il contenuto dell'art. 69 comma 3 cit., che «La nota II-bis) all'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa individua espressamente i diritti ammessi al beneficio, comprendendo anche quello di abitazione», ha rilevato che «pertanto, prescindendo dalla questione connessa con il titolo giuridico (successione o legato) in forza del quale il contribuente può acquisire il diritto di abitazione, l'acquisizione in sé del diritto di abitazione della casa adibita a residenza familiare da parte del coniuge superstite può beneficiare dell'agevolazione cosiddetta "prima casa", a condizione che 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 (nota II-bis citata, comma 1, lettere a), b) e c)»[10].

A commento della posizione dell'Amministrazione finanziaria appena descritta, è stato posto in luce che «nell'ipotesi in cui il coniuge rinunci all'eredità, sulla casa coniugale concorreranno il diritto di abitazione, allo stesso riservato dall'art. 540 comma 2 cod. civ., ed il diritto di "nuda" proprietà dell'erede. Ne consegue, allora, che trattandosi di un'ipotesi di immobile trasferito ad una pluralità di beneficiari, per la spettanza della c.d. agevolazione "prima casa" è sufficiente che in capo ad almeno uno di essi sussistano tutti i requisiti e le condizioni previsti in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1 della Tariffa, parte prima, d.p.r. n. 131/1986 cit. In altri termini, il possesso dei suddetti requisiti in capo, ad esempio, al solo coniuge superstite - che abbia rinunciato all'eredità conservando il diritto di abitazione - comporta la possibilità di applicare le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa "per il valore della casa di abitazione coniugale", ossia anche relativamente al diritto di "nuda" proprietà acquistato *mortis causa* dall'erede, privo dei requisiti e delle condizioni di cui alla nota II- bis»[11].

Nelle istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla dichiarazione di successione telematica, con specifico riferimento al diritto di abitazione spettante al coniuge superstito (ex art. 540 c.c.), si legge, tra le altre cose, che «occorre indicare: il codice '1' se il coniuge superstito, che per legge ha il diritto di abitazione sull'immobile adibito a residenza familiare, richiede l'agevolazione "prima casa" avendone i requisiti relativamente all'immobile principale (cod. P); (...) N.B. L'agevolazione, qualora richiesta, si estende anche alle quote dell'immobile spettanti agli altri beneficiari presenti nella sezione "Devoluzione. Si ricorda che il diritto di abitazione spettante ex lege al coniuge superstito, indicato nel presente campo, viene riportato nella trascrizione del certificato di successione e volturato al pari degli altri diritti presenti nella sezione "devoluzione"»[12].

Taluna dottrina, soffermandosi sull'ipotesi della "successione avente ad oggetto abitazione "prima casa" ", ha osservato che «L'agevolazione compete per intero anche se i requisiti sono posseduti da uno solo dei coeredi o collegatari e compete anche se il coniuge o la parte dell'unione civile chiede l'agevolazione con riferimento al diritto di abitazione spettante»[13]. In ordine, poi, all'ipotesi della "successione avente ad oggetto diritto di abitazione spettante al coniuge o alla parte dell'unione civile superstito", con riferimento alla compilazione della dichiarazione di successione, lo stesso autore ha precisato, quanto al diritto, che «si indica il diritto spettante al defunto (nel caso, piena proprietà)»; quanto al valore, che «si indica il valore riferito al diritto spettante al defunto. Nella fattispecie proposta, l'agevolazione prima casa richiesta dal coniuge (sulla quota spettante in piena proprietà e sul diritto di abitazione) fa sì che l'agevolazione si estenda anche alla quota di nuda proprietà spettante al figlio per cui è agevolato l'intero valore dell'immobile (pertanto si è moltiplicata la rendita per il coefficiente prima casa)»[14].

Con riguardo alla «corretta compilazione del campo Agevolazioni in caso di agevolazione prima casa per l'abitazione principale», ad avviso della medesima dottrina si deve tener presente: con riferimento alla "successione avente ad oggetto abitazione "prima casa" ", che «Il codice "P" deve essere indicato esclusivamente con riferimento al beneficiario in possesso dei requisiti; l'agevolazione "prima casa" si estende agli altri eventuali soggetti beneficiari anche se questi ultimi non possiedono i predetti requisiti (Istruzioni, 1, 25)»; con riferimento alla "Successione avente ad oggetto abitazione "prima casa" a più beneficiari di un solo immobile (uno solo chiede l'agevolazione)", che «si indica il codice "P" in corrispondenza della quota di devoluzione relativa al coerede che ha chiesto l'agevolazione. L'agevolazione "prima casa" si estende agli altri eventuali soggetti beneficiari anche se questi ultimi non possiedono i predetti requisiti (Istruzioni, 1, 25)»; peraltro, «se è stato valorizzato il campo Diritto di abitazione (con riferimento all'immobile sul quale, all'apertura della successione, sorge ex lege il diritto di abitazione spettante al coniuge o alla parte dell'unione civile superstito) e il coniuge ha richiesto l'agevolazione "prima casa"... nel campo Agevolazioni non occorre indicare il codice agevolazione P, X o Z né con riferimento al coniuge richiedente né rispetto agli altri beneficiari»[15].

Sebbene quest'ultima precisazione - osserva ancora la suddetta dottrina - «(inserita nelle versioni precedenti delle istruzioni) sia scomparsa dalle attuali istruzioni per la compilazione della dichiarazione di successione telematica, a seguito di una verifica effettuata sul software di compilazione della dichiarazione di successione fornito dall'Agenzia, risulta che non è necessario indicare il codice agevolazioni, quando si è indicato l'esatto codice relativo al diritto di abitazione»[16].

Alla luce delle riflessioni fin qui esposte, in particolare alla stregua del cd. meccanismo del beneficio per estensione di cui all'art. 69 più volte richiamato, nonché della *ratio* ad esso sottesa, nel caso di specie potrebbe ritenersi che l'agevolazione richiesta dall'acquirente per la sola quota ereditata in successione - nel presupposto del possesso in capo allo stesso di tutti i requisiti "prima casa"- si estenda (oltre che alle restanti quote in successione) anche al diritto di abitazione trascritto in suo favore, nonostante l'assenza di una specifica richiesta per esso delle medesime agevolazioni; in altri termini, il possesso dei requisiti in capo al coniuge superstito comporterebbe la possibilità di applicare le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa anche relativamente al diritto di abitazione.

Laddove si decida di condividere la soluzione interpretativa appena esposta - in base alla quale anche il diritto di abitazione del coniuge superstite potrebbe ritenersi agevolato ex. art. 69 cit., a prescindere dall'esistenza di una specifica richiesta per esso delle agevolazioni "prima casa" (in ogni caso richieste per la quota ereditata in successione)-, nel caso di specie possono valere le riflessioni sviluppate dall'Amministrazione finanziaria, con alcune risposte ad interpello -in ordine all'applicabilità delle agevolazioni "prima casa", ai sensi del comma 4-bis cit., nell'ipotesi in cui l'acquirente sia già titolare nel medesimo Comune di un'abitazione acquistata con le agevolazioni ex. art. 69 l. n. 342/2000-, nelle quali è stata adottata un'interpretazione favorevole[17].

A tal proposito, va rammentato che in un momento precedente, su tale questione, nello studio della Commissione studi tributari innanzi richiamato si è osservato prima, in linea generale, che «il riferimento, contenuto nel comma 4-bis, alla verifica dei "requisiti di cui alle lettere a) e b)" del comma 1 della nota II-bis (seppure senza tener conto dell'immobile precedentemente acquistato con le agevolazioni di cui alla lett. c) comporta evidentemente che l'acquisto di cui al comma 4-bis possa usufruire dell'aliquota del 2 per cento se ricorrono le condizioni ivi previste». Poi, con specifico riguardo alla condizione di cui alla lett. b) - della non possidenza di altre abitazioni nel Comune- si è ritenuto «quantomeno in via prudenziale, che stante la sua formulazione la lettera della legge non consentirebbe in questi casi l'applicabilità del comma 4-bis»[18], in quanto occorre che «nell'atto di acquisto 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, salvo l'ipotesi in cui si tratti dell'abitazione già acquistata con le agevolazioni 'prima casa' di cui alla lett. c), che si intende alienare entro l'anno successivo. Considerato, quindi, che ai sensi del comma 4-bis il requisito di cui alla lettera b) va verificato "senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c)", non sembra che il regime agevolato possa essere concesso qualora l'acquirente acquisti un nuovo immobile essendo ancora titolare di un'altra abitazione situata nello stesso Comune e acquistata in regime ordinario oppure a titolo gratuito (e in quest'ultimo caso anche laddove ci si sia avvalsi del regime agevolato in materia di imposta ipotecaria e catastale ai sensi dell'art. 69 della legge 21 novembre 2000 n.342, perché trattasi di agevolazioni diverse da quelle richiamate alla detta lettera c)»[19].

Tuttavia, successivamente, l'Amministrazione finanziaria, come poc'anzi anticipato, con alcune risposte ad interpello ha riconosciuto l'applicabilità del comma 4-bis, alle condizioni ivi previste, nel caso di prepossesso nel Comune di un'abitazione acquistata con le agevolazioni ex art. 69 l. n. 342/2000.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, una volta premesso, richiamando precedenti documenti di prassi, che «la nuova disciplina agevolativa riservata alla "prima casa" di abitazione trova applicazione anche con riferimento agli acquisti effettuati a titolo gratuito, atteso che l'articolo 69, commi 3 e 4, della legge 21 novembre 2000, n. 342, rinvia espressamente alle condizioni previste dalla Nota II-bis all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR», ha chiarito che «la finalità della norma introdotta con il comma 4-bis è quella di agevolare il contribuente nella sostituzione della abitazione agevolata preposseduta, concedendo un lasso temporale di un anno, per l'alienazione dell'immobile da sostituire. L'effetto che si produce a seguito dell'applicazione di tale particolare previsione introdotta in materia di sostituzione della "prima casa" è quello comunque di consentire al contribuente al termine dell'anno per l'alienazione la titolarità nello stesso comune di un solo immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa"». In definitiva, l'Amministrazione finanziaria ritiene che «alla luce di quanto premesso... ricorrendo le altre condizioni di cui alla Nota II-bis, sia possibile avvalersi dell'agevolazione "prima casa" in relazione alla stipula di un nuovo atto di acquisto agevolato, in caso di possidenza di altro immobile situato nello stesso Comune, anche qualora quest'ultimo sia stato acquistato con le agevolazioni di cui all'articolo 69, comma 3, della

Legge n. 342 del 2000, sempre a condizione che si proceda, in conformità a quanto previsto dal nuovo comma 4-bis, alla vendita entro l'anno dell'immobile precedente acquistato a titolo gratuito» [20].

Alla stregua della posizione di "apertura" dell'Amministrazione finanziaria appena descritta - che «sembra valorizzare, al fine dell'applicazione del comma 4-bis cit., la circostanza per cui entro un anno dal nuovo acquisto l'acquirente deve, comunque, possedere, nel comune di residenza, un solo immobile acquistato con le agevolazioni prima casa»[21] -, nonché delle riflessioni innanzi esposte, ove ritenute condivisibili, con riferimento al diritto di abitazione, nell'ipotesi qui in esame potrebbe ritenersi applicabile il comma 4-bis fin qui richiamato, nel presupposto che, decorso l'anno, l'acquirente sia titolare, nello stesso comune, di un solo immobile agevolato.

Debora Fasano

[1] In questi termini, v. Lomonaco A., *Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa*, in *Dizionario giuridico del Notariato*, Milano, 2022, 53-54. V. anche Studio n. 5-2016/T, *Novità in tema di condizioni per gli acquisti della "prima casa di abitazione" nella legge di stabilità 2016*, in *CNN Notizie* del 25 gennaio 2016, est. Lomonaco A.

[2] V. Studio n. 5-2016/T cit.

[3] Così rileva pure lo Studio n. 5-2016/T (nota n. 10). Nel medesimo senso v. Studio n. 397 bis, *Note sulla Finanziaria '96*, approvato dalla Commissione studi tributari il 26 gennaio 1996 e dal Consiglio Nazionale il 1°-2 febbraio 1996, in *Banca Dati Notarile Angelo Gallizia*, a cura della Commissione studi tributari. V. anche circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 3.11.3. secondo cui «è possibile godere dell'agevolazione "prima casa" se si è titolari in comunione con soggetti diversi dal coniuge di diritti reali su beni immobili anche se situati nel medesimo comune in cui si intende procedere al nuovo acquisto, a condizione che detti diritti non siano stati acquistati fruendo dell'agevolazione "prima casa"»; e pure circolare n. 19/E del 1° marzo 2001, par. n. 2.2.7. In dottrina, v. Busani, *Imposta di registro. Imposte ipotecarie e catastale. Imposta sostitutiva per i finanziamenti. Imposta sulle transazioni finanziarie*, Milano, 2022, 1655; v. anche Santarcangelo, *Tassazione degli atti notarili*, Milano, 2022, 1924.

[4] Così rileva Lomonaco, *Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa* cit., 62-63.

[5] In questi termini v. Mastroiacovo, *Agevolazioni relative alle imposte ipotecarie e catastali*, in *L'imposta sulle successioni e donazioni tra crisi e riforme*, Milano, 2001, 113, la quale precisa (v. nota n. 29) che «si utilizza qui impropriamente il termine "immissione" per sottolineare l'inattività del soggetto beneficiario dell'incremento patrimoniale per causa liberale, a fronte dell'attività- orientata all'investimento- del soggetto che usufruisce delle agevolazioni in conseguenza di atti a titolo oneroso». La medesima autrice pone in luce, altresì (v. nota n. 30), che «in merito alla *ratio* dell'agevolazione si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 44 del 7 maggio 2001, afferma l'Ufficio "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 è da ritenere che il legislatore intende privilegiare l'acquisto di un solo immobile da parte di un singolo contribuente". (...) tali affermazioni non tengono in nessun conto né della causa dell'acquisto dell'immobile da parte del soggetto beneficiario, né della posizione del beneficiario che usufruisce dell'agevolazione per estensione».

[6] Così Santarcangelo, *Tassazione delle successioni e donazioni*, Milano, 2021, 1330-1331.

[7] In questi termini Busani, *Imposta di successione e donazione*, Milano, 2020, 1387, il quale precisa pure che «La disciplina in esame presenta pertanto, sotto questo profilo, una profonda diversità con la seppur analoga agevolazione di cui all'articolo 1, secondo periodo, TP1, in quanto, in quest'ultimo caso, nell'ipotesi di acquisto (di quote o di diritti parziali) da parte di più soggetti, il beneficio compete solo a coloro che hanno i requisiti per ottenere l'agevolazione, senza cioè nessun effetto "estensivo" verso gli altri co-acquirenti» (v. nota n. 199, p. 1386).

[8] Così istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla dichiarazione di successione telematica, fascicolo 1, p. 25.

[9] Così ancora le istruzioni dell'Agenzia delle Entrate sulla dichiarazione di successione telematica, fascicolo 1, pp. 38 e 41.

[10] Fin qui v. risoluzione n. 29/E del 25 febbraio 2005, a commento della quale v. Segnalazione novità prassi interpretativa, *Spetta la cd. agevolazione "prima casa" per il diritto di abitazione di cui all'art. 540 comma 2 cod. civ.*, in *CNN Notizie* del 1° marzo 2005, est. Lomonaco.

[11] Così Segnalazione novità prassi interpretativa, *Spetta la cd. agevolazione "prima casa" per il diritto di abitazione di cui all'art. 540 comma 2 cod. civ.* cit, in cui si precisa che in tal senso si è espresso lo studio n. 52/2002/T, *Rinuncia eredità coniuge- Diritti abitazione ex. art. 540 c.c.- Prima casa*, in *CNN Notizie* del 12 luglio 2002, est. Podetti.

In dottrina, richiama le medesime riflessioni Dini, *Le agevolazioni negli acquisti delle prime case*, Torino, 2010, 266; v. anche Busani, *op. ult. cit.*, 1377-1378 (nota n. 175), per cui «sia nel caso in cui il coniuge superstite accetti e l'eredità e il legato di abitazione, sia nel caso in cui il coniuge superstite rinunci all'eredità e trattenga il legato d'abitazione a suo favore, l'agevolazione concerne l'intero valore imponibile del diritto trasferito dal defunto sull'abitazione oggetto del legato (ad esempio, di regola, l'intera piena proprietà; oppure la quota di comproprietà del cinquanta per cento): e ciò indipendentemente dal fatto che l'agevolazione venga richiesta (come normalmente accade) dal medesimo coniuge superstite legatario dell'abitazione (cosicché l'erede nudo proprietario ne beneficia "per estensione") oppure che essa venga richiesta dall'erede nudo proprietario (cosicché in questo caso "per estensione" ne beneficia il coniuge superstite legatario dell'abitazione)».

Nell'ottica di cui sopra - ossia alla stregua del cd. meccanismo del beneficio per estensione di cui all'art. 69 cit., nonché della *ratio*, sopra descritta, ad esso sottesa-, appare, utile porre in luce che una nota a quesito, inedita, di questo Ufficio Studi (v. RQ n. 57-2006/T in tema di "agevolazione "prima casa" diritti immobiliari derivanti da successione - costituzione di usufrutto e nuda proprietà - pluralità di beneficiari per una pluralità di immobili", est. Cannizzaro), esprimendosi in ordine alla (seppur diversa) questione della «fruibilità della agevolazione da parte del beneficiario "per estensione" quando sull'immobile siano costituiti diritti reali qualitativamente diversi, come la nuda proprietà da una parte e il diritto di usufrutto dall'altra», ha concluso ritenendo che «qualora sulla medesima abitazione avente i requisiti per l'agevolazione coesistano due diritti reali qualitativamente diversi facenti capo a più soggetti di cui uno solo abbia i requisiti soggettivi sopra elencati, sia applicabile l'agevolazione in esame. Ciò in quanto la compresenza di diritti qualitativamente diversi sullo stesso immobile non è d'impedimento all'operatività dell'agevolazione, per la quale il requisito oggettivo assume una valenza diversa rispetto alla medesima agevolazione prevista per gli atti a titolo oneroso. (...) ciò che rileva per l'applicazione dell'agevolazione non è l'omogeneità del diritto in capo al soggetto beneficiario e a quello per estensione, quanto l'oggettiva "immissione" nel patrimonio dei medesimi dell'immobile avente destinazione abitativa, con la creazione di una situazione di co-appartenenza sia pure per titoli diversi. (...)». Tuttavia, «allo stato, nessuna prassi conferma la bontà di questa ricostruzione in via interpretativa, secondo la quale l'estensione dell'agevolazione ex art. 69, citato, operi anche al di fuori dell'ipotesi della comproprietà sul medesimo bene e, più precisamente, nel caso di diritti distinti sul medesimo bene (usufrutto e nuda proprietà). In conclusione, rispetto alla fattispecie esposta, sembra di dover consigliare cautela

quanto all'interpretazione della disciplina fiscale (...). Ed infatti, pare sostenibile, ma non vi sono riscontri a livello amministrativo (...)» (così evidenzia la successiva RQ n. 112-2010/T in tema di in tema di «Prima casa ex art. 69 co. 3-4 L. n. 342/2000 - Riacquisto per evitare la decadenza - Beneficiari per estensione», inedita, est. Mastroiacovo, dopo aver richiamato la posizione dello studio n. 52/2002/T cit. sopra descritta).

In dottrina v. Busani, *op. ult. cit.*, 1387, per cui «se il defunto, con testamento, abbia lasciato una "casa di abitazione", di sua piena proprietà, per l'usufrutto a Tizio e per la nuda proprietà a Caio, e solo uno di costoro abbia i requisiti per ottenere l'agevolazione "prima casa", viene agevolato il trasferimento dell'intero valore della piena proprietà, con la conseguenza dell'applicazione, per il trasferimento *mortis causa* di detta casa, di una sola imposta ipotecaria in misura fissa e di una sola imposta catastale in misura fissa».

[12] V. istruzioni alla dichiarazione di successione, fascicolo 1, p. 31 (v. anche fascicolo n. 2, pp. 8-9). In dottrina, v. Santarcangelo, *op. ult. cit.*, 219, il quale, dopo aver rammentato che le suddette istruzioni avvertono che «il diritto di abitazione spettante *ex lege* al coniuge superstite, indicato nel presente campo, viene riportato nella trascrizione del certificato di successione e volturato al pari degli altri diritti presenti nella SEZIONE DEVOLUZIONE», ha rilevato: «il che fa intendere che esso non vi debba essere indicato».

[13] Santarcangelo, *op. ult. cit.*, 1331.

[14] Sempre Santarcangelo, *op. ult. cit.*, 1473. In giurisprudenza cfr. Cass. civ., sez. VI-5, n. 9890 del 9 aprile 2019, per cui «contrariamente a quanto ritenuto dalla ricorrente, che considera sufficiente ai fini del riconoscimento dell'esenzione d'imposta l'avere indicato nella dichiarazione di successione la presenza del diritto di abitazione del coniuge sulla casa per la quale sussisteva il beneficio (agevolazione cd. prima casa), va qui rilevato che il diritto di abitazione della casa adibita a residenza familiare implica per il titolare il beneficio solo se sussistono le condizioni di legge, che devono essere comunque invocate dal richiedente. Trattasi di norma agevolativa, e quindi di stretta interpretazione, per cui spettava al contribuente richiedere le dette agevolazioni presentando una dichiarazione di successione, integrativa o modificativa, D.Lgs. n. 346 del 1990, ex art. 28, entro 12 mesi dall'apertura della successione» (la massima ufficiale, rinvenuta in *CED Cassazione*, così recita «In tema di imposta di registro, al diritto di abitazione riconosciuto al coniuge superstite ex art 540, comma 2, c.c., non consegue, "ex se", il riconoscimento a favore dello stesso delle agevolazioni cd. "prima casa", dovendo queste essere oggetto di specifica richiesta da parte del coniuge che intende avvalersene al fine della necessaria verifica della sussistenza in capo al medesimo dei presupposti per conservare i relativi benefici»). V. anche Cass. civ., sez. VI- 5, n. 20132 del 24 settembre 2020, la quale, richiamando e condividendo la pronuncia appena cit., chiarisce che «Contrariamente a quanto ritenuto dal ricorrente, che considera sufficiente ai fini del riconoscimento dell'esenzione d'imposta la situazione di fatto preesistente acquisibile dall'Amministrazione finanziaria (...), va qui rilevato che il diritto all'agevolazione della casa adibita a residenza familiare comporta per il titolare il beneficio solo se sussistono le condizioni di legge, che devono essere comunque invocate dal richiedente. Trattasi di norma agevolativa, e quindi di stretta interpretazione, per cui spettava al contribuente richiedere le dette agevolazioni presentando una dichiarazione di successione, integrativa o modificativa, D.Lgs. n. 346 del 1990, ex art. 28, entro 12 mesi dall'apertura della successione».

[15] Fin qui Santarcangelo, *op. ult. cit.*, 1049.

[16] Così rileva ancora Santarcangelo, *op. cit.*, 1275, soffermandosi ad esaminare l'ipotesi della "successione a favore di coniuge o parte dell'unione civile con diritto di abitazione". Il medesimo autore, anche esaminando, più avanti (v. p. 1475), l'ipotesi della "successione avente ad oggetto diritto di abitazione spettante al coniuge o alla parte dell'unione civile superstite", ribadisce che «secondo le precedenti istruzioni per la compilazione della dichiarazione di successione telematica, se il coniuge richiede l'agevolazione "prima casa" non occorre indicare il codice agevolazione P, X o Z né con riferimento al coniuge richiedente né rispetto agli altri beneficiari. Tale avvertenza è

scomparsa dalle attuali istruzioni ma da una verifica effettuata sul software di compilazione della dichiarazione di successione fornito dall'agenzia, non è necessario indicare il codice agevolazioni, quando si è indicato l'esatto codice relativo al diritto di abitazione».

[17] V. risposte a interpello n. 551 del 25 agosto 2021 e n. 277 del 21 aprile 2021.

[18] Così si rileva nella RQ n. 106-2021/T, in tema di «Prima casa – acquisto di nuova abitazione - prepossesso nello stesso Comune di quota di immobile non agevolata», inedita, est. Lomonaco (in quel caso si è chiesto di conoscere «se sia applicabile l'agevolazione 'prima casa' ai sensi del comma 4-bis della nota II-bis all'art. 1 della tariffa, parte prima, d.p.r. n. 131/1986, nell'ipotesi in cui l'immobile preposseduto nel medesimo Comune in cui è ubicata la nuova abitazione da acquistare sia pervenuto per la quota di un quarto per successione *mortis causa* nel 1999, senza quindi aver fatto richiesta delle agevolazioni 'prima casa'. Si precisa in particolare che l'abitazione preposseduta nel medesimo Comune è pervenuta: -per la metà nel 2003 per atto di acquisto a titolo oneroso con richiesta delle agevolazioni 'prima casa'; - per un quarto nel 2001 per successione *mortis causa* con richiesta delle agevolazioni 'prima casa' ex art. 69 comma 3 l. n. 342/2000; - per un quarto nell'anno 1999 per successione *mortis causa* (senza agevolazioni 'prima casa')»).

[19] Studio n. 5-2016/T cit. (par. n. 3.2.)

[20] Fin qui v. risposte a interpello n. 277/2021 e n. 551/2021 cit. Cfr. risposta a interpello n. 228 del 2 aprile 2021 in ordine ad un caso in cui l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto l'agevolazione 'prima casa' nell'ipotesi di prepossesso (in un Comune diverso) di un'abitazione acquistata per il 50% a titolo gratuito e per il restante 50% a titolo oneroso con le agevolazioni 'prima casa', a condizione che, in applicazione del comma 4-bis cit., venisse alienata la quota acquistata a titolo oneroso (ostativa ai sensi della lett. c) entro un anno dal nuovo acquisto, ossia almeno il 50% dell'immobile preposseduto.

[21] Lomonaco A., *Agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa* cit., 54-55.

Debora Fasano



CONSIGLIO
NAZIONALE
DEL
NOTARIATO

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
www.notariato.it
Trasmissione di Notartel
S.p.A.

WWW.NOTARIATO.IT