

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. BISOGNI Giacinto - Presidente

Dott. BRUSCHETTA Ernestino - Consigliere

Dott. PUTATURO DONATI VISCIDO DI NOCERA M.G. - rel. Consigliere

Dott. GALATI Vincenzo - Consigliere

Dott. NOVIK Adet Toni - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al numero 7581 del ruolo generale dell'anno 2014, proposto da:

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS), rappresentato e difeso, giusta procura speciale 18/4/2014, autenticata dal Not. Dott. (OMISSIS) di Brescia, rep. (OMISSIS), dall'Avv.to (OMISSIS) e dall'Avv.to Prof. (OMISSIS), elettivamente domiciliato presso lo studio del primo difensore, in (OMISSIS);

- controricorrente -

per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, n. 235/63/13, depositata in data 8 ottobre 2013, non notificata.

Udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 29 gennaio 2021 dal Relatore Cons. Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera.

RILEVATO

Che:

- con sentenza n. 235/63/13, depositata in data 8 ottobre 2013, non notificata, la Commissione tributaria regionale della Lombardia, sezione staccata di Brescia, accoglieva l'appello proposto da

(OMISSIS) nei confronti dell'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore pro tempore, avverso la sentenza n. 91/03/2012, della Commissione tributaria provinciale di Brescia che aveva rigettato il ricorso proposto dal suddetto contribuente avverso l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni n. (OMISSIS), con il quale - in relazione all'atto di acquisto di una casa di abitazione sottoposto alla condizione sospensiva della vendita entro due anni dell'immobile già detenuto dall'acquirente quale abitazione primaria - l'Ufficio aveva recuperato nei confronti di quest'ultimo la differenza tra l'Iva ordinaria e quella agevolata (4%) prevista per l'acquisto delle abitazioni non di lusso, oltre interessi e sanzioni, da adibire "a prima casa" di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, Tabella A allegata, parte II, n. 21, per violazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, della tariffa allegata, della parte I, articolo 1, nota II-bis, lettera c;

- in punto di fatto, per quanto di interesse, il giudice di appello ha premesso che: 1) con l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni n. (OMISSIS) era stata revocata nei confronti di (OMISSIS) l'agevolazione prima casa, trattandosi di acquisto di casa di abitazione sottoposta alla condizione sospensiva della vendita entro due anni dell'immobile già detenuto da questi quale prima casa, per cui, ad avviso dell'Ufficio, disconoscendo l'apposizione della condizione, e considerando l'avvenuto trasferimento al momento della stipula dell'atto di acquisto, a tale data difettava il presupposto per l'agevolazione della non appartenenza all'acquirente beneficiario di altro immobile adibito a prima casa; 2) il contribuente aveva proposto ricorso alla CTP di Brescia eccependo il diritto all'agevolazione in quanto al momento dell'effettivo trasferimento della proprietà, che, nella specie, non coincideva con la stipula dell'atto di acquisto, quest'ultimo non risultava titolare di altro immobile agevolato; 3) con sentenza n. 91/3/12, la CTP di Brescia rigettava il ricorso ritenendo non concedibile l'agevolazione richiesta in quanto, al momento della stipula dell'atto di acquisto, il contribuente era già proprietario di altra prima abitazione, non contemplando il Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, tariffa allegata, l'ipotesi dell'agevolazione in presenza di condizione sospensiva; 3) avverso la sentenza di primo grado aveva proposto appello il contribuente e aveva controdedotto l'Agenzia eccependo l'inammissibilità e comunque la infondatezza del gravame;

- la CTR, in punto di diritto, per quanto di interesse, ha osservato che l'appello, oltre ad essere ammissibile, era anche fondato nel merito, in quanto da un lato, diversamente da quanto previsto dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 27, comma 3, l'atto di acquisto in questione del (OMISSIS) conteneva una valida condizione sospensiva e non già meramente potestativa (non essendo la mera volontà del contribuente di cedere l'immobile precedentemente detenuto sufficiente a realizzare la condizione, stante la necessità che tale volontà incontrasse quella di altro soggetto di acquistare detto immobile) e, dall'altro, per volontà delle parti contrattuali, l'effetto dell'avveramento di tale condizione sospensiva (ovvero il trasferimento della quota di proprietà dell'unità immobiliare) non aveva retroagito al momento della conclusione del contratto;

- avverso la sentenza della CTR, l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi cui ha resistito, con controricorso, il contribuente;

- il ricorso è stato fissato in camera di consiglio, ai sensi dell'articolo 375 c.p.c., comma 2, e dell'articolo 380-bis.1 c.p.c., introdotti dal Decreto Legge 31 agosto 2016, n. 168, articolo 1-bis, convertito, con modificazioni, dalla L. 25 ottobre 2016, n. 197.

CONSIDERATO

Che:

- con il primo motivo, l'Agenzia delle entrate denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, (TUIR), della Tariffa allegata, parte prima, articolo 1, nota II bis, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, Tabella A allegata, Parte seconda, n. 21), al per avere la CTR ritenuto illegittima la revoca dell'agevolazione prima casa goduta sull'acquisto di una abitazione sottoposto alla condizione sospensiva della vendita entro due anni di altra prima abitazione già del contribuente al momento dell'acquisto, ancorché, le agevolazioni in questione - quali eccezioni, da interpretarsi restrittivamente, previste dal legislatore al normale regime fiscale - non solo non prevedano la possibilità di apporre condizioni all'atto di compravendita ma, soprattutto, richiedano espressamente che l'acquirente, al momento della stipula dell'atto, non sia proprietario di altra abitazione primaria;

- con il secondo motivo, la ricorrente denuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 27, e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 6, per avere la CTR ritenuto illegittima la revoca dell'agevolazione prima casa ancorché fosse da qualificarsi meramente potestativa la condizione sospensiva apposta all'atto di acquisto della vendita entro due anni di altro immobile del contribuente già fruente del regime agevolativo prima casa, con conseguente mancata valida apposizione di tale condizione ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 27 TUIR cit.;

- il primo motivo è fondato per le ragioni di seguito indicate;

- in punto di fatto, costituisce circostanza incontestata la stipula, in data (OMISSIS), di una scrittura privata autenticata per notar (OMISSIS) in forza della quale la sig.ra (OMISSIS) e il sig. (OMISSIS) - coniugi in regime di comunione - acquistavano rispettivamente la sig.ra (OMISSIS) la quota di comproprietà indivisa pari a 1/2 e il sig. (OMISSIS), quale terzo ex articolo 1411 c.c., la restante quota pari a 1/2 di una unità immobiliare costituita da abitazione (con autorimessa) con l'espressa previsione che l'acquisto in favore di quest'ultimo fosse sottoposto alla condizione sospensiva della vendita da parte dello stesso, entro due anni da tale data (e quindi non oltre il (OMISSIS)), dell'attuale abitazione primaria, e, per quanto di interesse, con la espressa convenzione che, in caso di avveramento della condizione sospensiva sopra menzionata, in deroga all'articolo 1360 c.c., gli effetti dell'acquisto a favore del contribuente non avrebbero retroagito al momento della stipula del contratto, decorrendo, invece, con efficacia ex nunc, dal giorno dell'avveramento della condizione (il che era avvenuto in data (OMISSIS) con atto per not. (OMISSIS) con la vendita da parte del contribuente a terzi dell'immobile sino allora di sua proprietà);

- con la sentenza impugnata, la CTR ha ritenuto illegittimo l'avviso di liquidazione in questione in quanto - essendo stato l'atto di acquisto da parte del contribuente validamente sottoposto alla condizione non meramente potestativa dell'alienazione, entro due anni da tale data, di altro immobile costituente la sua abitazione primaria, ed essendo stato convenuto, in caso di avveramento di detta condizione, in deroga all'articolo 1360 c.c., la mancata retroattività degli effetti dell'acquisto al momento della stipulazione del contratto ma la decorrenza degli stessi ex nunc dal momento dell'avveramento della condizione - sussisteva, nella specie, al momento dell'effettivo realizzarsi dell'effetto traslativo, il presupposto dell'agevolazione della mancanza, in capo al contribuente, della titolarità di un'altra casa acquistata col medesimo beneficio;

- il Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, della Tariffa allegata, Parte I, articolo 1, nota II-bis), (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), nella formulazione vigente ratione temporis stabilisce: "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 proprieta', 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 attivita' ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attivita' 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 e' 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 proprieta', usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui e' 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 proprieta', usufrutto, uso, abitazione e nuda proprieta' su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni di cui al presente articolo (...)"

- nel caso di atti di trasferimento degli immobili soggetti ad Iva, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, tabella A allegata, parte II, n. 21, prevede l'applicabilita' dell'aliquota ridotta del 4% in presenza delle suddette condizioni di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, della Tariffa allegata, parte prima, articolo 1, nota II bis);

- va, al riguardo, ricordato che per le norme che riconoscono agevolazioni e benefici in deroga al regime ordinario non e' consentito dall'articolo 14 preleggi, il ricorso all'analogia (tra le tante, Cass. n. 13502 del 1991) e che, inoltre, le relative disposizioni sono per loro natura di stretta interpretazione secondo l'orientamento costante di questa Sezione (Cass. n. 4501 e n. 5270 del 2009, n. 5394 e n. 7438 del 2010); da ultimo, questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza n. 18574 del 2016 ha ribadito, in termini generali, in tema di norme agevolative, la "non suscettibilita' di integrazione ermeneutica trascendente i confini semantici del dato normativo espresso" (Cass. sez. 5, 31 ottobre 2019, n. 28070);

- in materia questa Corte ha precisato che "il godimento dei benefici fiscali connessi all'acquisto della prima casa presuppone" tra l'altro, che - il contribuente manifesti la volonta' di fruirne nell'atto di acquisto dell'immobile, dichiarando espressamente, pena l'inapplicabilita' dei benefici stessi: a) di volersi stabilire nel Comune dove si trova l'immobile; b) di non godere di altri diritti reali su immobili nello stesso comune; c) di non avere gia' fruito dei medesimi benefici, secondo quanto prescritto dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, della Tariffa allegata, Nota II bis, (nel testo vigente razione temporis; cfr. Cass. n. 3449 del 2009; da ultimo, Cass., sez. 6-5, 21 gennaio 2021, n. 1270);

- la necessita' della collaborazione del contribuente per il godimento dell'agevolazione, dovuta alla formulazione delle corrispondenti dichiarazioni, da rendersi nell'atto di acquisto, ha indotto questa Corte (Cass. n. 14117 del 2010; n. 23588 del 2011; n. 2261 del 03.02.2014; v. anche Cass., Sez. 5, Sentenza n. 7069 del 26.3.2014) a ritenere, con decisione qui confermata, che il caso in esame costituisca un'eccezione - unitamente alle ipotesi in cui sia esplicitamente prevista la presentazione di un'istanza - al principio generale, desumibile dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, articolo 77, secondo cui un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione non e' perduta, essendo possibile, sia pur con gli ovvi limiti temporali, rimediare all'erronea imposizione

(così Cass. n. 10354 del 2007 e 14117 del 2010 cit., Sez. 6-5, n. 11560 del 06/06/2016; Cass., sez. 6-5, 21 gennaio 2021, n. 1270);

- questa "interpretazione rigorosa" dei requisiti costitutivi dell'agevolazione prima casa nei confini semantici del dato normativo di cui alla nota di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, della Tariffa allegata, parte prima, articolo 1, nota II bis), nel testo vigente ratione temporis, trova conforto nel fatto che solo per effetto di un apposito intervento legislativo - in forza della L. 28 dicembre 2015, n. 208, articolo 1, comma 55, (L. di stabilità 2016) che ha aggiunto il comma 4bis, alla nota II-bis ("L'aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui al comma 1, lettera c), e per i quali i requisiti di cui al medesimo comma, lettera a) e b), si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4.") - sono state, entro certi limiti (a decorrere dalla data del 1 gennaio 2016 di entrata in vigore della L. di stabilità 2016), ampliate le maglie applicative della agevolazione in questione, potendo il contribuente accedere al beneficio fiscale anche se il requisito di cui alla sopra descritta lettera c), ovvero l'impossidenza su tutto il territorio nazionale di altra abitazione già acquistata con l'agevolazione de qua, non sia soddisfatto, a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data del nuovo acquisto agevolato;

- ne consegue l'enunciazione del suddetto principio di diritto: "In forza di quanto prescritto dal Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, della Tariffa allegata, Nota 11 bis, nel testo vigente ratione temporis con riguardo alla fattispecie in giudizio, atteso che la dichiarazione espressa del contribuente nell'atto di acquisto di cui alla lettera c), ovvero l'impossidenza su tutto il territorio nazionale di altra abitazione già acquistata con l'agevolazione fiscale c.d. prima casa costituisce elemento costitutivo per il conseguimento dell'agevolazione medesima, non è possibile condizionare l'efficacia del nuovo acquisto alla rivendita entro un dato termine di quello precedente già acquistato con l'agevolazione de qua)";

- nella specie, la CTR non si attenuta al suddetto principio avendo ritenuto fruibile dal contribuente l'agevolazione "prima casa" in presenza di un atto di acquisto, stipulato il (OMISSIS), sottoposto alla condizione sospensiva (per volontà delle parti con efficacia ex nunc) della rivendita dell'immobile già detenuto quale abitazione primaria entro due anni dalla data dell'acquisto;

- l'accoglimento del primo motivo rende inutile la trattazione del secondo con assorbimento dello stesso;

- in conclusione, va accolto il primo motivo, assorbito il secondo, con cassazione della sentenza impugnata e, non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 2, la causa può essere decisa nel merito, con il rigetto del ricorso introduttivo;

- la peculiarità della fattispecie in esame e la mancanza di precedenti specifici di questa Corte sulla questione esaminata induce alla compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo; cassa l'impugnata sentenza e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo. Compensa, interamente, tra le parti le spese dell'intero giudizio;