Sentenza del 12/06/2020 n. 11322 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Agevolazioni prima casa - Accorpamento di unità immobiliari contigue.

Massima:

In tema di acquisto di immobile con le agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa, il contribuente, nel caso di accorpamento di più unità immobiliari finitime acquistate in contemporanea, deve realizzare l'effettiva unificazione nel termine di decadenza triennale, ma non risulta essere necessario anche il relativo accatastamento dell'unità abitativa così realizzata. Ciò in conformità alla ratio legis e al fatto che i benefici fiscali sono naturaliter subordinati al raggiungimento dello scopo per cui vengono concessi.

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

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. - In relazione a contratto di compravendita del 14 luglio 2008, ed al collegato contratto di mutuo fondiario, - contratti conclusi per l'acquisto di unità immobiliare che, previo accorpamento con unità immobiliare contigua, la contribuente dichiarava di voler destinare ad un'unica unità abitativa, e che, pertanto, venivano tassati con le agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa di abitazione, - l'Agenzia delle Entrate - recuperando a tassazione ordinaria le imposte applicate con aliquota agevolata, - emetteva due avvisi di liquidazione che, impugnati dalla contribuente, venivano parzialmente annullati dalla Commissione tributaria provinciale di Genova quanto alle sanzioni applicate.

Con sentenza n. 1425, depositata il 14 dicembre 2015, la Commissione tributaria regionale della Liguria accoglieva, quindi, l'appello proposto da Di Guglielmo Silvana e così, in parziale riforma della decisione di prime cure, accertava il diritto della contribuente alle agevolazioni in discorso rilevando che «l'effettiva unione sia funzionale che impiantistica» integrava «condizione sufficiente a considerare come unica l'unità immobiliare», posto che «la consistenza catastale non è comunque probante, mentre la realtà, ovviamente, lo è».

2. - L'agenzia delle Entrate ricorre per la cassazione della sentenza sulla base di tre motivi.

Di Guglielmo Silvana resiste con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. - Il primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 4, cod. proc. civ., espone la denuncia di nullità della gravata sentenza per violazione dell'art. 132 cod. proc. civ., e del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 36, sul rilievo che, in relazione ai proposti motivi di gravame, l'esposizione delle ragioni di accoglimento dell'appello si era risolta in una motivazione apparente.

Col secondo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., l'Agenzia ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 131 del 1986, art. 1 della tariffa allegata, parte prima, e art. 76, c. 2, deducendo, in sintesi, che, - entro il termine (triennale) concesso all'ufficio per l'esercizio dei poteri di accertamento, - la contribuente non aveva dato conto della effettiva realizzazione del dichiarato intento di accorpamento delle unità immobiliari finitime; intenzione, questa, dichiarata nell'atto di compravendita e da comprovare attraverso la fusione catastale delle unità immobiliari («accorpamento a catasto dei due immobili») quale adempimento idoneo, in via esclusiva, ai fini in discorso e funzionale all'esercizio dei poteri di controllo e di verifica di essa esponente.

Il terzo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360, c. 1, n. 3, cod. proc. civ., reca la denuncia di violazione dell'art. 14 disp. prel. cod. civ., sul rilievo che, in ragione della loro natura agevolativa, le disposizioni tributarie in applicazione vanno considerate di stretta interpretazione e, perciò, insuscettibili di un'estensione in via analogica (qual implicata dalla ritenuta rilevanza dello «accorpamento "di fatto" degli immobili»).

2. - Il primo motivo è destituito di fondamento.

3. - In disparte che la ricorrente non riproduce, nemmeno in sintesi, le questioni, e le eccezioni, svolte nel giudizio di secondo grado (d.lgs. n. 546 del 1992, art. 56), rileva la Corte che, avuto riguardo al motivo di appello dalla gravata sentenza esposto, - in ordine alla deduzione concernente il perfezionamento («di fatto») dell'accorpamento, «dal punto di vista edilizio, con regolare permesso» e con successiva esecuzione della «pratica catastale», - la (sia pur succinta) motivazione dà, in effetti, conto delle ragioni fondative della decisione che, ai fini in trattazione, ha ritenuto dirimente la (effettiva) fusione di unità immobiliari contigue (con opere che avevano determinato «l'effettiva unione sia funzionale che impiantistica» delle due unità immobiliari) quale adempimento idoneo a prevalere sulla mera «consistenza catastale».

4. - Il secondo ed il terzo motivo, - che vanno congiuntamente trattati perché implicano la medesima quaestio iuris e, così, la qualificazione giuridica degli stessi fatti (in tesi) costitutivi della fattispecie normativa, - sono destituiti di fondamento e vanno disattesi.

4.1 - Per come già rilevato dalla Corte, in tema di agevolazioni tributarie, i benefici per l'acquisto della «prima casa» possono essere riconosciuti anche quando siano più di una le unità immobiliari contemporaneamente acquistate purché ricorrano due condizioni e cioè la destinazione, da parte dell'acquirente, di dette unità immobiliari, nel loro insieme, a costituire

un'unica unità abitativa e la qualificabilità come alloggio non di lusso dell'immobile così «unificato» (cfr. Cass., 23 marzo 2011, n. 6613; Cass., 25 febbraio 2008, n. 4739; Cass., 3 giugno 1998, n. 5433; Cass., 22 gennaio 1998, n. 563); e si è al riguardo rilevato, altresì, che l'agevolazione presuppone che, entro il termine di tre anni dalla registrazione, deve esser dato «effettivo seguito all'impegno assunto dai contribuenti, in sede di rogito, di procedere all'unificazione dei locali» (Cass., 6 aprile 2017, n. 9030).

4.2 - Considera, poi, la Corte che, sulla tematica in trattazione, è emerso un conforme orientamento interpretativo della prassi amministrativa che, per di più, ha espressamente esteso il sopra ricordato principio giurisprudenziale, - avuto riguardo alla sua intrinseca vis espansiva, ed al principio paritario che vi è necessariamente sotteso, - agli atti di acquisto successivi se, giustappunto, connotati dall'accorpamento di unità immobiliari finitime (v. le istruzioni e gli orientamenti operativi dell'Agenzia delle Entrate di cui alla circolare n. 25/E, del 25 febbraio 2005, punto 3.4, ed alle Risoluzioni n. 142/E, del 4 giugno 2009, e n. 154, del 19 dicembre 2017).

4.3. - Se, dunque, - così come deve convenirsi, - l'accorpamento di unità immobiliari contigue costituisce fattispecie riconducibile all'agevolazione correlata all'acquisto della prima casa di abitazione, deve soggiungersi che, nel contesto della delineata fattispecie, non sempre può darsi rilievo autonomo al trasferimento della residenza (nel termine di diciotto mesi dall'acquisto agevolato) qualora il requisito della residenza già sussista con riferimento all'acquisto di una delle unità immobiliari finitime da accorpare [d.p.r. n. 131 del 1986, art. 1, nota II bis, lett. a), della tariffa allegata, parte prima]; e che, altrimenti detto, anche il requisito del trasferimento della residenza (nel territorio del Comune ov'è ubicato l'immobile) diviene elemento necessario, integrativo della fattispecie, se, come appena cennato, lo stesso non sussista già al momento dell'acquisto degli immobili da accorpare (è questo il caso, ad es., del contestuale acquisto di immobili da accorpare siti in Comune diverso da quello di residenza del contribuente; per la esclusiva rilevanza della residenza anagrafica v., poi, Cass., 10 aprile 2019, n. 10072; Cass., 13 febbraio 2017, n. 3713; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2266; Cass., 2 febbraio 2012, n. 1530).

Nella vicenda in trattazione, pertanto, l'unico dato che specificamente viene in rilievo, - non essendo, tra le parti, in contestazione la sussistenza del requisito relativo alla residenza, - si identifica con la realizzazione di un'unica unità abitativa, evento questo che, come ben rilevato dal giudice del gravame, deve essere effettivo.

4.4 - Secondo una risalente giurisprudenza della Corte, se il legislatore non ha fissato specificamente un termine entro il quale si deve verificare una condizione dalla quale dipenda la concessione di un beneficio, tale termine non potrà essere mai più ampio di quello previsto per i controlli (per la contraddizione di dover considerare sempre inutili i controlli, e così vanificarli, a fronte della possibilità per il contribuente di «dichiarare sempre di volere successivamente realizzare la condizione, quando oramai nessun controllo sarebbe ... più possibile»; così Cass., 7 luglio 2000, n. 9149 cui adde, ex plurimis, Cass., 29 aprile 2009, n. 10011; Cass., 20 settembre 2006, n. 20376; Cass., 17 ottobre 2005, n. 20066; Cass., 10 settembre 2004, n. 18300); e si è soggiunto che i benefici fiscali, sono naturaliter subordinati al raggiungimento dello scopo per

cui vengono concessi (Cass., 20 settembre 2006, n. 20376; Cass., 17 ottobre 2005, n. 20066; Cass., 28 marzo 2003, n. 4714; Cass., 25 gennaio 2000, n. 797).

4.5 - Considera, allora, la Corte che il dato relativo alla variazione catastale (per fusione di unità immobiliari già separatamente censite) se può costituire (in chiave probatoria) adempimento rilevante, - ai fini del riscontro dell'evento (accorpamento di unità immobiliari contigue) cui l'agevolazione deve ritenersi correlata, - ciò non di meno non esaurisce, né risolve, ex se quello stesso evento che, come detto, deve identificarsi con l'effettività dell'unificazione delle unità immobiliari qual finalizzata a realizzare l'unica abitazione del contribuente; evento, questo, che rileva in via esclusiva (pur a fronte di una mera dichiarazione di variazione catastale) e che deve formare oggetto di prova da parte del contribuente.

E sotto quest'ultimo profilo possono, quindi, concorrere anche altri dati probatori che diano conto della realizzazione della finalità dichiarata nell'atto (accorpamento di unità immobiliari funzionale alla realizzazione dell'unica abitazione principale del contribuente), quale la documentazione di riscontro delle opere realizzate che, come rilevato dal giudice del gravame, offrano la prova della «effettiva unione sia funzionale che impiantistica» delle unità immobiliari oggetto di accorpamento.

4.6 - Rileva, del resto, la Corte che attribuire un rilievo esclusivo, ai fini in discorso, all'adempimento catastale (correlato, dunque, ad una dichiarazione di variazione per cd. fusione catastale), - qual assunto dall'Agenzia delle Entrate a fondamento del primo motivo di ricorso, - significherebbe introdurre un dato di regolazione eccentrico rispetto alla disciplina agevolativa da applicare (finalizzata, come si è detto, alla realizzazione di un'unica unità abitativa) e, in quanto tale, nemmeno in sintonia con la ratio legis dell'agevolazione (ove lo scopo dichiarato nell'atto, e in quanto tale agevolato, deve essere effettivamente conseguito); dato, quello, oltretutto potenzialmente idoneo ad ingenerare elementi di equivoca regolazione della stessa fattispecie agevolativa, avuto riguardo alla procedura di variazione catastale, - incentrata su di una proposta del dichiarante e sui conseguenti poteri di controllo dell'amministrazione (dm n. 701 del 1994, art. 1, cc. 2 e 3), - ed ai suoi riflessi in ordine al rispetto del (sopra ricordato) termine di decadenza; Né può ritenersi dirimente il riferimento alle esigenze di controllo dell'Amministrazione che, nella materia in trattazione, dispone di poteri (quale quello di accesso) che non si esauriscono nella mera verifica catastale (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 53 bis).

4.7 - Va, in conclusione, rimarcato che, in tema di agevolazioni fiscali, sussiste un'evidente simmetria nella interpretazione delle relative disposizioni istitutive, in quanto se è vero, - così come deduce la ricorrente col terzo motivo, - che dette disposizioni sono di stretta interpretazione, - e, così, sottoposte «ad interpretazione rigida ed anelastica, in quanto rigorosamente legata al dato letterale» ed insuscettibili (anche) di un'interpretazione logico-evolutiva e costituzionalmente orientata (così Cass. Sez. U., 3 giugno 2015, n. 11373; v., altresì, ex plurimis, Cass., 27 aprile 2018, n. 10213; Cass., 9 aprile 2018, n. 8618; Cass. Sez. U., 22 settembre 2016, n. 18574; Cass., 25 marzo 2011, n. 6925), - del pari insuscettibili di una interpretazione analogica rimangono le (corrispondenti) disposizioni che prevedono decadenze dalle (e quale sanzione rispetto al godimento delle) agevolazioni già concesse (sulla natura di stretta interpretazione delle norme sulla decadenza v., ex plurimis, nella giurisprudenza tributaria,

Cass., 17 ottobre 2019, n. 26353; Cass., 12 gennaio 2017, n. 580; Cass., 4 marzo 2016, n. 4351; e, in termini più generali, Cass., 12 dicembre 2018, n. 32154; Cass., 15 giugno 2018, n. 15780; Cass., 2 novembre 2017, n. 26070; Cass., 26 giugno 2000, n. 8700; Cass., 10 aprile 1990, n. 3023); e, nel caso che ne occupa, - una volta ricondotta al novero delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima causa di abitazione la fattispecie dell'accorpamento di unità immobiliari finitime, - alla effettiva realizzazione dell'intento cui detta agevolazione si correla (realizzazione di un'unica unità abitativa quale alloggio non di lusso) finirebbe per (inammissibilmente) aggiungersi, - seguendo la tesi della ricorrente, - l'ulteriore condizione costituita dall'accatastamento (nel termine triennale di decadenza) dell'unica unità immobiliare risultante dal ridetto accorpamento.

5. - Può, quindi, porsi il seguente principio di diritto: «Dovendosi ricondurre al novero delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa di abitazione la fattispecie dell'«accorpamento» di unità immobiliari finitime, il termine triennale di decadenza, corrispondente a quello concesso all'ufficio per l'esercizio dei poteri di accertamento (d.p.r. n. 131 del 1986, art. 76), è rispettato se il contribuente realizza l'effettiva unificazione di dette unità immobiliari, non essendo necessario che, entro lo stesso termine, si sia provveduto anche all'accatastamento dell'unica unità abitativa così realizzata.».

6. - La novità della questione principale trattata giustifica l'integrale compensazione, tra le parti, delle spese del giudizio di legittimità. Alcunché va disposto in ordine al versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.p.r. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, trattandosi di ricorso proposto da un'amministrazione dello Stato che, mediante il meccanismo della prenotazione a debito, è esentata dal pagamento delle imposte e tasse che gravano sul processo (cfr., ex plurimis, Cass., 29 gennaio 2016, n. 1778; Cass., 5 novembre 2014, n. 23514; Cass. Sez. U., 8 maggio 2014, n. 9938; Cass., 14 marzo 2014, n. 5955).

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e compensa integralmente, tra le parti, le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'8 gennaio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza