

la rappresenta e difende ex lege.

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. SICILIA n. 6067/2018 depositata il 27/12/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21/01/2025 dal Consigliere MILENA BALSAMO.

FATTI DI CAUSA

1.Marzia Mezzanotte impugnava gli avvisi di liquidazione dell'imposta ed irrogazione delle sanzioni per l'annualità di imposta 2009, in relazione all'atto per notar Giardina del 27.11.2009 con cui la predetta acquistava un appartamento ed un garage allo stato rustico, stipulando contestualmente un mutuo per l'acquisto. Nell'atto di trasferimento immobiliare, l'acquirente dichiarava che avrebbe trasferito la residenza anagrafica per beneficiare delle riduzioni di imposta previste per l'acquisto prima casa.

Con gli avvisi di accertamento del novembre 2015, l'Agenzia dichiarava la decadenza dell'acquirente dalle agevolazioni previste per l'acquisto prima casa, liquidando sia l'imposta di registro sia quelle ipotecarie e catastali.

Impugnati gli atti impositivi, i giudici di prossimità rigettavano il ricorso, rilevando che il termine triennale di accertamento decorre, nel caso di immobile in corso di costruzione, dallo scadere del termine di diciotto mesi dalla stipula, entro il quale dovrebbe occuparsi l'immobile, affermando che detto termine deve intendersi applicabile al completamento dei lavori al fine di poter fruire dell'abitazione e dunque della rivendicata agevolazione.

Sull'appello della contribuente, la C.T.R. della Sicilia affermava che il *dies a quo* per l'attività di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria coincide non con la data di registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, bensì con lo

spirare del termine di trentasei mesi entro il quale la costruzione dell'edificio acquistato deve essere completata.

Ricorre avverso la sentenza indicata in epigrafe la contribuente svolgendo quattro motivi.

Replica con controricorso l'amministrazione finanziaria.

MOTIVI DI DIRITTO

1. Con il primo motivo, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., si denuncia la violazione dell'art. 2909 c.c., nonché degli artt. 112, 329 e 342 c.p.c., 76, comma 2, d.P.R. n. 131/1986 e dell'art. 20 d.P.R. n. 601/1973. Si assume che i giudici di prime cure avevano statuito che il termine triennale di decadenza dell'azione accertativa decorre dal diciottesimo mese dalla registrazione dell'atto di compravendita, statuizione non impugnata dall'amministrazione finanziaria che non si costituiva nel giudizio di appello.

2. La seconda censura del ricorso, proposta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n.3) c.p.c., prospetta violazione e falsa applicazione dell'art. 76 comma 2, d.P.R. n. 131/1986, nonché dell'art. 20 d.P.R. n. 601/1973; per avere il decidente individuato il *dies a quo* del termine di decadenza dal potere accertativo dell'amministrazione finanziaria allo spirare del triennio dalla registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, invece che allo spirare del termine del diciottesimo mese dalla data di acquisto, periodo entro il quale l'acquirente ha l'obbligo di trasferire la propria residenza nell'immobile acquistato, a meno che il trasferimento non sia reso impossibile per una causa di forza maggiore.

Si obietta che il trasferimento della residenza anagrafica avrebbe dovuto avvenire entro il 3 giugno 2011, di talchè alla data di notifica degli atti impositivi opposti (anno 2015), l'amministrazione era decaduta dal potere impositivo.

3. Il terzo motivo di ricorso denuncia violazione delle norme rubricate nel precedente mezzo; si aggiunge che la questione controversa non era rappresentata dal tempo dato per l'ultimazione dei lavori, con la conseguenza che i giudici regionali inopinatamente individuando nel triennio il termine per l'ultimazione dei lavori edili, hanno fatto decorrere il termine decadenziale dell'amministrazione dalla scadenza dei tre anni. La stessa ricorrente assume di aver mentito al momento della stipula dell'atto di compravendita in merito alla intenzione di ultimare le opere edili e trasferire la residenza nel comune di ubicazione dell'immobile, non avendo mai richiesto i necessari permessi amministrativi, atteso che la concessione edilizia in sanatoria del 2007 era funzionale alla sola regolarizzazione delle difformità urbanistiche.

Dunque, facendo leva sull'originario mendacio emergente dall'atto di trasferimento immobiliare, il potere accertativo dell'ente finanziario era insorto immediatamente.

4. Infine, con l'ultimo strumento di ricorso si lamenta la violazione degli artt. 91 e 92 c.p.c., assumendo che la condanna alle spese di lite è conseguenza dell'erronea decisione nel merito.

5. L'Agenzia delle Entrate eccepisce l'inammissibilità del ricorso di primo grado - giudizio nel quale l'amministrazione non si è costituita, così come nel giudizio di appello - in quanto notificato il 13 gennaio 2016 a mezzo pec, allorquando nella Regione Sicilia non era ancora in vigore il processo tributario telematico ad essa esteso solo a decorrere dal 17 luglio 2017.

6. L'eccezione processuale sollevata dall'amministrazione finanziaria, per quanto già fatta oggetto di varie decisioni da parte di questa Corte (v. Cass. 11 gennaio 2024, n. 1118; Cass. 1 giugno 2023, n. 15776; Cass. 4 aprile 2023, n. 16189; Cass. 21/12/2022, n. 37371; Cass. 09/02/2022, n. 4168; Cass. 27 marzo 2019, n. 8569; Cass. 12 aprile 2019, n. 25713; Cass. 11 giugno 2018, n.

15109), non si presta, nella concretezza del caso, a dirimere con speditezza la lite; sia perché essa presupporrebbe l'acquisizione delle risultanze di merito in ordine alle effettive modalità di esecuzione della notifica in questione, sia perché non scevra dalla tematica della deducibilità per la prima volta nel presente giudizio di legittimità di questione attinente alla ammissibilità del ricorso originario, già - almeno implicitamente - affermata dai giudici di merito in primo e secondo grado (tematica a sua volta connessa con quella recentemente devoluta alle Sezioni Unite di questa Corte con ordinanza di rimessione n. 17925/24).

Appare allora opportuno decidere la controversia alla stregua del principio della ragione più liquida, desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., che consentono la decisione della causa sulla base della questione ritenuta di più agevole soluzione, anche se logicamente subordinata, senza che sia necessario esaminare previamente le altre, imponendosi, a tutela di esigenze di economia processuale e di celerità del giudizio, un approccio interpretativo che comporti la verifica delle soluzioni sul piano dell'impatto operativo piuttosto che su quello della coerenza logico sistematica e costituisca il profilo dell'evidenza a quello dell'ordine delle questioni da trattare ai sensi dell'art. 276 cod. proc. civ. (tra le tante: Cass., Sez. Un., 8 maggio 2014, n. 9936; Cass., Sez. 6⁻⁵, 22 agosto 5 2017, n. 20250; Cass., Sez. 5[^], 3 ottobre 2018, n. 24061; Cass., Sez. 5[^], 17 aprile 2019, n. 10674; Cass., Sez. 5[^], 7 ottobre 2020, n. 27989; Cass., Sez. 5[^], 19 luglio 2021., n. 20639; Cass., Sez. 5[^], 20 dicembre 2021, n. 40734; Cí3SS., Sez. 5[^], 9 gennaio 2019, n. 363; Cass., Sez. 5[^], 18 novembre 2021, n. 35219; Cass., Sez. 5[^], 29 dicembre 2021, n. 41841; Cass., Sez. 5[^], 11 gennaio 2022, n. 522; Cass., Sez. 5[^], 17 gennaio 2022, n. 1149).

7. Ciò premesso, deve essere esclusa la fondatezza della prima censura di ricorso, in quanto l'impugnazione della sentenza di primo grado da parte della medesima contribuente ha rimesso in

discussione la questione relativa alla individuazione del *dies a quo* per l'esercizio dell'attività accertativa. Non sussiste, pertanto, il dedotto giudicato interno in merito alla decorrenza del termine triennale per l'azione accertativa dal diciottesimo mese dalla registrazione dell'atto di trasferimento immobiliare, atteso che, in relazione ai diversi gradi del medesimo giudizio, l'attività interpretativa e di individuazione delle norme giuridiche poste a fondamento della pronuncia, - salvo che su tale pronuncia si sia formato il giudicato interno, in questo caso escluso dallo stesso gravame della contribuente, - in quanto consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale non può costituire limite alla attività esegetica esercitata dal giudice dell'impugnazione; dunque il potere di individuare ed interpretare la norma applicabile al caso concreto non è suscettibile di passare in giudicato autonomamente dalla domanda o dal capo cui si riferisce, assolvendo ad una funzione meramente strumentale rispetto alla decisione (Cass. 29/04/1976, n. 1531; Cass. 23/12/2003, n. 19679; Cass. 20/10/2010, n. 216561).

8. Il secondo ed il terzo mezzo di ricorso, la cui correlazione, vertendo sulla medesima *quaestio iuris*, suggerisce la trattazione unitaria, vanno parimenti disattesi.

9.1. Si stabilisce all'art.1 Nota II-bis) tariffa allegata d.P.R. n. 131/86 che: "1 Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 2 per cento agli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e agli atti traslativi o costitutivi 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 (...).

8.2. Non vi è dubbio che i cd. benefici prima casa debbano essere riconosciuti anche nel caso di immobili in corso di costruzione, in ragione della *ratio* sottesa all'art. 1 della Tariffa Parte prima, nota II bis, del d.p.r. n. 131 del 1986, con la quale il legislatore ha inteso promuovere e favorire l'acquisto della casa da adibire a prima abitazione, sicché è sufficiente che ad una simile finalità tenda l'acquirente con l'atto di trasferimento, purché l'immobile acquistato sia idoneo ad essere utilizzato come alloggio e presenti le caratteristiche delle abitazioni non di lusso. Da ciò consegue che richiedere la presenza degli elementi «distintivi» già al momento della cessione dell'immobile, finirebbe per escludere dalla procedura agevolativa proprio l'acquisto di appartamenti di nuova abitazione che di solito avviene prima che la costruzione sia ultimata.

8.3. Oltre a ciò, rileva la stessa natura giuridica dell'imposta di registro che, in quanto imposta d'atto, va applicata mediante una valutazione della clausole negoziali, quali si desumono dal documento sottoposto registrazione; di talché, se nell'atto il contribuente dichiara di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel Comune di residenza, di voler adibire l'immobile acquistato a propria abitazione e che si tratta di fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione non di lusso, l'agevolazione deve essere riconosciuta, in quanto ciò che la legge chiede è che oggetto del trasferimento sia un fabbricato destinato ad abitazione, cioè che sia strutturalmente adeguato ad essere destinato all'uso e non occorre che esso sia già idoneo al momento dell'acquisto. Da ciò consegue, peraltro, che

richiedere la presenza degli elementi «distintivi» già al momento della cessione dell'immobile, finirebbe per escludere dalla procedura agevolativa proprio l'acquisto di appartamenti di nuova abitazione che di solito avviene prima che la costruzione sia ultimata

8.4. Questa Corte ha così riconosciuto che può beneficiare delle agevolazioni "prima casa" l'acquirente di immobile «in corso di costruzione» da destinare ad abitazione «non di lusso» (Cass. n. 8748 del 18/06/2002; Cass. n. 32121/2018; Cass. n. 28577/2020; Cass. n. 5180/2022; Cass. n. 27528/2023) purché esso, secondo la disciplina *ratione temporis* applicabile, sia conforme ai criteri di cui al d.m. 2 agosto 1969; criteri richiamati dall'art. 1 della Tariffa, Parte Prima allegata al d.p.r. n. 131 del 1986, sempre nel testo *ratione temporis* applicabile. Tale ultima disposizione, nel disciplinare l'agevolazione in esame, non prevede un termine per l'ultimazione dei lavori di costruzione dell'immobile; termine che, evidentemente, deve farsi coincidere con quello entro il quale l'amministrazione finanziaria deve procedere alla verifica della sussistenza dei requisiti che danno diritto all'agevolazione ex art 76, comma 2, TUR e che decorre dalla richiesta di registrazione dell'atto. In sostanza, entro il suindicato termine il contribuente deve dare seguito alla volontà espressa nell'atto di beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dal d.P.R. n. 131 del 1986 e, pertanto, realizzare la finalità dichiarata di destinare ad "prima casa" l'immobile acquistato. Analogo principio deve essere applicato, qualora la legge richieda (come l'art.1 nota II bis qui applicabile) il trasferimento della residenza non necessariamente nell'immobile acquistato, ma nel Comune di ubicazione, con riguardo al termine di ultimazione dei lavori, non potendo concepirsi una fattispecie di agevolazione accordata sine die, perché priva di un termine di realizzazione del fatto costitutivo (che non è solo la residenza, ma

anche il carattere non di lusso dell'immobile in costruzione) e quindi di accertamento.

8.5. Quanto sopra risponde al principio secondo cui, se il legislatore non ha fissato in modo specifico un termine entro il quale si deve verificare una condizione dalla quale dipenda la concessione di un beneficio, tale termine non potrà essere mai più ampio di quello previsto per i controlli, i quali, diversamente, non avrebbero alcun senso; rispondendo ciò anche all'ulteriore esigenza che tali controlli non siano differiti *sine die* al momento in cui il contribuente completa i lavori di costruzione dell'immobile.

8.6. Già Cass. n. 18300 del 2004 (seguita da Cass. n. n. 10011 del 2009) ha statuito che i benefici possono essere conservati soltanto a condizione che la finalità - dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto - di destinare l'immobile, avente le caratteristiche "non di lusso" richieste dalla legge, a propria abitazione, venga realizzata al massimo entro il termine triennale di decadenza stabilito - ex art. 74 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, poi art. 76 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 - per l'esercizio del potere di accertamento dell'ufficio in ordine alla sussistenza dei requisiti per fruire dei benefici medesimi» (Cass. n. 3604 del 2003; seguita da Cass. n.28577/2020).

8.6. Principio più volte ribadito da questa Corte (tra le altre, Cass. n. 13317/16; Cass.n.27080/16; Cass. n. 2275/17; Cass. n.20265/18; Cass. n.5180/2022) richiamando quello espresso dalle SSUU con la sentenza n. 1196/2000, la quale - in una fattispecie di disconoscimento dell'agevolazione "prima casa" - ha avuto modo di affermare in via generale che, in assenza di una specifica disciplina (come nel caso di recupero da parte dell'ufficio dell'imposta di registro, avente natura complementare, per ragioni differenti dalla rettifica di valore del bene) il termine di decadenza stabilito dalla legge (nella specie triennale, ex art.76, co.2[^], d.P.R.131/86) non può che farsi decorrere, stante l'operatività anche in materia delle

comuni norme dell'ordinamento (artt. 2964 e segg. cod. civ.), a partire dal momento in cui sussista il potere di compiere o tenere l'atto od il comportamento accertativo, dovendosi tenere altresì presente che l'operatività delle agevolazioni è subordinata alla condizione che il contribuente realizzi un determinato intento, dichiarato nell'atto di acquisto, entro un termine di decadenza: è stato rilevato che i benefici fiscali, infatti, sono "naturaliter" subordinati al raggiungimento dello scopo per cui vengono concessi (Cass. n. 27528/2023; Cass n. 20376 del 2006; Cass., n. 20066 del 2005; Cass., n. 4714 del 2003; Cass., n. 797 del 2000). Va poi ricordato che questa Corte ha sostenuto con l'ordinanza n. 3507/2011 depositata l'11 febbraio 2011, che il termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto (termine previsto per il trasferimento di residenza nel Comune ove è ubicata l'abitazione) ha «carattere meramente sollecitatorio», senza potervi quindi riconoscere «natura perentoria, cui riconnettere la decadenza, effetto che deve, invece, ricollegarsi solo all'inutile decorso del termine triennale, decorrente, nel caso, dalla registrazione dell'atto» (così Cass. n. 3507/2011).

8.7.E' su tale presupposto che le SSUU hanno poi preso in esame le diverse ipotesi in cui le parti attestino, in atto, l'esistenza di presupposti agevolativi in realtà inesistenti (mendacio originario), ovvero in cui la dichiarazione riguardi un proposito dichiaratamente destinato ad essere solo successivamente realizzato (mendacio per evento sopravvenuto). A seconda dei casi, il termine di decadenza dell'amministrazione finanziaria deve farsi differentemente decorrere - in applicazione del suddetto principio generale - dalla registrazione dell'atto stesso, ovvero dalla rilevabilità dell'evento sopravvenuto costituito dalla mancata realizzazione del proposito preannunciato. Hanno aggiunto le SSUU che: "Il mendacio originario sul progetto abitativo è equiparabile alle altre ipotesi dinanzi considerate, implicando l'immediata insorgenza del potere

dell'ufficio di disconoscere i benefici e richiedere l'ulteriore imposta dovuta (con gli accessori). Tale potere, invece, nel caso di mendacio per evento sopraggiunto, nasce e può essere esercitato solo dall'evento stesso, il cui verificarsi viene così a coincidere con il giorno iniziale della decadenza", osservando quindi che "l'individuazione nella singola controversia di detto giorno iniziale resta disciplinata, in assenza di previsioni derogative, dalle comuni norme sull'onere di allegazione e prova (art. 2697 cod. civ.)".

8.8. Nel caso di specie, l'avviso di liquidazione è stato emanato nel rispetto del termine decadenziale (3+3 anni) ed ha riguardato la mancata ultimazione dei lavori nel triennio dall'acquisto, circostanza non contestata dalla controricorrente, e di cui vi è riscontro anche nella stessa sentenza della CTR, là dove si afferma la non riconoscibilità e l'irrilevanza dell'eventuale mendacio originario, essendo decisiva la manifestata intenzione di adibire l'immobile ad abitazione così come l'ultimazione della costruzione entro trentasei mesi dalla data di registrazione dell'atto notarile di compravendita.

9. Segue il rigetto dei primi tre motivi di ricorso, assorbito l'ultimo.

Le spese del presente giudizio seguono il criterio della soccombenza e vanno liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte

- Rigetta il ricorso;
- condanna la contribuente alla refusione delle spese sostenute dall'Agenzia delle Entrate che liquida in euro 1.800,00, oltre spese prenotate a debito.
- v.to l'art. 13, comma 1 quater, d.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla legge n. 228 del 2012; - dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a

carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1 bis dello stesso art.13, se dovuto.

Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della