Ordinanza del 21/04/2021 n. 10513 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Agevolazioni per l'acquisto della prima casa - Revoca - Possesso di altra prima casa alla stipula dell'atto di acquisto - Inclusione nell'atto di condizione sospensiva del trasferimento - Vendita dell'altra prima abitazione entro un dato termine - Illegittimità

Massima:

In forza di quanto prescritto dalla Nota II bis della Tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo vigente ratione temporis, atteso che la dichiarazione di impossidenza su tutto il territorio nazionale di altra abitazione già acquistata con l'agevolazione fiscale c.d. prima casa costituisce elemento costitutivo per il conseguimento dell'agevolazione medesima, non è possibile condizionare l'efficacia del nuovo acquisto alla rivendita entro un dato termine di quello precedente già acquistato con l'agevolazione de qua.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

- con sentenza n. 235/63/13, depositata in data 8 ottobre 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, accoglieva l'appello proposto da G.G. nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 91/03/2012, della Commissione tributaria provinciale di Brescia che aveva rigettato il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni n. xxxxxxxxxxx, con il quale - in relazione all'atto di acquisto di una casa di abitazione sottoposto alla condizione sospensiva della vendita entro due anni dell'immobile già detenuto dall'acquirente quale abitazione primaria - l'Ufficio aveva recuperato nei confronti di quest'ultimo la differenza tra l'Iva ordinaria e quella agevolata (4%) prevista per l'acquisto delle abitazioni non di lusso, oltre interessi e sanzioni, da adibire "a prima casa" di cui alla Tabella A, parte II, n. 21 allegata al d.P.R. n. 633/72, per violazione dell'art. 1, nota Il-bis, lett. c, della parte I della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986;

- in punto di fatto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha premesso che: 1) con l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni n. xxxxxxxxx era stata revocata nei confronti di G.G. l'agevolazione prima casa, trattandosi di acquisto di casa di abitazione sottoposta alla condizione sospensiva della vendita entro due anni dell'immobile già detenuto da questi quale prima casa, per cui, ad avviso dell'Ufficio, disconoscendo l'apposizione della condizione, e considerando l'avvenuto trasferimento al momento della stipula dell'atto di acquisto, a tale data difettava il presupposto per l'agevolazione della non appartenenza all'acquirente beneficiario di altro immobile adibito a prima casa; 2) il contribuente aveva proposto ricorso alla CTP di Brescia eccependo il diritto all'agevolazione in quanto al momento dell'effettivo trasferimento della proprietà, che, nella specie, non coincideva con la stipula dell'atto di acquisto, quest'ultimo non risultava titolare di altro immobile agevolato; 3) con sentenza n. 91/3/12, la CTP di Brescia rigettava il ricorso ritenendo non concedibile l'agevolazione richiesta in quanto, al momento della stipula dell'atto di acquisto, il contribuente era già proprietario di altra prima abitazione, non contemplando la tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 l'ipotesi dell'agevolazione in presenza di condizione sospensiva; 3) avverso la sentenza di primo grado aveva proposto appello il contribuente e aveva controdedotto l'Agenzia eccependo l'inammissibilità e comunque la infondatezza del gravame;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che l'appello, oltre ad essere ammissibile, era anche fondato nel merito, in quanto da un lato, diversamente da quanto previsto dall'art. 27, comma 3, del d.P.R. n. 131 del 1986, l'atto di acquisto in questione del 28.12.2010 conteneva una valida condizione sospensiva e non già meramente potestativa (non essendo la mera volontà del contribuente di cedere l'immobile precedentemente detenuto sufficiente a realizzare la condizione, stante la necessità che tale volontà incontrasse quella di altro soggetto di acquistare detto immobile) e, dall'altro, per volontà delle parti contrattuali, l'effetto dell'avveramento di tale condizione sospensiva (ovvero il trasferimento della quota di comproprietà dell'unità immobiliare) non aveva retroagito al momento della conclusione del contratto;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi cui ha resistito, con controricorso, il contribuente;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 375, secondo comma, e dell'art. 380-bis.1 cod. proc. civ., introdotti dall'art. 1-bis del d.l. 31 agosto 2016, n. 168, convertito, con modificazioni, dalla legge 25 ottobre 2016, n. 197.

Considerato che

- con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, nota II bis, della Tariffa, parte prima allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (TUIR) e della Tabella A- Parte seconda, n. 21) allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR ritenuto illegittima la revoca dell'agevolazione prima casa goduta sull'acquisto di una abitazione sottoposto alla condizione sospensiva della vendita entro due anni di altra prima abitazione già del contribuente al momento dell'acquisto, ancorché, le agevolazioni in questione - quali eccezioni, da interpretarsi restrittivamente, previste dal legislatore al normale regime fiscale - non solo non prevedano la possibilità di apporre

condizioni all'atto di compravendita ma, soprattutto, richiedano espressamente che l'acquirente, al momento della stipula dell'atto, non sia proprietario di altra abitazione primaria;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 27 del d.P.R. n. 131 del 1986 e 6 del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la CTR ritenuto illegittima la revoca dell'agevolazione prima casa ancorché fosse da qualificarsi meramente potestativa la condizione sospensiva apposta all'atto di acquisto della vendita entro due anni di altro immobile del contribuente già fruente del regime agevolativo prima casa, con conseguente mancata valida apposizione di tale condizione ai fini fiscali ai sensi dell'art. 27 del TUIR cit.;

- il primo motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate;

- in punto di fatto, costituisce circostanza incontestata la stipula, in data 28.12.2010, di una scrittura privata autenticata per notar F.T. in forza della quale la sig.ra L.G. e il sig. G.G. - coniugi in regime di comunione- acquistavano rispettivamente la sig.ra L.G. la quota di comproprietà indivisa pari a 1/2 e il sig. G.G., quale terzo ex art 1411 c.c., la restante quota pari a 1/2 di una unità immobiliare costituita da abitazione (con autorimessa) con l'espressa previsione che l'acquisto in favore di quest'ultimo fosse sottoposto alla condizione sospensiva della vendita da parte dello stesso, entro due anni da tale data (e quindi non oltre il 28.12.2012), dell'attuale abitazione primaria, e, per quanto di interesse, con la espressa convenzione che, in caso di avveramento della condizione sospensiva sopra menzionata, in deroga all'art. 1360 c.c., gli effetti dell'acquisto a favore del contribuente non avrebbero retroagito al momento della stipula del contratto, decorrendo, invece, con efficacia ex nunc, dal giorno dell'avveramento della condizione (il che era avvenuto in data 13 luglio 2011 con atto per not. F.T. con la vendita da parte del contribuente a terzi dell'immobile sino allora di sua proprietà);

- con la sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione in questione in quanto - essendo stato l'atto di acquisto da parte del contribuente validamente sottoposto alla condizione non meramente potestativa dell'alienazione, entro due anni da tale data, di altro immobile costituente la sua abitazione primaria, ed essendo stato convenuto, in caso di avveramento di detta condizione, in deroga all'art. 1360 c.c., la mancata retroattività degli effetti dell'acquisto al momento della stipulazione del contratto ma la decorrenza degli stessi ex nunc dal momento dell'avveramento della condizione sussisteva, nella specie, al momento dell'effettivo realizzarsi dell'effetto traslativo, il presupposto dell'agevolazione della mancanza, in capo al contribuente, della titolarità di un'altra casa acquistata col medesimo beneficio;

- la nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986 (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella formulazione vigente ratione temporis stabilisce: «Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, devono ricorrere le seguenti condizioni:

a) che l'immobile sia 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 acquisito 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;

b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari 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;

c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari 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 di cui al presente articolo ())»;

- nel caso di atti di trasferimento degli immobili soggetti ad Iva, la tabella A, parte II, n. 21 allegata al d.P.R. n. 633/72, prevede l'applicabilità dell'aliquota ridotta del 4% in presenza delle suddette condizioni di cui alla nota II bis) dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986;

- va, al riguardo, ricordato che per le norme che riconoscono agevolazioni e benefici in deroga al regime ordinario non è consentito dall'art. 14 preleggi il ricorso all'analogia (tra le tante, Cass. n. 13502 del 1991) e che, inoltre, le relative disposizioni sono per loro natura di stretta interpretazione secondo l'orientamento constante di questa Sezione (Cass. n. 4501 e n. 5270 del 2009, n. 5394 e n. 7438 del 2010); da ultimo, questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza n. 18574 del 2016 ha ribadito, in termini generali, in tema di norme agevolative, la «non suscettibilità di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del dato normativa espresso» (Cass. sez. 5, 31 ottobre 2019, n. 28070);

- in materia questa Corte ha precisato che "il godimento dei benefici fiscali connessi all'acquisto della prima casa presuppone(tra l'altro, che il contribuente manifesti la volontà di fruirne nell'atto di acquisto dell'immobile, dichiarando espressamente, pena l'inapplicabilità dei benefici stessi: a) di volersi stabilire nel Comune dove si trova l'immobile; b) di non godere di altri diritti reali su immobili nello stesso comune; c) di non avere già fruito dei medesimi benefici, secondo quanto prescritto dalla Nota II bis della Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (nel testo vigente ratione temporis; cfr. Cass. n. 3449 del 2009; da ultimo, Cass., sez. 6-5, 21 gennaio 2021, n. 1270);

- la necessità della collaborazione del contribuente per il godimento dell'agevolazione, dovuta alla formulazione delle corrispondenti dichiarazioni, da rendersi nell'atto di acquisto, ha indotto questa Corte (Cass. n. 14117 del 2010; n. 23588 del 2011; n. 2261 del 03.02.2014; v. anche Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7069 del 26.3.2014) a ritenere, con decisione qui confermata, 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 (così Cass. n

10354 del 2007 e 14117 del 2010 cit., Sez. 6- 5, n. 11560 del 06/06/2016; Cass., sez. 6-5, 21 gennaio 2021, n. 1270);

- questa "interpretazione rigorosa" dei requisiti costitutivi dell'agevolazione prima casa nei confini semantici del dato normativo di cui alla nota di cui alla nota Il bis) dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986, nel testo vigente ratione temporis, trova conforto nel fatto che solo per effetto di un apposito intervento legislativo - in forza dell'art. 1, comma 55, della legge del 28/12/2015 n. 208 (Legge di stabilità 2016) che ha aggiunto il comma 4bis alla nota lI-bis ((«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 mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 42) - sono state, entro certi limiti (a decorrere dalla data del 1° gennaio 2016 di entrata in vigore della legge di stabilità 2016) ampliate le maglie applicative della agevolazione in questione, potendo il contribuente accedere al beneficio fiscale anche se il requisito di cui alla sopra descritta lett. c), ovvero l'inpossidenza su tutto il territorio nazionale di altra abitazione già acquistata con l'agevolazione de qua, non sia soddisfatto, a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data del nuovo acquisto agevolato;

- ne consegue l'enunciazione del suddetto principio di diritto: «In forza di quanto prescritto dalla Nota II bis della Tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo vigente ratione temporis con riguardo alla fattispecie in giudizio, atteso che la dichiarazione espressa del contribuente nell'atto di acquisto di cui alla lettera c) ovvero l'impossidenza su tutto il territorio nazionale di altra abitazione già acquistata con l'agevolazione fiscale c.d. prima casa costituisce elemento costitutivo per il conseguimento dell'agevolazione medesima, non è possibile condizionare l'efficacia del nuovo acquisto alla rivendita entro un dato termine di quello precedente già acquistato con l'agevolazione de qua»;

- nella specie, la CTR non si attenuta al suddetto principio avendo ritenuto fruibile dal contribuente l'agevolazione "prima casa" in presenza di un atto di acquisto, stipulato il 28.12.2010, sottoposto alla condizione sospensiva (per volontà delle parti con efficacia ex nunc) della rivendita dell'immobile già detenuto quale abitazione primaria entro due anni dalla data dell'acquisto;

- l'accoglimento del primo motivo rende inutile la trattazione del secondo con assorbimento dello stesso;

- in conclusione, va accolto il primo motivo, assorbito il secondo, con cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'art. 384, co. 2 c.p.c., la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo;

- la peculiarità della fattispecie in esame e la mancanza di precedenti specifici di questa Corte sulla questione esaminata induce alla compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio;

P.Q.M.

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo. Compensa, interamente, tra le parti le spese dell'intero giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza