Sentenza del 13/06/2018 n. 15472 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:
CONTENZIOSO TRIBUTARIO - PROCEDIMENTO - DISPOSIZIONI COMUNI AI VARI GRADI DEL PROCEDIMENTO - ISTRUZIONE DEL PROCESSO - IN GENERE Processo tributario - Natura - Conseguenti poteri del giudice - Fattispecie.

Massima:

Il processo tributario, anche se si fonda sull'impugnazione di un atto, ha ad oggetto il rapporto sostanziale controverso, sicché il giudice dispone, ex art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, di ampi poteri istruttori, e può, in sede di decisione, sostituire la propria valutazione a quella dell'ufficio. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha ritenuto legittima la nomina di un CTU per l'accertamento della superficie dell'immobile).

Massima tratta dal CED della Cassazione

Testo:

Svolgimento del processo

Con atto del 23.12.2001 F.N. acquistava un fabbricato ad uso civile abitazione nel comune di Pietrasanta chiedendo le agevolazioni previste per l'acquisto delle abitazioni non di lusso da adibire a prima casa ex art. 1 della tariffa parte I allegata al D.P.R. n. 131 del 1986.

In data 28.1.2005 l'Agenzia delle entrate notificava al contribuente un avviso di liquidazione e irrogazione di sanzioni con il quale contestava la decadenza delle agevolazioni dal momento che la suddetta abitazione presentava i requisiti delle abitazioni di lusso, ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5, del Ministero dei Lavori Pubblici - perchè dotata di una superficie superiore a 240 mq.

La Commissione Tributaria Provinciale di Gorizia, con sentenza n. 161/01/2006 accoglieva il ricorso del contribuente sull'assunto che l'atto gravato facesse seguito ad un istruttoria effettuata dall'ufficio senza alcuna specificazione delle modalità adottate, con conseguente carenza di motivazione; in particolare la CTP rilevava che per la qualificazione dell'abitazione con caratteristiche di lusso dovesse effettuarsi una verifica sull'altezza media dei locali abitativi.

La Commissione Tributaria Regionale del Friuli, con sentenza n. 90/9/2010, espletata una consulenza tecnica d'ufficio, evidenziava che alla data del rogito la superficie utile dell'immobile dovesse determinarsi in mq 269,65 quindi superiore a mq 240,00 cosicchè l'immobile aveva le caratteristiche di casa di lusso. Con riferimento all'altezza del vano stenditoio, accertava che dalla planimetria del progetto di costruzione che il Comune di Gorizia aveva dichiarato essere stata effettuata in modo conforme al progetto, l'altezza era individuata in mq 2,40, utili ai fini dell'abitabilità.

Il Contribuente propone ricorso per la cassazione della sentenza affidato a quattro motivi, illustrato con memoria ex art. 378 c.p.c..

L'agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Motivi della decisione

1. Va disattesa preliminarmente la eccezione di inammissibilità del ricorso per mescolanza e sovrapposizione di mezzi di impugnazione.

In materia di ricorso per cassazione, il fatto che un singolo motivo sia articolato in più profili di doglianza, ciascuno dei quali avrebbe potuto essere prospettato come un autonomo motivo, non costituisce, di per sè, ragione d'inammissibilità dell'impugnazione, dovendosi ritenere sufficiente, ai fini dell'ammissibilità del ricorso, che la sua formulazione permetta di cogliere con chiarezza le doglianze prospettate onde consentirne, se necessario, l'esame separato esattamente negli stessi termini in cui lo si sarebbe potuto fare se esse fossero state articolate in motivi diversi, singolarmente numerati (Cass. SU n. 9100/2015).

2. Con il primo motivo d'impugnazione, il ricorrente deduce in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52 comma 2 bis, della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, e D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 13. In relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione sulla ritenuta sufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento, fatto questo controverso e decisivo dell'intera controversia. In particolare il ricorrente lamenta che la CTR ha ritenuto erroneamente sussistere una motivazione compiuta e satisfattoria dell'atto impositivo impugnato al contrario insussistente.

3. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente deduce in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52 comma 2 bis, della L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, e D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 13. In relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione sulla ritenuta sufficienza della motivazione dell'avviso di accertamento, fatto questo controverso e decisivo dell'intera controversia. In particolare il ricorrente si duole del fatto che la CTR abbia ritenuto legittimo l'atto impositivo benchè non fossero state notificate e traslate le risultante della cennata "istruttoria".

4. I motivi possono essere trattati congiuntamente in quanto strettamente connessi.

4.1 Le censure non sono fondate.

La motivazione della decisione della CTR è conforme al principio, affermato da questa Corte in tema di accertamento tributario, secondo cui " la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri sui quali è fondato l'accertamento, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 52, comma 2 bis, ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento". (Cass. n. 25153/2013; n. 14027/2012).

Nella specie la CTR ha correttamente rilevato che l'atto impugnato era sufficientemente motivato perchè esplicitava che la revoca della agevolazione era supportata dal fatto che l'immobile acquistato avesse una superficie utile (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti auto) di mq 282,00 superiori a mq 240,00 e che quindi si trattava di abitazione di lusso.

5. Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, art. 49, art. 57 comma 2, artt. 112 e 115 c.p.c.; in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, nullità del procedimento di 2^ grado e della sentenza impugnata.

In particolare il ricorrente lamenta che erroneamente la CTR aveva ritenuto ancora controverso e abbisognevole di approfondimento istruttorio, tanto da disporre la CTU al riguardo, un aspetto, ovverosia quello della superficie rilevante ai fini del D.M. 2 agosto 1969, che era stata pacificamente risolto in senso utile, in primo grado, al contribuente ricorrente.

5. Con il quarto motivo di ricorso il ricorrente lamenta, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, artt. 112 e 115 c.p.c., e in relazione all'art. 360 c.p.c. n.4 nullità del procedimento di secondo grado e della sentenza impugnata in virtù dell'irragionevole disposizione di CTU.

6. Con il quinto motivo di ricorso il ricorrente deduce, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, violazione e/o falsa applicazione del D.Lgs. n. 456 del 1992, artt. 7 e 58, artt. 61, 112, 115 e 191 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, nullità del procedimento di 2^ grado e della sentenza impugnata a causa dell'irragionevole disposizione di CTU esplorativa.

7.1 motivi possono essere trattati congiuntamente in quanto strettamente connessi.

Le censure non sono fondate. A riguardo, si deve sottolineare che questa Corte con orientamento assolutamente consolidato ha affermato il principio secondo il quale il processo tributario tende all'accertamento sostanziale del rapporto controverso e l'atto di accertamento costituisce il "veicolo di accesso" al giudizio di merito sul rapporto, (cfr Cass. n. 11273/91). Ne consegue che, soltanto ove esso sia affetto da vizi formali a tal punto gravi da impedire l'identificazione dei presupposti impositivi e di precludere l'esame del merito del rapporto tributario, come potrebbe avvenire in ipotesi di difetto assoluto o di totale carenza di

motivazione, il giudizio deve concludersi con una pronuncia di semplice invalidazione, ostandovi altrimenti il principio di economia dei mezzi processuali, che consente al giudice tributario di avvalersi dei propri poteri valutativi ai fini della decisione. Inoltre, "il giudizio che si svolge davanti alle Commissioni è un giudizio di merito a cognizione piena e le commissioni tributarie, alle quali il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7 attribuisce larghi poteri istruttori, possono acquisire "aliunde" gli elementi di decisione, prescindendo dagli accertamenti dell'ufficio e, ai fini della decisione medesima, sono dotate di ampio potere estimativo, anche sostitutivo, nel senso che possono sostituire la propria valutazione a quella operata dall'ufficio (cfr tra le tante Cass. n. 5776/00). Ed invero, il principio secondo cui le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, non esclude il potere del giudice di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale, nè l'esercizio di poteri cognitori d'ufficio, non potendo ritenersi che i poteri del giudice tributario siano più limitati di quelli esercitabili in qualunque processo d'impugnazione di atti autoritativi, quale quello amministrativo di legittimità.

(Cass. n. 21446/2009; Cass. n. 22932/05, Cass. 11935/12). Del tutto correttamente la CTR ha dunque disposto una CTU per accertare il fatto controverso della superficie dell'immobile.

Non è rispondente al vero che l'Ufficio non abbia contestato le risultanze della consulenza di parte; lo ha certamente fatto nell'atto di costituzione davanti la CTP, come si evince dalla parte della memoria trascritta nel controricorso in ossequio al principio di autosufficienza.

Proprio in considerazione di ciò la CTR ha disposto consulenza tecnica d'ufficio, avendo ritenuto che sulla superficie e in particolare sull'inserimento nella stessa del vano denominato "stenditoio" vi era contestazione e che nell'atto impugnato era stata indicata una superficie di mq 282, coerente con la superficie indicata dallo stesso consulente di parte in una denuncia presentata all'UTE in data di poco precedente la vendita, mentre la consulenza di parte indicava una superficie di mq 223,47.

Dalla consulenza di ufficio è emerso che, alla data del rogito, la superficie utile dovesse determinarsi in mq 269,63, quindi superiore a mq 240,00 cosicchè l'immobile aveva le caratteristiche di casa di lusso e non poteva beneficiare di agevolazioni fiscali per la prima casa.

Quanto all'altezza del vano contestato osserva il Collegio che questa Corte ha dato luogo ad uno stabile orientamento dal quale il Collegio non ha ragione di discostarsi secondo il quale ha affermato, da un lato, la "tassatività" dell'elencazione dei locali da escludere dal computo della superficie dell'immobile indicati nel D.M. 2 agosto 1969, art. 6, (Cass. n. 18483 del 2016) e, dall'altro, che: "In tema di imposta di registro, per stabilire se una abitazione sia di lusso e, quindi, sia esclusa dall'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", di cui all'art. 1, comma 3, Parte prima, Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, occorre fare riferimento alla nozione di "superficie utile complessiva" di cui al D.M. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, art. 6, in forza del quale è irrilevante il requisito dell'"abitabilità" dell'immobile, siccome da esso non richiamato, mentre quello della "utilizzabilità" degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, costituisce parametro idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" di una abitazione. assumendo rilievo - in coerenza con l'apprezzamento dello stesso mercato immobiliare - la marcata

potenzialità abitativa dello stesso" (Cass. n. 25674 del 2013; in senso conforme Cass. nn. 10191 e 18480 del 2016).

Come ha avuto modo di chiarire questa Corte, la "superficie utile complessiva", non può restrittivamente identificarsi nella sola "superficie abitabile" (Cass. sez. trib. n. 1087 del 2012; n. 25674 del 2013. n. 2554/2013) La utilizzabilità di una superficie è concetto che prescinde dalla sua abitabilità; ed è quello più idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" o meno di una casa; il tener conto di questa marcata potenzialità abitativa meglio consente di individuare ciò che è di "lusso" o meno sul piano del mercato immobiliare, che, come noto, una tale disponibilità di superficie valorizza. Nella specie la CTR ha correttamente incluso nella superficie utile complessiva il vano stenditoio, che nella perizia di parte non era stato contestato come superficie utile.

I presupposti della revoca dell'agevolazione permangono integri anche alla luce dello jus superveniens di cui al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 1, lett. a), il quale, nel sostituire l'art. 1, comma 2, della Parte Prima Tariffa allegata al D.P.R. 131 del 1986, ha sancito il superamento del criterio di individuazione dell'immobile di lusso - non ammesso, in quanto tale, al beneficio "prima casa" - sulla base dei parametri di cui al D.M. 2 agosto 1969. In forza della disciplina sopravvenuta, infatti, l'esclusione dalla agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia del bene e dalle sue intrinseche caratteristiche qualitative e di superficie (individuate sulla base del suddetto D.M.), bensì dalla circostanza che la casa di abitazione oggetto di trasferimento sia iscritta in categoria catastale Al, A8 ovvero A9 (rispettivamente: abitazioni di tipo signorile; abitazioni in ville; castelli e palazzi con pregi artistici o storici). Il nuovo regime trova applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente al 1^ gennaio 2014, come espressamente disposto dal D.Lgs. 23 del 2011, art. 10, comma 5, per cui l'atto di trasferimento dedotto nel presente giudizio, antecedente a questo discrimine temporale, continua ad essere disciplinato in base alla previgente disciplina. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in Euro3000,00 oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 5 giugno 2018.

Depositato in Cancelleria il 13 giugno 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza