

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori
autonomi ed enti non commerciali**Risposta n. 155/2023**

OGGETTO: *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 nella circolare 13 giugno 2016, n. 27, in quanto le suddette particelle siano prive di autonomia funzionale e reddituale.*

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

QUESITO

L'istante rappresenta che nel febbraio 2022 è deceduta la nonna *Mevia* (già vedova di *Sempronio*, deceduto nel 2011) senza lasciare testamento. Gli eredi legittimi sono il di lei figlio *Tizio* e per rappresentazione l'istante stessa, in quanto nel 2017 era morto *Caio* l'altro figlio di *Mevia*, suo padre.

L'istante espone che tra i beni ereditari rientra un edificio «costruito a cavallo di due particelle di terreno con diversa intestazione (l'una, part. 449 sub. 3-4-7-8-9, di esclusiva proprietà di [*Mevia*], l'altra, part. 534 sub. 3-4-6-7-8, in comunione con

il di lei marito [Sempronio])» 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». Al riguardo, l'istante riporta un prospetto riassuntivo con le intestazioni delle due particelle e dei relativi subalterni anteriormente alla morte di Mevia:

- appartamento al piano T: particella 449 - sub. 7 intestata a Mevia e particella 534 - sub. 6 intestata a Mevia, a Tizio, all'istante e alla madre.
- appartamento al piano T-1: particella 449 - sub. 8 intestata a Mevia e particella 534 - sub. 7 intestata a Mevia, a Tizio, all'istante ed alla madre;
- appartamento al piano 2: particella 449 - sub. 3 intestata a Mevia; e particella 534 - sub. 7 intestata a Mevia, a Tizio, all'istante e alla madre.

L'istante precisa che l'unità abitativa posta al secondo piano (particelle 449 - sub 3 e 534 - sub 7) costituisce la propria abitazione principale, in cui dimora insieme alla madre.

L'istante afferma, inoltre, che *«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».*

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

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, 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»*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rileva che, come più volte ribadito dalla Corte di Cassazione, le norme agevolative di carattere fiscale rientrano tra quelle di carattere eccezionale che richiedono un'esegesi ispirata al criterio di stretta interpretazione e non ammettono interpretazione analogica o estensiva, con la conseguenza che i benefici in esse contemplati non possono essere estesi oltre l'ambito di applicazione come rigorosamente identificato in base alla definizione normativa (*cfr.*, *ex multis*, Corte di Cassazione, sentenza 7 febbraio 2013, n. 2925, 7 maggio 2008, n. 11106).

Ciò posto, in via generale, si osserva quanto segue.

L'articolo 69, comma 3, della 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»* dal Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. Trattasi, in particolare, dei requisiti previsti dall'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al citato d.P.R. n. 131 del 1986 - che prevede l'agevolazione per le case di abitazione diverse da quelle rientranti nelle categorie catastali A/1, A/8, A/9 - e dalla relativa Nota II-bis, secondo cui:

- l'immobile deve essere ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano (lettera a).
- l'acquirente non deve 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 (lettera b);
- l'acquirente non deve essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso,

abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni (lettera c).

Il successivo comma 4 del citato articolo 69 dispone che *«Le dichiarazioni di cui alla nota II bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro (...), sono rese dall'interessato nella dichiarazione di successione»*. Ai fini della richiesta dell'agevolazione nella dichiarazione di successione, è quindi necessaria la sussistenza di tali requisiti.

Si fa presente, inoltre, che con la circolare 7 maggio 2001, n. 44/E è stato chiarito che *«la nota II-bis) all'articolo 1 della tariffa, parte prima (...) prevede espressamente che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca la propria residenza oppure vi svolga la propria attività. È quindi palese il riferimento al singolo immobile con la conseguenza che l'agevolazione non può che riferirsi ad un'unica unità immobiliare e relative pertinenze. Sulle rimanenti unità immobiliari pervenute con la stessa donazione o successione devono, invece, essere corrisposte le imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale (...)*.

Si ritiene, quindi, che il beneficio in argomento possa essere riconosciuto una sola volta per ciascun beneficiario in relazione all'immobile cui egli faccia riferimento nella dichiarazione resa e allegata alla denuncia di successione; pertanto, l'agevolazione può essere accordata per tanti immobili caduti in successione quanti sono i beneficiari in possesso dei requisiti, purché si costituisca - per mezzo della dichiarazione - una diretta relazione tra il bene ed il soggetto beneficiario dell'agevolazione».

Ciò posto, nel caso di specie, in presenza di tutte le condizioni sopra descritte, l'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 circolare 13 giugno 2016, n. 27.

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 Part. yyy Sub. zzzz. Rendita attribuita alla porzione di u.i.u. ai fini fiscali"»*. Si 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.* circolare 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.* circolare n. 27 del 2016, cit).

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, si 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.* circolare n. 38/E del 2005):

a) oggettivo, ossia la destinazione durevole funzionale a servizio o ad ornamento intercorrente tra un bene e un altro di maggiore importanza (c.d. 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 circolare n. 38/E del 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, della legge n. 342 del 2000.

Tenuto conto dell'espresso rinvio operato dal predetto articolo 69 al d.P.R. n. 131 del 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.

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, ed esula da ogni valutazione circa fatti e/o circostanze non rappresentate nell'istanza e riscontrabili nella eventuale sede di accertamento.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)