

Corte di Cassazione, sez. VI Civile – T, ordinanza 20 maggio – 28 luglio 2015, n. 15960 *Presidente Bognanni – Relatore Cosentino*

«L’Agenzia delle entrate ricorre contro la Sig.ra A.C.M. per la cassazione della sentenza con cui la Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, confermando la pronuncia di primo grado, ha annullato l’avviso di liquidazione con cui l’Ufficio aveva revocato le agevolazioni "prima casa" - esigendo conseguentemente la maggiore imposta sul valore aggiunto - sull’acquisto di un immobile in corso di costruzione effettuato dalla contribuente con atto registrato l’1.10.01; ciò in quanto, secondo l’Ufficio, la superficie dell’immobile avrebbe superato il limite di mq. 240. La Commissione Tributaria Regionale - dopo aver respinto l’eccezione della contribuente di decadenza dell’Amministrazione dalla potestà accertatrice, affermando che la decorrenza del relativo termine andava fissata al dì dell’accatamento del nuovo fabbricato (e, precisamente, dalla data della domanda di variazione presentata dalla contribuente all’Agenzia del Territorio, nella specie presentata il 17.12.04) - ha ritenuto che l’immobile in questione non superasse la metratura di mq 240, in quanto sia la "cantinetta" che la "dispensa di cucina" si sarebbero dovute escludere dal computo della relativa superficie, trattandosi di ambienti privi dei requisiti di abitabilità relativi all’altezza minima, all’isolamento ed alla superficie finestrata. Il ricorso si fonda su un unico motivo, relativo all’art. 360, comma 1, n.3, c.p.c., con cui la ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione della Tabella A, parte seconda, n.21 allegata al D.P.R. 633 del 1972, in combinato disposto con la nota II-bis dell’art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n.131/1986, nonché con gli articoli 5 e 6 del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici 2 agosto 1969. Secondo la ricorrente la Commissione Tributaria Regionale avrebbe errato nell’escludere i locali denominati "tavernetta" e "dispensa della cucina" dal calcolo della superficie utile complessiva rilevante ai fini della qualificazione del fabbricato come "di lusso", in quanto, per un verso, né le tavernette né le dispense rientrerebbero nell’elenco degli ambienti che il D.M 2.8.69 esclude dal computo della suddetta superficie utile complessiva e, per altro verso, sarebbe illegittimo escludere da detto computo la superficie dei locali privi delle caratteristiche di abitabilità. La contribuente si è costituita con controricorso e propone ricorso incidentale, denunciando, con un solo motivo ex art. 360 n. 3 c.p.c, la violazione e falsa applicazione dell’art. 76, comma 2, D.P.R. n. 131/1986. In particolare, la contribuente censura la statuizione della sentenza gravata per aver collegato la decorrenza del termine di decadenza dell’Amministrazione ex art. 76 D.P.R. 131/1986 alla data di accatamento del nuovo immobile invece che alla data di registrazione del contratto di acquisto (1.10.2001) o, in ipotesi, alla data di ultimazione dei lavori (23.7.03) risultante dalla relativa dichiarazione presentata al Comune il 12.8.03; tutte date (della cui allegazione da parte della contribuente si dà atto nella narrativa della sentenza gravata, nella quale, tuttavia, le stesse non formano oggetto di accertamento giudiziale) in relazione alle quali il termine triennale ex art. 76, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986 risulterebbe spirato al 18.10.07, data di notifica dell’atto impositivo. Il ricorso principale appare fondato, alla stregua del principio, reiteratamente affermato nella giurisprudenza di legittimità, che in tema di imposta sul valore aggiunto, per stabilire se un’abitazione sia di lusso e, quindi, sia esclusa dai benefici per

l'acquisto della prima casa, occorre far riferimento all'art. 5 del d.m. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, in forza del quale per superficie utile deve intendersi quella idonea a costituire "unico alloggio padronale", ossia a consentire l'espletamento al suo interno di tutte le funzioni proprie della vita del "padrone", mentre è irrilevante il requisito dell'abitabilità, siccome da esso non richiamato; né è possibile alcuna interpretazione che ne amplii la sfera operativa, atteso che le previsioni relative ad agevolazioni o benefici in genere in materia fiscale non sono passibili di interpretazione analogica. In base a tale principio questa Corte ha affermato che devono giudicarsi compresi nella superficie utile complessiva rilevante ai fini della qualificazione di un'abitazione come di lusso i vani adibiti a sala hobby ubicati nel piano interrato dell'abitazione (sent. n. 10807/12) e i vani adibiti a mansarda (sent. n. 23591/12 e ord. n. 26647/14), ancorché di altezza minima inferiore a quella prevista dal regolamento edilizi, nonché i vani adibiti a deposito, ancorché privi dei necessari rapporti aero-illuminanti (sent. n. 25674/13). Parimenti fondato appare il ricorso incidentale. Secondo un orientamento costante di questa Corte "l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro con aliquota ordinaria e connessa soprattassa, a carico del compratore di un immobile abitativo che abbia indebitamente goduto, in sede di registrazione del contratto, del trattamento agevolato di cui all'art. 1 comma sesto della legge 22 aprile 1982, n. 168, è soggetto a termine triennale di decadenza, ai sensi e nel vigore dell'art. 74 comma secondo del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 (corrispondente all'art. 76 comma secondo del successivo d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), a partire dalla data in cui l'avviso può essere emesso, e cioè dal giorno della registrazione, quando i benefici non spettino per la falsa dichiarazione, nel contratto, dell'indisponibilità di altro alloggio o della mancata fruizione in altra occasione dell'agevolazione, o per l'enunciazione, nel contratto stesso, di un proposito di utilizzare direttamente il bene a fini abitativi già smentito da circostanze in atto, oppure, quando detto enunciato proposito, inizialmente attuabile, sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile, dal giorno nel quale si sia verificata quest'ultima situazione." (Cass., Sez. U, Sent. n. 1196/2000). La giurisprudenza di legittimità, in sostanza, distingue tra mendacio originario, nel qual caso il termine di accertamento decorre dalla data di registrazione dell'atto, e mendacio successivo, nel qual caso il termine di accertamento decorre dalla data di emersione del mendacio. Alla stregua di tali principi, il riferimento della Commissione Tributaria Regionale alla data di accatastamento del nuovo immobile, come dies a quo del termine di decadenza dell'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, è errato, in quanto il giudice avrebbe dovuto accertare se la superficie dell'immobile fosse o meno prevista in misura superiore a mq. 240 (al lordo della cantinetta e della dispensa) già nel contratto di compravendita dell'immobile in costruzione (o nel progetto allegato al contratto o costituente oggetto della concessione edilizia menzionata nel contratto) e, in tal caso, ancorare la decorrenza del termine di decadenza ex art. 76, comma 2, D.P.R. 131/1986 alla data di registrazione del contratto (giacché già a tale data l'Ufficio poteva rilevare che le dimensioni dell'immobile impedivano il godimento del beneficio fiscale de quo). Solo nel caso in cui nel contratto o nei relativi allegati non risultasse indicata la superficie prevista dell'immobile in corso di costruzione, o detta

superficie risultasse indicata (al lordo della cantinetta e della dispensa) in meno di mq. 240, il giudice avrebbe dovuto far decorrere il termine di decadenza dell'azione di accertamento dalla data di presentazione della domanda di accatastamento. A quest'ultimo riguardo va peraltro precisato che non può trovare accoglimento la tesi del ricorrente incidentale secondo cui, nel caso che l'immobile finito presenti una superficie maggiore rispetto a quella indicata nel contratto sottoposto a registrazione o nei relativi allegati, il termine di decadenza dalla potestà di accertamento decorrerebbe non dalla data di presentazione della domanda di accatastamento, ma dalla data di ultimazione dei lavori risultante dall'apposita dichiarazione presentata in comune. Deve infatti considerarsi, in proposito, che l'Agenzia delle entrate non è destinataria della dichiarazione di fine lavori e, pertanto, che solo con la richiesta di accatastamento essa viene portata a conoscenza della conclusione dei lavori; solo da tale momento, pertanto, essa può dare corso all'accertamento della conformità dello stato finale dell'immobile alle previsioni del progetto a cui fa riferimento il contratto sottoposto a registrazione. In conclusione, si propone l'accoglimento dei ricorsi principale e incidentale e la cassazione della sentenza gravata con rinvio al giudice territoriale perché si pronunci sull'eccezione di decadenza dell'Amministrazione sulla base di principi sopra enunciati con riferimento al ricorso incidentale e, ove alla stregua di tali principi la notifica dell'avviso di accertamento risulti tempestiva, si pronunci nel merito alla stregua dei principi sopra enunciati con riferimento al ricorso principale.» che la contribuente si è costituita con controricorso; che la relazione è stata notificata alle parti; che non sono state depositate memorie difensive; che il Collegio condivide gli argomenti esposti nella relazione; che, pertanto, si devono accogliere tanto il ricorso principale quanto quello incidentale, cassando la sentenza gravata;

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza gravata e rinvia alla Commissione Tributaria Regionale del Friuli Venezia Giulia, in altra composizione, che regolerà anche le spese del giudizio di legittimità.