Sentenza del 04/11/2020 n. 24542 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

C. A., P. A. ed A. B. hanno impugnato un avviso di accertamento e liquidazione della maggiore imposta, con il quale era stata revocata l'aliquota agevolata del 4% concessa con riferimento all'acquisto di un immobile, con irrogazione di una maggiore IVA, oltre interessi di mora e sanzioni.

In particolare, con tale avviso era stato rilevato che l'immobile in esame non era un bene di lusso e che l'acquirente C. A. aveva omesso di trasferirvi la residenza entro il termine di legge.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate Direzione provinciale di Caltanissetta, la quale ha chiesto il rigetto del ricorso.

La CTP di Caltanissetta, con sentenza n. 81/1/2010, ha accolto l'impugnazione.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello.

La CTR di Palermo, Sez. dist. Caltanissetta, nel contraddittorio delle parti, con sentenza n. 112/21/2013, ha accolto l'appello.

I contribuenti hanno proposto ricorso per cassazione sulla base di sette motivi. L'Agenzia delle Entrate non ha svolto tempestive difese, ma ha depositato atto di costituzione datato 31 marzo 2014, al fine di partecipare all'udienza di discussione.

I soli contribuenti hanno depositato memorie.

Il Collegio, mantenendo la medesima composizione, è stato in seguito riconvocato il 2 luglio 2020.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente si rileva che l'Agenzia delle Entrate ha depositato un atto denominato controricorso notificato il 30 settembre 2014 che, però, è tardivo.

Infatti, ai fini della verifica della tempestiva notifica del controricorso in cassazione, da compiersi ex articolo 370 c.p.c. nei venti giorni successivi al deposito del ricorso che, a propria volta e ai sensi dell'articolo 369 c.p.c. , deve avvenire nei venti giorni dalla sua ultima notificazione, il

momento perfezionativo si identifica con la ricezione dell'atto da parte del destinatario (Cass., Sez. 3, Sentenza n. 24639 del 3 dicembre 2015).

Nella specie, il ricorso è stato notificato all'Agenzia delle Entrate il 22 febbraio 2014, con la conseguenza che la notifica del controricorso del 30 settembre 2014 è tardiva.

2. Con il primo, il secondo ed il terzo motivo, che possono essere trattati congiuntamente stante la stretta connessione, i ricorrenti lamentano l'omessa pronuncia su un capo della domanda accolto dalla CTP di Caltanissetta, l'omessa, insufficiente, illogica e contraddittoria motivazione e la violazione degli articoli 112 e 132 c.p.c. nonché 118 disp. att. c.p.c. in quanto la decisione contestata avrebbe mancato di riportare la prima parte della decisione di primo grado, che aveva accolto il ricorso dei contribuenti con riferimento all'insufficiente motivazione dell'avviso e, inoltre, avrebbe confuso il numero e l'ordine dei motivi di appello.

Di conseguenza, il giudice di secondo grado avrebbe omesso di esaminare le questioni relative al difetto di motivazione del menzionato avviso, che rappresentava il vero primo motivo di appello, per concentrarsi solo sul secondo e sul terzo motivo di appello, erroneamente indicati dalla CTR come il primo ed il secondo.

Ciò assumeva rilievo perché la questione della legittimità della motivazione dell'avviso era preliminare a tutte le altre, atteso che, ove fosse stato respinto l'appello dell'Agenzia delle Entrate sul punto, le ulteriori doglianze di quest'ultima non avrebbero potuto essere esaminate e il gravame avrebbe dovuto essere rigettato.

Inoltre, la CTR non avrebbe chiarito le ragioni che avevano portato alla sua decisione.

I motivi sono infondati.

In effetti, la CTR non ha formalmente menzionato nella sua motivazione il primo motivo di appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, che riguardava il profilo della motivazione dell'avviso di accertamento, sul quale i contribuenti erano risultati vincitori in primo grado.

Peraltro, si osserva che non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la decisione adottata, in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, comporti necessariamente il rigetto di quest'ultima, non occorrendo una specifica argomentazione in proposito.

È sufficiente, quindi, una motivazione che fornisca una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi (Cass., Sez. 5, n. 7662 del 2 aprile 2020; Cass., Sez. 2, n. 20718 del 13 agosto 2018).

Nella specie, la CTR ha menzionato esclusivamente i motivi attinenti alla lussuosità del bene ed al trasferimento della residenza di C. A., ma, per fare ciò, deve ritenersi abbia valutato implicitamente la questione preliminare attinente alla motivazione dell'avviso di accertamento.

Questo si ricava, oltre che da ragioni logiche, atteso che l'esame dei menzionati motivi non sarebbe stato possibile in assenza di un rigetto della tematica concernente la motivazione, dall'esame del testo della decisioner che, nel dare atto delle contestazioni attinenti al merito della lussuosità dell'immobile e del luogo di svolgimento dell'attività professionale del ricorrente, riporta pure il contenuto formale e sostanziale della motivazione dell'avviso di accertamento, per come riprodotto dai contribuenti nel ricorso e conoscibile dall'esame dell'avviso stesso (consultabile stante la natura di errore in procedendo del vizio lamentato).

In particolare, la CTR dà atto: innanzitutto, del fatto che la qualificazione di casa non di lusso è stata ricavata dalla classificazione catastale e dalla superficie, il che si ricollega alle risultanze della motivazione in esame, poiché in essa vi è un riferimento all'atto di acquisto ed alle risultanze della banca dati dell'Agenzia del Territorio di Catania, da cui tali elementi sono ragionevolmente ricavabili (soprattutto, i medesimi ricorrenti affermano, a pagina 30 dell'atto di impugnazione, che i dati catastali erano indicati nel rogito); in secondo luogo, del mancato trasferimento di C. A., contestazione esposta nella motivazione de qua.

Ritiene il Collegio, quindi, che la CTR abbia menzionato assieme alle contestazioni attinenti al merito della pretesa tributaria quelle attinenti al vizio procedurale denunciato e che, prima di decidere in ordine alle prime, abbia implicitamente rigettato la doglianza preliminare.

Infondata è pure la contestazione dei contribuenti relativa alla mancanza di motivazione della sentenza.

Infatti, come rilevato, il giudice di appello ha implicitamente respinto la doglianza dei ricorrenti in ordine al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento, riportando il contenuto di detta motivazione nella suadecisione, per poi passare a valutare le contestazioni attinenti alla lussuosità del bene ed al trasferimento di C. A..

Non può sostenersi, allora, che sia stata omessa la motivazione sul punto.

Inoltre, essendo stata la sentenza di appello depositata l'8 luglio 2013, non è denunciabile nella presente sede il vizio di illogicità, insufficienza e contraddittorietà della motivazione (Cass., Sez. 6-3, n. 22598 del 25 settembre 2018).

In particolare, deve rilevarsi che la CTR, nell'esporre le sue ragioni, ha espressamente menzionato l'accertamento contenuto nella decisione di primo grado, circostanza che integra gli estremi di una motivazione per relationem effettuata con riferimento alla sentenza appellata.

La giurisprudenza ha chiarito che la sentenza d'appello può essere motivata per relationem, purché il giudice del gravame dia conto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della conferma in relazione ai motivi di impugnazione ovvero della identità delle questioni prospettate in appello rispetto a quelle già esaminate in primo grado, sicché dalla lettura della parte motiva di entrambe le sentenze possa ricavarsi un percorso argomentativo esaustivo e coerente, mentre va cassata la decisione con cui la corte territoriale si sia limitata ad aderire alla pronunzia di primo grado in modo acritico, senza alcuna valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass., Sez. 1, n. 20883 del 5 agosto 2019).

Nella specie, la CTR ha, sia pure sinteticamente, fatto riferimento al contenuto della motivazione dell'avviso di accertamento, prendendo atto, come si evince da quanto sopra esposto, della sostanziale identità fra le questioni sollevate in primo grado e quelle oggetto dell'appello.

3. Con il quinto motivo, che va trattato, per ragioni logiche, prima del, quarto, i ricorrenti lamentano la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, la violazione dell'articolo 7 della legge n. 212 del 2000, dell'articolo 52 del TU imposte di registro e dell'articolo 42 del d.p.r. n. 600 del 1973.

Essi si dolgono del fatto che la CTR non avrebbe ritenuto illegittima la motivazione dell'avviso di accertamento in esame.

La doglianza è infondata.

Premesso che si richiamano le considerazioni di cui sopra, si osserva che l'avviso di accertamento contiene, oltre alla menzione del mancato trasferimento di C. A. (che non è specifico oggetto del motivo de quo), un riferimento non solo alla banca dati dell'Agenzia del Territorio, ma, diversamente da ciò che è indicato nell'atto di impugnazione, pure al contratto di compravendita che, per stessa ammissione dei ricorrenti, contiene la descrizione dell'immobile e la menzione dei dati catastali.

Pertanto, il motivo va respinto.

4. Con il quarto motivo, i ricorrenti lamentano l'omessa, insufficiente ed illogica motivazione della decisione quanto alla nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione, alla determinazione dell'aliquota da applicare ed alla decadenza dall'agevolazione prima casa, nonché la violazione degli articoli 112 e 132 c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c. ed 1, nota II bis, comma 1, lett. A), del d.p.r. n. 131 del 1986 poiché la CTR avrebbe errato nel considerare assorbente il motivo di appello relativo all'avvenuto trasferimento della residenza nel termine di legge quando, in realtà, la contestazione concernente la lussuosità del bene aveva una propria autonomia.

Il motivo è fondato.

Infatti, la CTR non ha esaminato la problematica attinente al carattere lussuoso dell'immobile, ritenendola assorbita da quella concernente il trasferimento di residenza di C. A..

Peraltro, secondo la giurisprudenza, la figura del cd. assorbimento ricorre, in senso proprio, quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte la quale, con la pronuncia sulla domanda assorbente - rispetto alla quale la questione assorbita si pone in rapporto di esclusione -, ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno. È, invece, configurabile l'assorbimento in senso improprio quando la decisione cd. assorbente comporta una pronuncia, sulla quale si forma il giudicato anche sulla questione assorbita, in quanto ad essa legata da un rapporto di implicazione (Cass., Sez. 6-3, n. 13534 del 30 maggio 2018).

Nella specie, non sussiste, però, alcuna delle ipotesi summenzionate, considerato che l'unica questione scrutinata dalla CTR riguarda il trasferimento di residenza di C. A., risolta in senso negativo per il contribuente.

Se ne ricava che, almeno con riferimento ad A. B. e P. A., sussisteva un interesse alla pronuncia sul motivo di appello relativo alla lussuosità della res, in relazione al quale la statuizione sul trasferimento di residenza di C. A. non poteva definirsi assorbente, non ricorrendo un rapporto di esclusione.

Inoltre, non può neppure sostenersi che vi sia un giudicato sulla natura di bene di lusso del cespite de quo poiché, per la giurisprudenza, il giudicato (pure implicito) non si forma sulle questioni dichiarate assorbite (Cass., Sez. 5, n. 23502 del 28 settembre 2018) o su aspetti del rapporto controverso che non abbiano costituito oggetto di accertamento effettivo, specifico e concreto, quali quelli oggetto di una domanda su cui sia stata omessa la pronuncia (Cass., Sez. 3, n. 1828 del 25 gennaio 2018).

Il motivo va, quindi, accolto.

5. Con il sesto motivo i ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione dell'articolo 1, nota II bis comma 1, lett. a, d.p.r. n. 131 del 1986, degli articoli 4 ss. del R.D.L. n. 1578 del 1933 poiché la CTR avrebbe errato nel ritenere che sussistesse l'obbligo di trasferimento dello studio professionale di C. A. presso il Comune ove si trovava l'immobile.

Questa doglianza, che concerne la sola posizione di C. A., riguarda l'unico profilo della controversia esaminato dalla CTR e deve, quindi, essere scrutinato, in quanto deciso dalla CTR in senso sfavorevole all'interessato.

La contestazione è infondata.

Infatti, l'articolo 1, nota II bis comma 1, lett. a, d.p.r. n. 131 del 1986 prescrive che ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi 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".

C. A., l'unico dei contribuenti per il quale è stata contestata l'assenza dei requisiti soggettivi per godere dell'aliquota agevolata per la prima, sul presupposto che, essendo avvocato, aveva la propria residenza ed il suo studio legale in un altro comune, si è difeso sostenendo che, in quanto esercente la professione legale, il suo ambito territoriale di attività coinciderebbe con

quello del distretto, dovendosi tenere conto che, ai sensi dell'articolo 4 del R.D.L. n. 1578 del 1933 l'attività dell'Avvocato può essere svolta in tutto il territorio nazionale.

Questa tesi non può essere condivisa.

La normativa tributaria in esame, concedendo una agevolazione, deve essere interpretata in senso restrittivo e la disposizione invocata è estremamente chiara nell'affermare che l'aliquota agevolata in esame spetta l'acquirente che risieda o svolga la propria attività nel territorio del Comune interessato.

Non è necessario che detta attività sia svolta in via esclusiva o prevalente nel luogo nel quale è sito il bene, ma è innegabile che l'esercizio deve essere effettivo, mirando la detta agevolazione a favorire l'acquisto di diritti reali su case per persone che ne siano sprovviste nelle località nelle quali vivono o lavorano.

Ciò si desume dall'orientamento giurisprudenziale secondo il quale, in tema di beneficio fiscale relativo all'acquisto della prima casa, il contribuente deve invocare, a pena di decadenza, al momento della registrazione dell'atto di acquisto, alternativamente, il criterio della residenza o quello della sede effettiva di lavoro, dovendosi valutare la spettanza del beneficio, nel primo caso, in base alle risultanze delle certificazioni anagrafiche e, nel secondo, alla stregua dell'effettiva sede di lavoro.

Ne consegue che decade dall'agevolazione il contribuente che non abbia indicato, nell'atto notarile, di volere utilizzare l'abitazione in luogo di lavoro diverso dal comune di residenza (Cass., Sez. 6-5, n. 13850 del 31 maggio 2017).

Con ancora maggiore precisione è stato affermato che, in tema d'imposta di registro, sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, l'agevolazione per la prima casa è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nello stesso entro diciotto mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate ad una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto (Cass., Sez. 5, n. 6501 del 16 marzo 2018).

Nella specie, lo stesso C. A. ha chiarito di non risiedere e di non avere uno studio nel Comune in esame e non ha neppure dedotto di avere reso le dichiarazioni di cui sopra nell'atto di acquisto.

Inoltre, non ha neanche tentato di indicare una qualche attività professionale da lui posta in essere nel Comune de quo.

Ne deriva che, a tutto volere concedere, egli potrebbe sostenere di svolgere il proprio lavoro nel Comune interessato solo in via astratta, ma non in maniera effettiva come, al contrario, richiede la norma da lui invocata.

6. Con il settimo motivo i ricorrenti lamentano la violazione e falsa applicazione dell'articolo 1 nota II bis comma 1 lett. A del d.p.r. n. 131 del 1986, l'omessa motivazione e la violazione e falsa applicazione dell'articolo 118 disp. att. c.p.c. e dell'articolo 1292 c.c. poiché la CTR non avrebbe tenuto conto che alcuna contestazione era stata mai sollevata nei confronti di P. A. e A. B. con riferimento al mancato svolgimento della loro attività lavorativa nel Comune in questione.

Il giudice di appello avrebbe errato, quindi, nel rigettare, nel dispositivo, il ricorso proposto da tutti e tre i contribuenti contro l'avviso di accertamento e liquidazione oggetto del contendere.

La doglianza, che riguarda unicamente la posizione di P. A. e A. B., è fondata.

Infatti, la CTR non ha considerato che l'Amministrazione finanziaria aveva agito nei confronti di P. A. ed A. B. solamente sul presupposto che l'abitazione in esame fosse un bene di lusso.

Pertanto, il fatto che C. A. fosse privo dei requisiti soggettivi (trasferimento della residenza o del suo studio legale) per accedere all'agevolazione non poteva tradursi in un rigetto anche della loro opposizione.

La sentenza impugnata va, quindi, cassata sul punto, con riguardo alla posizione di P. A. e A. B..

7. Il ricorso è, quindi, accolto quanto ai motivi quarto e settimo, mentre vanno respinti tutti gli altri.

La decisione deve essere cassata con rinvio alla CTR Sicilia, in diversa composizione, che deciderà la causa nel merito e sulle spese di legittimità in ordine alla posizione di P. A. e A. B., dovendo verificare la effettiva natura lussuosa o meno dell'immobile de quo, poiché il relativo accertamento non è stato compiuto dalla CTR, che ha erroneamente considerato assorbito il corrispondente motivo di appello.

Il gravame è, invece, rigettato per ciò che concerne C. A., poiché sono state respinte le contestazioni riguardanti l'illegittimità della motivazione dell'avviso di accertamento e il suo trasferimento, con la conseguenza che l'accertamento della lussuosità o meno della res non potrebbe incidere favorevolmente sulla sua posizione.

8. Le spese di lite sono compensate, con riferimento a C. M., ex articolo 92 c.p.c., attesa l'assoluta novità della questione concernente il suo trasferimento di residenza.

Sussistono le condizioni per dare atto, ai sensi dell'articolo 1, comma 17, legge n. 228 del 2012, che ha aggiunto il comma 1 quater all'articolo 13 del d.p.r. n. 115 del 2002, dell'obbligo, per C. A., di versare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per l'impugnazione integralmente rigettata, trattandosi di ricorso per cassazione la cui notifica si è perfezionata dopo la data del 30 gennaio 2013 (Cass., Sez. 6-3, n. 14515 del 10 luglio 2015).

P.Q.M.

La Corte, - accoglie il ricorso di P. A. e A. B., limitatamente ai motivi IV e VII, respinti gli altri;

- rigetta il ricorso di C. A.; - cassa la sentenza impugnata in ordine alla posizione di P. A. e A. B., con rinvio alla CTR Sicilia, in diversa composizione, che deciderà nel merito la causa anche sulle spese di legittimità; - compensa le spese di lite quanto alla posizione di C. A.;

- ai sensi dell'articolo 13, comma 1 quater, d.p.r. n. 115 del 2002, inserito dall'articolo 1, comma 17, legge n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte di C. A., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione Civile il 3 marzo 2020 e, in seguito a riconvocazione, nella camera di consiglio del 2 luglio 2020.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza