

Sentenza del 12/04/2023 n. 9783 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria il 19 marzo 2018, n. 141/03/2018, che, in controversia su impugnazione di due avvisi di liquidazione della maggiore IVA e della maggiore imposta sostitutiva, con irrogazione delle relative sanzioni, in dipendenza, rispettivamente, della compravendita di un immobile destinato ad abitazione e del mutuo garantito da ipoteca per l'acquisto del medesimo immobile, a mezzo di rogiti notarili del 30 marzo 2012, a seguito di revoca delle agevolazioni della c.d. "prima casa" per l'accertamento delle caratteristiche di lusso nell'immobile acquistato ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, ha rigettato - dopo averne disposto la riunione per connessione - gli appelli proposti dalla medesima nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso le sentenze depositate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia il 12 novembre 2015, n. 498/02/2015, ed il 21 gennaio 2016, n. 34/02/2016, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. Il giudice di secondo grado ha confermato la decisione di prime cure sul presupposto, tra l'altro, che il D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 (che ha modificato i requisiti per usufruire dell'agevolazione della c.d. "prima casa" in materia di IVA, escludendo il riferimento alle caratteristiche fissate dal D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, e privilegiando la classificazione nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9) non potesse trovare applicazione agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore (13 dicembre 2014). L'Agenzia delle Entrate si è costituita con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. ha chiesto il rigetto del ricorso. Con ordinanza interlocutoria, la causa è stata rinviata a nuovo ruolo in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite sulla questione relativa all'applicabilità della sanzione pecuniaria e degli interessi moratori ai contratti anteriori all'entrata in vigore del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 e sulla questione relativa al contenuto dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento con riguardo al calcolo degli interessi richiesti per ritardato pagamento di tributi. All'esito, la causa è stata rinviata alla pubblica udienza dell'1 febbraio 2023. Con conclusioni scritte, il P.M. si è nuovamente espresso per il rigetto del ricorso.

2. Il ricorso è affidato a sette motivi.

2.1 Con il primo motivo, si denuncia violazione e/o mancata/falsa applicazione del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la predetta disposizione non possa trovare applicazione ai contratti anteriori alla data della sua entrata in vigore (1 gennaio 2014) e, quindi, anche alla compravendita ed al mutuo stipulati dalla contribuente con rogiti notarili del 30 marzo 2012.

2.2 Con il secondo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 e 3, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione assolutamente carente in riferimento all'inapplicabilità del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 .

2.3 Con il terzo motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'abitazione acquistata dalla contribuente avesse caratteristiche "di lusso", essendo stata inesattamente computata la superficie utile complessiva in misura superiore a mq. 240.

2.4 Con il quarto motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione assolutamente carente in riferimento al computo della superficie utile complessiva.

2.5 Con il quinto motivo, si denuncia violazione e/o falsa applicazione del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 6, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, nonché omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, per essere stato erroneamente computata la superficie utile complessiva dal giudice di secondo grado, senza scorporare la superficie vincolata all'espropriazione per pubblica utilità, che non poteva considerarsi pertinenza dell'abitazione, in modo tale da ridurre le dimensioni complessive della superficie scoperta e, per conseguenza, il rapporto proporzionale con l'area coperta al di sotto del sestuplo.

2.6 Con il sesto motivo, si denuncia omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, per non essere stato tenuto conto dal giudice di secondo grado che l'area scoperta, al netto della superficie vincolata all'espropriazione per pubblica utilità, era inferiore al sestuplo dell'area coperta.

2.7 Con il settimo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, per essere stato deciso l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione assolutamente carente in riferimento al legame pertinenziale della superficie vincolata all'espropriazione per pubblica utilità rispetto all'abitazione acquistata col beneficio della c.d. "prima casa".

Motivi della decisione

1. Il primo motivo ed il secondo motivo - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza all'applicabilità nella fattispecie in decisione del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 - sono infondati.

1.1 Secondo la ricorrente, alla luce della formulazione dell'art. 1, nota II-bis, della tariffa - parte prima allegata dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (a tenore del quale: "Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 3 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o consuntivi 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; b) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare; c) che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo ovvero di cui alla L. 22 aprile 1982, n. 168, art. 1 al D.L. 7 febbraio 1985, n. 12, art. 2 convertito, con modificazioni, dalla L. 5 aprile 1985, n. 118, alla L. 31 dicembre 1991, n. 415, art. 3, comma 2, al D.L. 21 gennaio 1992, n. 14, art. 5, commi 2 e 3, 20 marzo 1992, n. 237, e 20 maggio 1992, n. 293, all'art. 2, commi 2 e 3, del D.L. 24 luglio 1992, n. 348, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 settembre 1992, n. 388, all'art. 1, commi 2 e 3, del D.L. 24 novembre 1992, n. 455, all'art. 1, comma 2, del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 1993, n. 75 e al D.L. 22 maggio 1993, n. 155, art. 16 convertito, con modificazioni, dalla L. 19 luglio 1993, n. 243"), al momento della stipulazione del rogito notarile, la dichiarazione del contribuente non investirebbe anche le caratteristiche non di lusso dell'immobile acquistato, per cui non ne potrebbe derivare l'imputabilità di un mendacio ai fini dell'applicazione della sanzione amministrativa del 30% delle imposte dovute.

1.2 L'assunto non è condivisibile. Difatti, come si desume dal testo normativo, le condizioni previste dall'art. 1, nota II-bis, lett. a), b) e c), della tariffa - parte prima allegata dal D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, nel testo vigente *ratione temporis*, costituiscono oggetto di una specifica e precisa dichiarazione del contribuente in ordine all'ubicazione dell'abitazione acquistata nel luogo presente o futuro di residenza o domicilio ed alla carenza di proprietà, usufrutto, uso o abitazione su altre abitazioni, che non può non estendersi anche alle caratteristiche non di lusso dell'abitazione ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, trattandosi del presupposto oggettivo per beneficiare dell'agevolazione della c.d. "prima casa".

In tal senso, le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. Un., 27 aprile 2022, n. 13145) hanno sancito che: "Per godere del beneficio l'acquirente deve dichiarare la sussistenza delle condizioni fissate dal comma 1 della nota II-bis nell'atto pubblico di acquisto (o anche nel contratto preliminare, in caso di cessioni soggette ad imposta sul valore aggiunto, pur se in riferimento al momento in cui si realizza l'effetto traslativo: comma 2 della medesima nota) di case di abitazione dotate delle caratteristiche oggettive indicate". Difatti, "(...) da un lato, la necessità della specifica indicazione dei presupposti dai quali consegue il diritto all'agevolazione discende dai principi generali in tema di dichiarazione fiscale e, segnatamente, dalla generale subordinazione dell'agevolazione alla formulazione da parte del contribuente di specifica ed inequivoca istanza che ha contenuto di dichiarazione non di mera scienza, ma di volontà, in

quanto orientata all'esercizio di un diritto soggettivo, dall'altro lato (...) la natura provvisoria inizialmente attribuibile al riconoscimento dei benefici in questione implica la necessità che l'amministrazione finanziaria venga posta in condizione di successivamente verificare la sussistenza dei presupposti agevolativi, se ed in quanto questi ultimi siano stati dedotti nell'atto prima della sua sottoposizione a registrazione" (Cass., Sez. 5, 29 marzo 2017, n. 8103).

Nè rileva, ai fini dell'esenzione dalla sanzione amministrativa, la sopravvenienza del D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 (in vigore dal 13 dicembre 2014), che ha modificato il n. 21 della tabella A - parte seconda allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , ed ha, per conseguenza, rideterminato i criteri per la fruizione del beneficio per l'acquisto della prima casa: sicchè il riconoscimento di esso è impedito non già dal fatto che l'immobile sia da qualificare di lusso in base ai parametri stabiliti dal suddetto D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, bensì dalla circostanza che esso rientri nell'ambito delle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, corrispondenti alle abitazioni signorili, alle ville e ai castelli e ai palazzi di eminenti pregi architettonici e storici.

1.3 Ciò che occorre determinare è, allora, se sia configurabile un'abolitio criminis, ossia se l'infrazione sia stata o no abolita in esito alla modificazione della norma riguardante i presupposti oggettivi del riconoscimento del beneficio per l'acquisto della prima casa. Si deve, quindi, stabilire se l'intervento legislativo posteriore abbia alterato, anche mediatamente, il precetto e, quindi, abbia escluso la figura di infrazione scaturente dalla violazione di esso.

A tale proposito, le Sezioni Unite di questa Corte hanno conclusivamente statuito che: "In tema di agevolazioni per l'acquisto della c.d. "prima casa", la modifica dei parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio, disposta, quanto all'iva, dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 non ha inciso retroattivamente e l'infrazione, costituita dalla dichiarazione mendace, della quale è soltanto cambiato l'oggetto, è rimasta immutata; ne consegue che non si è verificata alcuna abolitio criminis" (Cass., Sez. Un., 27 aprile 2022, n. 13145).

1.4 Nella specie, quindi, la sentenza impugnata ha correttamente ritenuto che "(...) il citato il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 33 non trova applicazione agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore e, cioè, al 1° gennaio 2014 (...), mentre nella fattispecie la compravendita ed il mutuo sono stati stipulati il 30/03/2012".

2. Il terzo motivo è inammissibile per carenza di specificità, non essendo attinta - nè per error in procedendo, nè per error in iudicando - alcuna statuizione o argomentazione della sentenza impugnata.

2.1 Nell'interpretare l'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 4, in tema di specificità del motivo di ricorso, questa Corte ha già affermato che la proposizione, mediante il ricorso per cassazione, di censure prive di specifica attinenza al decisum della sentenza impugnata comporta l'inammissibilità del ricorso per mancanza di motivi che possono rientrare nel paradigma normativo di cui all'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 4; dovendo i motivi per i quali si richiede la cassazione, aventi carattere di specificità, completezza e riferibilità alla decisione impugnata, contenere, a pena di inammissibilità, oltre all'esatta individuazione del capo di pronuncia impugnato, l'esposizione di ragioni che illustrino in modo intelligibile ed esauriente le dedotte violazioni di norme o principi di diritto. In altri termini, l'esercizio del diritto d'impugnazione di una decisione giudiziale può

considerarsi avvenuto in modo idoneo soltanto qualora i motivi con i quali è esplicito si traducano in una critica della decisione impugnata e, quindi, nell'esplicita e specifica indicazione delle ragioni per cui essa è errata, le quali, per essere enunciate come tali, debbono concretamente considerare le ragioni che la sorreggono e da esse non possono prescindere, dovendosi, dunque, il motivo che non rispetti tale requisito considerarsi nullo per inidoneità al raggiungimento dello scopo. In riferimento al ricorso per cassazione tale nullità, risolvendosi nella proposizione di un "non motivo", è espressamente sanzionata con l'inammissibilità ai sensi della citata disposizione (tra le tante: Cass., Sez. 5", 3 agosto 2007, n. 17125; Cass., Sez. 5", 21 aprile 2009, n. 9388; Cass., Sez. 6"-5, 8 gennaio 2014, n. 187; Cass., Sez. 5", 20 ottobre 2016, n. 21296; Cass., Sez. 5", 28 febbraio 2018, n. 4611; Cass., Sez. 5", 15 maggio 2019, n. 12982; Cass., Sez. 5", 21 luglio 2020, n. 15517; Cass., Sez. 5", 15 luglio 2021, n. 20152; Cass., Sez. 6"-5, 7 settembre 2022, n. 26300; Cass., Sez. 6"-5, 5 ottobre 2022, n. 28884).

2.2 Invero, nella specie, il mezzo si risolve in un'analisi critica della disciplina relativa al computo della "superficie utile complessiva" (che occupa il testo del ricorso dalla pagina 12 alla pagina 16) ai fini della individuazione delle abitazioni "di lusso", secondo l'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale, senza investire in alcun modo il contenuto della pronuncia adottata dal giudice di appello.

3. I restanti motivi - la cui stretta ed intima connessione consiglia la trattazione congiunta per la comune attinenza al computo della superficie utile complessiva secondo le prescrizioni del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072 - sono infondati. 3.1 Come è noto, il n. 21 della tabella A - parte seconda allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (nel testo antecedente alla modifica apportata dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33), disponeva la riduzione dell'aliquota per l'IVA nella misura del 4% per la cessione di "case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, (...) in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 . In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto, si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota".

Parallelamente, l'art. 1, comma 4, della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 , nel testo vigente *ratione temporis*, disponeva la riduzione dell'aliquota per l'imposta di registro nella misura del 3%, "Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis)". Quest'ultima, al comma 4, stabiliva che: "In caso di dichiarazione mendace, o di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici di cui al presente articolo prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché una sovrattassa pari al 30 per cento delle stesse imposte. Se si tratta di cessioni soggette all'imposta sul valore aggiunto, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate presso cui sono stati registrati i relativi atti deve recuperare nei confronti degli acquirenti la differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata,

nonchè irrogare la sanzione amministrativa, pari al 30 per cento della differenza medesima. Sono dovuti gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del presente testo unico. Le predette disposizioni non si applicano nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici di cui al presente articolo, proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale".

3.2 Il D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5 prevedeva che: "Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta".

Pertanto, il rapporto tra la superficie dell'area scoperta e quella dell'area coperta, ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 107, art. 5, se superiore al sestuplo, comportava la qualificazione come di "lusso" dell'immobile e, quindi, l'esclusione dei benefici tributari per l'acquisto della c.d. "prima casa".

Di seguito, il D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 6, disponeva che: "Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine)".

Questa Corte ha precisato che la norma base di riferimento, per individuare le caratteristiche di lusso riferite all'estensione della superficie dell'immobile, è costituita (proprio) dal D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 6, disposizione, questa, che è applicabile (indistintamente) ad appartamenti compresi in fabbricati condominiali o a singole unità abitative e che non è contraddetta da quella di cui al precedente il D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5, in quanto la "dimensione dell'area scoperta (in rapporto pertinenziale con l'alloggio padronale) assume rilievo se e in quanto la o le unità immobiliari (che compongano l'alloggio) abbiano (singolarmente considerate) un'area coperta di superficie inferiore a 240 mq" (Cass., Sez. 5", 20 dicembre 2012, n. 23591; Cass., Sez. 5", 28 giugno 2016, n. 13311; Cass., Sez. 5", 27 febbraio 2020, n. 5346).

3.3 Ciò posto, si deve stabilire se il terreno circostante il fabbricato - con estensione di mq. 2.300 e soggezione a vincolo preordinato all'espropriazione per pubblica utilità di durata quinquennale - debba essere compreso nel calcolo della superficie dell'area scoperta pertinenziale al fabbricato ai fini dell'agevolazione della c.d. "prima casa".

A tale proposito, secondo la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 12 agosto 2005, n. 38/E (par. 6.4): "Un'ulteriore questione riguarda i terreni "non graffiati" all'immobile agevolato, in quanto iscritti autonomamente nel catasto terreni ed, in particolare, la possibilità che essi possano costituire pertinenza di un'abitazione che abbia fruito dell'agevolazione "prima casa" e, quindi, di avvalersi anch'essi dello stesso beneficio fiscale. Al riguardo si osserva che per godere dell'agevolazione in esame le "aree scoperte" pertinenziali, così classificabili ai sensi dell'art. 817 c.c. , (cfr. circolare 19/E del 2001 punto 2.2.2), devono risultare altresì censite al catasto urbano unitamente al bene principale. Ai fini dell'agevolazione fiscale in questione, un'area che sia autonomamente censita al catasto terreni non può considerarsi "pertinenza" di un fabbricato urbano, anche se durevolmente destinata al servizio dello stesso. Peraltro, l'area pertinenziale è soggetta ai limiti di cui al D.M. 2 agosto 1969, art. 5, secondo cui si ponderano abitazioni di lusso

"le case... aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta". Ne discende, quindi, che l'area scoperta è una pertinenza della casa non di lusso solo se non superi i limiti indicati dal citato il D.M. 2 agosto 1969, art. 5".

Tale soluzione è stata ribadita dalla risposta ad istanza di interpello resa dall'Agenzia delle Entrate il 16 febbraio 2006, n. 32/E, affermandosi che: "Nella recente circolare n. 38/E del 12 agosto 2005 è stata esaminata la possibilità di estendere l'agevolazione "prima casa" anche alle "aree scoperte" pertinenziali, così classificabili ai sensi dell'art. 817 c.c. , (cfr. circolare 19/E del 2001 punto 2.2.2), pervenendo alla conclusione che detta agevolazione può essere riconosciuta a condizione che le aree anzidette siano "graffate" al bene principale, vale a dire censite al catasto urbano unitamente ad esso. In mancanza di tale requisito, le aree in questione non possono considerarsi ai fini dell'agevolazione in questione "pertinenza" di un fabbricato urbano, anche se durevolmente destinate al servizio dello stesso. Non rileva, di conseguenza, che dette aree siano iscritte autonomamente al catasto terreni ovvero censite alla "partita 1" (aree di enti urbani e promiscui). Per le considerazioni esposte si ritiene quindi che, in assenza del requisito della "graffatura" al bene principale agevolato, non sia possibile estendere il regime di favore c.d. "prima casa" alle aree pertinenziali".

3.4 Per cui, si pone il problema della computabilità di tale estensione nella determinazione complessiva della superficie dell'"area scoperta" per stabilire se l'abitazione abbia o meno natura "lussuosa" ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5.

In difetto di una specifica disposizione tributaria, questa Corte ha tratto la nozione di "pertinenza" dalla nozione generale prefigurata dall'art. 817 c.c. , per cui un bene che sia funzionalmente collegato ad altro è insuscettibile di autonoma e separata disciplina, ma segue invece il regime del bene principale (con riferimento all'imposta di registro: Cass., Sez. 6"-5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 6"-5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 5", 18 gennaio 2019, n. 1301; Cass., Sez. 5", 23 aprile 2020, n. 8073; in tema di benefici per la c.d. "prima casa": Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5", 13 marzo 2013, n. 6259; Cass., Sez. 6"-5, 18 novembre 2014, n. 24496; Cass., Sez. 5", 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Sez. 6"-5, 25 febbraio 2022, n. 6316; Cass., Sez. 5", 30 agosto 2022, n. 25489; con riguardo all'ICI: Cass., Sez. 5", 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5", 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5", 21 settembre 2016, n. 18470; Cass., 23 giugno 2017, n. 15668; Cass., Sez. 5", 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5", 22 maggio 2019, n. 13742; Cass., Sez. 5", 18 giugno 2020, nn. 11830, 11832 e 11833; Cass., Sez. 5", 10 giugno 2021, nn. 16187, 16198 e 16198; Cass., Sez. 5", 11 giugno 2021, n. 16681; Cass., Sez. 5", 15 giugno 2021, n. 16839).

Si è, così, statuito, in aderenza ai principi espressi con riferimento all'art. 817 c.c. (Cass., Sez. 1", 16 maggio 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2", 30 ottobre 2018, n. 11970; Cass., Sez. 2", 23 agosto 2019, n. 21656; Cass., Sez. 3", 6 ottobre 2021, n. 27127; Cass., Sez. 2", 18 gennaio 2022, n. 1471; Cass., Sez. 2", 19 aprile 2022, n. 12440), che "l'effettiva e concreta destinazione della cosa al servizio ed ornamento dell'altra debba essere considerata una relazione implicante oltre che aspetti oggettivi anche aspetti soggettivi, riferibili alla volontà dell'avente diritto" (Cass., Sez. 5", 26 novembre 2007, n. 24545; Cass., Sez. 6"-5, 3 marzo 2014, n. 4892; Cass., Sez. 1", 25 giugno 2014, n. 14468; Cass., Sez. 5", 23 aprile 2020, n. 8073); e, più specificamente, che l'accertamento

del vincolo pertinenziale si fonda sui "presupposti di cui all'art. 817 c.c. , desumibili da concreti segni esteriori dimostrativi della volontà del titolare, consistenti nel fatto oggettivo che il bene sia effettivamente posto, da parte del proprietario del fabbricato principale, a servizio (o ad ornamento) del fabbricato medesimo" (Cass., Sez. 5", 30 novembre 2009, n. 25127; Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2010, n. 22128; Cass., Sez. 5", 8 novembre 2013, n. 25170; Cass., Sez. 5", 30 dicembre 2015, n. 26077; Cass., Sez. 5", 30 maggio 2018, n. 13606; Cass., Sez. 5", 22 maggio 2019, n. 13742).

3.5 Con specifico riguardo ad un terreno circostante un fabbricato, questa Corte ha ritenuto che, in tema di agevolazione tributarie per l'acquisto della c.d. "prima casa", il concetto di pertinenza, è fondato sul criterio fattuale della destinazione effettiva e concreta della cosa al servizio od ornamento di un'altra, senza che rilevi la qualificazione catastale dell'area che ha esclusivo rilievo formale (Cass., Sez. 6"-5, 17 febbraio 2015, n. 3148; Cass., Sez. 6"-5, 8 febbraio 2016, n. 2450; Cass., Sez. 5", 21 dicembre 2016, n. 26494; Cass., Sez. 5", 17 luglio 2019, n. 19188; Cass., Sez. 5", 23 aprile 2020, n. 8073; Cass., Sez. 6"-5, 25 febbraio 2022, n. 6316).

In definitiva, ciò che rileva per definire le pertinenze non è la classificazione catastale, ma il rapporto di complementarità funzionale che, pur lasciando inalterata l'individualità dei singoli beni, comporta l'applicazione dello stesso trattamento giuridico (Cass., Sez. 5", 10 agosto 2021, n. 22561; Cass., Sez. 6"-5, 25 febbraio 2022, n. 6316). Fermo restando, in linea generale, che l'accertamento del rapporto pertinenziale tra due immobili - che comporta un giudizio di fatto demandato al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità, se sorretto da congrua e corretta motivazione - presuppone l'esistenza, oltre che di un unico proprietario, di un elemento oggettivo, consistente nella oggettiva destinazione del bene accessorio ad un rapporto funzionale con quello principale e di un elemento soggettivo, consistente nell'effettiva volontà, espressa o tacita, di destinazione della res al servizio o all'ornamento del bene principale, da parte di chi abbia la disponibilità giuridica ed il potere di disporre di entrambi i beni (da ultima: Cass., Sez. 2", 21 luglio 2021, n. 20911).

3.6 Ne discende che, una volta accertato in punto di fatto il nesso di pertinenzialità, la destinazione del terreno circostante a servizio del fabbricato, l'autonomia della classificazione catastale non impedisce il computo della superficie nella determinazione complessiva dell'"area scoperta" pertinenziale ai fini del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5.

In tal senso, questa Corte ha espressamente affermato che, in materia di compravendita soggetta ad IVA, il terreno circostante il fabbricato, per il quale il contribuente abbia invocato l'agevolazione della c.d. "prima casa", ai sensi della L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 497 , con applicazione dell'aliquota nella misura ridotta del 4%, in relazione al n. 21 della tabella A, parte seconda, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (nel testo antecedente alla modifica apportata dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33), ancorchè l'acquisto dello stesso sia soggetto ad un differente trattamento fiscale, non usufruendo del beneficio invocato per il fabbricato, deve essere considerato, comunque, come parte integrante dell'"area scoperta" pertinenziale, ai fini del calcolo della superficie utile complessiva, ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5, qualora il giudice di merito ne accerti la destinazione, in quanto giardino, a durevole servizio del fabbricato (in termini: Cass., Sez. 5, 30 agosto 2022, n. 25489).

3.7 Nè rileva, a tal fine, che il terreno in questione sia soggetto a vincolo preordinato all'espropriazione per pubblica utilità di durata quinquennale.

Difatti, la tendenziale durevolezza della destinazione del bene pertinenziale a servizio od ornamento del bene principale non è compromessa nè alterata dall'imposizione di un vincolo espropriativo, che non incide medio tempore (in senso limitativo o restrittivo) sulle facoltà di godimento e di disposizione del proprietario, essendo ancora meramente potenziale la soggezione al futuro (ed eventuale) esercizio del potere ablatorio da parte della pubblica amministrazione.

Invero, il D.P.R. 8 giugno 2001, n. 327, art. 9 (portante il "Testo Unico sulle espropriazioni per pubblica utilità") dispone che: "1. Un bene è sottoposto al vincolo preordinato all'esproprio quando diventa efficace l'atto di approvazione del piano urbanistico generale, ovvero una sua variante, che prevede la realizzazione di un'opera pubblica o di pubblica utilità. 2. Il vincolo preordinato all'esproprio ha la durata di cinque anni. Entro tale termine, può essere emanato il provvedimento che comporta la dichiarazione di pubblica utilità dell'opera. 3. Se non è tempestivamente dichiarata la pubblica utilità dell'opera, il vincolo preordinato all'esproprio decade e trova applicazione la disciplina dettata dall'art. 9 del testo unico in materia edilizia approvato con D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 .

4. Il vincolo preordinato all'esproprio, dopo la sua decadenza, può essere motivatamente reiterato, con la rinnovazione dei procedimenti previsti al comma 1 e tenendo conto delle esigenze di soddisfacimento degli standard. 5. Nel corso dei cinque anni di durata del vincolo preordinato all'esproprio, il consiglio comunale può motivatamente disporre o autorizzare che siano realizzate sul bene vincolato opere pubbliche o di pubblica utilità diverse da quelle originariamente previste nel piano urbanistico generale. In tal caso, se la Regione o l'ente da questa delegato all'approvazione del piano urbanistico generale non manifesta il proprio dissenso entro il termine di novanta giorni, decorrente dalla ricezione della delibera del Consiglio comunale e della relativa completa documentazione, si intende approvata la determinazione del consiglio comunale, che in una successiva seduta ne dispone l'efficacia. 6. Salvo quanto previsto dal comma 5, nulla è innovato in ordine alla normativa statale o regionale sulla adozione e sulla approvazione degli strumenti urbanistici".

Dunque, la fase della sottoposizione del bene al vincolo preordinato all'esproprio costituisce il momento di natura tipicamente urbanistica nel quale si individuano le aree per la realizzazione dell'opera pubblica o di pubblica utilità. Per cui, il proprietario non ha diritto a ricevere alcun indennizzo quando viene posto sul bene un vincolo preordinato all'esproprio, giacchè egli sarà ristorato per la perdita che seguirà in via definitiva soltanto con la successiva emanazione del decreto di esproprio. Ciò in quanto, fino a tale momento, l'utilizzabilità del bene pertinenziale a servizio od ornamento del bene principale non è compromessa dalle previsioni programmatiche della pianificazione urbanistica, stante l'incertezza dell'effettivo e tempestivo esercizio del potere ablatorio.

3.8 In conclusione, si può affermare che, in materia di compravendita soggetta ad IVA, il terreno circostante il fabbricato, per il quale il contribuente abbia invocato l'agevolazione della c.d. "prima casa" ai sensi della L. 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 497 con l'applicazione

dell'aliquota nella misura ridotta del 4%, in relazione al n. 21 della tabella A - parte seconda allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 , (nel testo antecedente alla modifica apportata dal D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33), ancorchè la relativa consistenza sia - in tutto o in parte - soggetta a vincolo preordinato all'espropriazione per pubblica utilità di durata quinquennale, deve essere considerato, comunque, in quanto giardino a durevole servizio del fabbricato (secondo l'accertamento fattone dal giudice di merito), come parte integrante dell'"area scoperta" pertinenziale, ai fini del calcolo della "superficie utile complessiva", ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, n. 1072, art. 5.

3.9 Nella specie, quindi, una volta accertato che "alla data dell'atto di compravendita (marzo 2012) il rapporto tra superficie esterna e superficie coperta risultava essere abbondantemente superiore alle sei volte, in quanto tutta l'area esterna (mq. 3442) era censita come corte esterna dell'abitazione" e che "l'area esterna è stata oggetto di un frazionamento presentato in data 24/04/2015, con cui è stata creata una nuova particella n. (Omissis), corrispondente alla parte più esterna rispetto al fabbricato, classificata catastalmente come seminativo arborato ed avente estensione di mq. 2300", ritenendo, per un verso, che "(...) le variazioni intervenute successivamente alla stipula dell'atto sono ininfluenti, per due ordini di considerazioni; in primo luogo perchè realizzate tre anni dopo l'atto di compravendita, dopo la notifica dell'avviso di accertamento e l'instaurazione del presente contenzioso giudiziario, mentre la ricorrenza dei requisiti per classificare l'immobile come di lusso o non di lusso deve essere verificata alla data dell'atto" e, per altro verso, che "(...) anche l'attuale conformazione dello stato dei luoghi dimostra che tutta l'area esterna di mq. 3442 è destinata a giardino di pertinenza dell'abitazione; ciò che peraltro non si pone in contrasto con la destinazione urbanistica dell'area più esterna in quanto la zonizzazione F.V.P. di fatto assoggetta l'area ad un vincolo preordinato all'esproprio, della durata di cinque anni e destinato a decadere se l'opera pubblica non viene approvata", la sentenza impugnata ha deciso - in conformità al principio enunciato - nel senso della "(...) legittimità degli avvisi di accertamento impugnati, in quanto effettivamente l'immobile aveva caratteristiche di lusso in base alla normativa vigente e quindi non poteva beneficiare delle agevolazioni previste dalla legge per l'acquisto della prima casa".

4. Alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza (o l'inammissibilità) dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

6. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13 , comma 1-quater si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore della controricorrente, liquidandole nella misura complessiva di Euro 6.000,00 per compensi,

oltre a spese prenotate a debito; dà atto dell'obbligo, a carico della ricorrente, di pagare l'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza