



CAMERA ARBITRALE  
DI VENEZIA



Ordine dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili di Venezia



CONSIGLIO NOTARILE  
DEL DISTRETTO DI  
VENEZIA



Comitato Interregionale  
dei Consigli Notarili  
delle Tre Venezie

**Venerdì 17 ottobre 2014**

Scuola Grande San Giovanni Evangelista di Venezia  
Sestiere di San Polo, 2454 – 30125 Venezia



Direzione Regionale  
del Veneto

## **ORIENTAMENTI DELLA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DEL VENETO E MODIFICHE NORMATIVE INTERVENUTE DAL 1 GENNAIO 2014 – AGEVOLAZIONI IMPOSTA DI REGISTRO**

### **ACQUISTO DELLA "PRIMA CASA" PER SUCCESSIONE E DONAZIONE**

#### **Relazione**

**dott. FLAVIO NARCISO Notaio in Arco (TN)**

In questa materia non si possono non tenere presenti:

1) il dato normativo, rappresentato dall'art. 69 della L. 21 novembre 2000, n. 342, che ha modificato il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (cosiddetto T.U. in materia di successioni e donazioni) e che ha, tra l'altro, introdotto e disciplinato, nei commi 3 e 4, le agevolazioni "prima casa" in materia successoria e donativa. In particolare:

a) il comma 3 ha previsto le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa;  
b) il comma 4 ha precisato che le dichiarazioni di cui alla "Nota II bis)" vanno rese nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione;

2) la completa e puntuale Circolare 22 gennaio 2008 n. 3 (criticabile, però, nel punto 8.2 di seguito indicato), che ha delineato l'ambito operativo della reintrodotta imposta di successione e donazione, anche con riferimento agli atti a titolo gratuito, ai vincoli di destinazione, al Trust ed ai trasferimenti in materia societaria ed aziendale. Attraverso la puntuale individuazione delle diverse fattispecie siamo infatti in grado di sapere in quali ambiti si possono ottenere le agevolazioni "prima casa", se ancora vigenti.

L'attuale problematica riguarda, perciò:

a) la permanenza delle agevolazioni "prima casa" anche in questa materia, in considerazione dell'abrogazione del quinto periodo dell'art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (relativo proprio all'imposta di registro al 3% per le abitazioni non di lusso ai sensi del D.M. 2 agosto 1969) da parte dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23;

b) l'individuazione delle caratteristiche, che la "prima casa" ricevuta in donazione o per successione deve avere, al fine di usufruire delle relative agevolazioni (se si dà risposta positiva al primo quesito);

c) l'applicabilità delle agevolazioni "prima casa" agli atti a titolo gratuito.

Con riferimento al primo quesito, si ritiene unanimemente (si pensi per tutte, in materia fiscale, alla Circolare 21 febbraio 2014, n. 2 che, anche se forse perfezionabile in altri punti, ne ha dato una puntuale e corretta risposta) che la richiamata abrogazione non ha determinato la fine delle agevolazioni "prima casa" in materia donativa e successoria, anche perché l'art. 69 prevede tali benefici indipendentemente dall'art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ed il richiamo a quest'ultima disposizione è sostanzialmente rivolto alla **nozione di abitazione non di lusso**, quale risulta definito dal D.M. 2 agosto 1969.

Pertanto, in base al più volte citato art. 69 ed a seguito dell'abrogazione del quinto periodo dell'art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si ricava che:

a) anche dopo la riforma entrata in vigore l'1 gennaio 2014 è possibile usufruire delle agevolazioni "prima casa" per gli acquisti donativi o "mortis causa";

b) il riferimento ai requisiti delle abitazioni di lusso non può che tenere conto della categoria catastale, nel senso che ne sono escluse le unità immobiliari in categoria A/1 (abitazioni signorili), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di pregio);

c) le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa hanno adesso l'importo di Euro 200,00 ciascuna.

Non si è, invece, d'accordo sull'opinione espressa nel paragrafo 8.2 della Circolare n. 3 del 22 gennaio 2008, laddove si dice che poiché l'art. 69 è norma speciale non suscettibile d'interpretazione estensiva, che non menziona espressamente gli atti a titolo gratuito, è precluso l'accesso di questi ultimi alle agevolazioni "prima casa".

Al riguardo si osserva che:

- alle norme speciali, al limite, non si applica l'interpretazione analogica e non quella estensiva (in realtà tale preclusione vale solo per le norme eccezionali e tale non è quella sui benefici "prima casa", perché il legislatore promuove e favorisce in tutti i modi - si pensi anche alla normativa sul credito d'imposta - l'acquisto della prima casa);

- si verificherebbe una situazione d'incoerenza (ingiustificata) rispetto al generale sistema fiscale delineato dal D.Lgs. 346 del 1990, che equipara le figure della donazione e dell'acquisto a titolo gratuito;

- sorgono infine anche dei problemi di legittimità costituzionale, dal momento che non c'è nessuna ragione logico-giuridica per la quale vanno favoriti gli atti a titolo oneroso e le donazioni, con la sola esclusione degli atti a titolo gratuito (si pensi anche alla decisione della **Cass. Sez. Un. 18 marzo 2010, n. 6538**, che ha accorciato le distanze tra gli atti a titolo oneroso e quelli a titolo gratuito, aderendo alla tesi, che si va sempre più consolidando in dottrina ed in giurisprudenza, della sostituzione alla nozione di causa "**astratta**", intesa come funzione economico-individuale perseguita dalle Parti, della nozione di causa "**concreta**", intesa come il risultato concretamente perseguito dalle Parti, con la conseguenza che l'atto va qualificato "a titolo oneroso" ogni qual volta chi lo pone in essere riceve, in via diretta o indiretta e perciò anche da un terzo, un vantaggio patrimoniale concreto, che elide il pregiudizio economico dipendente dall'esecuzione della sua prestazione. Certamente questa tesi genera non poche questioni da un punto di vista pratico, perché andare a controllare "a posteriori" se l'atto è a titolo oneroso o gratuito è estremamente difficile o, talvolta, impossibile, ma ... "ubi maior, minor cessat".).

#### **PRIMA CASA E RINUNCIA A DIRITTI REALI RINUNCIA TRASLATIVA A TITOLO ONEROSO**

Questa fattispecie non genera alcun problema interpretativo, perché rientra a pieno titolo, a prescindere dal "nomen" utilizzato, nella fattispecie prevista dall'attuale art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, cioè negli atti traslativi a titolo oneroso (anche permuta, transazione, dazione in pagamento e così via). Quindi scontrerà l'imposta di registro al 2% e le imposte ipotecaria e catastale nella misura di Euro 50,00 ciascuna.

#### **RINUNCIA TRASLATIVA A TITOLO GRATUITO**

Secondo l'orientamento fiscale riportato nella Circolare 22 gennaio 2008 n. 3, a tale fattispecie non si applicano le agevolazioni "prima casa" (per la critica a tale tesi, si vedano le osservazioni sopra indicate). Alcuni uffici, invece, si discostano dalla soluzione sopra indicata e riconoscono le agevolazioni "prima casa" solo nel caso in cui il cessionario renda la dichiarazione prevista nella "Nota II-bis" dell'art. art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Questa tesi appare sicuramente preferibile per le ragioni già esposte.

#### **RINUNCIA ABDICATIVA AL DIRITTO DI PROPRIETA'**

Chiaramente il problema si pone solo per chi ammette la rinuncia alla proprietà (possibilità espressamente ammessa dal Consiglio Nazionale del Notariato con lo Studio n. 216, approvato il 21 marzo 2014).

Per sua natura trattasi di atto unilaterale "incolore", cioè di atto la cui causa dipende dal risultato che la Parte intende perseguire (se si aderisce alla tesi della causa astratta, intesa come funzione economico-individuale dell'atto) o dal risultato concretamente perseguito dalla Parte (se, invece, si aderisce alla tesi della causa concreta, seguita dalla richiamata sentenza della Cassazione a Sezioni Unite del 2010).

Nel caso in cui tale atto rientri nella fattispecie degli atti a titolo gratuito, troverà applicazione il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Qui non c'è il problema dei benefici "prima casa" in quanto la proprietà cui si rinuncia va allo Stato (che non può mai usufruire di tali benefici).

### **RINUNCIA ABDICATIVA AI DIRITTI REALI LIMITATI (ENFITEUSI, SUPERFICIE, USUFRUTTO, USO, ABITAZIONE E SRVITU')**

Il richiamato Studio C.N.N. 216 del 2014 ammette la rinuncia a tutti i diritti reali limitati, fatta eccezione per il diritto di enfiteusi (argomentando ex art. 963, secondo e terzo comma, c.c. relativo al perimento di una parte notevole del fondo enfiteutico).

Tutte queste fattispecie di rinuncia, purché costituiscano atti a titolo gratuito, vengono disciplinati dal D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, soluzione confermata altresì dalla Risoluzione 16 febbraio 2007, n. 25/E e dalla Circolare 27 marzo 2008, n. 28/E (riferentesi alla rinuncia al diritto di usufrutto e, più genericamente, a qualsiasi rinuncia a diritti reali immobiliari di godimento).

Con riferimento al diritto di usufrutto, ai fini della determinazione del suo valore, si terrà ovviamente conto dell'età del rinunciante.

In questi casi (sempre che si ammettano i benefici "prima casa" per gli atti a titolo gratuito) c'è anche il problema della mancanza dell'apposita richiesta delle agevolazioni "prima casa" nell'atto di rinuncia, che, lo ripetiamo, è un atto unilaterale (vi partecipa soltanto il rinunciante). Pertanto, ripetendo quanto sopra esposto a proposito della "rinuncia traslativa a titolo gratuito", alcuni uffici riconoscono le agevolazioni "prima casa" solo nel caso in cui il beneficiario della rinuncia, ossia il cosiddetto nudo proprietario, intervenga all'atto e renda la dichiarazione prevista nella "Nota II-bis)" dell'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. Questa tesi, lo si ripete, appare sicuramente preferibile e condivisibile.

A questo punto, però, sorge il problema di stabilire se i benefici "prima casa" possano essere richiesti dal rinunciante in nome e per conto del beneficiario e quale forma vada osservata ai fini del conferimento dei relativi poteri rappresentativi.

Innanzitutto va individuata la natura giuridica della richiesta dei benefici "prima casa". A tal riguardo si ritiene da parte mia che si tratti di un **atto giuridico in senso stretto**, i cui effetti giuridici sono determinati dalla legge. E' chiaro che, poiché tale dichiarazione deve essere contenuta nell'atto di rinuncia, redatto in forma scritta, non può che avere la forma scritta. Questa forma scritta, però, non è richiesta, a mio modesto avviso, "ad substantiam", perché non serve a rendere il dichiarante consapevole dell'importanza della dichiarazione resa (che opera, lo ripetiamo, solo sul piano fiscale).

Ciò premesso occorre stabilire se sia ammissibile conferire una procura per il compimento di un atto giuridico in senso stretto ed a questa domanda ritengo che debba essere data risposta affermativa, seguendo l'opinione che considera l'istituto della procura utilizzabile, sia pure in via analogica, anche per gli atti non negoziali. Ed in base alla tesi sopra prospettata, si ritiene che questa procura non debba rivestire una forma specifica (quanto meno ai fini della sua validità) e che, perciò, possa essere conferita anche verbalmente. Pertanto il rinunciante può richiedere i benefici "prima casa" in nome e per conto del beneficiario della rinuncia anche in presenza di una procura verbale. E' chiaro che il beneficiario non è sprovvisto di tutela, in quanto può sempre denunciare la carenza di potere rappresentativo del rinunciante con conseguente inefficacia della dichiarazione resa. A mio avviso, invece, tale carenza di potere non può essere eccepita dall'Agenzia delle Entrate.

Se tutto ciò può essere vero da un punto di vista strettamente giuridico, è però preferibile, al fine di evitare qualsiasi controversia (la funzione del Notaio è antiprocessuale, nel senso che deve cercare di evitare l'insorgenza di qualsiasi lite) che il rinunciante si munisca di apposita procura notarile, sempre che il beneficiario non preferisca intervenire in atto al solo fine di richiedere personalmente i benefici "prima casa".

### **RINUNCIA ALL'USUFRUTTO E DECADENZA DAI BENEFICI PRIMA CASA**

Si discute se la rinuncia abdicativa (e perciò unilaterale) al diritto di usufrutto acquistato usufruendo dei benefici "prima casa" costituisca atto di trasferimento (volendo usare la stessa terminologia utilizzata dalla "Nota II-bis)" e comporti, perciò, la decadenza dai suddetti benefici.

Al riguardo va osservato che la tesi positiva dell'Agenzia delle Entrate è stata disattesa dalla Cass. 2 maggio 2013, n. 10249, la quale ha ritenuto che tale rinuncia, essendo un atto abdicativo unilaterale, non rientra nell'ambito degli "atti di trasferimento" e, perciò, non comporta la decadenza dai benefici "prima casa".

### **CREDITO D'IMPOSTA E RAPPORTI CON LA MISURA MINIMA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO DI EURO 1.000,00**

Nulla di nuovo all'orizzonte sul fronte del credito d'imposta, riconosciuto dall'art. 7, commi 1 e 2, della L. 23 dicembre 1998, n. 448 a chi acquista a qualsiasi titolo, entro un anno dall'alienazione, altra casa di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni (fra le quali vale la pena di ricordare l'adibizione dell'immobile a propria abitazione principale) di cui alla nota II-*bis* all'articolo 1 della Tariffa, Parte I, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Questa materia risulta compiutamente e correttamente trattata dal Paragrafo 1.1.2. della Circolare 21 febbraio 2014, n. 2. Pertanto, volendo solo fare una breve ricapitolazione:

- a) non trattandosi di "agevolazione" in senso tecnico, non è stata travolta dall'abrogazione prevista dal comma 4 dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23;
- b) nel determinare la differenza tra la nuova imposta di registro ed il credito d'imposta da portare in detrazione, si dovrà tenere conto della misura minima della prima di Euro 1.000,00. Essa dovrà essere corrisposta nel suo esatto ammontare, anche se d'importo inferiore ad Euro 1.000,00 e nel caso in cui il credito d'imposta sia pari o superiore all'importo della nuova imposta di registro, quest'ultima non sarà dovuta neppure in misura fissa;
- c) al fine di stabilire se la nuova abitazione presenti o meno caratteristiche di lusso, alla luce dell'abrogazione del quinto periodo dell'art. 1 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, si dovrà tenere conto esclusivamente della categoria catastale, nel senso che ne sono escluse le unità immobiliari in categoria A/1 (abitazioni signorili), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli e palazzi di pregio).

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto, con la Risoluzione 3 aprile 2008, n. 125, che dopo la reintroduzione dell'imposta di successione e donazione ad opera dell'art. 2, comma 47, del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, non è più attuale la tesi sostenuta con Circolare 12 agosto 2005, n. 38, secondo la quale il credito d'imposta può essere detratto anche nel caso di riacquisto d'immobile a titolo donativo o gratuito. Infatti tali atti non sono più assoggettati all'imposta di registro. Si ritiene da parte mia che tale soluzione pecchi di eccessivo formalismo, dal momento che l'intento del legislatore è di garantire il diritto all'abitazione, ritenuto costituzionalmente rilevante, attraverso la previsione di un regime fiscale di favore nei confronti dell'acquisto della "prima casa"; e questa esigenza sussiste anche nel caso in cui si paghi l'imposta di donazione invece dell'imposta di registro (al di là della diversità del nome dell'imposta, la sostanza non cambia, perché c'è in ogni caso un'imposta, che va pagata).

### **ULTERIORE AMBITO OPERATIVO DEL "PREZZO VALORE" E BENEFICI "PRIMA CASA"**

L'agenzia delle Entrate ha inizialmente negato, con la Risoluzione 17 maggio 2007, n. 102, l'applicazione della disciplina prevista dall'art. 1, comma 497, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 (cosiddetto "prezzo valore") all'aggiudicazione dell'immobile all'asta pubblica, sul presupposto che l'art. 44 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 richiama come base imponibile il prezzo di aggiudicazione.

Successivamente, nella Risposta ad Interpello n. 51746 del 17 luglio 2013, ha, al contrario, ritenuto applicabile la disciplina del "prezzo valore" agli acquisti in sede di espropriazione forzata o all'aggiudicazione all'asta pubblica bandita da un ente privato.

La discussione è stata in ultima analisi chiusa dalla Corte Costituzionale, che con la sentenza n. 6 del 15 gennaio 2014 ha affermato che, poiché l'art. 1, comma 497, della L. 23 dicembre 2005, n. 266 ha "un'evidente valenza agevolativa", "la mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità, in particolare con riguardo all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato". In sostanza la Corte Costituzionale ha precisato che nell'ambito del libero mercato spetta all'acquirente scegliere il criterio di determinazione della base imponibile

meno oneroso ai fini del pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale. "Ergo" è possibile usufruire della disciplina del "prezzo valore" anche nel caso di acquisti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, sempre che ricorrano le altre condizioni indicate nella norma citata (l'acquirente deve essere una persona fisica, che non agisce nell'esercizio di arte, commercio o professione).

Infine va anche segnalato che la Commissione Tributaria di secondo grado di Bolzano, con sentenza del 29 febbraio 2014, sulla base di quanto sostenuto dalla Corte Costituzionale, ha ritenuto applicabile tale disciplina anche nel caso di trasferimenti immobiliari intervenuti in sede di Conciliazione giudiziale.

Quindi in tutte queste ipotesi è altresì possibile usufruire dei benefici "prima casa".

### **RIACQUISTO ENTRO 5 ANNI PER DONAZIONE - DECADENZA DAI BENEFICI PRIMA CASA**

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto, con la già citata Risoluzione 3 aprile 2008, n. 125/E, che il riacquisto, entro un anno dall'alienazione (ovviamente nei primi cinque anni dall'acquisto), di una "prima casa" per donazione non impedisce la decadenza dai benefici "prima casa" ai sensi del quarto comma della "Nota II-bis" più volte citata. In realtà tale soluzione non è motivata ed è, innanzitutto, in contrasto col disposto dello stesso quarto comma della "Nota II-bis", che parla genericamente di "acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale", senza distinguere tra acquisto a titolo oneroso ed acquisto a titolo gratuito.

In secondo luogo anche la normativa sul "credito d'imposta" fa riferimento agli acquisti "a qualsiasi titolo" e, quanto meno prima della reintroduzione dell'imposta di donazione, si riteneva possibile usufruirne anche in caso di acquisto a titolo donativo o gratuito (in realtà, a mio avviso, ancor oggi dovrebbe essere assicurato tale diritto, nonostante la sostituzione dell'imposta di donazione a quella di registro).

In terzo luogo l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto con la recentissima Risoluzione 27 dicembre 2012, n. 112/E che "il soggetto che si trovi nelle condizioni di non poter ovvero di non voler rispettare l'impegno assunto" di acquistare altro immobile da adibire a propria abitazione principale, "anche per motivi personali, può comunicare il proprio intendimento all'Amministrazione finanziaria" prima della scadenza dell'anno dall'alienazione; ed in questo caso pagherà soltanto la differenza delle imposte e gli interessi legali sulla stessa, senza applicare la sanzione del 30%. Quindi attraverso il "ravvedimento operoso" si ha la possibilità di evitare la sanzione anche se non riacquisto entro un anno. Chiaramente si tratta di una decisione "anticrisi", che tiene conto della realtà attuale, in cui è necessario vendere l'abitazione per pagare i debiti o per aiutare figli o parenti o più semplicemente per potere vivere in attesa che si trovi un altro lavoro, senza che ci sia la possibilità di ricomprare altra casa.

A quanto precisato aggiungasi anche che la "ratio legis" è di escludere i benefici "prima casa" solo quando si ponga in essere un'attività speculativa (acquisto l'immobile al solo fine di rivenderlo ad un prezzo superiore o di gran lunga superiore) e non quando si soddisfi l'esigenza abitativa; e questa esigenza abitativa viene soddisfatta anche nel caso in cui, dopo avere venduto la "prima casa", si ha la fortuna di ricevere in donazione altro immobile destinato ad abitazione principale, senza che sia necessario comprarlo.

Quindi l'orientamento in base al quale il riacquisto per donazione non impedisce la decadenza dai benefici "prima casa" va, a mio parere, ripensato, alla luce delle precedenti osservazioni ed in considerazione del fatto che l'intento del legislatore è, come già precisato, di garantire il diritto all'abitazione, ritenuto costituzionalmente rilevante, attraverso la previsione di un regime fiscale di favore nei confronti dell'acquisto della "prima casa"; e questa esigenza sussiste anche nel caso in cui si paghi l'imposta di donazione invece dell'imposta di registro (al di là della diversità del nome dell'imposta, la sostanza non cambia, perché c'è in ogni caso un'imposta, che va pagata).

D'altra parte la tesi della non decadenza dai benefici "prima casa" è stata sostenuta dalla Cassazione con le sentenze 26 giugno 2013, n. 16077e 12 marzo 2014, n. 5689 proprio sulla base:

a) del riconoscimento del "credito d'imposta" anche negli acquisti a titolo donativo o gratuito da parte dell'art. 7, commi 1 e 2, della L. 23 dicembre 1998, n. 448. Questa norma ha un senso solo se il nuovo acquisto a titolo gratuito goda delle agevolazioni "prima casa";

b) del quarto comma della "Nota II-bis", che parlando genericamente di "acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale", ricomprende sia l'acquisto a titolo oneroso che quello a titolo gratuito.

### **TRASFERIMENTO IN SEDE DI SEPARAZIONE PERSONALE - DECADENZA DAI BENEFICI PRIMA CASA**

La vicenda della decadenza dai benefici "prima casa" a seguito del trasferimento, in adempimento degli accordi di separazione personale o di divorzio, entro i cinque anni dall'acquisto:

- a) di metà della "prima casa da parte di un coniuge all'altro o ai figli;
- b) da parte di entrambi i coniugi, a titolo oneroso, della "prima casa" ad un terzo, con contestuale rinuncia da parte di uno dei coniugi alla sua quota di prezzo a favore dell'altro;

trova risposte differenti.

La Cassazione, con Ordinanza 3 febbraio 2014, n. 2263, ha sostenuto la tesi della decadenza dai benefici "prima casa" in caso di mancato riacquisto di una "prima casa" entro un anno dal trasferimento, sul presupposto che l'accordo di separazione consensuale, anche se omologato dal Giudice (l'omologazione gli fa soltanto acquistare efficacia, previo controllo di conformità ai superiori interessi della famiglia), è e resta un atto di autonomia privata; chi trasferisce l'immobile in questa sede al coniuge o al coniuge ai figli lo fa spontaneamente, con la conseguenza che, ricorrendo le altre condizioni di legge, decade se non riacquista una "prima casa" entro un anno dal trasferimento.

Questa sentenza è stata altresì richiamata dalla Cassazione con Ordinanza 14 luglio 2014, n. 16082, per affermare che, essendo la separazione consensuale un atto volontario, non può costituire causa di forza maggiore ostativa al trasferimento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto della "prima casa".

Ma in precedenza la Cassazione, con Ordinanza 18 febbraio 2014, n. 3752, aveva affermato che l'attribuzione al coniuge della casa coniugale in esecuzione dell'accordo di separazione consensuale non costituisce un atto di alienazione rilevante ai fini della decadenza dai benefici "prima casa", ma un atto di utilizzazione dello stesso ai fini della sistemazione degli accordi coniugali.

Molto più lucida è, invece, l'opinione espressa dall'Agenzia nel paragrafo 2.2. della Circolare 21 giugno 2012, n. 27/E. Quest'ultima, infatti:

- a) richiama la sentenza della Corte Costituzionale 11 giugno 2003, n. 202, secondo la quale il regime di esenzione disposto dall'articolo 19 risponde all'esigenza "*... di agevolare l'accesso alla tutela giurisdizionale che motiva e giustifica il beneficio fiscale con riguardo agli atti del giudizio divorzile...*" e "*... di separazione, anche in considerazione dell'esigenza di agevolare e promuovere, nel più breve tempo, una soluzione idonea a garantire l'adempimento delle obbligazioni che gravano, ad esempio sul coniuge non affidatario della prole*";
- b) sostiene che poiché il legislatore, con la richiamata disposizione, ha inteso escludere da imposizione gli atti del giudizio divorzile (o di separazione), al fine di favorire una rapida definizione dei rapporti patrimoniali tra le parti, tale regime di favore possa trovare applicazione anche al fine di escludere il verificarsi della decadenza dalle agevolazioni "prima casa" fruite in sede di acquisto, qualora in adempimento di un obbligo assunto in sede di separazione o divorzio, uno dei coniugi ceda la propria quota dell'immobile all'altro, prima del decorso del termine quinquennale, a prescindere dalla circostanza che il coniuge cedente provveda o meno all'acquisto di un nuovo immobile;
- c) postula che "la decadenza dall'agevolazione "prima casa" può essere esclusa anche nel diverso caso in cui l'accordo omologato dal tribunale preveda che entrambi i coniugi alienino a terzi la proprietà dell'immobile, con rinuncia da parte di uno dei coniugi a favore dell'altro, all'incasso del ricavato della vendita; in tal caso, tuttavia, la decadenza può essere esclusa solo nel caso in cui il coniuge - al quale viene assegnato l'intero corrispettivo derivante dalla vendita - riacquisti, entro un anno dall'alienazione, un altro immobile da adibire ad abitazione principale. Infatti, ancorché in relazione all'atto di trasferimento dell'immobile a terzi non trovi applicazione il regime di esenzione previsto dall'articolo 19 della legge 6 marzo 1987, n. 74 (in quanto il contratto di compravendita non trova la propria causa nel procedimento di separazione e divorzio), occorre

comunque considerare che il coniuge tenuto a riversare le somme percepite dalla vendita all'altro coniuge non realizza, di fatto, alcun arricchimento dalla vendita dell'immobile. Il ricavato della vendita è, infatti, percepito interamente dall'altro coniuge in capo al quale resta fermo, conseguentemente, l'onere di procedere all'acquisto di un altro immobile, da adibire ad abitazione principale.”.

- d) conclude che il coniuge cedente, sia nel caso in cui trasferisca la propria quota dell'immobile all'altro coniuge sia nel caso in cui ceda a terzi l'immobile e riversi il ricavato della vendita all'altro coniuge, si priva del bene posseduto a favore dell'altro e, pertanto, non appare coerente un diverso trattamento fiscale delle due operazioni. Tale soggetto non è, quindi, tenuto ad acquistare un nuovo immobile per evitare la decadenza; al contrario l'altro coniuge, che percepisce l'intero corrispettivo della vendita, è tenuto a riacquistare, entro un anno dall'alienazione, un altro immobile da adibire ad abitazione principale, secondo le regole ordinarie, a pena di decadenza dal regime agevolativo “prima casa” fruito in relazione all'acquisto della casa coniugale.

### PERTINENZE

Molto più complicata è la questione relativa alle pertinenze della “prima casa”, per risolvere la quale non si può prescindere dal dato testuale del terzo comma della “Nota II-bis”: Sono **ricomprese** fra tra le pertinenze ... le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7.

Rispetto alla precedente disciplina non è cambiato niente, ma restano i problemi di sempre:

- a) qual è la corretta interpretazione del termine “pertinenza”;
- b) qual è il limite di distanza massima tra pertinenza e bene principale, entro il quale il bene può essere considerato pertinenziale;
- c) se l'elencazione delle pertinenze agevolabili è tassativa oppure no;
- d) se nel caso di aree scoperte, al fine di riconoscerne la natura pertinenziale, sia necessario che siano catastalmente “graffate” all'unità immobiliare principale;
- e) se è possibile richiedere anche le agevolazioni del “prezzo valore” su pertinenze diverse da quelle ricomprese nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7;
- f) se è possibile richiedere i benefici “prima casa” anche per beni di pertinenza di unità immobiliare non acquistata come “prima casa” ed entro quali limiti.

Innanzitutto va precisato che ai fini della nozione di “pertinenza” in materia fiscale non si può prescindere dalla sua accezione, ai fini civilistici, indicata dall'art. 817 c.c., come bene destinato durevolmente al servizio o all'ornamento di un bene principale. Pertanto occorre un **elemento oggettivo**, cioè il fatto che concretamente il bene renda più agevole o comodo l'uso della cosa principale o stia in un rapporto di complementarietà rispetto al bene principale, ma anche un **elemento soggettivo**, cioè il fatto che il proprietario o il titolare di un diritto reale sulla pertinenza la destini al servizio o all'ornamento della cosa principale.

Questi principi sono stati condivisi anche dalla Risoluzione 11 aprile 2008, n. 149, che ha affermato che non esiste una nozione fiscale di pertinenza diversa da quella civilistica indicata nell'art. 817 c.c..

Il problema ancora irrisolto riguarda i limiti di distanza tra bene principale e pertinenza. Il problema si è posto essenzialmente per il box auto, dal momento che l'Agenzia delle Entrate ha anche ammesso che lo stesso sia ubicato in un diverso edificio, purché in prossimità della “prima casa”. Il guaio è che, a mio avviso, il concetto di “prossimità” varia a seconda della zona d'Italia, in cui ci si trova. Mi spiego meglio: in città come Roma o Napoli, in cui trovare un garage è quasi un miracolo, è normale che per raggiungere lo stesso s'impieghi un quarto d'ora o anche una mezz'ora. E ciononostante quel garage costituisce effettivamente “pertinenza” dell'abitazione e ne determina un più comodo uso, è complementare e, oltretutto, reca anche un notevole incremento di valore alla casa. Ma la stessa cosa non può dirsi di città come, ad esempio, Riva del Garda, dove i parcheggi e i garages sono sovrabbondanti ed è, quindi, normale trovarli sotto casa. Quindi, a mio parere, la



nozione di “vicinitas” va adeguato al contesto, in cui ci si trova e non può essere aprioristicamente fissata in una certa distanza dal bene principale.

L’Agenzia delle Entrate, inoltre, ha inizialmente aderito alla tesi della tassatività delle pertinenze della “prima casa”, quali risultano indicate dalla “Nota II-bis)”, ma questa soluzione è stata completamente disattesa dalla Cass. 1 marzo 2013, n. 6259, la quale ha sostenuto, proprio in base al dato letterale della “Nota II-bis)” (“Sono ricomprese”) che i beni nelle categorie catastali “C/2”, “C/6” e “C/7” fanno parte della più ampia categoria delle pertinenze, secondo la nozione datane dall’art. 817 c.c.. Pertanto tale decisione ha considerato bene pertinenziale il lastrico solare.

Ma questa sentenza ha anche disatteso un ulteriore principio sostenuto dall’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 16 febbraio 2006, n. 32 e, cioè, che le agevolazioni “prima casa” sono applicabili anche alle "aree scoperte" pertinenziali, a condizione che siano "graffate" al bene principale, vale a dire censite al catasto urbano unitamente ad esso.

Invece la richiamata decisione della Cassazione ha affermato che “non è necessario, al fine dell’agevolazione, che il bene sia censito unitamente all’immobile principale, non richiedendosi tale presupposto dalla normativa di riferimento, spettando le agevolazioni anche per l’acquisto delle pertinenze con atto separato.”.

L’Agenzia delle Entrate riconosce, poi, le agevolazioni del “prezzo valore” anche a qualsiasi pertinenza, che abbia, però, un valore catastale (con esclusione, ad esempio, dei suoli edificabili). Con la richiamata Risoluzione 11 aprile 2008, n. 149 si è anche precisato che non emergono limitazioni quantitative all’acquisto di immobili con destinazione pertinenziale. Pertanto, il nuovo regime opzionale di determinazione della base imponibile, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, potrà essere applicato a tutti gli atti di cessione di immobili pertinenziali, salvo naturalmente che tale destinazione risulti dall’atto di acquisto”.

Infine l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto i benefici “prima casa” anche alle pertinenze di:

- a) immobili acquistati anteriormente al 22 maggio 2003 con l’I.V.A. al 4%, purché l’acquirente dichiarò nell’atto di acquisto della pertinenza che al momento dell’acquisto del bene principale ricorrevano le condizioni richieste dalla normativa all’epoca vigente per usufruire dei benefici “prima casa” (Circolare 1 marzo 2001, n. 19/E, paragrafo 2.2.2.);
- b) immobili acquistati senza i benefici “prima casa”, perché questi ultimi non erano ancora previsti dalla normativa all’epoca vigente (Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, punto 1.1);
- c) abitazione acquistata allo stato rustico, quando non erano riconosciuti i benefici “prima casa” agli immobili in corso di costruzione, purché l’acquirente dichiarò nell’atto di acquisto della pertinenza che al momento dell’acquisto del bene principale ricorrevano le condizioni richieste dalla normativa all’epoca vigente per usufruire dei benefici “prima casa” (sempre Circolare 7 giugno 2010, n. 31/E, punto 1.2).

## **ULTIME CHICCHE GIURISPRUDENZIALI**

### **I**

In caso di obbligo di trasferimento della residenza entro 18 mesi dall’acquisto con i benefici “prima casa”, il termine triennale di decadenza di cui all’art. 76, comma 2, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 decorre non dalla registrazione dell’atto, bensì dal momento in cui l’enunciato proposito di trasferimento della residenza, inizialmente attuabile, sia successivamente rimasto ineseguito od ineseguibile, al più, quindi, dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell’atto (Cass. 5 febbraio 2014, n. 2527).

### **II**

Non decade dai benefici “prima casa” a seguito di vendita infraquinquennale l’italiano residente all’estero che ricompra, entro un anno, un’altra casa in Italia anche non destinata ad abitazione principale, dal momento che costui non è tenuto a rispettare il requisito di avere e, perciò, anche di trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicato l’immobile o di adibirla ad abitazione principale (Cass. 9 luglio 2014, n. 15617).

### **III**



Al fine di evitare la decadenza dai benefici “prima casa” a seguito di vendita infraquinquennale non è sufficiente la stipula di un contratto preliminare di acquisto di una nuova abitazione, dal momento che lo stesso non produce effetti traslativi della proprietà (Cass. 29 luglio 2014, n. 17151).

#### IV

Non è possibile riusufruire dei benefici “prima casa” a seguito dell’autodenuncia di averne usufruito illegittimamente, intervenuta dopo il termine decadenziale di accertamento dell’Agenzia delle Entrate. Infatti l’autodenuncia va fatta prima della formazione di un giudicato o della scadenza di un termine decadenziale fissato per l’azione amministrativa (Cass. 30 luglio 2014, n. 17294).

#### V

Non determina decadenza dai benefici “prima casa” il mancato trasferimento della residenza entro 18 mesi dall’acquisto della “prima casa” per cause di forza maggiore (la lunghezza dei lavori di messa in sicurezza di un immobile a causa di smottamenti provocati da abbondanti piogge) (Cass. 11 settembre 2014, n. 19247).