

RISOLUZIONE N. 38/E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone Fisiche,
Lavoratori Autonomi ed Enti non
Commerciali

Roma, 28 maggio 2021

OGGETTO: *Acquisto di immobile a seguito di provvedimento giudiziale – Richiesta agevolazione c.d. «prima casa» e determinazione della base imponibile mediante il sistema c.d. del «prezzo-valore». Registrazione.*

Nell'ambito delle attività di monitoraggio del contenzioso tributario concernente l'imposta di registro, è emersa la pendenza di controversie¹ nelle quali viene in discussione il momento in cui devono essere rese le dichiarazioni previste dalla Nota II-bis) all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali previsti per l'acquisto della "prima casa", nei casi in cui il trasferimento dell'immobile avvenga con provvedimento giudiziale.

La medesima questione si è posta con riferimento alla dichiarazione di volersi avvalere del sistema c.d. del "prezzo-valore" per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale per le cessioni di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, introdotto dall'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Al riguardo, si forniscono i seguenti chiarimenti, anche alla luce della posizione espressa dalla giurisprudenza di legittimità.

Si forniscono inoltre chiarimenti in ordine alla forma delle dichiarazioni.

¹ Sovente originate da richieste di rimborso non accolte.

1. Agevolazione c.d. «prima casa»

Ai fini dell'imposta di registro, l'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata del 2 per cento per i trasferimenti che hanno per oggetto «*case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, ove ricorrano le condizioni di cui alla Nota II-bis*)».

Quest'ultima disposizione, prevede, in particolare, che l'acquirente renda determinate dichiarazioni in ordine alla residenza nel comune ove è ubicato l'immobile² e alla c.d. pre possidenza³.

L'agevolazione trova applicazione anche con riferimento alle cessioni di case di abitazione soggette ad imposta sul valore aggiunto per effetto del richiamo alla Nota II-bis) operato dal numero 21) della Tabella A, Parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

L'Amministrazione finanziaria ha da tempo chiarito che è possibile chiedere l'applicazione dell'agevolazione “prima casa” anche nelle ipotesi in cui il trasferimento immobiliare avviene con un provvedimento giudiziale.

A tal fine, le previste dichiarazioni sono rese dalla parte interessata, di regola, nelle more del giudizio talché risultino dal provvedimento medesimo.

E' stato, altresì, chiarito che è, tuttavia, possibile rendere tali dichiarazioni anche in un momento successivo, purché comunque ciò avvenga prima della

² La lettera a) della Nota II-bis dispone che ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta 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. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;*”.

³ Le lettere b) e c) della Nota II-bis dispongono rispettivamente che l'acquirente deve dichiarare nell'atto di acquisto:

- “*di non 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 da acquistare;*”;
- “*di non 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 prima casa.

registrazione dell'atto (cfr. circolare 12 agosto 2005, n. 38, che richiama la precedente circolare 16 ottobre 1997, n. 267). In tal senso, anche le successive risoluzioni n. 370 del 3 ottobre 2008 – con la quale è stato precisato che, nel caso in cui il contribuente non abbia richiesto le agevolazioni fiscali “prima casa” nella domanda di partecipazione ad un’asta immobiliare, le dichiarazioni riguardanti il possesso dei requisiti possono essere rese nelle more della registrazione del decreto di trasferimento – e n. 90 del 17 ottobre 2014, concernente una ipotesi di sentenza che accerta l’usucapione.

Le medesime conclusioni si traggono dalla lettura delle pronunce della giurisprudenza di legittimità.

Si richiama, in tal senso, l’ordinanza 16 maggio 2018, n. 11907, con la quale la Corte di Cassazione – richiamando il proprio consolidato orientamento⁴ – ha chiarito che ai fini del godimento dei benefici prima casa “*le manifestazioni di volontà prescritte dall’art. 1, nota II bis, della tariffa ...vanno rese, qualora il suddetto acquisto sia avvenuto a seguito di sentenza, prima della registrazione di quest’ultima, che costituisce l’atto al quale va riconosciuta efficacia traslativa della proprietà del bene, dovendosi, invece, escludere che le stesse possano effettuarsi in un momento successivo*”⁵.

Negli stessi termini, con riferimento a diverse fattispecie:

- ordinanze 21 gennaio 2021, n. 1270 e 12 gennaio 2017, n. 635, concernenti la sentenza di usucapione⁶;

⁴ I giudici di legittimità, infatti, si erano già espressi in tal senso sin dalla più datata pronuncia del 4 ottobre 2006, n. 21379, chiarendo che “...il primo (ma anche l’ultimo) momento in cui la parte, destinataria degli effetti traslativi del provvedimento giudiziale, può far valere il suo diritto a chiedere l’applicazione dell’agevolazione tributaria sull’acquisto della prima casa è costituito dalla registrazione dell’atto davanti all’Amministrazione fiscale”.

⁵ Secondo la Suprema Corte, in particolare, “la necessità della collaborazione del contribuente per il godimento dell’agevolazione, dovuta alla formulazione delle corrispondenti dichiarazioni, da rendersi in seno all’atto di acquisto, ha indotto questa Corte (Cass. n. 14117 del 2010; Ord. 23588 del 2011) a ritenere, in modo condivisibile, che il caso in esame costituisca un’eccezione - unitamente alle ipotesi in cui sia esplicitamente prevista la presentazione di un’istanza - al principio generale, desumibile dal D.P.R. n. 131 del 1986 art. 77, secondo cui un’agevolazione non richiesta al momento dell’imposizione non è perduta, essendo possibile, sia pur con gli ovvi limiti temporali, rimediare all’erronea imposizione...”.

⁶ Nell’ordinanza n. 1270 del 2021, la Corte – dopo aver premesso che “Le manifestazioni di volontà, sopra menzionate, vanno dunque rese, attenendo ai presupposti dell’agevolazione, anche quando il

- sentenza 19 aprile 2013, n. 9569, con riferimento ad una ipotesi di vendita forzata (il contribuente *“dovrà provvedere a rendere le anzidette dichiarazioni prima della registrazione del decreto di trasferimento del giudice dell’esecuzione, che costituisce l’atto al quale va riconosciuta efficacia traslativa della proprietà del bene”*);
- sentenza 3 febbraio 2014, n. 2261, in relazione ad una sentenza emessa ai sensi dell’articolo 2932 del codice civile (*“in tal caso le anzidette dichiarazioni dovranno essere rese prima della registrazione della sentenza sostitutiva del contratto non concluso che costituisce l’atto al quale va riconosciuta efficacia traslativa della proprietà del bene”*).

1.1. Forma delle dichiarazioni

In relazione alla forma delle dichiarazioni da rendere, già con la citata Circolare 267 del 1997 era stata riconosciuta la possibilità di richiedere l’applicazione del regime agevolato “prima casa” mediante integrazione dell’atto *“con dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, stilata ed allegata al provvedimento stesso nelle more della sua registrazione”*.

Con la recente ordinanza 27 febbraio 2020, n. 5349, la Corte di Cassazione – facendo espresso richiamo anche ai precedenti documenti di prassi dell’Amministrazione finanziaria – ha evidenziato che ciò che rileva – sempre *“al più tardi al momento della registrazione della sentenza”* – è che *“la dichiarazione in questione sia stata resa con modalità tali da garantirne la certezza (quanto al suo contenuto prescritto dalla disposizione di legge...) e la riferibilità soggettiva (quanto al suo autore), per cui “non è dubbio, allora, che una dichiarazione resa (anche) nelle forme di cui al d.p.r. n. 445 del 2000, art. 47, sia idonea allo scopo ove si consideri, oltretutto, la stessa disciplina degli effetti penali della dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà che, secondo la*

contribuente intenda far valere il proprio diritto all’applicazione dei relativi benefici rendendosi acquirente a titolo originario, come nel caso di usucapione” – ha ribadito che anche in tal caso le dichiarazioni devono essere rese *“prima della registrazione del provvedimento di trasferimento”*.

giurisprudenza penale della Corte, si considera come fatta a pubblico ufficiale”⁷.

Ciò posto, si ritiene che le dichiarazioni che riguardano “*stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell’interessato*”, possano essere rese mediante una dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà ai sensi dell’articolo 47 del d.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445.

Diversamente, la dichiarazione sostitutiva dell’atto notorio non può avere ad oggetto manifestazioni di volontà, quale l’impegno - di cui alla lettera *a*) della Nota II-bis all’articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 - a trasferire la residenza nel territorio del comune ove è ubicato l’immobile entro diciotto mesi dall’acquisto.

Tale impegno va assunto nella forma della “*dichiarazione autenticata nelle firme, da autorità anche diversa da quella che aveva redatto il provvedimento giudiziario, stilata ed allegata al provvedimento stesso*”, come già indicato dai documenti di prassi in precedenza citati.

2. Sistema c.d. del “prezzo valore”

L’articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 ha previsto che – in deroga alla disciplina di cui all’articolo 43 del d.P.R. n. 131 del 1986 e fatta salva l’applicazione dell’articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscano nell’esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, “*all’atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell’immobile determinato ai sensi dell’articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del*

⁷ Il comma 1 dell’articolo 47 del d.P.R. n. 445 del 2000 dispone che “*L’atto di notorietà concernente stati, qualità personali o fatti che siano a diretta conoscenza dell’interessato è sostituito da dichiarazione resa e sottoscritta dal medesimo con la osservanza delle modalità di cui all’articolo 38*”. L’articolo 38 citato regola, in particolare, le modalità di invio e di sottoscrizione delle istanze.

1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. (...)" (sistema del c.d. "prezzo-valore"). La norma prevede altresì che *"Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito"*.

Con tale sistema, in presenza dei requisiti soggettivo e oggettivo richiesti dalla norma, il legislatore ha previsto la possibilità per la parte acquirente – con dichiarazione resa al notaio e recepita nell'atto⁸ – di individuare la base imponibile nel «valore catastale» anziché «nel valore venale in comune commercio», in deroga alla previsione di carattere generale secondo cui l'imposta va applicata sul maggiore tra il «valore» del bene ed il corrispettivo pattuito (articolo 51, comma 1, d.P.R. n. 131 del 1986).

A seguito della nota sentenza della Corte Costituzionale n. 6 del 15 gennaio 2014 (depositata il 23 gennaio 2014), tale possibilità risulta estesa anche alle ipotesi in cui il trasferimento avviene in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, in deroga all'articolo 44, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986⁹. Invero, secondo la Consulta *"La mera differenziazione del contesto acquisitivo del bene non è dunque sufficiente a giustificare la discriminazione di due fattispecie caratterizzate da una sostanziale omogeneità (sentenze n. 328 del 1983, n. 156 del 1976 e n. 39 del 1970), in particolare, con riguardo all'esclusività del diritto potestativo concesso all'acquirente in libero mercato"*.

In presenza, quindi, dei requisiti per l'applicazione del sistema c.d. del "prezzo-valore", la richiesta può essere formulata dall'acquirente anche nelle ipotesi in cui il trasferimento avviene con provvedimento giudiziale, non risultando ostativa l'assenza della figura notarile.

⁸ Cfr. Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, Circolare n. 6/E del 6 febbraio 2007 e Risoluzione n. 145/E del 9 giugno 2009.

⁹ Com'è noto, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'articolo 1, comma 497, della legge n. 266 del 2005 nella parte in cui non prevedeva la facoltà, per gli acquirenti di immobili ad uso abitativo e relative pertinenze acquisiti in sede di espropriazione forzata o a seguito di pubblico incanto, i quali non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, di chiedere che, in deroga all'articolo 44, comma 1, del d.P.R. n. 131 del 1986 la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali sia costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del d.P.R. n. 131 del 1986, fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Anche in tale ipotesi, le previste dichiarazioni sono rese dalla parte interessata, di regola, nelle more del giudizio talché risultino dal provvedimento medesimo.

Tuttavia, ove ciò non sia avvenuto, si ritiene, anche alla luce di quanto esposto in precedenza, che il contribuente interessato possa ancora formulare le previste dichiarazioni, purché prima della registrazione del provvedimento giudiziale¹⁰.

2.1. Forma delle dichiarazioni

In ordine alla forma della dichiarazione da rendere è possibile ricorrere alla dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà ai sensi dell'articolo 47 del d.P.R. 445 del 2000.

3. Registrazione

Con finalità di semplificazione e di accelerazione della registrazione degli atti giudiziari, l'Agenzia delle Entrate ha sviluppato una apposita procedura ad accesso libero disponibile sul sito *Internet* istituzionale www.agenziaentrate.gov.it, attraverso la quale è possibile provvedere spontaneamente al pagamento dell'imposta liquidata dall'Ufficio sugli atti ricevuti.

In particolare, accedendo al servizio di tassazione degli atti giudiziari all'interno della sezione «Servizi> Pagamenti> Calcolo degli importi per la tassazione degli atti giudiziari» ed inserendo i dati del provvedimento, si può conoscere il dettaglio dei tributi e degli importi dovuti per la registrazione.

Il servizio, oltre alle informazioni sulla liquidazione del provvedimento, consente di inserire le informazioni anagrafiche per la stampa completa del modello di pagamento F24. Nel caso tali informazioni non venissero inserite è possibile comunque stampare il modello di pagamento che verrà restituito già

¹⁰ Anche nel caso esaminato dalla Consulta nella sentenza n. 6 del 2014, la parte aveva richiesto di poter usufruire dell'agevolazione "prima casa" e del sistema del "prezzo valore" in occasione della registrazione del decreto del giudice dell'esecuzione che disponeva il trasferimento dell'immobile.

precompilato con le informazioni relative al codice tributo, anno di riferimento, importi da versare e codice atto del provvedimento interrogato.

Al riguardo, con riferimento alle questioni rappresentate, si precisa che l'avvenuta determinazione degli importi da versare per la registrazione e la relativa esposizione della tassazione dell'atto giudiziario nella procedura non risultano ostativi alla presentazione all'Ufficio territoriale competente per la registrazione della richiesta di applicazione dell'agevolazione "prima casa" o di determinazione della base imponibile con il sistema c.d. del "prezzo valore", rendendo le relative dichiarazioni nelle forme descritte in precedenza.

Il processo di registrazione, in generale, viene posto in essere solo a seguito del pagamento degli importi liquidati. Nel caso di utilizzo delle informazioni presenti nel modello di versamento proposto dal servizio di tassazione degli atti giudiziari la registrazione verrà effettuata, a seguito dell'avvenuto pagamento, in via automatizzata direttamente da parte del sistema centrale.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente