



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta da:

GIACOMO MARIA STALLA	Presidente
ANGELO MATTEO SOCCI	Consigliere
FABIO DI PISA	Relatore
MILENA BALSAMO	Consigliere
ANDREA PENTA	Consigliere

Oggetto:

IMPOSTA	
IPOTECARIA	E
CATASTALE:	
principio di diritto	
Ud.21/01/2025	
CC	

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 18792/2023 R.G. proposto da:

[REDACTED] elettivamente domiciliati  
in ROMA [REDACTED] presso lo studio dell'avvocato [REDACTED]  
[REDACTED] che li rappresenta e difende

-ricorrenti-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata in ROMA VIA DEI  
PORTOGHESI, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO  
(ADS80224030587) che la rappresenta e difende ex lege

-controricorrente-

avverso SENTENZA della COMM.TRIB.REG. del LAZIO n. 1060/2023  
depositata il 23/02/2023.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21/01/2025 dal

Consigliere FABIO DI PISA

### **RILEVATO CHE**

1. [REDACTED] presentavano, in data 1/03/2016, dichiarazione di successione della sig.ra [REDACTED] deceduta il 18/04/2015, liquidando le imposte ipotecarie e catastali relative all'immobile sito in [REDACTED] con applicazione dell'imposta fissa sulla base dell'agevolazione "prima casa" richiesta.
2. Con avviso di liquidazione d'imposta - dichiarazione successione n. [REDACTED] emanato dall'Agenzia delle entrate e notificato ai contribuenti in data 22/02/2019, venivano liquidate le maggiori imposte dovute a seguito di decadenza dall'agevolazione c.d. "prima casa" indebitamente fruita, in quanto dai controlli svolti dall'Ufficio Territoriale emergeva che, sin dal 1992, i fratelli [REDACTED] erano comproprietari di altra casa di abitazione sempre sita in [REDACTED] per la quale avevano già beneficiato dell'agevolazione "prima casa". Ne derivava, dunque, la non spettanza della nuova agevolazione richiesta, con conseguente recupero delle imposte non pagate e calcolate in misura proporzionale, nonché con comminazione della sanzione per dichiarazione mendace in capo al sig. [REDACTED] per un totale pari ad € 11.356,00 oltre interessi.
3. A seguito di impugnazione dei contribuenti, la Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso e la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, con la sentenza n. 1060/9/2023, rigettava appello proposto dai contribuenti.
4. Contro detta sentenza [REDACTED] propongono ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo.
5. L'ufficio resiste con controricorso.

### **CONSIDERATO CHE**

1. Con unico motivo i ricorrenti deducono, ai sensi dell' art. 360, primo comma n. 3 c.p.c., violazione e falsa applicazione degli artt. 1



e 10 del d.lgs. n. 347/1990, dell'art. 69, commi 2 e 3, legge n. 342/2000 e dell'art. 1, nota II-bis, comma 4-bis della Tariffa Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986 assumendo che i giudici territoriali non avevano correttamente individuato il momento impositivo rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale, oltre che, conseguentemente, la disciplina normativa applicabile alla fattispecie in considerazione. Secondo i ricorrenti, dal momento che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute all'atto della richiesta delle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari e della voltura catastale, il presupposto che determinerebbe l'applicazione delle suddette imposte sarebbe l'esecuzione delle trascrizioni sui registri immobiliari e delle volture catastali, dovendo, conseguentemente, trovare applicazione la disciplina vigente in tale data.

2. Il ricorso può trovare accoglimento per le ragioni appresso specificate.

3. La questione che si pone all'attenzione di questo Collegio è quello di accertare, in ipotesi di successione ereditaria avente ad oggetto fabbricati, ai fini della individuazione della disciplina applicabile e della possibilità di fruizione della agevolazione prima casa, se a venire in rilievo è il momento in cui si applicano le imposte ipotecarie e catastali ovvero il momento in cui si verifica il trasferimento immobiliare dal quale discendono dette imposte che coincide con la morte del *de cuius* e l'apertura della successione.

3.1. Ad avviso della C.T.R., la quale ha confermato la impostazione dei giudici di primo grado, l'epoca rilevante è quella di apertura della successione ex art. 456 c.c. (18 aprile 2015) e non della dichiarazione (3 marzo 2016) non potendo, pertanto, trovare applicazione il comma 4<sup>bis</sup> nota II-bis art. 1 tariffa TUR (vigente dal primo marzo 2016) che riconosce l'agevolazione su impegno a





rivendere la prepossidenza entro un anno, norma non ancora vigente all'epoca del decesso della *de cuius*.

3.2. Secondo la tesi dei ricorrenti – disattesa, appunto dai giudici di merito - dal momento che le imposte ipotecarie e catastali sono dovute all'atto della richiesta delle formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari e della voltura catastale, il presupposto che determinerebbe l'applicazione delle suddette imposte sarebbe l'esecuzione delle trascrizioni sui registri immobiliari e delle volture catastali. Ne discenderebbe l'applicabilità della normativa sopravvenuta all'apertura della successione della sig.ra [REDACTED]

[REDACTED] di cui agli artt. 69, commi 2 e 3, legge n. 342/2000 e 1, nota II-bis, comma 4-bis della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, comma quest'ultimo introdotto dall'articolo 1, comma 55, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, entrato in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016. La normativa citata consente di beneficiare dell'agevolazione "prima casa" e della conseguente applicazione delle imposte ipo-catastali in misura fissa, anziché proporzionale, anche a coloro che, pur avendo già beneficiato per un diverso immobile dell'agevolazione *de qua*, entro l'anno alienino il suddetto immobile. Ciò, si deduce, in quanto le formalità pubblicitarie, assunte dai ricorrenti quali presupposto di imposta, sarebbero state richieste solo a seguito dell'entrata in vigore della novella predetta, vale a dire al momento della presentazione della dichiarazione di successione avvenuta in data 1/03/2016.

3.3. L'Ufficio rileva, per contro, la correttezza della pronuncia impugnata atteso che il momento del trasferimento di un bene immobile, qualora lo stesso sia parte di un compendio ereditario, viene individuato in quello in cui il bene viene acquistato dall'erede per causa di morte, momento che coincide con quello di produzione dell'effetto reale e, dunque, con l'apertura della successione perché questa costituisce il titolo dell'acquisto del bene da parte degli eredi.



In proposito invoca l'art. 459 c.c. che prevede la necessità dell'accettazione per l'acquisto della qualità di erede - accettazione che può essere espressa, tacita o con beneficio di inventario (artt. 470, 475 476 c.c.) - e la retroattività dell'acquisto, disposizione secondo la quale, pur intervenendo l'accettazione in un momento logicamente e cronologicamente successivo rispetto all'apertura della successione, essa, in qualunque momento sia compiuta, retroagisce, quanto agli effetti, al momento della morte del *de cuius*, e ciò al fine di consentire il realizzarsi della continuità nella titolarità dei beni del defunto. Ad avviso di parte resistente, quindi, a venire in rilievo non è il momento in cui si applicano le imposte ipotecarie e catastali bensì il momento in cui si verifica il trasferimento immobiliare dal quale discendono dette imposte. Il comma 4-*bis* menzionato, infatti, benché l'acquirente sia titolare dei diritti reali elencati dalla norma su altra casa di abitazione acquistata con l'agevolazione "prima casa", consente di applicare l'aliquota fissa del 2 per cento agli ulteriori "atti di acquisto" a condizione che l'immobile predetto sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. Secondo la normativa in esame, ad avviso dell'ufficio resistente, il presupposto che consente di beneficiare dell'agevolazione negata nell'impugnato avviso di liquidazione consiste nell'atto di acquisto della casa che si voglia destinare a nuova abitazione, sempreché la prima abitazione sia dismessa entro l'anno, sicché il dato normativo attribuisce rilievo alla disciplina vigente al momento dell'acquisto della seconda proprietà e non anche alle «formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari» ovvero all'esecuzione di «vulture catastali» disciplinate rispettivamente dagli artt. 1 del d.lgs. n. 347/1990 e 10 del medesimo decreto legislativo.

Ne consegue che, secondo tale prospettazione, la spettanza o meno dell'agevolazione richiesta deve essere valutata al momento del passaggio della proprietà, non già al momento successivo in cui





viene presentata la dichiarazione di scienza riepilogativa dei beni e diritti precedentemente acquisiti con l'apertura della successione.

4. Ritiene questa Corte che il ricorso sia da ritenere fondato dovendosi ribadire il principio secondo cui in tema di imposte catastali e ipotecarie connesse alle formalità di trascrizione, iscrizione e rinnovazione, in forza del principio della correlazione tra servizio reso e imposta, il momento impositivo va individuato nella esecuzione di dette formalità, con la conseguenza che la misura dell'imposta è determinata sulla base delle norme a quel momento vigenti (vedi Cass. n. 4571/2019).

4.1. Come evidenziato da parte ricorrente occorre richiamare le seguenti disposizioni normative del d.lgs. n. 347/1990: l'art. 1 secondo cui l'oggetto dell'imposta ipotecaria sono le «formalità di trascrizione, iscrizione, rinnovazione e annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari»; l'art. 10 secondo cui oggetto dell'imposta catastale, invece, è l'esecuzione di «volture catastali»; l'art. 11 in forza del quale soggetti obbligati al pagamento dell'imposta ipotecaria e dell'imposta catastale sono «coloro che richiedono le formalità di cui all'art. 1 e le volture di cui all'art. 10 e i pubblici ufficiali obbligati al pagamento dell'imposta di registro o dell'imposta sulle successioni e donazioni, relativamente agli atti ai quali si riferisce la formalità o la voltura»; l'art. 13 che ricollega all'atto della richiesta della formalità e della voltura catastale il momento dal quale si è tenuti al pagamento dell'imposte ipotecarie e catastali ed il momento in cui l'Ufficio può pretendere e riscuotere i tributi in esame. Da tali disposizioni, unitariamente interpretate, risulta che "il presupposto" che determina l'applicazione delle imposte ipo-catastali è l'esecuzione delle trascrizioni sui registri immobiliari e delle volture catastali.

Questa Corte, con la pronuncia n. 16664/2021, nel premettere che le imposte ipotecaria e catastali "possono essere definite le imposte relative agli atti cui conseguono la formalità di trascrizione,



iscrizione, rinnovazione, cancellazione ed annotazione eseguite nei pubblici registri immobiliari, nonché la formalità della voltura catastale” e che l'imposta ipotecaria è un'imposta indiretta che si applica in occasione della esecuzione delle formalità presso i registri immobiliari, ha, del resto, osservato che l'obbligazione di imposta si basa “non nella redazione di un atto soggetto a formalità di trascrizione e voltura, ma proprio nella formalità in quanto tale”. Se è vero che nel caso di acquisto di immobile avvenuto a titolo di successione ereditaria l'effetto traslativo della proprietà si ricollega al momento della apertura della successione secondo quanto dispongono gli artt. 459 e 470 ss. c.c. va, tuttavia, considerato che essendo le imposte ipo-catastali connesse alle formalità di trascrizione, iscrizione e rinnovazione, in forza del principio della correlazione tra servizio reso e imposta, il momento in cui si concretizza l'obbligazione d'imposta va individuato nella esecuzione di dette formalità e con riferimento a tale momento viene in rilievo la disciplina applicabile.

Proprio in ragione del fatto che trattasi di tributi in stretta relazione con l'esecuzione delle formalità di trascrizione o con la presentazione della richiesta di annotazione e non con la stipulazione dell'atto, non può essere condiviso l'orientamento espresso da questa Corte con la pronuncia n. 22768/2016 secondo cui in tema d'imposte ipotecarie e catastali, il momento impositivo va identificato con la data di formazione dell'atto traslativo.

Del resto la stessa l'Amministrazione Finanziaria, con la circolare ministeriale n. 239/T del 14 agosto 1997, aveva chiarito che: «Il sistema delineato dal combinato disposto degli articoli 12 e 13, comma 2, del d.lgs. n. 347 del 1990, consente di poter affermare che ... l'evento generatore del tributo la cui riscossione è demandata alle Conservatorie dei RR.II. ... sorge con l'esecuzione della formalità o con la presentazione della medesima, a seconda che si tratti, rispettivamente, di trascrizioni e iscrizioni, oppure, di annotazioni»





stabilendo che, in caso di successione di leggi nel tempo, si applica la legge vigente nel momento in cui l'annotazione viene richiesta.

La diversa interpretazione della normativa *de qua* – che condurrebbe ad applicare la normativa fiscale in vigore al momento della morte del *de cuius* (anno 2015), anziché quella vigente al momento della esecuzione della formalità (anno 2016) - non tiene conto della circostanza che, come correttamente rilevato dai ricorrenti, le formalità da cui scaturisce la pretesa impositiva in forza all'art. 13 del d.lgs. n. 347/1990, sono la dichiarazione di successione, il certificato di successione redatto in base alle sue risultanze dall'Ufficio del registro, le trascrizioni e le volture catastali e queste risalgono al marzo 2016 e sono successive all'entrata in vigore della novella legislativa che, ai sensi degli artt. 69, commi 2 e 3, legge n. 342/2000 e 1, nota II-bis, comma 4-bis della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, ha previsto la facoltà di applicare le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa, anziché in modo proporzionale, a condizione che l'acquirente provveda ad alienare quest'ultimo entro un anno.

Una diversa lettura delle disposizioni in esame, con individuazione dell'insorgere del momento impositivo "al momento della morte del *de cuius*" condurrebbe, in modo illogico, ad una illegittima applicazione di una normativa vigente "prima" dell'esecuzione della formalità, formalità che, come detto, in quanto tale costituisce il diretto presupposto per l'imposizione in esame.

La data di apertura della successione rileva per individuare il "momento impositivo" della imposta di successione perché in questa ipotesi l'oggetto del prelievo è il trasferimento in capo all'erede mentre l'imposta ipocatastale attiene in modo specifico al compimento delle formalità di legge, con le logiche conseguenze che ne discendono.

5. Sulla scorta delle considerazioni che precedono, il ricorso deve essere accolto formulandosi il seguente principio di diritto: "in ipotesi





*di successione ereditaria avente ad oggetto fabbricati, ai fini della individuazione della disciplina applicabile in materia di imposta ipotecaria e catastale e della possibilità di fruizione della agevolazione prima casa, il momento impositivo va individuato non nella data di apertura della successione, bensì nell'epoca della esecuzione delle relative formalità, con la conseguenza che la misura dell'imposta è determinata sulla base delle norme a questa data vigenti".*

6. La sentenza impugnata va, conseguentemente, cassata e non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito con accoglimento del ricorso originario di parte contribuente.

6.1. L'assenza di univoci precedenti in materia e la parziale novità della questione trattate giustificano l'integrale compensazione delle spese processuali dell'intero giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e, decidendo la causa nel merito, accoglie l'originario ricorso di parte contribuente. Dichiara interamente compensate le spese processuali. Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria, in data 21 gennaio 2025

Il Presidente  
Giacomo Maria Stalla

