

***Immobili ereditati e bonus prima casa
Agevolazione anche con più particelle unite di fatto***

In sede di presentazione della dichiarazione di successione l'erede può fruire dell'agevolazione «prima casa» in relazione ad uno solo degli immobili ereditati, da individuare nella dichiarazione stessa, anche se questo è formalmente costituito da due particelle catastali a condizione che le stesse risultino «unite di fatto ai fini fiscali», nel rispetto della procedura delineata da un documento di prassi dell'agenzia delle Entrate (Cm 13 giugno 2016, n. 27/E), in quanto le suddette particelle sono prive di autonomia funzionale e reddituale. Questo il chiarimento contenuto nella risposta interpello 24 gennaio 2023, n. 155/E.

Il caso

Il contribuente istante a seguito del decesso della nonna avvenuto nel febbraio del 2022 fa presente che gli unici eredi sono lui stesso e il figlio.

L'istante rileva che tra i beni ereditari rientra un edificio «costruito a cavallo di due particelle di terreno con diversa intestazione» che presenta «tre unità abitative (A/2), ciascuna delle quali costituita da due particelle catastali con diversa intestazione, ma senza autonomia funzionale e reddituale e perciò riunite di fatto a fini fiscali».

Lo stesso edificio consta poi delle seguenti due pertinenze (C/2 e C/6), ciascuna delle quali pure costituita da due particelle catastali con diversa intestazione, ma anch'esse senza autonomia funzionale e reddituale e perciò riunite di fatto a fini fiscali.

Ai fini della presentazione della denuncia di successione il contribuente istante chiede di sapere se possa godere dell'agevolazione «prima casa» ai sensi dell'articolo 69, comma 3, Legge 21 novembre 2000, n. 342, in relazione all'unità immobiliare abitativa in cui vive, nonché «su entrambe le particelle che rispettivamente compongono ciascuna delle due pertinenze».

A parere del contribuente, nel caso rappresentato non risulterebbe necessario, ai fini dell'agevolazione, procedere alla fusione catastale delle due particelle, con accorpamento dei mappali, come previsto per gli immobili «contigui».

In particolare, l'istante ritiene che «in presenza di immobili privi di autonomia funzionale e reddituale che siano diversamente intestati e perciò riuniti di fatto ai fini fiscali con apposita pratica catastale la disciplina prevista per gli immobili «contigui» non sia applicabile» e che, nel caso di specie, «l'agevolazione cd. prima casa spetti sia, da un lato per l'abitazione principale nella sua interezza senza che alcun successivo adempimento sia dovuto per la fusione dei mappali sia, dall'altro, con riferimento ad entrambe le particelle che rispettivamente compongono le due pertinenze citate (C/2 e C/6) e non, fittiziamente, per una sola di loro».

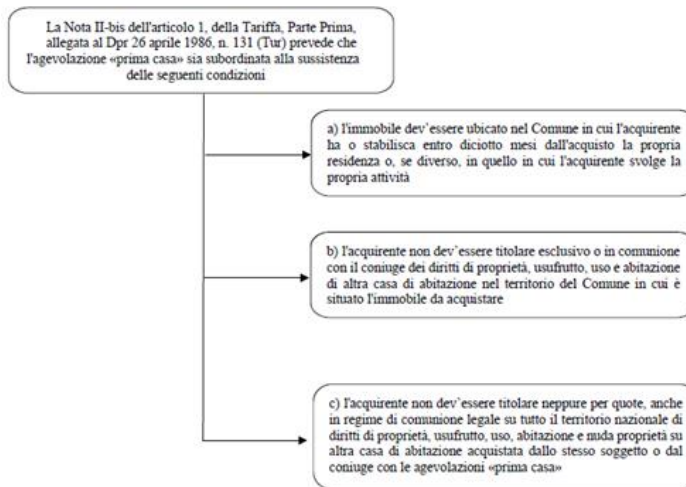
Le agevolazioni «prima casa» per trasferimento in successione

L'articolo 69, comma 3, legge 21 novembre 2000, n. 342, dispone che « le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione non di lusso e per la costituzione o il trasferimento di diritti immobiliari relativi alle stesse, derivanti da successioni o donazioni, quando, in capo al beneficiario ovvero, in caso di pluralità di beneficiari, in capo ad almeno uno di essi, sussistano i requisiti e le condizioni previste in materia di acquisto della prima abitazione dall'articolo 1, comma 1, quinto periodo, della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 » .

Il successivo comma 4 stabilisce che l'interessato, nella dichiarazione di successione o nell'atto di donazione, deve altresì dichiarare il possesso dei requisiti e delle condizioni per beneficiare dell'agevolazione «prima casa», prevedendo l'applicazione della relativa sanzione in caso di decadenza dal beneficio o di dichiarazione mendace, in forza del richiamo al comma 4, della nota II-bis dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al Dpr 131/1986.

La Cm 16 febbraio 2000, n. 207/E ha chiarito che l'articolo 69, comma 3, citato ha esteso l'agevolazione prima casa anche agli immobili trasferiti a titolo gratuito mortis causa o inter vivos, sia pure con riferimento alle sole imposte ipotecarie e catastali.

Quadro di sintesi



Requisiti soggettivi e oggettivi

La Rm 20 agosto 2010, n. 86/E ha chiarito che detti requisiti soggettivi ed oggettivi devono ricorrere congiuntamente ai fini dell'applicazione delle aliquote agevolate previste ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale.

Si ricorda, infatti, che la disposizione in commento ha natura agevolativa e, in quanto tale, non è suscettibile di interpretazione che ne estenda la portata applicativa ad ipotesi non espressamente contemplate.

Per quanto riguarda il presupposto della novità di cui alla lettera c), della citata Nota (ossia della «impossidenza» di altra abitazione acquistata con l'agevolazione prima casa), l'Amministrazione finanziaria ha precisato, con la Cm 7 maggio 2001, n. 44/E, che l'applicazione dell'agevolazione introdotta con il citato articolo 69, Legge 342/2000, per l'acquisto a titolo gratuito non preclude la possibilità di fruire, in caso di successivo acquisto a titolo oneroso di altra abitazione, dei benefici riservati alla prima casa, per la diversità dei presupposti che legittimano l'acquisto del bene in regime agevolato.

Tali chiarimenti sono stati successivamente confermati anche con la Cm 29 maggio 2013, n. 18/E e la Rm 4 luglio 2017, n. 86/E.

A tale interpretazione, l'Amministrazione è giunta in considerazione della previsione dettata dalla Nota II-bis), che, come noto, consente al contribuente di fruire delle agevolazioni «prima casa», in sede di acquisto a titolo oneroso di un'abitazione qualora ricorrano le condizioni prescritte dalla medesima disposizione.

L'articolo 1, comma 55, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità per il 2016), nell'inserire il nuovo comma 4-bis nella Nota II-bis), della Tariffa, Parte Prima, allegata al Tur, ha ampliato l'ambito applicativo delle agevolazioni prima casa.

Tale disposizione prevede, infatti, che «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 particolare, limitatamente alla condizione di cui alla richiamata lettera b), la disposizione, di cui al citato comma 4-bis, consente al contribuente di fruire delle agevolazioni «prima casa», nonostante sia titolare, nel Comune di residenza, di un altro immobile, precedentemente acquistato beneficiando delle agevolazioni elencate nella lettera c), della Nota II-bis, dell'articolo 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al Tur.

La Cm 8 aprile 2016, n. 12/E (quesito 2.3) e poi la Rm 4 luglio 2017, n. 86/E hanno chiarito in via generale che «La modifica delle condizioni stabilite dalla Nota II-bis) esplica effetti anche ai fini dell'applicazione delle agevolazioni prima casa in sede di successione o donazione».

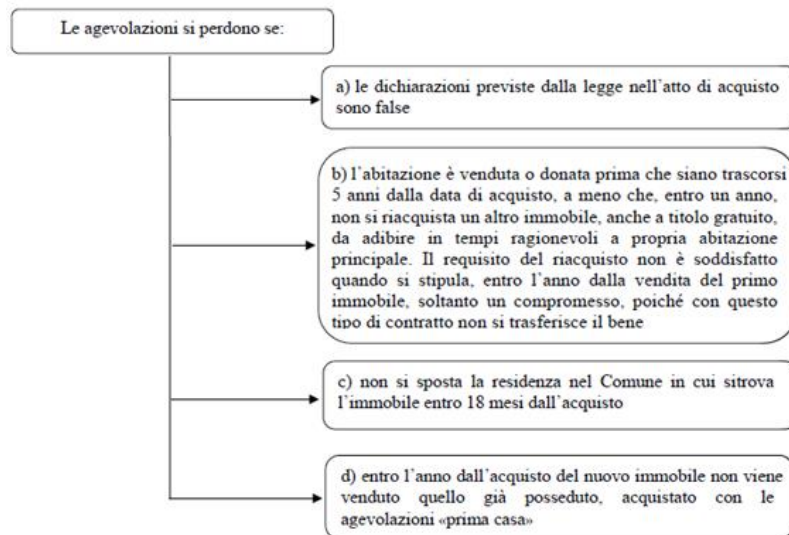
A tale conclusione si è giunti sulla base della considerazione che la nuova disciplina agevolativa riservata alla prima casa di abitazione trova applicazione anche con riferimento agli acquisti effettuati a titolo gratuito, atteso che l'articolo 69, commi 3 e 4, Legge 21 novembre 2000, n. 342, rinvia espressamente alle condizioni previste dalla Nota II-bis), all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al Tur.

Come noto, la finalità della norma introdotta con il comma 4-bis, infatti, è quella di agevolare il contribuente nella sostituzione dell'abitazione agevolata pre-posseduta, 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.

Quando si perdono le agevolazioni «prima casa»

Le agevolazioni ottenute quando si acquista un'abitazione con i benefici «prima casa» possono essere perse e, di conseguenza, si dovranno versare le imposte «risparmiate», gli interessi e una sanzione del 30% delle imposte stesse.



Quando si conservano le agevolazioni

Le agevolazioni non si perdono quando, entro un anno dalla vendita o dalla donazione:

- › il contribuente acquista un immobile situato in uno Stato estero, a condizione che esistano strumenti di cooperazione amministrativa che consentono di verificare che l'immobile acquistato è stato adibito a dimora abituale;
- › il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un fabbricato (non rientrante nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9) da adibire ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. È sufficiente che lo stesso, entro l'anno, acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico. Per evitare di incorrere nella decadenza, deve esistere, quindi, un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e dev'essere stata completata la copertura;
- › il contribuente costruisce un altro immobile a uso abitativo su un terreno di cui sia già proprietario al momento della cessione dell'immobile agevolato.

Agevolazioni «prima casa» e trasferimento di pertinenze: il chiarimento delle Entrate

Con la risposta n. 66/2020 le Entrate hanno fornito interessanti chiarimenti in merito alle agevolazioni prima casa in relazione all'acquisto di pertinenze. L'istante, nel caso in esame, riferisce di essere unico proprietario di due immobili; si tratta di un immobile ad uso abitativo, categoria A2 e di un'unità immobiliare ad uso autorimessa, categoria C/6 acquistati usufruendo delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 1, nota 2-bis della Tariffa, Parte Prima, allegata al Dpr 26 aprile 1986, n. 131 (Tur).

Poiché è intenzione dell'istante procedere all'acquisto di una ulteriore unità immobiliare ad uso autorimessa, categoria catastale C/6, contigua e confinante a quella già di sua proprietà, procedendo alla fusione dei suddetti immobili aventi la medesima categoria catastale, chiede di conoscere se per l'acquisto che intende effettuare possa usufruire nuovamente delle agevolazioni fiscali prevista dal Tur.

L'agenzia delle Entrate ricorda, preliminarmente, che la norma contenuta nell'articolo 1, comma 1, della Tariffa, Parte Prima, allegata al Dpr 26 aprile 1986, n. 131, prevede l'applicazione dell'imposta di registro, tra l'altro, per gli «Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere» stabilendo che «se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis» l'imposta si applica con l'aliquota del 2%.

Il successivo comma 3, dell'articolo 1, della Tariffa prevede che « Le agevolazioni di cui al c. 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile ». Inoltre, lo stesso comma stabilisce che «sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato» .

Al riguardo, come precisato con la Cm 1° marzo 2001, n. 19/E, qualora oggetto dell'atto di trasferimento sia una pertinenza della casa di abitazione acquistata usufruendo dei benefici tributari cd. prima casa e la pertinenza stessa sia classificata o classificabile nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, l'agevolazione è ammessa limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria.

La norma, che limita la portata dell'agevolazione con riferimento a specifiche categorie catastali relative alle pertinenze, evidenzia che il legislatore ha posto un vincolo di natura oggettiva alla fruizione del beneficio tributario in esame. In tal senso, circoscrivendo l'ambito oggettivo delle pertinenze immobiliari si è inteso evitare che il beneficio fiscale in esame potesse trovare

nuovamente applicazione in caso di un ulteriore acquisto di pertinenza classificata con la medesima categoria catastale di altra già acquistata usufruendo dell'agevolazione prima casa.

Al riguardo, occorre considerare che la verifica della sussistenza dei suddetti requisiti dev'essere effettuata, in assenza di norme che dispongano diversamente, al momento della stipula dell'atto di acquisto.

Nel caso di specie, al momento di acquisto, il soggetto istante non rispetta i requisiti necessari per fruire dell'agevolazione «prima casa», avendone già fruito in sede di acquisto della «prima» pertinenza classificata C/6.

Per tali motivazioni le Entrate sono del parere che l'eventuale atto di acquisto descritto nell'istanza di interpello non possa beneficiare dell'agevolazione «prima casa».

La risposta delle Entrate

L'agenzia delle Entrate con riferimento alla risposta oggetto del presente commento ritiene che, nel caso di specie, in presenza di tutte le condizioni previste, il contribuente istante potrà richiedere l'agevolazione prima casa in relazione ad uno solo degli immobili caduti in successione, da individuare nella relativa dichiarazione, anche se lo stesso risulti formalmente costituito da due particelle catastali (con distinta titolarità), a condizione che le stesse risultino «unite di fatto» ai fini fiscali, in quanto prive di autonomia funzionale e reddituale, nel puntuale rispetto della procedura delineata nella Cm 13 giugno 2016, n. 27/E, della stessa agenzia delle Entrate.

A tal fine, infatti, occorre che di tale situazione risulti evidenza negli archivi catastali; il citato documento di prassi precisa che « l'Ufficio competente dell'agenzia delle Entrate, immediatamente dopo la registrazione in banca dati catastale delle menzionate dichiarazioni di variazione, provvede ad inserire, negli atti relativi a ciascuna porzione immobiliare, la seguente annotazione «Porzione di u. i. u. unita di fatto con quella di Foglio xxx Particolo yyy Sub. zzzz. Rendita attribuita alla porzione di u.i.u. ai fini fiscali».

L'agenzia fa presente, in ogni caso, che l'immobile costituito dalle particelle catastali unite di fatto ai fini fiscali deve in ogni caso costituire una casa di abitazione diversa da quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9 (cfr. Cm 12 agosto 2005, n. 38/E al paragrafo 3.4, seppure con riferimento all'acquisto di immobili contigui).

Tali considerazioni valgono anche con riferimento alle pertinenze, composte da più particelle senza autonomia funzionale e reddituale e perciò riunite di fatto ai fini fiscali, fermo restando il rispetto della richiamata procedura (cfr. Cm 27/E/2016).

Per quanto concerne le pertinenze, posto che nel caso di specie la verifica della sussistenza dei requisiti affinché gli immobili di categoria C/2 e C/6 indicati dall'istante possano essere considerati pertinenze a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato, costituisce un accertamento di fatto non esperibile in sede di interpello, l'agenzia delle Entrate osserva in via generale quanto segue.

L'articolo 817 del codice civile stabilisce che «sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima» .

Il rapporto pertinenziale tra due beni ricorre, quindi, in presenza dei seguenti presupposti (cfr. Cm 38/E/2005):

- a) oggettivo, ossia la destinazione durevole funzionale a servizio o ad ornamento intercorrente tra un bene e un altro di maggiore importanza (cd. bene principale) per il miglior uso di quest'ultimo;*
- b) soggettivo, ossia la volontà del proprietario della cosa principale o di chi sia titolare di un diritto reale sulla medesima, diretta a porre la pertinenza in un rapporto di strumentalità funzionale con la cosa principale.*

Al riguardo, con la citata Cm 38/E/2005, in materia di agevolazione «prima casa», è stato precisato che anche l'acquisto di una pertinenza a titolo gratuito gode dell'agevolazione di cui all'articolo 69, comma 3, Legge 342/2000.

Tenuto conto dell'espresso rinvio operato dal predetto articolo 69 al Dpr 131/1986, consegue che anche alle successioni e alle donazioni si applicano le previsioni del comma 3, della Nota II-bis, ai sensi del quale « le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato » .

In definitiva, come chiarito nel documento di prassi, il regime agevolato previsto per gli acquisti a titolo gratuito di case di abitazione è esteso anche alle pertinenze qualora ricorrano i requisiti e le condizioni di cui alla Nota II-bis in esame.