

Sentenza del 18/01/2023 n. 1405 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. La controversia ha per oggetto l'impugnazione da parte della contribuente A.A. dell'avviso di liquidazione emesso dall'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto l'imposta di registro nel suo importo ordinario, per decadenza dai benefici riservati alla prima abitazione, relativamente all'atto per notar B.B. del 3 gennaio 2006, rispetto al quale la predetta presentava istanza di trasferimento della residenza in data 27.02.2007, reiterata il 26 luglio del medesimo anno, cui seguiva la comunicazione di preavviso di rigetto del cambio di residenza in data 5.02.2008, con riferimento alla seconda istanza del luglio 2007. La contribuente ha opposto che il superamento del termine di 18 mesi per stabilire la residenza nell'immobile acquistato era dipeso dal ritardo con il quale il Comune di Roma aveva dato seguito alla seconda istanza senza dare alcuna risposta alla prima.

La C.T.P. di Roma accoglieva il ricorso della A.A.. Proposto appello, la C.T.R. del Lazio riformava tale decisione, accogliendo l'appello interposto dall'Agenzia delle Entrate, sul rilievo che la richiesta di trasferimento era stata respinta dal comune di Roma sulla base della non reperibilità della contribuente ad una data successiva alla istanza di cambio di residenza, rigetto che non era stato opposto dalla A.A., la quale si era limitata a presentare una seconda istanza, con la conseguenza che l'iscrizione anagrafica veniva effettuata solo il 7 gennaio 2009, quando ormai erano decorsi i diciotto mesi dalla conclusione dell'atto notarile di trasferimento immobiliare. Rilevava altresì che la prova dell'iscrizione per l'anno 2005 presso la (---), in quanto antecedente all'epoca della richiesta di trasferimento di residenza, non poteva corroborare nè in fase amministrativa nè in quella giudiziale la certificazione della frequenza effettiva ai corsi universitari alla data dell'avvenuto accertamento esperito in loco.

Nelle more, la contribuente impugnava altro avviso di liquidazione finalizzato al recupero delle maggiori imposte dovute sul mutuo finalizzato all'acquisto della prima casa, in seguito alla intervenuta decadenza dei benefici fiscali. Il giudizio si concludeva con sentenza n. 618/27/13 del 17 ottobre 2013 - passata in giudicato - che accoglieva il ricorso della A.A. proposto avverso il primo avviso di liquidazione.

La contribuente ricorre per cassazione avverso la sentenza indicata in epigrafe (n. 7189/38/14) svolgendo tre motivi, cui resiste con controricorso l'ente finanziario.

Avverso la citata sentenza della Regionale (n. 7189/2014), la contribuente proponeva altresì ricorso per revocazione per contrasto con quanto statuito nella sentenza passata in giudicato n. 618/2013, chiedendo contestualmente la revocazione della decisione e la sospensione del termine per proporre ricorso per cassazione, la quale non veniva concessa.

La CTR del Lazio con sentenza n. 5706/2015 dichiarava l'inammissibilità del ricorso per revocazione, sul presupposto che la sentenza impugnata era stata già fatta oggetto di ricorso per cassazione ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64 . La contribuente ricorre per cassazione (col ricorso n. Rg. 11477/2016), sulla base di sei motivi, avverso quest'ultima decisione della CTR del Lazio.

L'ente finanziario non ha svolto attività difensiva.

La contribuente ha depositato memorie difensive.

Il P.G. ha concluso per la riunione del ricorso n. RG 14434/2015 al ricorso n. Rg. 11477/16 ; per l'accoglimento del secondo motivo di ricorso di cassazione RG 11477/2016 e la sospensione del giudizio n. 14434/2015.

Motivi della decisione

2. I ricorsi per cassazione proposti, rispettivamente, contro la sentenza d'appello e contro quella che ha deciso, dichiarandone l'inammissibilità, l'impugnazione per revocazione avverso la prima, in caso di contemporanea pendenza in sede di legittimità, debbono essere riuniti in applicazione (analogica, trattandosi di gravami avverso distinti provvedimenti) dell' art. 335 c.p.c. , che impone la trattazione in un unico giudizio di tutte le impugnazioni proposte contro la stessa sentenza, dovendosi ritenere che la riunione di detti ricorsi, pur non espressamente prevista dalla norma del codice di rito, discenda dalla connessione esistente tra le due pronunce poichè sul ricorso per cassazione proposto contro la sentenza revocanda può risultare determinante la pronuncia di cassazione riguardante la sentenza resa in sede di revocazione (Cass., Sez. 3, 22/05/2015 n. 10534 ; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16435 del 05/08/2016). Pertanto, il giudizio n. Rg. 11477/16 deve essere riunito a quello recante il n. RG 14434/2015.

Va premesso, inoltre, che la sospensione del procedimento di legittimità, in pendenza del giudizio di revocazione, non può esser disposta ai sensi dell' art. 295 c.p.c. , non ricorrendone i presupposti, dato che la sospensione necessaria del processo, quando non sia imposta da una specifica disposizione di legge, presuppone l'esistenza di una relazione sia di pregiudizialità logica (nel senso che la definizione di una controversia rappresenti un momento ineliminabile del processo logico relativo alla decisione della causa dipendente) sia di pregiudizialità giuridica (nel senso che la controversia pregiudiziale sia diretta alla formazione di un giudicato che, in difetto di coordinamento tra i due procedimenti, possa porsi in conflitto con la decisione adottata nell'altro giudizio) (v. Cass. Sez. L - n. 20469 del 02/08/2018).

Ciò posto, nel giudizio di revocazione la fase rescindente ha per oggetto l'accertamento del denunciato vizio della sentenza impugnata e non l'esistenza o il contenuto del rapporto giuridico in ordine al quale la sentenza stessa abbia giudicato, mentre solo l'eventuale fase rescissoria viene a rinnovare il giudizio su tali punti. Nè il sistema delineato dal codice di procedura civile appare non rispettoso delle esigenze di tutela dei diritti di cui all' art. 24 Cost. e art. 6 CEDU, posto che l' art. 398 c.p.c. , comma 4 , collega la facoltà di sospensione del giudizio di cassazione e del relativo termine per impugnare al mero requisito della "non manifesta infondatezza" della revocazione proposta. (Cass. Sez. L - n. 20469 del 02/08/2018).

3. Tanto premesso va, conseguentemente, esaminato con precedenza il ricorso avverso la sentenza della regionale che ha respinto il ricorso per revocazione affidato a sei motivi.

3.1 Esame dei motivi di ricorso per cassazione proposti avverso la sentenza CTR del Lazio n. 5706/16 (causa iscritta al RG n. 11477/2016) 4. Con il primo motivo del ricorso per cassazione, la contribuente lamenta la violazione dell' art. 2697 c.c. e art. 111 Cost. , censurando la sentenza indicata in epigrafe per aver accolto l'eccezione di inammissibilità del giudizio di revocazione nonostante l'Agenzia non avesse fornito la prova della pendenza del giudizio di legittimità, non essendo all'uopo sufficiente la prova della notifica del ricorso per cassazione.

5. Con la seconda censura si lamenta la violazione dell' art. 395 c.p.c. , n. 5), e del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 64 , nonché dell' art. 24 Cost. , ex art. 360 c.p.c. , n. 3); per avere il decidente erroneamente interpretato il disposto del citato art. 64, atteso che il giudizio per revocazione può estendersi anche alla deduzione dei vizi di merito che non possono essere dedotti con il ricorso per cassazione, tenuto conto della natura vincolata del giudizio di legittimità.

6. La terza censura prospetta l'omesso esame dell'istanza cautelare di cui all' art. 398 c.p.c. , comma 4) , in quanto i giudici di appello da una parte hanno implicitamente rigettato l'istanza di sospensione del giudizio, inducendo la parte a proporre il ricorso per cassazione avverso la sentenza impugnata con la revocazione e dall'altra hanno dichiarato inammissibile il ricorso per revocazione in quanto pendente il giudizio di cassazione.

7. Il quarto motivo investe la violazione del disposto dell' art. 112 c.p.c. , in via subordinata, per l'omesso esame dell'istanza cautelare.

8. Il quinto motivo deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio rappresentato dalla sottoscrizione dell'avviso da parte di un funzionario decaduto dalla qualifica di direttore con effetto retroattivo, motivo di nullità dell'avviso che era stato sottoposto alla Regionale e sul quale quest'ultima non si sarebbe pronunciata.

9. L'ultimo mezzo lamenta la violazione degli artt. 91 e 92 c.p.c. , relativamente alla condanna alle spese di lite, in quanto i giudici di merito avrebbero liquidato le spese in favore dell'agenzia senza indicare la norma applicata, rilevando che l'ente finanziario aveva depositato una nota spese con riferimento al D.M. n. 55 del 2014, non ridotta neppure della misura del 20% nonostante la difesa fosse stata attribuita ad un dipendente interno.

10. I primi due motivi del ricorso RG 11477/16 - che vanno congiuntamente scrutinati, in quanto intimamente connessi - sono fondati, nei limiti che seguono.

L'assunto argomentativo della CTR è fondato su di una interpretazione manifestamente errata del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 1 , nella formulazione *ratione temporis* applicabile, che dispone "Contro le sentenze delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate è ammessa la revocazione ai sensi dell' art. 395 c.p.c. .

Con riferimento a quest'ultima impugnazione deve premettersi che, secondo un tradizionale e consolidato orientamento di questa Corte, il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 64, comma 1 ,

nella parte in cui subordina l'ammissibilità della revocazione ordinaria alla non ulteriore impugnabilità della sentenza sul punto dell'accertamento in fatto, non si riferisce all'inoppugnabilità derivante dalla scadenza dei termini per l'impugnazione, ma a quella derivante dalle preclusioni relative all'oggetto del giudizio, ovvero, per le sentenze di secondo grado, all'impossibilità di contestare l'accertamento in fatto in sede di legittimità, per cui è ammissibile la revocazione ordinaria avverso una sentenza della commissione tributaria regionale inoppugnabile sotto il profilo dell'accertamento in fatto, ancorchè non sia ancora scaduto il termine per la proposizione del ricorso per cassazione (cfr., ex multis, Cass. sent. n. 14893 del 11/05/2022 Cass., ord., 26 settembre 2017, n. 22385 ; Cass. 18 marzo 2016, n. 4398 ; Cass. 16 luglio 2008, n. 19522 ; Cass. 2 dicembre 2005, n. 26305).

L'impugnazione per revocazione, in relazione ai casi previsti dell' art. 395 c.p.c. , nn. 4) e 5) , potrebbe, dunque, essere proposta avverso le sentenze d'appello delle Commissioni Tributarie Regionali anche se nei confronti delle stesse sia stato già proposto ricorso per cassazione o pendesse il termine per proporlo, visto che nel giudizio di cassazione non sono ammessi nuovi accertamenti di fatto, nè possono essere proposti motivi che domandano una rivalutazione del giudizio sul fatto compiuto dal giudice d'appello. Una siffatta tesi risulta coerente con la previsione di cui all' art. 398 c.p.c. , comma 4 , applicabile al giudizio tributario per effetto dei rinvii disposti dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 , artt. 61 e 66 , - che afferma il principio della tendenziale non interferenza del giudizio di merito (in revocazione) e del giudizio di legittimità, prevedendo, allo scopo di realizzare l'economia dei mezzi processuali, la facoltà - attribuita in via esclusiva al giudice di merito avanti il quale è proposto il ricorso per revocazione - di sospendere, su istanza di parte e qualora non ritenga il ricorso per revocazione manifestamente infondato, i termini per la proposizione del ricorso per cassazione, ovvero - se già proposto - di sospendere la prosecuzione del giudizio di legittimità fino alla comunicazione della sentenza che abbia pronunciato sulla revocazione (cfr., in tema, Cass. 18 marzo 2016, n. 5398). Tale norma, infatti, sarebbe priva di portata prescrittiva nel caso in cui la proposizione del ricorso per cassazione rendesse per ciò solo inammissibile il giudizio revocatorio.

10.1 La riferita tesi risulta ricevere l'avallo anche dalla novella di cui al D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, la quale, con l'art. 9, comma 1, lett. cc) , ha modificato il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64 , stabilendo che "Le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle commissioni tributarie possono essere impugnate ai sensi dell' art. 395 c.p.c. ". A questa disposizione può attribuirsi rilevanza a fini interpretativi anche della previgente disciplina, pur in assenza di una sua esplicita valenza interpretativa, atteso che, come emerge dal contenuto della relazione illustrativa, la stessa è stata approvata "allo scopo di eliminare le incertezze interpretative a cui aveva dato luogo il testo vigente".

La persuasività delle argomentazioni poste a sostegno della tesi illustrata inducono a disattendere l'opposto orientamento - pur affermatosi presso questa Corte (ed espresso, da ultimo, da Cass., ord., 23 maggio 2018, n. 12784) secondo cui nel processo tributario i ricorsi per revocazione proposti ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 64, comma 1 (nella formulazione anteriore all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 156 del 2015, art. 9, comma 1, lett. cc)), sono ammissibili solo nei confronti di sentenze che, involgendo accertamenti di fatto, non siano ulteriormente impugnabili sul punto controverso o non siano state impugnate nei termini con i

mezzi ordinari di gravame, tra i quali rientra il ricorso per cassazione, per cui, per converso, non sarebbe ammissibile se tali sentenze fossero già impugnate con ricorso per cassazione o se, con riferimento ad esse, fossero ancora pendenti i termini per esperire il ricorso per cassazione.

Nè in contrario può ritenersi ostativa la previsione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49 , collocata sotto la Sezione I "Le impugnazioni in genera/e" del Capo III "Le impugnazioni", che parrebbe limitare il rinvio alle sole norme processuali civili di cui "al titolo III, capo L del libro 11 del codice di procedura civile , escluso l'art. 337, e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto", tenuto conto che proprio la clausola di salvezza contenuta in tale disposizione consente l'applicabilità al processo tributario dell' art. 398 c.p.c. , comma 4 , attraverso la serie di rinvii a catena operati dall'art. 66 ("davanti alla commissione tributaria adita per la revocazione si osservano le norme stabilite per il procedimento avanti ad essa, in quanto non derogate da quelle della presente sezione"), dall'art. 61 ("nel procedimento di appello si osservano in quanto applicabili le norme dettate per il procedimento di primo grado, se non sono incompatibili con le disposizioni della presente sezione") e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 ("i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile ").

11. Sebbene fondati in punto di diritto le prime due doglianze, le restanti censure non conducono all'accoglimento del ricorso.

12. La seconda e la terza censura sono infondate.

Il testo vigente dell' art. 398 c.p.c. , comma 4 , esclude che l'impugnazione per revocazione sospenda automaticamente il termine per proporre il ricorso per cassazione o il relativo procedimento, essendo necessario un apposito provvedimento del giudice della revocazione, in mancanza del quale i due giudizi procedono in via autonoma, potendo il ricorso per cassazione essere discusso anche prima che giunga la decisione sull'istanza di sospensione (Cass. n. 9776/2020; Cass. n. 31920 del 2018; n. 20469 del 2018).

In particolare, il mancato accoglimento della domanda di sospensione del termine per ricorrere in cassazione, a norma dell' art. 398 c.p.c. , u.c., costituisce esercizio di un potere insindacabile in sede di legittimità; esso, non influenzando la legittimità del giudizio di revocazione e della sentenza pronunciata all'esito di questo, non è configurabile come vizio di legittimità, attesa la natura discrezionale dell'eventuale provvedimento (Cass. n. 30398/2017).

13.11 quinto motivo non supera il vaglio di ammissibilità, in quanto l'eccezione relativa al difetto di sottoscrizione del funzionario non risulta essere stata formulata in sede di gravame nè la ricorrente ha indicato l'atto in cui la questione è stata sollevata.

Dalla sentenza n. 5706/2015 che ha deciso sulla revocazione della sentenza di appello n. 7189/14, emerge che questa era stata invocata sulla base del dedotto contrasto con un precedente giudicato (sentenza n. 618/27/13), avente ad oggetto altro avviso relativo alla decadenza delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa; mentre dalla svolgimento del processo risulta che alla pubblica udienza il difensore della contribuente deduceva tardivamente

un ulteriore profilo di nullità dell'atto impugnato in quanto posto in essere da funzionario non all'uopo autorizzato.

Inoltre, l'eventuale questione relativa al difetto di sottoscrizione del funzionario avrebbe dovuto essere oggetto non di revocazione ma di ricorso per cassazione, laddove si fosse lamentato il vizio di omesso esame di un motivo di gravame da sottoporsi in via incidentale.

Nel processo tributario d'appello, difatti, come in quello civile, la devoluzione al giudice del gravame dell'eccezione di merito, se respinta in primo grado, deve essere formulata dalla parte comunque vittoriosa con la proposizione dell'appello incidentale (16477 del 05/08/2016 ; n. 4047 del 2016 ; n. 23228 del 2015).

14. Parimenti inammissibile risulta l'ultimo motivo del ricorso per revocazione.

Sotto un primo profilo in quanto la ricorrente non allega nè trascrive la nota spese presentata dall'Agenzia delle Entrate, risultando pertanto, sotto detto profilo, privo del requisito di specificità.

Sotto altro profilo, si osserva che in tema di spese processuali, è inammissibile il motivo di ricorso per cassazione che si limiti alla generica denuncia della mancata indicazione delle norme applicate, nella sentenza impugnata, per la determinazione del compenso, atteso che, in assenza di deduzioni sui concreti pregiudizi subiti dalla mancata indicazione della normativa, la censura non dimostra l'esistenza di un interesse ad ottenere una riforma della decisione. Inoltre, il ricorrente per cassazione che deduca di aver contestato la nota spese della controparte ha l'onere di specificare se il giudice dell'impugnazione si è conformato alla nota spese, pur in presenza di dettagliate contestazioni, e deve, a pena d'inammissibilità, indicare il valore della controversia rilevante ai fini dello scaglione applicabile, trattandosi di presupposto indispensabile per consentire l'apprezzamento della decisività della censura (Cass. n. 2532/2015; Cass. n. 15858/2001).

Del resto, il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 15 , prevede che per la liquidazione delle spese a favore dell'ufficio tributario, se assistito da funzionari dell'amministrazione, e a favore dell'Ente locale, se assistito da propri dipendenti, si applica la tariffa vigente per gli avvocati e procuratori, con la riduzione del venti per cento degli onorari di avvocato.

15. Esame dei motivi di ricorso per cassazione proposti avverso la sentenza CTR del Lazio n. 7189/2014 (causa iscritta al RG n. 14434/2015).

15.1. Con il primo motivo del ricorso per cassazione - Rg. n. 14434/15 - la contribuente lamenta la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 16 , 22 , 49 , 51 e 53 , ex art. 360 c.p.c. , n. 4, per avere il giudicante ritenuto tempestivo l'appello dell'amministrazione finanziaria, benchè il timbro postale sulla raccomandata contenente l'appello recasse la data del 18.04.2013, a nulla rilevando che il messo notificatore abbia attestato la spedizione il 17 aprile 2014.

16. Con la seconda censura si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto del giudizio consistente nell'eccezione di tardività dell'appello, per non avere la Regionale rilevato che ciò che rileva ai fini della prova della tempestività della notificazione è la presentazione dell'atto

all'ufficio postale ai sensi dell' art. 327 c.p.c. . Nel caso di specie, le Poste Italiane avrebbero accettato l'atto solo in data 18 aprile 2013 come emergerebbe dalle risultanze dell'interrogazione del sito delle Poste italiane (documento 16 allegato al ricorso). Invece il giudicante avrebbe fondato la decisione sull'attestazione del messo notificatore che dichiara di aver notificato l'atto a mezzo raccomandata in data 17 aprile 2013.

17.L'ultimo motivo denuncia violazione dell'art. 1, Nota II bis, Tariffa parte I D.P.R. n. 131 del 1986 , nonchè del D.P.R. n. 223 del 1989, art. 18, comma 2 , ex art. 360 c.p.c. , n. 3); per avere il decidente erroneamente travisato gli elementi probatori acquisiti al processo, sostenendo la contribuente di aver presentato una prima richiesta di iscrizione anagrafica in data 27.02.2007 rimasta senza esito, il che avrebbe dovuto indurre i giudici di appello a conformarsi al principio di diritto secondo il quale il compimento dell'attività amministrativa esula dal potere di controllo del contribuente, con la conseguenza che i giudici di appello avrebbero dovuto valutare l'unica attività da compiersi nel termine di diciotto mesi stabilito del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1 ; di guisa che, avendo la ricorrente osservato il termine di legge per il trasferimento della residenza, l'inerzia dell'amministrazione avrebbe dovuto essere considerata assimilabile alla causa di forza maggiore.

18. Le prime due censure - che possono essere congiuntamente esaminate sono destituite di fondamento.

Per quanto concerne la notifica degli atti giudiziari, tramite il messo autorizzato dall'amministrazione finanziaria, di cui al D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 16, comma 4 , la giurisprudenza di legittimità per molto tempo non ha raggiunto soluzioni unanimi, ritenendo (cfr. Cass., ord. n. 9319 del 2014; conf. ord. n. 6811 del 2011, sent. n. 25502 del 2011 e n. 25540 del 2011, n. 18385 del 2013, n. 26487 del 2013, ord. n. 22639 del 2014; Cass. sez. 5, Sentenza n. 14273 del 13/07/2016 ; Cass. sez. V, n. 14273 del 13.07.2017 ; Sez. 5, Sentenza n. 4517 del 22/02/2013; Cass. Sez. 5, 20/03/2019 n. 7748), talvolta, detta notifica equivalente integralmente a quella effettuata a mezzo ufficiale giudiziario, in quanto egli, nello svolgimento dell'incarico di notificazione, svolgerebbe una funzione indipendente rispetto a quella dell'amministrazione di appartenenza; restando pertanto ad esso applicabili i principi generali con riferimento al momento di perfezionamento della notificazione per il notificante e per il destinatario, con la conseguenza che si è escluso che l'errore di notifica (concernente ad esempio l'indirizzo) compiuto dal messo notificatore autorizzato possa ricadere sull'Amministrazione finanziaria (Cass. n. 770 del 19/01/2016 ; Cass. n. 32255 del 10/12/2019).

Le pronunce seguono il solco, già da tempo, tracciato dalla Sezione tributaria che - analogamente a quanto statuito dalla Corte con riguardo all'avvocato abilitato alla notificazione - ha, da sempre, rilevato che il duplice richiamo (delle disposizioni del codice di procedura civile , per il tramite del richiamo alle disposizioni che, nel processo tributario, si applicano alle notificazioni effettuate a mezzo ufficiale giudiziario) espressamente previsto del citato art. 16, comma 4, induce a ritenere che il legislatore tributario avesse inteso equiparare la posizione funzionale del messo notificatore a quella dell'ufficiale giudiziario, sicchè all'uno non possa che applicarsi la stessa disciplina di azione che si applica anche all'altro.

Di diverso avviso era invece l'opinione di chi afferma che il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione presuppone la terzietà del soggetto notificatore, il che viene meno allorquando la notificazione dell'atto tributario sia effettuata, come previsto dalla normativa speciale di riferimento, da soggetto, quale il messo speciale autorizzato che, a prescindere dalla qualifica formale attribuibile (dipendente dell'Agenzia delle Entrate, o mero incaricato) è, pur sempre, un organo a essa interno, con la conseguenza che, in tale caso l'Amministrazione, dovrebbe subire i rischi degli eventuali ritardi di tale organo interno, senza potere invocare l'assenza di colpa conseguente agli eventuali ritardi di organi terzi quali sono l'ufficiale giudiziario o quello postale. Si assume che, in tali ipotesi, non sia ravvisabile quel bilanciamento degli interessi in favore del notificante sancito dalle citate pronunce della Corte Costituzionale, con la conseguenza che, in tali casi, solo l'effettiva positiva conclusione del procedimento notificatorio impedirebbe la decadenza dalla potestà impositiva. (Cass. ordinanza n. 14580/2018; Cass., sez. 6-5. ord. n. 33277/2019; Cass. n. 10160/2020).

18.1 Il contrasto è stato composto dalle S.U. della Cassazione con sentenza n. 40453 del 2021, la quale, valorizzando l'esigenza posta alla base del principio di evitare pregiudizi per attività in parte sottratte ai poteri di impulso del notificante ovvero per impedire l'irragionevole effetto di decadenza che si giustifica solo in presenza di inerzia della parte nel termine fissato per legge, ha statuito l'irrelevanza della natura del soggetto notificatore (terzo o dipendente della parte notificante), risultando determinante, ai fini dell'impedimento della decadenza, unicamente che la parte gravata svolga le attività poste a suo carico (emissione dell'atto e richiesta per la notificazione) nel termine perentorio di legge, e che, al fine di garantire l'effettività dell'esercizio dei suoi diritti, sia messa in grado di svolgerle sino all'ultimo momento. In ossequio al principio affermato dalla Consulta con sentenza n. 75/2019, le S.U. hanno deciso che una diversa applicazione del principio di scissione soggettiva degli effetti nel perfezionamento della notifica che escluda l'operatività alle notificazioni effettuate dall'Amministrazione a mezzo dei messi speciali autorizzati, comporterebbe una ingiustificata e irragionevole riduzione del termine per l'esercizio del potere impositivo nei confronti dell'Ente impositore solo perchè si sia avvalso, tra le varie tipologie di notificazione possibili previste dalla normativa processuale, dell'opera di un soggetto che il legislatore ha appositamente previsto per la notificazione degli atti processuali.

19. Il terzo motivo è manifestamente infondato, alla luce dell'orientamento di questa Corte per cui, "ai sensi del comma 2 bis, della nota all'art. 1 della tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , la fruizione dell'agevolazione fiscale connessa all'acquisto della prima casa postula che l'acquirente abbia la residenza (o presti attività lavorativa) nel comune in cui è ubicato l'immobile ovvero - nella previsione di cui alla L. n. 549 del 1995, art. 3, comma 131 , quale modificato dalla L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 12 - che si impegni, in seno all'atto d'acquisto, a stabilirla in detto comune entro il termine di diciotto mesi. La realizzazione dell'impegno di trasferire la residenza rappresenta, dunque, un elemento essenziale per il conseguimento del beneficio richiesto e provvisoriamente concesso dalla legge al momento della registrazione dell'atto e costituisce un vero e proprio obbligo del contribuente verso il fisco. Proprio perchè inerente ad un comportamento del debitore, nella relativa valutazione va, quindi, tenuto conto della sopravvenienza di un caso di forza maggiore, e cioè di un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato dalla non imputabilità alla parte obbligata, e dall'inevitabilità ed imprevedibilità dell'evento, essendo, per contro, irrilevanti le motivazioni soggettive relative al

mancato trasferimento della residenza nel comune in cui è ubicato l'immobile" (Cass. 22002/14; conf. Cass. 2552/03).

Detto orientamento è stato di recente ribadito, con la precisazione che "in tema di benefici fiscali per l'acquisto della "prima casa", è consentito il mantenimento dell'agevolazione nei casi in cui il trasferimento della residenza nel comune ove è ubicato l'immobile non sia tempestivo per causa sopravvenuta, imprevedibile e non addebitabile al contribuente - di forza maggiore, istituto il cui ambito applicativo non è limitato alle sole obbligazioni" (Cass. 13148/16, 864/16).

Si premette che - pur nella consapevolezza di pronunce di segno contrario (v. Cass. 2616/16) - questa Corte di legittimità ha in numerose occasioni affermato il principio, che qui si condivide e riafferma, per cui, in materia di agevolazioni per l'acquisto della "prima casa", il trasferimento della residenza nel comune di ubicazione dell'immobile costituisce un vero e proprio obbligo di fare del contribuente a fronte dell'ottenimento del beneficio fiscale da parte dell'ordinamento. Sicchè, come avviene appunto nell'ambito obbligatorio, anche nella materia in esame deve, fatta ovviamente salva la valutazione della fattispecie concreta, attribuirsi generale rilevanza alle cause esimenti della responsabilità per inadempimento; quali sono la forza maggiore (ex multis: Cass. nn. 5015/15; 13177/14; 7067/14; 28401/13; 26674/13; 14399/13) o il fortuito.

Tuttavia, deve essere altresì considerato che il termine di mesi diciotto entro cui trasferire nel Comune la residenza è elemento costitutivo della fattispecie: il diritto all'agevolazione è tempestivamente esercitato con la dichiarazione fatta al momento della registrazione della compravendita a mente dall'art. 1, Parte Prima, Nota II bis, lett. c), Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 cit., mentre la conditio iuris, prevista dall'art. 1, Parte Prima, Nota II bis, lett. a), Tariffa allegata al D.P.R. n. 131 cit., prevede che la prima casa deve essere ubicata nel Comune di residenza o quella alternativa del trasferimento della residenza nel Comune entro diciotto mesi dall'acquisto (Cass. 2016 n. 13346; Cass. 13148 del 2016; Cass. n. 846 del 2016).

20. Tornando alla vicenda che ci riguarda, la circostanza sulla quale la contribuente fonda la sua difesa, cioè l'allegazione di una causa di forza maggiore che avrebbe impedito il trasferimento della residenza entro diciotto mesi dall'acquisto, è del tutto inconferente rispetto alle peculiarità del caso concreto.

Occorre evidenziare che la circostanza che la prima istanza di trasferimento del 27.02.2007 (quattro mesi prima dello spirare del termine di diciotto mesi) non abbia avuto un seguito amministrativo risulta irrilevante, se si considera che la seconda istanza sebbene presentata quando ormai era spirato il termine dei diciotto mesi, si è concluso con un provvedimento amministrativo di diniego, sulla scorta degli accertamenti disposti dal Comune di Roma, non opposto dalla A.A., la quale si limitava a reiterare ulteriormente la richiesta di trasferimento di residenza che finalmente veniva accolta con decorrenza dal 7 gennaio 2009 (e dunque dopo lo spirare del termine dei diciotto mesi per il trasferimento di residenza).

Gli elementi forniti dalla contribuente ai giudici di merito per dimostrare il suo trasferimento già in epoca antecedente al gennaio 2009 - consistenti nella produzione del bollettino di iscrizione all'università nell'anno 2005, data antecedente all'acquisto - sono stati valutati dalla Regionale e la loro rilevanza probatoria esclusa alla stregua di una duplice ratio.

In primo luogo, in quanto in assenza della prova del pagamento delle utenze o delle spese condominiali ovvero della frequentazione effettiva ai corsi, la semplice iscrizione universitaria non poteva rappresentare un elemento idoneo ad affermare l'inesattezza del rigetto del provvedimento di diniego emesso dal Comune di Roma, provvedimento che comunque non risulta opposto, tantomeno nel giudizio di merito; di poi, giacchè "in tema di imposta di registro, i benefici fiscali per l'acquisto della prima casa spettano esclusivamente al soggetto che abbia la residenza anagrafica o lavori nel comune dove ha acquistato l'immobile da adibire ad abitazione principale senza che, a tal fine, possano rilevare la residenza di fatto, altre situazioni contrastanti con le risultanze degli atti dello stato civile ovvero la produzione di documenti di spesa in luogo della certificazione anagrafica".

Ora, contrariamente a quanto assume la ricorrente, non è sufficiente al fine di stabilire la tempestività dell'adempimento che il contribuente nei diciotto mesi presenti la formale dichiarazione di trasferimento di residenza.

In base alla giurisprudenza di questa Corte "i benefici fiscali per l'acquisto della prima casa, previsti dal D.L. 22 maggio 1993, n. 155, art. 16 (con v., in L. 19 luglio 1993, n. 243), spettano unicamente a chi possa dimostrare in base ai dati anagrafici di risiedere o lavorare nel comune dove ha acquistato l'immobile senza che, a tal fine, possano rilevare la residenza di fatto o altre situazioni contrastanti con le risultanze degli atti dello stato civile." (Cass. n. 1530/2012, n. 13345 del 2016). E' stato altresì precisato che il requisito della destinazione del nuovo immobile ad abitazione principale deve intendersi riferito al dato anagrafico e non meramente fattuale, per cui non può desumersi dalla produzione di documenti di spesa (nelle specie, spese condominiali e utenze) in luogo della certificazione anagrafica (Cass. n. 3713 del 13/02/2017).

Quanto alla determinazione della residenza, la prevalenza del dato anagrafico sulle risultanze fattuali deve tuttavia tener conto della unicità del procedimento amministrativo inteso al mutamento dell'iscrizione anagrafica, sancito anche dal D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, art. 18, comma 2 (contenente il regolamento anagrafico della popolazione residente), che, nell'affermare la necessità della saldatura temporale tra cancellazione dall'anagrafe del comune di precedente iscrizione ed iscrizione in quella del comune di nuova residenza, stabilisce che la decorrenza è quella della dichiarazione di trasferimento resa dall'interessato nel comune di nuova residenza (Cass. n. 110 del 08/01/2015; n. 13344/2016 ; n. 3713/2017 ; n. 10072/2019).

Senonchè, sebbene alla prima domanda di trasferimento non abbia fatto seguito la procedura amministrativa, è pur vero che la seconda domanda di trasferimento sovrapponibile alla prima si è conclusa con un provvedimento di diniego non impugnato dalla A.A., la quale solo con la terza domanda (presentata fuori termine) ha ottenuto, ma con decorrenza dal gennaio 2009, ben oltre lo spirare del termine di diciotto mesi, la residenza anagrafica nel comune di Roma, provvedimento anch'esso non impugnato dalla contribuente.

21. Ritiene questa corte che solo se la seconda domanda di trasferimento pur presentata oltre il termine di diciotto mesi - si fosse conclusa positivamente per la A.A., si sarebbe potuto saldare cronologicamente l'iscrizione nel Comune di Roma alla prima dichiarazione di trasferimento resa dall'interessata.

Nel caso di specie non è stato provato dalla contribuente che il mancato perfezionamento della procedura di iscrizione anagrafica nel Comune ove era sito l'immobile acquistato non fosse alla stessa addebitabile, e non costituisce altresì circostanza sufficiente a comprovare l'effettivo cambio di residenza - idoneo a superare il dato anagrafico - il pagamento delle tasse universitarie peraltro in epoca antecedente alla domanda di trasferimento di residenza.

22. I ricorsi vanno pertanto respinti, con aggravio di spese, da liquidarsi come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte;

- dispone la riunione del ricorso per cassazione n. RG 11477/16 a quello recante il n. RG 14434/15;

- rigetta entrambi i ricorsi riuniti (nn. Rg 11477/16 e 14434/15);

- condanna parte ricorrente alla refusione delle spese sostenute dalla controricorrente nel giudizio n. RG 14434/15 che liquida in Euro 4.000,00, oltre spese prenotate a debito.

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

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della Sezione Quinta Civile, il 15 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 18 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza