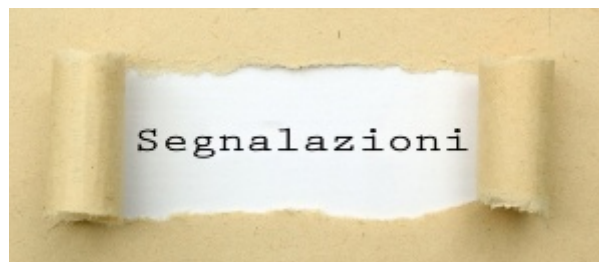


SETTORE STUDI

SEGNALAZIONI NOVITA

Prassi Interpretative



24.02.23

Rinuncia a diritti reali immobiliari ed agevolazioni prima casa

La recente risposta ad interpello n. 525 del 26 ottobre 2022 (pubblicata su CNN Notizie in pari data) affronta la tematica della possibile spettanza delle agevolazioni "prima casa" con riferimento alla rinuncia a diritti reali (ciò, naturalmente, nel caso in cui il beneficiario della rinuncia medesima sia in possesso dei relativi requisiti), giungendo ad una conclusione negativa che risulta difforme dalla prassi operativa fino ad oggi seguita in numerosi uffici periferici.

Peraltro, preliminarmente alla questione specifica relativa alle agevolazioni in esame, l'atto di rinuncia a diritti reali ha da tempo sollevato dubbi e perplessità in ordine alla tipologia di imposta allo stesso applicabile, posto che, al riguardo, esiste una sovrapposizione normativa di non facile interpretazione.

Invero, l'art. 1 tariffa parte prima del D.P.R. 131/1986 (cd. TUR) assimila agli atti traslativi a titolo oneroso di beni immobili "la rinuncia pura e semplice agli stessi", con ciò sembrando attrarre l'atto in questione nell'ambito dell'imposta di registro.

Peraltro l'art. 1, comma 2, del D.lgs. 346/1990 (cd. TUS), dapprima soppresso e poi richiamato in vita dal D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, prevede che si "considerano trasferimenti anche..... la rinuncia a diritti reali", ponendosi pertanto in potenziale contrasto con la norma del TUR sopra citata.

Ancora, il nuovo presupposto impositivo dell'imposta sulle successioni e donazioni, così come delineato dall'art. 2, comma 47, del predetto D.L. 262/2006, è stato espressamente esteso ai trasferimenti di beni e diritti meramente "gratuiti", mentre il precedente testo legislativo (art. 1, comma 1, TUS) vi includeva solo "donazioni e liberalità".

Come orientarsi dunque di fronte a questo intreccio normativo? Non sembra al riguardo soddisfacente risolvere la tematica riferendosi ai principi della successione delle leggi nel tempo e, in specie, al canone della abrogazione tacita da parte della norma successiva di quella precedente per incompatibilità o integrale disciplina della medesima materia (art. 15 preleggi).

Invero a parte, come meglio si vedrà, il forte dubbio in ordine al fatto che le fattispecie disciplinate da TUR e TUS siano esattamente sovrapponibili, il criterio dell'applicazione della legge più recente porterebbe a risultati controvertibili; infatti, ancorchè la normativa del TUS sia più recente e sotto questo profilo potenzialmente abrogante rispetto a quella del TUR, si deve ricordare come l'art. 1 della tariffa di quest'ultimo testo normativo sia stato da ultimo integralmente sostituito e riscritto dal D.lgs. 23/2011, entrato in vigore il 1 gennaio 2014.

Pertanto, volendo ragionare in questi termini, potrebbe ritenersi quest'ultima la norma abrogante, con ritorno alla prevalenza del TUR ed applicazione dell'imposta di registro **(1)**.

Dunque la prevalente dottrina ha affrontato la tematica in modo diverso, ritenendo che debbano essere assoggettate ad imposta sulle donazioni le sole rinunce liberali, ossia, secondo taluni, solo quelle ove detta finalità sia espressamente esplicitata o comunque emerga dal contesto dell'atto **(2)**; secondo un'interpretazione più ampia, che fa leva sul sopra citato ampliamento del tributo sulle donazioni a tutti i trasferimenti "gratuiti", tutte le rinunce che comunque evidenzino "un incremento patrimoniale conseguito da un soggetto senza una correlata prestazione patrimoniale ad un altro soggetto" **(3)**.

Come dunque si può notare la dottrina tende a distinguere tra rinunce "onerose" e "gratuite", facendone discendere l'applicabilità alle prime dell'imposta di registro ed alle seconde di quella di donazione. Ciò ancorchè debba riconoscersi che lo spazio applicativo delle rinunce che possano ritenersi "onerose" appare molto limitato, di modo che la tipica rinuncia "meramente abdicativa" venga inevitabilmente attratta, mediante l'applicazione di tale criterio, nell'ambito dell'imposta sulle donazioni.

A fronte di tali ampi approfondimenti e delle articolazioni interpretative sopra sintetizzate proposti dalla dottrina, l'amministrazione finanziaria ha al contrario assunto da tempo un orientamento molto più semplice e netto, ritenendo nella sostanza che la rinuncia a diritti, quale atto tipicamente gratuito, debba essere comunque ricompresa, in specie dopo la ridefinizione del presupposto operata dal D.L. 262/2006, nell'ambito dell'imposta sulle donazioni **(4)**.

Orbene, l'interpello in esame conferma naturalmente tale principio **(5)**, traendone il corollario che, oltre all'imposta di donazione, siano dovuti, ove la rinuncia abbia ad oggetto un diritto reale, anche i tributi ipo-catastali in misura proporzionale **(6)**.

Ma a questo punto l'amministrazione si spinge ancora oltre, sostenendo, attraverso un'interpretazione rigorosamente letterale dell'art. 69, comma 3, della legge 342/2000, nonchè dei precedenti chiarimenti forniti nella circ. 3/E del 2008 (par. 8.2), che le agevolazioni prima casa possano essere concesse solo con riferimento a "donazioni" e, pertanto, non ad atti meramente gratuiti, quali la rinuncia a diritti reali. Conseguentemente, ad avviso dell'amministrazione finanziaria, la rinuncia a diritti reali immobiliari, non costituendo in senso tecnico "donazione", non può beneficiare delle cd. "agevolazioni prima casa".

Come si accennava, tale orientamento viene ad innovare e sconvolgere una precedente prassi operativa che risulta assai diffusa negli uffici periferici. Spesso infatti la rinuncia meramente abdicativa ad un diritto reale parziario (normalmente diritto di usufrutto o abitazione) corrisponde ad un interesse essenziale e meritevole di tutela delle parti che pertanto richiedono al notaio la redazione di un atto in tal senso. Ed anzi spesso è lo stesso notaio a proporre un atto del genere nella sua doverosa attività di conformazione della volontà e degli interessi delle parti agli strumenti giuridici posti a loro disposizione dall'ordinamento.

Le ipotesi possono essere le più svariate; si pensi, a titolo esemplificativo, al caso in cui il titolare del diritto reale parziario abbia trasferito la residenza e si renda opportuno formalizzare l'estinzione del diritto al fine di far beneficiare al nudo proprietario l'esenzione dall'IMU come prima casa; ovvero

all'ipotesi in cui, al fine di poter accendere un mutuo ipotecario, l'istituto bancario richieda l'eliminazione di un diritto di abitazione che, in quanto non ipotecabile, rende problematica l'operazione.

In tali casi, fino ad oggi, ove il beneficiario della rinuncia fosse in possesso dei requisiti prima casa, lo stesso interveniva all'atto di rinuncia, ancorchè ciò non fosse civilisticamente necessario, al solo fine di confermare la sussistenza dei relativi requisiti e, conseguentemente, formulare la richiesta delle agevolazioni prima casa che, a quanto consta, venivano normalmente accordate (7).

Potrebbe non essere più così a seguito dell'interpello in esame, che probabilmente orienterà gli uffici a negare nella fattispecie la predetta possibilità.

Deve peraltro evidenziarsi come le conclusioni dell'amministrazione, ancorchè apparentemente fondate su un dato letterale difficilmente controvertibile, pongano dei dubbi in ordine alla loro effettiva fondatezza.

Invero e in primo luogo, tali conclusioni determinerebbero una evidente ed irragionevole disparità di trattamento tra rinunce onerose e rinunce gratuite, posto che per le prime non è dubitabile la spettanza delle agevolazioni prima casa, ai sensi dell'art. 1, tariffa, parte prima TUR, mentre lo stesso non varrebbe per le seconde.

Ancor più la medesima disparità di trattamento si verificherebbe tra rinunce che fossero strutturate come veri e propri atti di donazione (8) e rinunce meramente abdicative, posto che seguendo la tesi dell'interpello solo le prime potrebbero usufruire dei benefici fiscali.

Non sembra peraltro dubbio che entrambe le fattispecie sopra evidenziate (ed in specie quest'ultima) siano assolutamente identiche sotto il profilo della manifestazione di capacità contributiva. Non si tratterebbe dunque, come sostiene l'amministrazione nell'interpello, di ampliare indebitamente in via analogica un'agevolazione fiscale, ma di utilizzare lo strumento, ampiamente noto nella giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, dell'interpretazione costituzionalmente orientata, in base al quale tra due possibili interpretazioni della norma, deve privilegiarsi quella conforme a Costituzione. Principio che costituisce specifica applicazione del canone interpretativo di conservazione della norma giuridica, nel senso che la stessa deve essere interpretata **magis ut valeat quam ut pereat** (9).

E che di problema interpretativo si tratti, non già di indebita estensione analogica di norma di favore, è confermato da una seconda notazione. Invero il dato letterale su cui l'amministrazione fonda la motivazione dell'interpello è contenuto, come sopra precisato, nell'art. 69, comma 3, della legge 342/2000. Orbene tale norma opera con riferimento, innovandolo, al D.lgs. 346/1990 (TUS), nell'ambito del quale il presupposto impositivo, come sopra accennato, era costituito solo da donazioni e liberalità, mentre l'ampliamento ai meri atti gratuiti è avvenuto con il più volte citato art. 2, comma 47, del D.L. 262/2006.

Non deve dunque stupire se nel 2000 il legislatore, al fine di riconoscere la spettanza delle agevolazioni prima casa, si sia riferito alle sole donazioni (10), intendendo comunque con tale dizione riferirsi all'intero presupposto dell'allora vigente imposta sulle liberalità.

Una volta ampliato nel 2006 il predetto presupposto, non può a nostro avviso dubitarsi che l'art. 69, comma 3, della legge 342/2000 è venuto automaticamente ad estendersi all'intero nuovo presupposto impositivo, applicandosi pertanto anche alle cd. rinunce gratuite (rectius, meramente abdicative) (11).

Altro argomento letterale può essere inoltre desunto dall'art. 58, comma 5, TUS, ai sensi del quale "Le disposizioni di questo titolo si applicano, in quanto compatibili, anche per gli atti di liberalità tra vivi diversi dalla donazione".

Vero è che, si potrebbe obiettare, la norma fa riferimento alle disposizioni contenute nel titolo III del TUS, mentre le agevolazioni prima casa sono disciplinate in altro testo normativo (art. 69, comma 3, L. 342/2000). Ma detto titolo è per l'appunto denominato "applicazione dell'imposta alle donazioni" e pertanto il citato comma 5 è come se disponesse che tutte le norme in tema di applicazione dell'imposta (e quindi anche quelle agevolative) risultano estensibili anche agli atti di liberalità tra vivi diversi dalle donazioni.

Vero è ancora che la norma non si riferisce agli atti meramente gratuiti. Ma ancora, come sopra chiarito con riferimento all'art. 69, comma 3, L. 342/2000, si può facilmente giustificare tale limitazione riferendosi alla circostanza che all'epoca l'atto meramente gratuito non era ricompreso nel presupposto impositivo.

Un altro interessante argomento a sostegno della tesi qui sostenuta è fornito dalla recente ordinanza 22 aprile 2021 n. 10666 della Corte di Cassazione.

Invero in tale ipotesi la fattispecie esaminata non era precisamente quella in oggetto, bensì quella della rinuncia abdicativa alla proprietà di cui all'art. 1104 c.c., fattispecie che senz'altro, dal punto di vista civilistico, deve essere tenuta nettamente distinta (12).

Peraltro la Suprema Corte, al fine di arrivare alla soluzione negativa in ordine alla possibilità che l'atto in esame possa usufruire delle agevolazioni "prima casa", in primo luogo assimila ai fini fiscali le due fattispecie (rinuncia alla proprietà e rinuncia abdicativa a diritti reali), in quanto espressione della medesima capacità contributiva costituita dall'automatico incremento patrimoniale del beneficiario; in secondo luogo esclude nel caso di specie la spettanza dei benefici fiscali in oggetto in quanto nell'atto notarile "le parti hanno dichiarato che la rinuncia avveniva a titolo gratuito ma senza spirito di liberalità, laddove, invece, lo spirito di liberalità è connaturato alla donazione, anche indiretta".

Con ciò lasciando intendere, a quanto pare, che se la causa dell'atto fosse stata espressamente qualificata come "liberale", le agevolazioni potevano ritenersi spettanti.

Ma si deve ancora osservare come la stessa amministrazione finanziaria si era in un recente passato orientata in senso assolutamente opposto a quello palesato nell'interpello. Invero nella Circ. 29 maggio 2013 n. 18/E, pur affermandosi in linea di principio che gli atti meramente gratuiti (ed i vincoli di destinazione) non possono beneficiare delle agevolazioni "prima casa" (par. 5.4), con specifico riferimento alla rinuncia abdicativa a diritti reali di godimento si afferma in modo espresso che "ovviamente potrà usufruirsi dell'agevolazione **prima casa** quando ne ricorrono i presupposti soggettivi e oggettivi" (par. 5.7).

Tale orientamento appare confermato dalla recentissima Circ. 20 ottobre 2022 n. 34/E relativa al trust nella parte in cui (par. 4.4-6) riconosce la possibilità di avvalersi delle agevolazioni prima casa per l'atto di attribuzione al beneficiario di un bene immobile. Invero, anche in tal caso, siamo in presenza di un atto liberale o comunque non oneroso, che non costituisce donazione in senso tecnico ed al quale in ogni caso l'agevolazione di cui all'art. 69, comma 3, deve, anche secondo l'amministrazione, essere riconosciuta.

Tirando dunque le fila delle argomentazioni sopra esposte, nonché dei precedenti giurisprudenziali e di prassi amministrativa, si può ritenere quanto segue:

a) quando l'atto di rinuncia sia espressamente qualificato in termini di liberalità non sembra che, anche in base all'orientamento della Cassazione e della stessa Agenzia delle Entrate, le agevolazioni "prima casa" possano essere in alcun modo negate;

b) nel caso che l'atto di rinuncia sia invece "neutro" quanto alla causa, fermo il nostro convincimento, per quanto sopra esposto, che le agevolazioni prima casa di cui all'art. 69, comma 3, legge 342/2000 debbono ritenersi estese all'intero presupposto impositivo, quale oggi delineato

dall'art. 2, comma 47, del D.L. 262/2006 e pertanto anche agli atti meramente gratuiti, dato l'orientamento contrario della recente giurisprudenza della Suprema Corte (sebbene riferito alla rinuncia alla quota di comproprietà) e della prassi amministrativa appare opportuno un atteggiamento più prudente.

Simone Ghinassi

1) Per analoghe considerazioni cfr. V.MASTROIACOVO, La rilevanza delle vicende abdicative nella disciplina sostanziale dei tributi, Torino, 2012, 137 e G.PETTERUTI, Commento alla recente giurisprudenza in materia di imposte ipotecarie e catastali applicabili alla "rinuncia a diritti reali immobiliari", studio 6 marzo 2019, pubblicato su CNN Notizie in pari data.

2) Cfr. in tal senso C.SACCHETTO, La donazione nel diritto tributario, in Riv.dir.trib. 1999, 1010; A.FEDELE, La rinuncia all'usufrutto nelle imposte sui trasferimenti della ricchezza, in Riv.dir.trib. 2001, II, 19; L.CASTALDI, Rinuncia nel diritto tributario, in Digesto Sez.Comm., Torino, 1996, XII, 523 ss.; D.STEVANATO, Donazioni e liberalità indirette nel tributo successorio, Padova, 2000, 263 ss.; U.FRIEDMANN-S.GHINASSI-V.MASTROIACOVO-A.PISCHETOLA, Prime note a commento della nuova imposta sulle successioni e donazioni, in Studi e materiali CNN, 2007, I, 319-320; V.MASTROIACOVO, op.cit., 141-142; A.FEDELE, Sul regime fiscale delle rinunce nell'interpretazione dei trasferimenti della ricchezza, in Riv.dir.trib. 2019, II, 81 ss. e, in particolare, 88-90.

3) In tal senso S.BURELLI, La rinuncia (a diritti reali) tra imposte sulle successioni e imposte di registro, in Riv.dir.trib. 2008, I, 279 ss., la quale conclude nel senso che solo una rinuncia "onerosa" possa essere assoggettata ad imposta di registro.

In senso sostanzialmente analogo appare orientato G.GAFFURI, L'imposta sulle successioni e donazioni, III ed., Padova, 2008, 156-160.

Per un'esemplificazione di fattispecie di rinunce a diritti reali potenzialmente onerose e pertanto riconducibili all'imposta di registro v. il citato contributo di G.PETTERUTI.

4) In tal senso Ris. Ag. Entrate 6 febbraio 2007, n. 25/E, in Corr.trib. 2007, 1078.

5) Principio che, pur con le precisazioni ed approfondimenti dottrinali sopra sintetizzati, può tutto sommato essere condiviso nelle sue conclusioni quanto alla rinuncia meramente abdicativa.

6) Tale principio, ancorchè consolidato, specie nella giurisprudenza della Cassazione (v. ord. 28 gennaio 2019 n. 2252), non è del tutto incontestato; v. ancora al riguardo il citato studio di G.PETTERUTI e le decisioni di merito ivi commentate che hanno sostenuto l'applicabilità nella fattispecie delle imposte ipo-catastali in misura fissa, nonchè V.MASTROIACOVO, op.cit., 142 ss.; in senso parzialmente difforme cfr. A.FEDELE, op.ult.cit., 91 ss.

7) Deve precisarsi che in tale ipotesi, contrariamente ad altre in cui la rigida posizione dell'amministrazione finanziaria può essere opinabile (si pensi a quanto sostenuto nella Circ. 13 agosto 2005 n. 38/E, par. 2, con riferimento al coniuge in regime di comunione legale), l'obbligatorietà dell'intervento del beneficiario ai fini della concessione delle agevolazioni non appare dubitabile. Invero il rinunciante non potrebbe con dichiarazione unilaterale, magari effettuata al fine di usufruire egoisticamente di un miglior trattamento fiscale, incidere nella sfera giuridica del beneficiario senza il suo consenso. Infatti quest'ultimo potrebbe addirittura avere un interesse contrario alla richiesta delle agevolazioni, per riservarsi di beneficiarne per altro e più conveniente acquisto.

8) Sembrando a tal fine sufficiente che lo spirito di liberalità sia espressamente indicato nell'atto di rinuncia, ancorchè, dato il rigorismo interpretativo evidenziato nell'interpello, potrebbe darsi che l'amministrazione esiga invece che l'atto sia esplicitamente strutturato come "donazione" di diritto reale (il che ovviamente comporterebbe dei problemi civilistici per il diritto di abitazione).

9) V. sul punto le ancora oggi illuminanti ed attuali osservazioni di E.CAPACCIOLI, Manuale di diritto amministrativo, Padova, 1980, 127-128.

10) Si ricordi al riguardo che costituiscono donazioni anche le donazioni o liberalità indirette.

11) Per un'implicita adesione alla tesi dell'applicabilità di agevolazioni fiscali, ed in specie di quelle "prima casa", all'atto di rinuncia cfr. V.MASTROIACOVO, op.cit., 141-142.

12) La rinuncia alla comproprietà infatti, nella sua forma tipica, ha finalità egoistiche e non liberali o comunque neutre, quali invece la rinuncia meramente abdicativa. Sulle problematiche civilistiche relative alla rinuncia alla comproprietà v. M.BELLINVIA, La rinuncia alla proprietà e ai diritti reali di godimento, studio CNN 21 marzo 2014 n. 216.

Simone Ghinassi



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