

Risposta n. 525/2022

OGGETTO: Agevolazione "prima casa". Rinuncia al diritto di abitazione. Tassazione dell'atto di rinuncia.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante (di seguito "padre) rappresenta che, a seguito del decesso del coniuge, ha ereditato il 50 per cento della proprietà dell'abitazione coniugale e che l'altro 50 per cento è stato ereditato dalla figlia. Sull'immobile, ai sensi dell'articolo 540 del codice civile, si è costituito il diritto di abitazione in favore del coniuge superstite.

Viene rappresentato, altresì, che, in sede di dichiarazione di successione, presentata nel xy, sono state applicate le agevolazioni "*prima casa*", ai sensi dell'articolo 69 della legge del 21 novembre 2000, n.342.

Ciò posto, il padre intende acquistare la piena proprietà di un nuovo immobile nello stesso Comune ove si trova l'immobile ereditato, "*da adibire a casa di abitazione e nel quale trasferire la propria residenza anagrafica, fiscale e il domicilio*".

In relazione a tale acquisto, il padre intende richiedere le agevolazioni "*prima casa*" e afferma che "*il solo vincolo ostativo è rappresentato dalla titolarità esclusiva ex lege del diritto di abitazione sulla ex-casa coniugale*" [cfr. lettera b), nota II-bis,

articolo 1, della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n.131].

Viene fatto presente, inoltre, che il padre intende rinunciare al suddetto diritto di abitazione a titolo gratuito e, pertanto, chiede se:

- la rinuncia debba essere formale o tacita; in tale ultimo caso se "*sia sufficiente il solo trasferimento della residenza e il domicilio in altro immobile perché si abbia il venir meno automatico del diritto di abitazione*", dichiarando in fase di rogito per l'acquisto del nuovo immobile il proprio impegno a trasferirvi entro 18 mesi la propria residenza e se la rinuncia sia soggetta a trascrizione;

- la rinuncia sia assoggettata a tassazione ai fini delle imposte indirette e, in tal caso, se le imposte debbano essere calcolate per il 50 per cento del loro ammontare totale, posto che «*la rinuncia al diritto di abitazione comporterebbe infatti la ricostituzione della piena proprietà dell'immobile non solo dell'altro proprietario superficiario, ma anche dello stesso*» rinunciante.

Nell'istanza, inoltre, si chiedono chiarimenti in merito alle imposte eventualmente dovute dalla figlia a fronte del predetto atto di rinuncia a titolo gratuito da parte del padre e se la stessa possa fruire dell'agevolazione "*prima casa*" ai sensi dell'articolo 69 della citata legge n. 342 del 2000 in presenza dei requisiti di legge.

Infine, si chiede se, in caso di successione per decesso del padre, la figlia possa richiedere nuovamente l'agevolazione "*prima casa*" e, in tal caso, se sia vincolata a richiedere il beneficio in esame per l'immobile per il quale è stata fatta la rinuncia, o se possa scegliere su quale dei due immobili (*l'ex casa coniugale* o la nuova abitazione acquistata dal padre) richiedere l'agevolazione in dichiarazione di successione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il padre ritiene di poter procedere dichiarando, in sede di rogito per l'acquisto della nuova abitazione, l'impegno a trasferirvi entro 18 mesi il domicilio e la residenza fiscale, in quanto abitazione principale, allegando al rogito la rinuncia formale al

diritto di abitazione, sottoscritta e autenticata davanti a un pubblico ufficiale, con facoltà di scegliere se trascrivere la rinuncia.

In relazione alle imposte dovute a seguito del citato atto di rinuncia, si ritiene dovuta solo l'imposta di registro nella misura fissa; in alternativa, si ritengono dovute le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa, *ex* articolo 69 della legge n. 342 del 2000, con possibilità per la figlia beneficiaria - in caso di successione - di reiterare la richiesta dei benefici "*prima casa*" non obbligatoriamente per l'immobile oggetto di rinuncia del diritto di abitazione, ma per l'immobile acquistato dal padre quale nuova abitazione.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che non costituisce oggetto del presente interpello l'esame della sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'agevolazione c.d. "*prima casa*" di cui alla Nota II-*bis*, all'articolo 1 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 nella dichiarazione di successione presentata, né in relazione al prospettato acquisto che il padre intende effettuare.

Ciò posto, per quanto di interesse, si rammenta che ai sensi dell'articolo 1350 del codice civile (rubricato "*Atti che devono farsi per iscritto*"), la rinuncia al diritto di abitazione deve farsi per atto pubblico o per scrittura privata, sotto pena di nullità.

Tale atto va, altresì, trascritto ai sensi dell'articolo 2643, comma 1, del codice civile (rubricato "*Atti soggetti a trascrizione*"), in quanto avente ad oggetto un diritto reale immobiliare.

Sotto il profilo fiscale, l'atto di rinuncia a titolo gratuito è considerato "*trasferimento*", ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, che dispone "*Si considerano trasferimenti anche la costituzione di diritti reali di godimento, la rinuncia a diritti reali o di credito e la costituzione di rendite o pensioni.*"

Come afferma, inoltre, la Corte di Cassazione, con ordinanza 28 gennaio 2019, n.2252, *"ai fini fiscali, pertanto, la rinuncia ai diritti reali si considera alla stregua di un trasferimento, in quanto generativa di un arricchimento nella sfera giuridica altrui, come tale soggetta a imposta ipo-catastale"*.

Pertanto, la rinuncia, a titolo gratuito, costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni.

Inoltre, sono dovute le imposte ipotecaria e catastale rispettivamente nella misura proporzionale dell'1 per cento, ai sensi dell'articolo 1 della Tariffa, allegata al decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 347 e del 2 per cento, ai sensi dell'articolo 10 del medesimo decreto.

Nel caso di specie, pertanto, alla rinuncia al diritto di abitazione che il padre intende porre in essere al fine di adempiere a tutte le condizioni stabilite dalla Nota II-*bis*, all'articolo 1 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 in occasione del nuovo acquisto, trovano applicazione le disposizioni sopra richiamate.

In particolare, la base imponibile sulla quale calcolare le sopra indicate imposte è costituita dal valore del diritto di abitazione oggetto di rinuncia alla data dell'atto, nella misura del 50 per cento corrispondente alla quota di proprietà dell'abitazione della figlia.

Per quanto concerne gli ulteriori i successivi quesiti, si fa presente che ai sensi dell'articolo 69 della legge 21 novembre 2000, n. 342 *"Le imposte ipotecaria e catastale sono applicate nella misura fissa per i trasferimenti della proprietà di case di abitazione (...) [diverse da quelle appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9] 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"* (cfr. comma 3).

Con circolare 22 gennaio 2008, n. 3 (par. 8.2), è stato chiarito che tale agevolazione è applicabile ai 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»* e che *"il predetto articolo 69, commi 3 e 4, reca una norma speciale agevolativa non suscettibile di interpretazione estensiva, che, quindi, non è applicabile agli atti a titolo gratuito e alla costituzione di vincoli di destinazione non espressamente contemplati dalla norma stessa»*. Come chiarito dalla citata circolare, quindi, l'agevolazione *"prima casa"* non risulta comunque applicabile agli *"atti a titolo gratuito"*, posto che la norma di cui al citato articolo 69 si riferisce soltanto agli acquisti derivanti da *"successioni o donazioni"* e che le norme speciali non sono suscettibili di interpretazione estensiva.

Con riferimento all'ultimo quesito proposto, ovvero se in caso di successione per decesso del padre, la figlia possa richiedere nuovamente le agevolazioni *"prima casa"* e se, in tal caso, sia vincolata a richiedere le agevolazioni per l'immobile per il quale è stata fatta la rinuncia da parte del padre, si osserva ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. *"Statuto dei diritti del contribuente"*), come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, *"il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a:*

a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza".

L'obiettiva incertezza della fattispecie oggetto di interpello è un requisito immanente dell'istituto in esame. L'interpello ha, infatti, l'obiettivo di tutelare il contribuente nella fase dell'interpretazione della norma tributaria quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza.

Al riguardo, si evidenzia che con la circolare 7 maggio 2001, n. 44, è stato chiarito che, in caso di trasferimento per successione o donazione di più immobili in presenza di un solo beneficiario, l'agevolazione deve essere riferita soltanto ad un'unica unità immobiliare e relative pertinenze.

Pertanto, tale quesito è da considerarsi inammissibile in quanto non rappresenta una fattispecie concreta e personale sulla quale sussistono condizioni di obiettiva incertezza.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)