

Civile Sent. Sez. 5 Num. 24420 Anno 2024
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: HMELJAK TANIA
Data pubblicazione: 11/09/2024

Oggetto: **Tributi**

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28145/2017 R.G. proposto da

Giuseppe Zeno, rappresentato e difeso dall'avvocato Domenico Monteleone, presso il cui studio in Roma, via Circonvallazione Gianicolense n. 112/G, int. 5, è elettivamente domiciliato, come da procura speciale in calce al ricorso;

– *ricorrente* –

Contro

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

– *resistente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Lazio n. 2521/06/2017, depositata l'8.05.2017.

Udita la relazione svolta dal consigliere Tania Hmeljak all'udienza pubblica del 3.07.2024;

Sentito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale dott. Tommaso Basile, il quale ha concluso chiedendo il rigetto del ricorso;

Sentito per l' Agenzia delle entrate, l' avvocato dello Stato Salvatore Faraci.

FATTI DI CAUSA

La CTP di Roma accoglieva il ricorso proposto da Zeno Giuseppe avverso l' avviso di liquidazione n. 20101T008417, notificato in data 10.04.2013, con il quale l' Agenzia delle entrate aveva richiesto maggiori IVA e imposta sostitutiva sul finanziamento in relazione all' atto di compravendita di un immobile del 10.06.2010, per la ritenuta decadenza dall' agevolazione cd. prima casa.

Con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR del Lazio accoglieva l' appello proposto dall' Agenzia delle entrate, osservando, in sintesi, che:

- la CTP aveva accolto il ricorso ritenendo che, al momento dell' acquisto dell' immobile, il ricorrente non fosse proprietario di altra abitazione acquistata con l' agevolazione "prima casa", avendo rinunciato formalmente già da un anno all' agevolazione usufruita in occasione del precedente acquisto del 25% di altro immobile, sito in altro comune, pagando la differenza dell' imposta;

- contrariamente a quanto statuito dal primo giudice, la disposizione di cui alla nota II-bis dell' art. 1 della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 stabilisce, senza alcuna incertezza interpretativa, che una volta conseguita l' agevolazione "prima casa", la stessa non può essere oggetto di rinuncia da parte del beneficiario, neppure in vista dell' acquisto di una nuova abitazione e a seguito del versamento della relativa imposta e delle sanzioni.

Contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione Zeno Giuseppe, affidato ad otto motivi.

L'Agencia delle entrate si costituiva al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, il ricorrente deduce la violazione o falsa applicazione di norme di diritto, non indicate in modo specifico, censurando la carente motivazione della sentenza impugnata per non avere considerato il mancato trasferimento della residenza effettiva del contribuente ad Ercolano;

2. Con il secondo motivo, deduce la violazione o falsa applicazione di norme di diritto, non indicate in modo specifico, censurando la carente motivazione della sentenza impugnata per non avere considerato che la residenza effettiva del contribuente era rimasta a Roma, nonostante la residenza anagrafica fosse ad Ercolano.

3. Con il terzo motivo, deduce la violazione o falsa applicazione di norme di diritto, non indicate in modo specifico, riproponendo la medesima censura indicata con il secondo motivo.

4. Con il quarto motivo, deduce la violazione ed errata applicazione di norme di diritto, non indicate in modo specifico, censurando la carente motivazione della sentenza impugnata per non avere considerato, ai fini della legittimità della rinuncia al beneficio, l'inadeguatezza dell'immobile acquistato ad Ercolano, in quanto, oltre ad essere ubicato in un comune diverso e lontano dal luogo di effettiva residenza e di lavoro del contribuente, era di sua proprietà solo per la quota del 25% su un totale di 100 mq.

5. Con il quinto motivo, deduce la violazione ed errata applicazione di norme di legge, non indicate in modo specifico, censurando la carente motivazione della sentenza impugnata, per non avere considerato l'eccezione del silenzio – assenso della P.A. che non solo non ha mai contestato al contribuente la validità e la congruità del versamento effettuato a seguito della rinuncia alle agevolazioni prima

casa in relazione all'acquisto del primo immobile, accettando detta rinuncia, ma ha anche reso possibile una sorta di convenzione di fatto, conclusa tra il contribuente e l'Agenzia, che avrebbe ingenerato nel primo un vero e proprio affidamento sulla regolarità della propria posizione fiscale, con la conseguente cristallizzazione della revoca dei benefici da lui invocati in precedenza.

6. Con il sesto motivo, deduce la violazione, errata e mancata applicazione di norme amministrative, avendo la CTR deciso in contrasto con le Risoluzioni dell'Agenzia delle entrate n. 105/2011 e n. 112/2012, che prevedono la decadenza dal beneficio, trascorsi 18 mesi dall'acquisto, senza che il contribuente abbia trasferito la propria residenza, e in violazione della l. n. 131/1986, che prevede la possibilità di rinunciare al beneficio, qualora il contribuente non abbia ottemperato all'obbligo di trasferire la residenza entro 18 mesi.

7. Con il settimo motivo, deduce la violazione ed errata applicazione di norme di diritto, non indicate in modo specifico, per non avere la CTR valutato che tra il momento del rilascio del certificato di congruità, con il versamento della somma dovuta a seguito della rinuncia dei benefici riconosciuti in relazione all'immobile di Ercolano, e il nuovo acquisto era trascorso un anno, sicchè era apodittico il ragionamento secondo il quale la rinuncia era strumentale ad ottenere un futuro risparmio di imposta.

8. Con l'ottavo motivo, deduce la violazione ed errata applicazione di norme di diritto, non indicata in modo specifico, e la erronea interpretazione e valutazione degli elementi di causa, per non avere la CTR considerato che l'istanza di revoca del beneficio si inseriva in un procedimento più complesso, nell'ambito del quale vi è stata decadenza *ex lege* del beneficio, in forza del mancato trasferimento della residenza di fatto, la convenzione di fatto con l'Ufficio, il calcolo di quanto dovuto per la regolarizzazione, l'accettazione del pagamento e

la mancata restituzione della medesima somma, la ricezione della dichiarazione di rinuncia, il rilascio del certificato di congruità, il silenzio – assenso, l'inesistenza di atti di diniego, il lasso di tempo intercorrente tra l'attivazione della procedura di revoca del beneficio e l'acquisto successivo.

9. Il primo, secondo, terzo, quarto, quinto, settimo e ottavo motivo, che vanno esaminati congiuntamente per connessione, sono inammissibili, perché mirano, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione di legge, ad attingere il giudizio di fatto operato dal giudice di appello con riferimento alla valutazione delle prove, in relazione a circostanze quali il mancato trasferimento effettivo della residenza ad Ercolano, il ravvedimento operoso nel richiedere la revoca del beneficio, la condotta dell'Agenzia delle entrate.

9.1 I predetti motivi, peraltro, non contengono alcun riferimento alle norme asseritamente violate, essendo formulati sotto forma di libera critica della sentenza impugnata, in violazione della tassatività delle ipotesi di ricorso per cassazione e della sua caratteristica di giudizio a critica vincolata non consentendo in alcun modo di individuare, neppure con uno sforzo interpretativo, se non sostituendosi alla parte in una scelta che diverrebbe arbitraria, quali siano le questioni che si intendono sottoporre all'esame della Corte (Cass. n. 4905 del 2020; Cass. Sez. Un. n. 23745 del 2020; n. 1227 del 2023).

9.2 Anche volendo collegare le predette censure alla denuncia di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, mancherebbero comunque i requisiti richiesti dall'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., nella nuova formulazione introdotta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile al ricorso in esame, essendo stata la sentenza impugnata pubblicata in data 8.05.2017). A seguito di detta modifica normativa, infatti, non trovano

più accesso al sindacato di legittimità della Corte le censure riguardanti il vizio di insufficienza o incompletezza della motivazione della sentenza di merito impugnata.

9.3 La nuova formulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ. (con riferimento alle impugnazioni proposte avverso le sentenze pubblicate dopo l'11.09.2012) limita il ricorso alla sola ipotesi di *"omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti"*, con la conseguenza che, al di fuori dell'indicata omissione, il controllo del vizio di legittimità rimane circoscritto alla sola verifica della esistenza del requisito motivazionale nel suo contenuto "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. ed individuato "in negativo" dalla consolidata giurisprudenza della Corte - formatasi in materia di ricorso straordinario - in relazione alle note ipotesi (mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale; motivazione apparente; manifesta ed irriducibile contraddittorietà; motivazione perplessa od incomprensibile) che si convertono nella violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4), c.p.c. e che determinano la nullità della sentenza per carenza assoluta del prescritto requisito di validità (Cass. 2.10.2017, n. 23940).

9.4 Laddove non si contesti la inesistenza del requisito motivazione della provvedimento impugnato, quindi, il vizio di motivazione può essere dedotto solo in caso di omesso esame di un "fatto storico" controverso, che sia stato oggetto di discussione ed appaia "decisivo" ai fini di una diversa decisione, non essendo più consentito impugnare la sentenza per contestare la sufficienza della sua argomentazione sulla base di elementi fattuali ritenuti dal giudice di merito determinanti ovvero scartati in quanto non pertinenti o recessivi (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit. e Cass. Sez. U. 22.09.2014, n. 19881).

9.5 E' stato poi precisato che il controllo previsto dal nuovo n. 5 dell'art. 360, comma 1, cod. proc. civ. concerne l'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); si tratta di censura che, tuttavia, impone a chi la denunci di indicare, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli artt. 366, comma 1, n. 6, e 369, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività" (*ex multis*, Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

9.6 Resta fermo che 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 (*ex plurimis*, Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

9.7 Il ricorrente ha, invece, denunciato il vizio sotto il paradigma previgente di cui all'art. 360, comma 1, n. 5 cod. proc. civ., avendo censurato, nella sostanza, una motivazione insufficiente della sentenza impugnata, e ha lamentato un omesso esame di elementi di prova.

10. Anche il sesto motivo è inammissibile, non essendo configurabile il vizio di violazione di legge con riferimento alle circolari o risoluzioni dell'Agenzia delle entrate; si tratta di atti interni che non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni

e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'art. 10, comma 2, della l. n. 212 del 2000 (Cass. n. 4913/2021; 18618/2019; n.37072019; n. 10195 del 2016).

11. Palesemente infondata è anche la asserita violazione del d.P.R. n. 131 del 1986, nella parte in cui prevede la decadenza dal beneficio c.d. prima casa per l'omesso trasferimento della residenza nel Comune ove è ubicata l'abitazione acquistata con le agevolazioni.

11.1 Si tratta di norma che attribuisce all'Amministrazione finanziaria il potere di revocare il beneficio nell'ipotesi di omesso trasferimento da parte del contribuente della residenza anagrafica entro il termine di diciotto mesi dall'acquisto, non essendo prevista una decadenza *ex lege* dall'agevolazione, correlata automaticamente all'indicato presupposto, essendo tale decadenza sempre subordinata all'esercizio del potere dell'Ufficio.

11.2 Questa Corte ha, del resto, ripetutamente affermato il principio secondo cui non è possibile fruire dell'agevolazione prevista per l'acquisto della prima casa, previa rinuncia a un precedente analogo beneficio, conseguito in virtù della medesima disciplina, in conseguenza del divieto di reiterazione interna derivante dalla legge, e del carattere negoziale, non revocabile per definizione, della precedente dichiarazione di voler fruire del beneficio (Cass. n. 8784 del 28/06/2000; n. 9607 del 21/07/2000; n. 229 del 10/01/2003; n. 21671 del 19/10/2011; n. 17294 del 30/07/2014; n. 4600 del 14.02.2022).

11.3 Come ha già condivisibilmente chiarito questa Corte nel giudizio relativo all'avviso di liquidazione, riguardante le imposte di registro ed ipocatastali, emesso a seguito dello stesso atto di acquisto (Cass. n. 4600/2022), *"la dichiarazione abdicativa è stata formalizzata in prossimità del nuovo acquisto (in Roma) e a distanza di quasi dieci anni rispetto al primo acquisto immobiliare (in Ercolano) per il quale il*

ricorrente aveva fruito del beneficio. Ciò è avvenuto quando il fatto generatore dell'agevolazione si era da anni consolidato riguardo al primo immobile in Ercolano e il relativo rapporto tributario si era definitivamente estinto. Del resto, il principio di buona fede che il ricorrente fa discendere dal rilascio della certificazione da parte dell'Agenzia che confermava la congruità del versamento nulla ha a che vedere con quella che, in concreto, si configura come l'inammissibile rinuncia a un beneficio già fruito da oltre un decennio", essendo irrilevante che l'Amministrazione abbia accettato i versamenti.

11.4 Il legislatore, quindi, non prevede la possibilità di rinunciare alle agevolazioni "prima casa".

11.5 Il rapporto giuridico-tributario che sorge a seguito della dichiarazione resa in atto dal soggetto acquirente e avente ad oggetto il possesso dei requisiti prescritti dalla norma di cui alla Nota II-bis) deve ritenersi perfezionato laddove dette condizioni risultino effettivamente sussistenti. Pertanto, conseguita l'agevolazione "prima casa", questa non sarà più revocabile dalla parte, salvo il caso in cui la dichiarazione resa dal contribuente atteneva l'impegno a trasferire entro diciotto mesi la propria residenza. In tale ipotesi, infatti, essendo il requisito in esame rimesso ad una condotta del contribuente, egli può, ma solo in pendenza del relativo termine, revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile. A tal fine, l'acquirente che non intende adempiere all'impegno assunto in atto è tenuto a presentare una apposita istanza all'ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, con la quale revoca la dichiarazione d'intenti espressa in atto di volere trasferire la propria residenza nel comune nel termine di diciotto mesi dall'acquisto e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione (v. la Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 31 ottobre 2011 n. 105). Decorso il termine di diciotto mesi dalla data dell'atto senza che il contribuente

abbia provveduto a trasferire la residenza o a presentare all'ufficio dell'Agenzia una istanza con la quale revoca la dichiarazione di intenti di cui sopra, si verifica la decadenza dall'agevolazione "prima casa" fruita in sede di registrazione dell'atto.

12. Il ricorso va, pertanto, respinto e le spese del presente giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, che si liquidano in complessivi euro 1.000,00, oltre spese prenotate a debito; ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 3 luglio 2024