Sentenza del 01/07/2022 n. 20958 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

D.F.G. impugnava davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Bari l'avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle Entrate disponeva la revoca dalle agevolazioni previste dal D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa parte I allegata, art. 1, per non avere il contribuente trasferito la residenza anagrafica entro il previsto termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto di acquisto dell'immobile, costituito da "una struttura a rustico", con consequenziale recupero della tassazione in misura ordinaria.

Il giudice di primo grado respingeva il ricorso, ritenendo che l'inadempimento all'obbligo previsto dalla legge non fosse dipeso da causa di forza maggiore.

Contro tale pronuncia ricorreva il contribuente e la Commissione Tributaria Regionale della Sicilia rigettava l'appello e confermava la prima decisione, osservando che la dedotta mancata realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria da parte del Comune di Polignano a Mare, che - in tesi - aveva reso impossibile il trasferimento della residenza, "era facilmente prevedibile" e che "anzi (era) assolutamente probabile" che nel termine di diciotto mesi dall'atto di acquisto dette opere non sarebbero state realizzate.

Avverso la sentenza della CTR il D.F. ha proposto ricorso per cassazione, sulla base di sei motivi, mentre l'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., avendo la CTR, nell'escludere la sussistenza dei presupposti dell'agevolazione "prima casa", essendo oggetto della compravendita "non (...) una casa ma una struttura a rustico", ha deciso oltre il thema decidendum atteso che l'Ufficio ha revocato il beneficio per non avere il contribuente trasferito la residenza entro diciotto mesi dalla stipula dell'atto di acquisto tassato.

Con il secondo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa parte I allegata, art. 1, nota II bis, avendo la CTR ritenuto irrilevante, ai fini dell'agevolazione, la circostanza "che successivamente (all'acquisto) il rustico sia stato trasformato in una abitazione".

Con il terzo motivo denuncia violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa parte I allegata, art. 1, nota II bis, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, comma 5, avendo la CTR erroneamente escluso che la mancata realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria da

parte del Comune di Polignano a Mare non integrasse una ipotesi scriminate riconducibile alla causa di forza maggiore.

Con il quarto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., avendo la CTR ritenuto prevedibile la circostanza dedotta dal contribuente per escludere la decadenza dall'agevolazione "prima casa" senza considerare che la valutazione si poggia esclusivamente sulla scienza privata del giudicante.

Con il quinto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, avendo la CTR omesso di pronunciarsi sullo specifico motivo di gravame concernente la dedotta nullità dell'avviso di liquidazione in quanto sottoscritto da funzionario privo di delega di firma.

Con il sesto motivo denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, avendo la CTR omesso di pronunciarsi sullo specifico motivo di gravame concernente le sanzioni.

Le censure sono infondate e non meritano accoglimento.

Giova, anzitutto, evidenziare che la sentenza impugnata richiama, con la tecnica della motivazione per relationem, "le argomentazioni già spese dal giudice di prime cure" che, quanto alla operata valutazione della fattispecie concreta, aveva escluso la sussistenza dei requisiti del fatto impeditivo riconducibile alla causa di forza maggiore, tra l'altro, perchè "con le brevi repliche si documenta una situazione che sicuramente non può essere una causa insormontabile dal punto di vista tecnico ai fini di acquisire l'abitabilità in quanto il progetto iniziale prevedeva un diverso sistema di trattamento e smaltimento delle acque luride rinvenienti dall'abitazione e delle acque bianche", situazione, quindi, nota al contribuente "al momento dell'acquisto", essendo essa "legata alla mancanza di rete fognaria ecc.".

Orbene, è alla luce di tali argomentazioni, fatte proprie dal giudice di appello, che va intesa l'affermazione, contenuta nella sentenza impugnata, secondo cui "oggetto del contratto di compravendita non è stata una casa ma una struttura a rustico".

Infatti, essa va riferita alla mancanza del requisito dell'abitabilità dell'immobile, condizione per poter destinare quest'ultimo a casa di abitazione e trasferirvi la residenza anagrafica, avendo il primo giudice espresso dubbi anche sulla effettiva ultimazione dell'immobile in questione, acquistato allo stato di rustico, nel previsto lasso temporale di diciotto mesi, considerato che, si legge nella sentenza della CTP di Bari, "non si comprende a quale data corrisponde il depositato del termine dei lavori o se questo è stato depositato".

Va, pertanto, escluso il prospettato vizio di ultrapetizione (motivo n. 1) mentre va ribadito (motivo n. 2) che anche se la CTR ha ritenuto irrilevante, ai fini dell'agevolazione, la circostanza "che successivamente (all'acquisto) il rustico sia stato trasformato in una abitazione", non è di per sè decisiva la circostanza dell'inidoneità dell'immobile acquistato ad essere abitato da parte del contribuente, che a ben guardare funge da sintomo di quella vicenda di forza maggiore che ha impedito il trasferimento di residenza, ma è invece decisivo l'oggettivo mancato

trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l'immobile acquistato con i benefici "prima casa" entro i diciotto mesi dall'acquisto.

Deve, al riguardo rilevarsi, che per realizzare un giusto contemperamento dei contrapposti interessi in gioco, da un lato, quello dell'Amministrazione finanziaria, la quale deve poter contare su criteri oggettivi per il controllo del possesso dei requisiti per le agevolazioni e, dall'altro, quello del contribuente a non perdere i benefici legati all'acquisto nel caso di temporanea inagibilità dell'immobile che si protragga oltre i diciotto mesi dall'atto di acquisto, la giurisprudenza della Corte ha costantemente attribuito rilievo all'impossibilità del rispetto di detto termine per causa sopravvenuta rispetto al tempo dell'acquisto, imprevedibile e non addebitabile al contribuente (Cass. n. 11223/2020, n. 1588/2018, n. 17225/2017).

Del resto, come ricordato dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 8094/2020, gli stessi documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria non hanno mai escluso il rilievo della forza maggiore, quale limite alla decadenza dalla esaminata agevolazione (cfr. la Risoluzione 1 febbraio 2002, n. 35/E e la Risoluzione 10 aprile 2008, n. 140/E), in presenza di una causa impeditiva del trasferimento della residenza entro il termine previsto per un evento sismico verificatosi in pendenza del termine (la prima Risoluzione), ovvero in presenza dell'inagibilità dell'immobile sopravvenuta all'acquisto, in conseguenza di allagamento dovuto a grosse infiltrazioni d'acqua (la seconda Risoluzione).

Non può sfuggire, però, che anche nella materia tributaria la nozione di forza maggiore è pur sempre correlata alla sussistenza di un elemento oggettivo, relativo all'anormalità dell'evento scriminante, inevitabile e imprevedibile, nonchè di un elemento soggettivo, costituito dal dovere dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze di un siffatto tipo di evento, adottando misure e comportamenti appropriati, poichè l'evento non deve mai essere imputabile alla parte obbligata (Cass. n. 26328/2018, n. 3049/2018).

E la CTR, sia pure motivando per relationem, ha accertato il difetto dei predetti requisiti, necessari per legge a giustificare il ritardo del contribuente al fine di escluderne la responsabilità (motivo n. 3), ed ha fatto corretta applicazione dei principi elaborati dalla richiamata giurisprudenza di legittimità.

Nè miglior sorte può riservarsi alla censura concernente il divieto di utilizzazione della scienza privata del giudice (motivo n. 4) considerato che l'accertamento probatorio su cui la decisione impugnata si basa coincide con quello sulla scorta del quale il giudice di primo grado aveva escluso, richiamando la documentazione versata in atti, la ricorrenza della causa di forza maggiore.

Il ricorrente lamenta (motivo n. 5) anche l'omessa pronuncia, da parte della CTR della Puglia, sul motivo di gravame concernente la dedotta inesistenza/nullità dell'avviso di accertamento perchè sottoscritto, ai sensi del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito con modificazioni dalla L. n. 44 del 2012, art. 1, comma 1, dichiarato incostituzionale con sentenza n. 37/2015 della Corte Costituzionale, da funzionario, delegato dai Direttore Provinciale di Bari, del quale è ignoto i possesso legittimo della qualifica dirigenziale. Deduce, altresì, che l'Agenzia delle Entrate riferiva che l'atto impugnato era stato sottoscritto dal Dott. C.R. "Per il Direttore Provinciale Ch.Fr.Pa., il

capo area gestione e controllo atti, con delega di firma" e produceva in giudizio "l'atto dispositivo n. 2/2010 (aggiornato al 9 gennaio 2012 anteriore all'avviso di liquidazione datato 13 febbraio 2012" e la "lista dipendenti Agenzia delle entrate da cui emerge che il Dott. C.R. è funzionario della Terza Area".

Va, anzitutto, ricordato il principio secondo cui "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111 Cost., comma 2, nonchè di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto." (Cass. n. 16171/2017, n. 9693/2018).

Ciò detto, quanto dedotto con la doglianza non è fondato.

Il dedotto difetto di poteri rappresentativi in capo al funzionario che sottoscrisse l'avvisi di accertamento, non è supportato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, richiamata dal ricorrente ma destinata a regolare soltanto le formalità degli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette, e per ciò stesso non suscettibile di applicazione al di fuori di tale materia, mancando una disciplina di ordine generale applicabile a tutte le imposte dirette che indirette (Cass. n. 21562/2005), per cui vale il principio secondo cui la provenienza dell'atto dall'ufficio, e la sua idoneità ad esprimerne la volontà, si presume, finchè non venga provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio o, comunque, l'usurpazione del dei relativi poteri (Cass. n. 220/2014, n. 874/2009, v. anche Cass. n. 3826/2018).

Inoltre, come questa più volte affermato da questa Corte, "In tema di accertamento tributario, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 1 e 3, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità del D.L. n. 16 del 2012, art. 8, comma 24, convertito dalla L. n. 44 del 2012". (Cass. n. 5177/2020).

Con l'ultima doglianza (motivo n. 6) il ricorrente denuncia la violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato, per avere la CTR omesso di pronunciarsi sullo specifico motivo di gravame concernente le sanzioni irrogate, questione posta in ragione della dedotta buona fede del contribuente, caduto in errore scusabile, quest'ultimo determinato da una obiettiva condizione d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione del D.P.R. n. 131 del 1986, tariffa, parte prima, allegata, art. 1, nota II bis.

La censura non può trovare accoglimento in quanto, nella fattispecie esaminata, difettano all'evidenza i presupposti dell'esimente invocata e, segnatamente, la soggettiva incolpevolezza del contribuente, secondo quanto affermato dai giudici di merito, nonchè la obiettiva incertezza

interpretativa sulla norma agevolativa, che appare sufficientemente chiara quanto alla obbligazione incombente sull'acquirente dell'immobile destinato ad abitazione principale, rimasta inadempiuta.

E' stato affermato da questa Corte, in tema di sanzioni per violazioni delle norme tributarie, il principio secondo cui l'obiettiva "incertezza normativa tributaria" è caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza, al termine di un procedimento interpretativo corretto, la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e che essa si distingue dalla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto, come emerge dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, che distingue le due figure pur ricollegandovi i medesimi effetti in termini di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria." (Cass. n. 4169/2020).

La Corte è ripetutamente intervenuta per definire l'ambito di non debenza delle sanzioni, individuando una serie di fatti indice che devono essere allegati dal contribuente ed accertati dal giudice (Cass. n. 13076/2015, n. 4394/2014, n. 3113/2014, n. 24670/2007).

Ne discende che "per "incertezza normativa oggettiva tributaria", deve, dunque, intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo caratterizzata dall'impossibilità, esistente in sè ed accertata dal giudice, d'individuare con sicurezza ed univocamente, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la norma giuridica sotto la quale effettuare la sussunzione di un caso di specie; l'incertezza normativa oggettiva costituisce una situazione diversa rispetto alla soggettiva ignoranza incolpevole del diritto come emerge dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 6, che distingue in modo netto le due figure dell'incertezza normativa oggettiva e dell'ignoranza (pur ricollegandovi i medesimi effetti) e perciò l'accertamento di essa è esclusivamente demandata al giudice e non può essere operato dalla amministrazione; l'incertezza normativa oggettiva non ha il suo fondamento nell'ignoranza giustificata, ma nell'impossibilità, abbandonato lo stato d'ignoranza, di pervenire comunque allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria." (Cass. n. 18405/2018).

Non v' luogo alla condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite in difetto di attività difensiva da parte dell'Agenzia delle Entrate.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso.

Si dà atto, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis.

Così deciso in Roma, il 25 maggio 2022.

Depositato in Cancelleria il 1 luglio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza