Sentenza del 14/02/2022 n. 4599 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

RITENUTO IN FATTO

1. M.M. impugnava l'avviso del 4.12.2008 con cui l'Agenzia delle Entrate rettificava l'imposta di registro ed ipo-catastali relativa alla donazione ricevuta per atto notar T., registrato il (xxx), sul rilievo che la contribuente non aveva diritto di usufruire delle agevolazioni prima casa, trattandosi di abitazione di lusso di superficie superiore ai 240 mq.

La ricorrente deduceva l'errata applicazione della normativa richiamata dall'Agenzia, assumendo che non poteva trovare applicazione il D.M. 2 agosto 1969, art. 10, il quale ai fini della individuazione delle abitazioni non di lusso, rinviava al D.M. 4 dicembre 1961, per le abitazioni costruite in base a licenza di edificazione in data anteriore a quella di entrata in vigore dello stesso decreto, ritenendo che per le abitazioni di non lusso si dovesse appunto fare riferimento al D.M. n. del 1961, in virtù del rinvio operato dal citato art. 10.

La Commissione adita dalla contribuente respingeva il ricorso.

Avverso detta sentenza proponeva appello la contribuente che reiterava le difese svolte in primo grado, insistendo sull'inapplicabilità delle sanzioni per incertezza normativa, in quanto l'interpretazione normativa era stata offerta solo dalla Suprema Corte nel 2006, in epoca successiva alla data del rogito.

Con sentenza indicata in epigrafe, la CTR del Lazio rigettava l'appello, ritenendo legittima l'interpretazione normativa operata dall'Agenzia ed escludendo una ipotesi di incertezza normativa fondante l'esclusione delle sanzioni, in considerazione della qualifica rivestita dalla contribuente che svolgeva l'attività di avvocato.

Per la cassazione della sentenza ha proposto ricorso la contribuente sulla base di due motivi.

L'Agenzia ha depositato nota per la partecipazione all'udienza pubblica.

Il P.G. ha concluso per l'accoglimento del ricorso, limitatamente alle sanzioni.

RITENUTO IN DIRITTO

2. Con il primo motivo, la ricorrente lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio ex art. 360 c.p.c., n. 5), oggetto di discussione tra le parti; per avere la regionale (con sentenza depositata prima dell'11.09.2012 data di entrata in vigore dell'art. 348-ter c.p.c., u. c., in merito

alla cd. preclusione della doppia conforme) omesso di valutare le deduzioni difensive allegate dalla predetta in merito alla successione cronologica delle disposizioni legislative, al coordinamento delle diverse disposizioni tributarie ed alla assenza di precedenti giurisprudenziali di legittimità.

La contribuente, come riportato, fonda la sua pretesa di godere dei benefici fiscali di cui al D.L. n. 348 del 1994, art. 2, comma 2, sulla base del D.M. n. del 1969, art. 10, per il quale "alle abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella della entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al D.M. 4 dicembre 1961": secondo la ricorrente, per detto art. 10, le caratteristiche di lusso di un immobile vanno individuate in base all'epoca di costruzione dello stesso, per cui le caratteristiche da considerare sono quelle contenute nel D.M. n. del 1961, in quanto il bene per il cui trasferimento sono stati chiesti detti benefici, dovrebbe essere considerato costruito in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore all'entrata in vigore del D.M. n. del 1969.

La tesi è stata correttamente non condivisa dalla CTR che - in base ad una lettura coordinata e correlata delle pertinenti disposizioni, specie legislative e, soprattutto, in considerazione della finalità (incentivante la costruzione di abitazioni non di lusso) perseguita dalle stesse - ha affermato che alla norma (D.M. n. del 1969, art. 10) invocata dalla contribuente deve essere attribuita non una funzione di separazione cronologia, nella definizione legislativa, di (almeno) due diverse specie di "abitazione non di lusso" ma la semplice funzione di regolamentazione transitoria dell'unica fattispecie in essa prevista, data dalle "abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella della entrata in vigore del...Decreto" del 1969, ovverosia delle sole abitazioni o in corso di costruzione (ovviamente "in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore") al momento dell'entrata in vigore detta o costruite successivamente a tal momento ma "in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore", atteso che soltanto tali costruzioni erano e potevano essere destinatarie dei benefici fiscali previsti dalle leggi a quel momento vigenti e solo per quelle poteva porsi il problema (appunto di natura transitoria) della individuazione del complesso normativo al quale far riferimento per stabilire il carattere dell'abitazione e, quindi, la spettanza dei benefici fiscali dell'epoca.

3. La censura è comunque inammissibile.

La denuncia di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio non presenta neppure i requisiti richiesti dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella nuova formulazione finendo con il lamentare non l'omesso esame di un fatto inteso nella sua accezione storico-fenomenica (e quindi non un punto o un profilo giuridico), un fatto principale o primario (ossia costitutivo, impeditivo, estintivo o modificativo del diritto azionato) o secondario (cioè un fatto dedotto in funzione probatoria), bensì l'omessa o carente valutazione di deduzioni difensive.

Vale osservare, in primo luogo, che l'esame delle allegazioni difensive, nonchè la valutazione delle risultanze della prova, il giudizio sull'attendibilità dei testi e sulla credibilità di alcuni invece che di altri, come la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice del merito, il quale, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere

tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (cfr., tra le tante, Cass. n. 12362 del 2006 e, più recentemente, Cass. 21.7.2010, n. 17097; Cass. n. 16986 del 2013; Cass. Sez. U. n. 24148 del 2013, Cass. n. 8008 del 2014).

Deve, peraltro, aggiungersi che il difetto di motivazione legittimante la prospettazione con il ricorso per cassazione del motivo previsto dall'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, non è configurabile, quando vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato attribuiti dal giudice di merito agli elementi delibati, poichè, in quest'ultimo caso, il motivo di ricorso si risolverebbe in un'inammissibile istanza di revisione delle valutazioni e dei convincimenti dello stesso giudice di merito che tenderebbe all'ottenimento di una nuova pronuncia sul fatto, sicuramente estranea alla natura e alle finalità del giudizio di cassazione; cui, per le medesime considerazioni, neppure può imputarsi d'aver omesso l'esplicita confutazione delle tesi non accolte e/o la particolareggiata disamina degli elementi di giudizio ritenuti non significativi, giacchè nè l'una nè l'altra gli sono richieste, mentre soddisfa all'esigenza di adeguata motivazione che il raggiunto convincimento risulti da un esame logico e coerente di quelle, tra le prospettazioni delle parti e le emergenze istruttorie, che siano state ritenute di per sè sole idonee e sufficienti a giustificarlo (Cass. n. 17761 del 2016; Cass. n. 21152 del 2014).

In ogni caso, per poter considerare la motivazione adottata dal giudice di merito adeguata e sufficiente, non è necessario che nella stessa vengano prese in esame (al fine di confutarle o condividerle) tutte le argomentazioni svolte dalle parti, ma è sufficiente che il giudice indichi (come accaduto nella specie) le ragioni del proprio convincimento, dovendosi in tal caso ritenere implicitamente disattese tutte le argomentazioni logicamente incompatibili con esse (cfr. Cass. 2.2.2007 n. 2272; Cass. 18.6.2007 n. 14084, Cass. 6.7.2007 n. 15264).

3. Con la seconda censura si deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, nonchè della L. n. 212 del 2000, art. 10, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6, ex art. 360 c.p.c., n. 3, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62; per avere il decidente escluso la sussistenza della situazione di incertezza normativa non sulla base di un dato oggettivo, vale a dire l'incertezza normativa derivante dalla difficile ricostruzione del significato della norma tributaria, bensì ancorandola al dato soggettivo della qualità della contribuente; assumendo che la disapplicazione delle sanzioni prescinde dalla qualità del soggetto agente, come sostenuto anche dalla corte di cassazione che ha escluso che la situazione di incertezza creata da fatti produttivi delle norme sia da rapportare giuridicamente ai quei contribuenti che pure, per la loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione qualificata delle norme, spettando al giudice accertare la situazione di obiettiva incertezza.

4. La censura è fondata sussistendo obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni in questione (v. interventi giurisprudenziali di questa Corte a partire dal 2006).

Sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 10, e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, nè a quei

contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione(Cass. n. 3108 del 2019; Cass. n. 3431 del 2019; Cass. n. 15452 del 2018). Essa è caratterizzata dalla impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente la norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile e può essere desunta da alcuni "indici", quali, ad esempio: 1) la difficoltà di individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) l'assenza di una prassi amministrativa o la contraddittorietà delle circolari; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, specie se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l'adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di una disposizione implicita preesistente(Cass. n. 15352 del 2018; Cass. n. 12301 del 2017).

Nella fattispecie, la norma (D.M. n. del 1969, art. 10) invocata dalla contribuente è stata interpretata da questa Corte - a decorrere dall'anno 2006 - nel senso di attribuirle una mera funzione di regolamentazione transitoria dell'unica fattispecie in essa prevista, data dalle "abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella della entrata in vigore del...Decreto" del 1969, ovverosia delle sole abitazioni o in corso di costruzione (ovviamente "in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore") al momento dell'entrata in vigore detta o costruite successivamente a tal momento(ma "in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore"), atteso che soltanto tali costruzioni erano e potevano essere destinatarie dei benefici fiscali previsti dalle leggi a quel momento vigenti e solo per quelle poteva porsi il problema (appunto di natura transitoria) della individuazione del complesso normativo al quale far riferimento per stabilire il carattere dell'abitazione e, quindi, la spettanza dei benefici fiscali dell'epoca.

Siffatta ricostruzione del complessivo pensiero del legislatore è stata operata dalla giurisprudenza di legittimità sulla base della modifica apportata dalla legge di conversione - L. 7 febbraio 1968, n. 26 - D.L. n. 12 del 1985, art. 2, commi 1 e 2 - atteso che il rinvio alla L. n. 408 del 1949, art. 13, specie in considerazione dell'inciso normativo "indipendentemente dalla data di loro costruzione" appena seguente nel testo dei due commi in questione, poteva generare equivoci sul Decreto Ministeriale da considerare al fine di individuare le caratteristiche dell'immobile rilevanti per la spettanza del beneficio fiscale mentre il rinvio ad uno specifico Decreto Ministeriale indica con univoca precisione il testo di riferimento recepito dal legislatore - nonchè sulla base dell'inciso normativo detto ("indipendentemente dalla data di loro costruzione") al quale è stato conseguentemente conferito il senso, reso univoco dalle parole adoperate, di individuare soltanto in quelle indicate nel D.M. 2 agosto 1969 - con esclusione di quelle contenute negli anteriori analoghi provvedimenti - le caratteristiche rilevanti per la fruizione del beneficio, in tal modo operando una reductio ad unum del complessivo panorama edilizio, evitando discriminazioni, costituzionalmente rilevanti, fondate non già su caratteristiche obiettive omogenee (uguali, quindi, per tutti glì immobili a prescindere dalla data della loro costruzione) ma su di una nozione per così dire "storica" del concetto di abitazione non di lusso,

variata a seconda dell'epoca della costruzione e addirittura normativamente inesistente per quelle più risalenti (le quali, quindi, seguendo la tesi del contribuente, dovrebbero essere considerate tutte non di lusso).

La lettera dell'art. 10, nello statuire che alle abitazioni costruite in base al licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella dell'entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al D.M. 4 dicembre 1961, poteva indurre - stante l'equivoca formulazione - a distinguere tra costruzioni anteriori al 1969 e quelle edificate successivamente, tant'è che la giurisprudenza di legittimità ha interpretato la norma de qua sulla base dei principi di ragionevolezza ed equità contributiva, determinandola (Cass. n. 12853 del 2016; Cass. n. 29975 del 19/11/2019) - al fine di stabilire la spettanza delle agevolazioni tributarie derivanti dall'acquisto della prima casa, secondo la disciplina "ratione temporis" applicabile - ad attribuire rilevanza (ai fini della qualificazione dell'abitazione "non di lusso") al momento dell'acquisto e non a quello della sua costruzione, superando il dato letterale.

Questa Corte ancora recentemente, decidendo una questione pressochè identica a quella oggi in esame (Cass. 10314/2019) è ripetutamente intervenuta a definire l'ambito di non debenza delle sanzioni (cfr. Cass. n. 13076 del 24/06/2015; Cass. n. 4394 del 24/2/2014; Cass. n. 3113 del 12/2/2014; Cass. n. 24670 del 28/11/2007) enunciando i seguenti principi di diritto: per "incertezza normativa oggettiva tributaria" deve intendersi la situazione giuridica oggettiva, che si crea nella normazione per effetto dell'azione di tutti i formanti del diritto, tra cui in primo luogo, ma non esclusivamente, la produzione normativa, e che è 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.

Tanto premesso osserva la Corte che nel caso in esame sussiste l'incertezza normativa oggettiva tributaria caratterizzata dall'impossibilità d'individuare in modo univoco, al termine di un procedimento interpretativo metodicamente corretto, la corretta portata della norma giuridica nel cui ambito il caso di specie è sussumibile, tanto è vero che la prima pronuncia sulla interpretazione dell'art. 10, sposa il criterio teleologico piuttosto che quelle letterale, mentre quelle successive richiamano a supporto della interpretazione offerta i principi costituzionali di equità contributiva e di ragionevolezza, finendo con l'escludere la debenza delle sanzioni.

Le modalità di confezionamento della norma, l'assenza di precedenti giurisprudenziali e l'articolata interpretazione offerta dalla Corte, per superare il dato letterale, consentono di ravvisare la causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità tributaria.

Il ricorso va parzialmente accolto; la sentenza di secondo grado va cassata relativamente alla debenza delle sanzioni. Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, la causa va decisa

con l'accoglimento parziale del ricorso originario della contribuente limitatamente alla non debenza delle sanzioni.

Sussistono i presupposti, tenuto conto del parziale accoglimento del ricorso per la compensazione delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo del ricorso, dichiarato inammissibile il primo; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie parzialmente l'originario ricorso della contribuente, limitatamente alle sanzioni che dichiara non dovute;

compensa le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale della quinta sezione civile della Corte di Cassazione, il 19 gennaio 2022.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza