

Sentenza del 08/04/2024 n. 9318 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate, con avviso di liquidazione per imposte di registro, ipotecarie e catastali e conseguenti sanzioni, revocava i benefici cd "prima casa" richiesti in relazione all'atto di compravendita del 29.11.2011, avente ad oggetto una unità immobiliare composta da tre piani collegati tra loro e box acquistata da A.A., in quanto aventi natura di lusso ex art 7 del d.m. 2 agosto 1969 e, dunque, in ragione del fatto che il costo del terreno coperto superava di una volta e mezzo il costo della costruzione.

2. La contribuente impugnava il suddetto avviso e la Commissione tributaria regionale della Liguria (CTR), con la sentenza n. 907/04/15, depositata il 3.9.2015, in riforma della sentenza di primo grado - che aveva dichiarato inammissibile il ricorso per violazione dell' art. 22 del D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 - confermava la pretesa fiscale esclusa l'applicazione delle sanzioni in essa contenuta.

3. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

4. L'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

5. Il Pubblico Ministero ha depositato memoria scritta.

6. Con ordinanza n. 4265 del 10 febbraio 2022 il Collegio ha rinviato la causa a nuovo ruolo in attesa della decisione delle Sezioni unite sulla portata applicativa dell'art. 10 del D.Lgs. 14 marzo del 2011 n. 23 che, in tema di agevolazioni "prima casa" e di esclusione da quest'ultime, ha superato il criterio di individuazione dell'immobile di lusso ex d.m. 2 agosto 1969 con quello delle categorie catastali. 7. In prossimità dell'udienza pubblica la ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo A.A. deduce, ex art. 360 , primo comma, n. 4, cod.proc.civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia relativamente alla dedotta: a) violazione e falsa applicazione dell' art. 7 del d.m. 2 agosto 1969 , avendo l'Agenzia delle entrate sottratto dal corrispettivo indicato nell'atto di compravendita (relativo al terreno e al fabbricato su esso insistente) un ipotetico e non corretto costo per la costruzione dell'immobile; b) violazione e falsa applicazione dell'art. 1, nota II-bis della Tariffa allegata al d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 avendo la CTR applicato il suindicato art. 7 e non l'art. 10 del medesimo decreto.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ex art. 360 , primo comma, n. 3 cod.proc.civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 7 del d.m. 2 agosto 1969 e dell' art. 12 disp. prel. cod.civ. il quale, diversamente da quanto inteso dalla CTR, non prevede che il terreno sul quale insiste l'immobile debba avere un valore superiore una volta e mezzo il costo della costruzione, ma che lo scostamento tra i due valori debba corrispondere o essere superiore al valore della costruzione moltiplicato per il coefficiente 1,5

3. Con il terzo motivo la contribuente lamenta, ex art. 360 , primo comma, n. 5 cod.proc.civ. l'omesso esame su fatto decisivo costituito nella valutazione del valore del costruito pari ad Euro. 900.000,00 risultante dal contratto di assicurazione per il rischio di incendio e dai valori OMI.

4. Con il quarto motivo la ricorrente denuncia, ex art. 360 , primo comma, n. 3 cod.proc.civ., la violazione e falsa applicazione dell' art. 79 d.P.R. n. 131 del 1986 e dell'art. 1, nota II-bis della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 . La CTR in violazione delle norme sopra indicate non avrebbe, infatti, applicato le norme successive più favorevoli. 5. Il primo motivo non è fondato.

E' principio consolidato affermato da questa Corte, quello secondo cui "Non ricorre il vizio di omessa pronuncia quando la motivazione accolga una tesi incompatibile con quella prospettata, implicandone il rigetto, dovendosi considerare adeguata la motivazione che fornisce una spiegazione logica ed adeguata della decisione adottata, evidenziando le prove ritenute idonee e sufficienti a suffragarla, ovvero la carenza di esse, senza che sia necessaria l'analitica confutazione delle tesi non accolte o la particolare disamina degli elementi di giudizio non ritenuti significativi" (ex plurimis e da ultimo Cass. n. 2153 del 30/01/2020 Rv. 656681 - 01). In buona sostanza, ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia, denunciabile ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, essendo invece necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto. Ciò non si verifica, ad esempio, quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico - giuridica della pronuncia.

Nella specie, la CTR, nel ritenere legittima la pretesa fiscale fondata sulla violazione dell'art. 7 cit., ha rilevato che essa si fondava su di una relazione tecnica del 30.4.2014 dell'Agenzia delle entrate - Territorio, integrativa di altra precedente relazione del 7.4.2014, nella quale si era giunti alla stima del costo della costruzione di Euro. 461.969,00 che maggiorato del 150% (Euro. 692.950,00) e detratto dal conto del corrispettivo versato dalla contribuente indicato in atti (Euro. 1.500.000,00), aveva comportato l'individuazione del costo del terreno in Euro. 807.050,00. Ed ancora, la CTR ha raffrontato i diversi valori determinati dalla perizia dell'Ufficio del Territorio con quelli proposti dal contribuente, condividendo i primi sul rilievo che quelli indicati dalla A.A. non erano pertinenti e non erano richiamati dal d.p.r. n. 131 del 1986 . La CTR ha, poi, osservato che anche applicando i criteri proposti dalla contribuente - che attribuivano al fabbricato un valore tra Euro. 640.000,00 e Euro. 900.000,00 - questi erano comunque sfavorevoli alla

ricorrente qualora si fosse applicato quello più basso che determinava un valore del terreno di Euro. 860.000,00.

Le motivazioni sopra esposte valgono anche quale ragione della infondatezza del dedotto vizio di omessa pronuncia in cui sarebbe incorsa la CTR relativamente alla mancata applicazione dell' art. 10 del d.m. 2 agosto 1969 .

Sul punto, poi, deve ulteriormente rilevarsi che secondo la giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 5691 del 12/03/2014 Rv. 629773 - 01) l'art. 10 cit, secondo cui "alle abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella di entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al D.M. 4 dicembre 1961 ", non ha una funzione di separazione cronologica, nella definizione legislativa, di due diverse specie di "abitazioni non di lusso", ma è volta a regolare, in via transitoria, l'unica fattispecie in essa prevista, relativa alle sole abitazioni o in corso di costruzione all'entrata in vigore del decreto, o costruite successivamente, ma in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore, in quanto, solo tali costruzioni potevano essere destinatarie dei benefici fiscali previsti dalle leggi a quel momento vigenti. In buona sostanza, quello che assume rilevanza è il principio secondo il quale, al fine di stabilire la spettanza o meno dell'agevolazione de qua, occorre fare riferimento alla nozione di abitazione "non di lusso" vigente al momento dell'acquisto e non a quello della costruzione, rispondendo ciò ad evidenti criteri di ragionevolezza e di equità contributiva (cfr. Cass. n. 17600 del 2010 Rv. 614370 - 01).

6. Il secondo motivo non è fondato.

L'art 7 cit. sancisce che "Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione". In particolare, la questione verte sul significato da attribuire alla frase "supera di una volta e mezzo".

Esso va inteso nel senso che il valore del terreno non può essere superiore a una volta e mezza il valore dell'abitazione; dato che quest'ultima è risultata avere un valore pari a Euro. 461.968,93, il terreno non poteva valere più di Euro. 692.953,39, (valore dell'abitazione aumentato per una volta e mezza) con la conseguenza che il totale complessivo dell'atto sottoposto a registrazione, abitazione più terreno, avrebbe dovuto prevedere un corrispettivo pari a Euro. 1.154.922,325.

Consegue da ciò che correttamente l'Agenzia delle entrate ha rilevato la violazione della norma sopra indicata in quanto il suindicato corrispettivo è risultato essere di Euro. 1.500.000,00, importo la cui differenza rispetto a quello in ultimo indicato è da riferirsi al valore del terreno superiore a quello indicato dall'art. 7 cit.

Non può, infatti, trovare accoglimento la tesi prospettata dalla ricorrente secondo cui la suindicata frase deve intendersi nel senso che il valore del terreno può al massimo essere pari al valore dell'abitazione aumentato di due volte e mezzo il valore della casa; di talché il valore del terreno sarebbe dato da: Euro. 461.968,93 (valore dell'abitazione) più Euro. 692.953,395 (dovuto all'aumento per una volta e mezzo) e, quindi, a Euro. 1.154.922,325. Da ciò consegue che, se la

valutazione complessiva è di Euro. 1.500.000,00, il valore del terreno è Euro. 1.038.031,07 euro (Euro. 1.500.000,00 meno Euro. 461.968,93) e dunque inferiore a quello indicato dall'art. 7 cit.

In conclusione, la frase sopra riportata deve essere intesa nel senso che il valore del terreno non deve essere superiore a una volta e mezza il valore della casa, comportando la diversa interpretazione offerta dalla parte ricorrente l'irragionevole applicazione di una norma avente carattere agevolativo anche in fattispecie in cui il contribuente risulti in possesso di un terreno di valore molto maggiore (due volte e mezza) rispetto al valore del costruito e, dunque, ponendosi in contrasto con lo spirito del d.m. 2 agosto 1969 e, quindi, dei criteri da esso fissati al fine del riconoscimento del beneficio in esame.

7. Il terzo motivo è inammissibile.

Con tale censura si lamenta l'omesso esame di un fatto decisivo costituito dalla valutazione del valore del costruito pari a Euro. 900.000,00 fondata sui valori OMI e su di una di una assicurazione contro il rischio di incendio stipulata dalla ricorrente e relativa all'immobile oggetto di giudizio.

Secondo un principio consolidato di questa Corte, pienamente condiviso dal Collegio, "L' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., nell'attuale testo modificato dall' art. 2 del D.Lgs. n. 40 del 2006 , riguarda un vizio specifico denunciabile per cassazione relativo all'omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, da intendersi riferito a un preciso accadimento o una precisa circostanza in senso storico - naturalistico, come tale non ricomprendente questioni o argomentazioni, sicché sono inammissibili le censure che, irritualmente, estendano il paradigma normativo a quest'ultimo profilo". (Cass. n. 22397 del 06/09/2019 Rv. 655413 - 01).

E' stato, poi, ulteriormente precisato che "L' art. 360 , comma 1, n. 5, c.p.c., riformulato dall' art. 54 del d.l. n. 83 del 2012 , conv. in l. n. 134 del 2012 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia); pertanto, l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie" (Cass. n. 27415 del 29/10/2018 Rv. 651028 - 01)

Alla luce di tali principi va rilevato che la doglianza proposta dalla ricorrente non tiene conto dell'ampio iter logico argomentativo sul quale si fonda la sentenza impugnata che, dopo aver contrapposto le diverse tesi delle parti in ordine alla corretta valutazione da attribuire ex art 7 cit. all'abitazione e al terreno oggetto del contenzioso, ha ritenuto corretta quella proposta dall'Agenzia delle entrate e, dunque, rigettato quella offerta dalla contribuente indicando le ragioni, tra l'altro, per le quali non era corretto il valore attribuito al costruito pari a Euro. 900.000,00 sulla base dei valori OMI, con la conseguenza che il suindicato importo, identico a quello di cui alla polizza assicurativa richiamata dalla ricorrente, è stato preso in esame dal giudice di merito.

In conclusione, la ricorrente, sotto l'apparente deduzione del vizio di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio mira, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito che, in quanto tale, è inammissibile in questa sede. 8. Il quarto motivo non è fondato.

Con esso viene richiesta, ex art. 79 , d.P.R. n. 131 del 1986 , l'applicazione del regime più favorevole di cui all'art. 1 della Tariffa Parte prima allegata al cennato d.P.R. - come modificato dall' art. 10 , D.Lgs. n. 23 del 2011 , a decorrere dal 1 gennaio 2014 - per effetto del quale il beneficio "prima casa" viene escluso non più sulla base dei criteri oggettivi di cui al d.m. 2.8.1969 , ma se la casa di abitazione ricade nella categoria catastale A1, A8 e A9.

L' art. 79 del d.P.R. n. 131 del 1986 prevede che "1. Le disposizioni del presente testo unico e dei relativi allegati modificative, correttive o integrative di quelle anteriormente in vigore si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati e alle scritture private autenticate a decorrere dalla data di entrata in vigore del testo unico stesso, nonché alle scritture private non autenticate e alle denunce presentate per la registrazione a decorrere da tale data.

Tuttavia le disposizioni più favorevoli ai contribuenti, compresa quella del comma 4 dell'art. 52, hanno effetto anche per gli atti, scritture e denunce anteriori relativamente ai quali alla data di entrata in vigore del presente testo unico sia pendente controversia o non sia ancora decorso il termine di decadenza dell'azione della finanza, fermi restando gli accertamenti di maggior valore già divenuti definitivi, ma al rimborso di imposte già pagate si fa luogo soltanto nei casi in cui alla predetta data sia pendente controversia o sia stata presentata domanda di rimborso. (...)".

Sul punto assume rilievo il principio espresso dalle Sezioni unite (Sentenza n. 13145 del 2022 Rv. 664655 - 02), a seguito del disposto rinvio a nuovo ruolo, secondo cui "In tema di agevolazioni per l'acquisto della prima casa, la modifica dei parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio, disposta, quanto all'IVA, dall' art. 33 del D.Lgs. n. 175 del 2014 , 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".

Nell'affermare il suindicato principio - in relazione a fattispecie relativa al recupero della maggiore iva dovuta a seguito del disconoscimento del beneficio "prima casa" in ragione della natura di lusso dell'immobile in base ai parametri fissati dall' art. 6 del d.m. 2 agosto 1969 - le Sezioni unite hanno rilevato l'applicabilità di quest'ultimi nei limiti di cui al comma 5 dell' art. 10 del D.Lgs. n. 23 del 2011 e, dunque, fino al 1 gennaio 2014.

Il trasferimento dedotto nel presente giudizio, antecedente a questo discrimine temporale, continua pertanto ad essere disciplinato in base alla previgente disciplina come detto incentrata sui requisiti del citato d.m.

Fermo dunque restando il pregresso regime impositivo sostanziale, si deve affermare - dando con ciò continuità a quanto stabilito dalla richiamata pronuncia delle Sezioni unite - la legittimità

del provvedimento impugnato anche quanto alle sanzioni applicate. In proposito, va rilevato che il richiamato ius superveniens non ha operato alcuna abolitio criminis della dichiarazione mendace resa dal contribuente per ottenere il beneficio in esame, in quanto la sua rilevanza ai fini impositivi risulta invariata.

9. All'esito del giudizio, stante la complessità e, in parte, la novità delle questioni trattate, sussistono i presupposti per l'integrale compensazione delle spese del giudizio.

10. Sussistono le condizioni per dare atto, ai sensi dell' art. 13 , comma 1- quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 , 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 principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. La Corte

- Rigetta il ricorso.

- Spese compensate.

Ai sensi dell' art. 13 , comma 1-quater, del d.p.r. n. 115 del 2002 , dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della parte ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Conclusione

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza