



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 3, riunita in udienza il 28/09/2023 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

GIORGI MARIA SILVIA, Presidente
UFILUGELLI FRANCESCO, Relatore
CASO LUIGI, Giudice

in data 28/09/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 6543/2022 depositato il 15/12/2022

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3 - Via Boglione 7/25 00155 Roma RM

elettivamente domiciliato presso dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

contro

Jessica Rovegno - RVGJSC79L56Z404E

Difeso da

Valerio Bordoni - BRDVLR74B21H501F

ed elettivamente domiciliato presso vbordoni@legalmail.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 11258/2022 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado ROMA sez. 41 e pubblicata il 17/10/2022

Atti impositivi:

- AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. 20181T019250 REGISTRO

a seguito di discussione in camera di consiglio

Richieste delle parti:

Appellante: integrale riforma della sentenza impugnata e, per l'effetto, conferma della legittimità dell'avviso di liquidazione impugnato, con vittoria di spese.

Appellato: in via preliminare, declaratoria di inammissibilità dell'appello e, nel merito, rigetto dello stesso, con condanna dell'appellante al rimborso delle spese.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con la sentenza n. 11258/2022, pubblicata il 17 ottobre 2022 e notificata il 19 ottobre 2022, la

Sezione n. 41 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma accoglieva il ricorso presentato da Jessica ROVEGNO avverso l'avviso di liquidazione n. n. 2018IT019250000/2018, con il quale era stata liquidata l'imposta di registro dovuta nella misura ordinaria, con i relativi interessi, a seguito della ritenuta decadenza dalle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, in relazione all'atto stipulato il 14.6.2018 (reg. il 15.6.2018 al n. 19250).

I primi giudici osservavano in motivazione quanto segue:

- come affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza 2278/2016 *“In tema di agevolazioni prima casa, ai sensi dell’art. 1 del d.l. n. 16 del 1993 convertito nella l. n. 75 del 1993, il requisito della non possidenza di altro fabbricato idoneo ad abitazione ricorre nel caso in cui l’acquirente possieda un alloggio concretamente non idoneo, per dimensioni e caratteristiche, per lo scopo abitativo anche della sua famiglia, con necessaria valutazione di tale requisito in senso soggettivo, sicché l’inidoneità dell’alloggio già posseduto deve essere valutata dal punto di vista del compratore in relazione alle esigenze abitative del suo nucleo familiare.”*;
- come precisato, altresì, dalla Corte di Cassazione con la sentenza 11322/2020 *“In tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l’acquisto della “prima casa” spettano anche nel caso di accorpamento di più unità immobiliari finitime costituenti nel loro insieme un’unica abitazione, purché entro il termine triennale di decadenza, corrispondente a quello concesso all’Amministrazione finanziaria per l’esercizio dei poteri di accertamento, si verifichi l’effettiva unificazione di dette unità immobiliari, il cui onere probatorio grava sul contribuente, senza necessità che, entro lo stesso termine, si sia provveduto anche all’accatastamento dell’unica unità abitativa così realizzata.”*;
- nel caso in esame l'accorpamento è stato tempestivo ed è palese la inidoneità abitativa per un nucleo familiare di tre persone di una abitazione di mq 40 come quella in Viale Parioli, (una camera e accessori).

Di qui l'accoglimento del ricorso, con parziale compensazione delle spese.

Avverso la decisione ha interposto appello l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale III di Roma, sulla base dei seguenti motivi:

- la decadenza dalle agevolazioni è scaturita dalla violazione della normativa prevista per l'acquisto della prima casa, ex art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986 ed era motivata dalla circostanza che la contribuente risultava essere titolare di altre case ad uso abitativo nello stesso comune di Roma, ove era sito l'immobile oggetto dell'atto agevolato;
- l'Ufficio non ha mai contestato la circostanza che l'immobile acquistato usufruendo dell'agevolazione prima casa fosse oggetto di un accorpamento ad altro immobile, ma, come esposto nelle controdeduzioni in primo grado, la revoca dalle agevolazioni era motivata dalla circostanza che, alla data del rogito notarile, la contribuente risultava essere già proprietaria di un'altra unità immobiliare ad uso abitativo, sita in viale Parioli n. 28, e che la normativa in tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto della “prima casa” (art. 1, nota II-bis, tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986, prevede che il contribuente dichiari:

1. di avere la residenza nel territorio del comune ove è ubicato l'immobile da acquistare o di volerla stabilire entro diciotto mesi dall'acquisto;
 2. di non essere titolare esclusivo, o in comunione con il coniuge, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
 3. di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni;
- la ricorrente ha contestato l'atto impositivo sulla scorta di infondate argomentazioni, adducendo l'inidoneità all'uso abitativo dell'immobile pre-posseduto e che, quindi, non rileverebbe “... *la pre-possidenza dell'immobile di viale Parioli n. 28 ubicato nello stesso Comune di Roma ed avuto in proprietà esclusiva, in maniera passiva, grazie al ricongiungimento della nuda proprietà e dell'usufrutto in suo favore, in quanto questo immobile al momento dell'acquisto dell'ultimo immobile accorpato era indisponibile ed inidoneo all'abitazione del nucleo familiare della ricorrente*”;
- la parte, infatti, ha sottolineato che l'appartamento pre-posseduto in Viale Parioli n. 28 era di dimensioni ridottissime (40 mq) e, per di più, alla data del 24.06.2018, era oggetto di locazione (come da allegato contratto di locazione registrato presso l'Agenzia delle Entrate), la cui proroga inficiava la concreta disponibilità di un'altra casa di abitazione all'infuori di quella di via Giacinta Pezzana n. 21, che, dopo la fusione dei due immobili contigui, costituiva un'abitazione di mq 125, idonea alla convivenza di quattro persone;
- la fruizione dei benefici per l'acquisto della prima casa, però, è subordinata alla non titolarità del diritto di proprietà di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare e non assume rilievo la situazione soggettiva del contribuente o il concreto utilizzo del bene;
- nella specie, inoltre, neppure si rinviene un'oggettiva e assoluta inidoneità alla destinazione abitativa dell'immobile pre-posseduto, trattandosi di immobile situato nello stesso Comune, certamente di modeste dimensioni, ma non certo inabitabile, né ha alcun decisivo rilievo il fatto che l'immobile fosse locato, o che di tale contratto di locazione sia stata eventualmente decisa una proroga, visto che tale circostanza ha costituito una libera scelta del contribuente;
- la *ratio* delle norme sulla “prima casa” è nel senso che si intende agevolare solo l'acquisto di immobili da destinare ad uso di abitazione principale, non per favorire l'acquisto immobiliare in generale, destinato, ad esempio, ad uso investimento, come nel caso in esame;
- in tal senso è anche la prassi costante dell'Amministrazione, culminata, nella pubblicazione dell'allegato principio di diritto n. 1/2022;
- recentemente anche la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 22560/2021 si è pronunciata nel senso che “*ai fini della fruizione dei benefici per l'acquisto della prima casa, l'art. 1, nota II bis, della Tariffa allegata al d.p.r. 131/1986, nel testo ratione temporis in vigore, condiziona l'agevolazione alla non titolarità del diritto di proprietà di altra casa di abitazione nel territorio del*

Comune ove è situato l'immobile da acquistare, senza più menzionare il requisito dell'idoneità dell'immobile, presente invece nella precedente formulazione della norma, sicché non assume rilievo la situazione soggettiva del contribuente o il concreto utilizzo del bene, assumendo rilievo il solo parametro oggettivo della classificazione catastale dello stesso" (in senso conforme anche Cass. 25646/2015, 25521/2016); nel senso prospettato risultano anche alcune pronunce di merito (tra le quali C.T.R. per la Lombardia n. 3341/2022).

Per gli esposti motivi, l'Ufficio appellante ha chiesto che l'integrale riforma della sentenza impugnata e, per l'effetto, la conferma della legittimità del suo operato.

Si è costituita la contribuente, depositando controdeduzioni del seguente tenore:

- l'appello deve considerarsi inammissibile, ai sensi dell'art. 53 del d.lgs. n. 546/1992, in quanto l'estensore dell'atto non ha aggiunto nulla, né arricchito di contenuti o argomentazioni utili al gravame le deduzioni già fornite in primo grado e vagliate dai giudici di prime cure, né ha minimamente criticato la sentenza oggetto dell'impugnazione;
 - a fondamento dell'impugnazione dell'avviso di liquidazione da parte della contribuente vi era la *ratio* della norma agevolativa che interessa, in combinazione con l'inidoneità all'utilizzo come casa di abitazione familiare dell'immobile di Viale Parioli n. 28, secondo quanto descritto nel ricorso introduttivo;
 - l'Ente accertatore dimentica, almeno in questo caso, che le prescrizioni per il disconoscimento delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 1 della Tariffa, parte prima, allegata al d.P.R. n. 131/1986 vennero inserite nel nostro ordinamento giuridico al fine di evitare speculazioni immobiliari che avrebbero creato delle iniquità sociali dal facile arricchimento di chi già possedeva altri immobili;
- quest'ultima fattispecie però non riguarda il caso della contribuente, la quale, invece, invoca la giusta fruizione delle agevolazioni fiscali, facendo leva sull'accorpamento dell'ultimo immobile acquistato, che di fatto è andato a costituire un'unica unità immobiliare con quello acquistato in precedenza; se l'ultimo immobile acquistato deve necessariamente essere attratto dalla condizione giuridica, anche fiscale, dell'immobile attiguo, a nulla rileva la proprietà dell'immobile di Viale Parioli n. 28, nel frattempo entrato nella proprietà della ricorrente;
- l'accorpamento dei due appartamenti non ha accresciuto la quantità di immobili di proprietà della contribuente e nessuna attività speculativa è stata posta in essere, posto che l'unità immobiliare di Via Pezzana n. 21, scaturita dagli accorpamenti, era ed è tutt'ora la casa di abitazione della sua famiglia.

Per le esposte ragioni, l'appellata ha chiesto, in via preliminare, che l'appello sia dichiarato inammissibile per carenza dei motivi specifici e, nel merito, che esso sia rigettato, con vittoria di spese.

La trattazione del processo ha avuto luogo all'odierna udienza in camera di consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente va respinta l'eccezione di inammissibilità dell'appello formulata dall'appellata, poiché «[...] *nel processo tributario, la riproposizione in appello delle stesse*

argomentazioni poste a sostegno della domanda disattesa dal giudice di primo grado – in quanto ritenute giuste e idonee al conseguimento della pretesa fatta valere – assolve l'onere di specificità dei motivi di impugnazione imposto dall'art. 53 del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546» (Cass., Sez. 6 - 5, ordinanza n. 21760 del 07/09/2018, in C.e.d. Cass., rv. 650111; conf. Cass., Sez. 6-5, ordinanza 20 aprile 2018, n. 9937; Cass., Sez. 6-5, ordinanza 22 gennaio 2016, n. 1200; Cass., Sez. 5, 3 agosto 2016, n. 16163).

2. Passando al merito, va detto, innanzitutto, che, come rilevato dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale nell'avviso di liquidazione impugnata, la dichiarazione della contribuente contenuta nell'atto di acquisto oggetto della ripresa a tassazione è risultata mendace, avendo ella attestato di «[...] non essere titolare esclusiva dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra abitazione ubicata nel Comune di Roma ad eccezione di quella sopraindicata [NDR: cioè quella di Via Pezzana n. 21 acquistata nell'anno 2006]», essendo, invece, ella divenuta proprietaria dell'immobile di Viale Parioli n. 28 in data 25.02.2012 (a seguito di *ricongiungimento dell'usufrutto* alla nuda proprietà per decesso dell'usufruttuario).

2.1 In conseguenza della mendace dichiarazione, l'Ufficio, in applicazione del disposto dell'art. 1, nota seconda *bis*, comma 4, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986, ha proceduto al recupero delle imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria, nonché della sovrattassa, pari al 30% dell'imposta.

La contribuente si è difesa adducendo l'inidoneità dell'abitazione di Viale Parioli n. 28, con argomentazioni ribadite anche nelle controdeduzioni all'appello dell'Agenzia delle Entrate.

2.2 Ciò premesso in punto di fatto, questa Corte, pur consapevole dell'esistenza di pronunce in senso opposto, intende conformarsi all'indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo il quale l'agevolazione di cui trattasi – in base al tenore letterale dell'art. 1, nota *II bis*, lett. b), della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131/1986, come modificata dalla legge 1995 n. 549 – può essere riconosciuta soltanto in caso di assenza di titolarità di uno dei diritti reali indicati nella disposizione su di altra *casa di abitazione* nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare, senza aver riguardo al requisito dell'idoneità dell'immobile, dal punto di vista oggettivo e soggettivo, e alla sua disponibilità giuridica.

In proposito la Corte di cassazione ha ripetutamente affermato il principio secondo il quale «[...] *In tema di agevolazioni fiscali, ai fini della fruizione dei benefici per l'acquisto della "prima casa", l'art. 1, nota II-bis, della Tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 (nel testo vigente "ratione temporis" [...] condiziona l'agevolazione alla non titolarità del diritto di proprietà "di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare" senza più menzionare anche il requisito della "idoneità dell'immobile", presente invece nella precedente formulazione della norma, sicché non assume rilievo la situazione soggettiva del contribuente o il concreto utilizzo del bene, bensì soltanto il parametro oggettivo della classificazione catastale dello stesso.*» (Cass., Sez. 5, ordinanza n. 22560 del 10/08/2021, in C.e.d. Cass., rv. 661962 - 01; conf. Cass., Sez. 6 - 5, ordinanza n. 25521 del 13/12/2016, *ivi*, rv. 642033 - 01; Cass., sentenza n. 25646/2015 *ivi*, rv. 638172-01).

Pertanto, laddove, il contribuente sia proprietario di *altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è situato l'immobile da acquistare* – situazione che ricorre nel caso che ci occupa, essendo l'appellata divenuta proprietaria di altra abitazione, sita in Roma, Viale Parioli n. 28, successivamente all'acquisto della prima abitazione e antecedentemente a quello oggetto della ripresa a tassazione – l'agevolazione non spetta, come fondatamente sostenuto dall'Ufficio appellante. Ciò, come già osservato sopra, indipendentemente dall'idoneità dell'immobile, dal punto di vista oggettivo e soggettivo, e dalla sua disponibilità giuridica (in relazione al contratto di locazione in corso).

2.3 Né, ad avviso di questo giudice, può essere attribuito rilievo dirimente alle argomentazioni – valorizzate in alcuni arresti della giurisprudenza di legittimità favorevoli all'agevolazione – contenute nella sentenza n. 203/2011 della Corte costituzionale, che ha dichiarato la manifesta inammissibilità di una questione di legittimità costituzionale relativa alla lettera b) del numero 1) della nota *II-bis* dell'art. 1 della tariffa parte prima del d.P.R. n. 131/1986, come modificata dalla legge 1995 n. 549, facendo riferimento, tra l'altro, «[...] *all'interpretazione costituzionalmente orientata prospettata da alcune pronunce della Corte di cassazione, la disposizione denunciata – nel testo applicabile ratione temporis alla controversia, introdotto dall'art. 3, comma 131, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, e con il quale l'espressione «fabbricato idoneo ad abitazione» è stata sostituita con quella «casa di abitazione» – va intesa nel senso che la possidenza di una casa di abitazione costituisce ostacolo alla fruizione delle agevolazioni fiscali per il successivo acquisto di un'altra casa ubicata nello stesso Comune soltanto se la prima delle due case sia già idonea a soddisfare le esigenze abitative dell'interessato (Corte di cassazione, ordinanza n. 100 del 2010 e sentenza n. 18128 del 2009)».* Infatti, si tratta di considerazioni che i giudici delle leggi hanno fatto tenendo conto di un orientamento della giurisprudenza di legittimità che è, però, divenuto nel tempo meno univoco, come dimostrato dalle plurime decisioni di opposto tenore sopra richiamate.

2.4 In considerazione di quanto detto, e non dimenticando che le disposizioni agevolative sono di stretta interpretazione, ad avviso della Corte si deve avere riguardo al tenore letterale della normativa in materia e riconoscere il diritto alla perpetuazione dell'agevolazione, in caso di acquisto di altra abitazione destinata all'accorpamento con altra finitima già posseduta, soltanto ove il contribuente non possieda ulteriori abitazioni nello stesso Comune, non diversamente di quanto avviene nel caso dell'acquisto con un unico atto.

2.5 Infine, non si può non considerare il fatto che, aderendo all'interpretazione qui non recepita, si rischierebbe di dar luogo a un'inquietante elusione della *ratio* alla base della normativa in tema di agevolazioni per l'acquisto della *prima casa* e del principio costituzionale della capacità contributiva, perché si dovrebbero inevitabilmente ritenere non ostativi, peraltro senza limite di numero, plurimi e studiati pre-acquisti di *case di abitazione* di dimensioni non idonee alle esigenze abitative del contribuente, ovvero astrattamente idonee, ma non disponibili perché preordinatamente date in locazione (circa il riconoscimento della *indisponibilità giuridica* dell'abitazione pre-posseduta se locata, si veda Cass. n. 19989/2018).

2.6 Da ultimo, non è privo di rilievo evidenziare, in ordine alla concreta sussistenza delle condizioni per fruire dell'agevolazione richiesta dall'appellata, che essa, in ogni caso, non spetterebbe con riguardo alla cantina oggetto dell'atto di acquisto di cui all'avviso di liquidazione, trattandosi di seconda pertinenza (essendo l'acquirente proprietaria di altra cantina costituente pertinenza dell'abitazione già di sua proprietà in Via Pezzana), come tale espressamente esclusa dal beneficio ai sensi del comma 3 dell'art. 1 della tariffa, parte prima, del d.P.R. n. 131/19863 (che recita: «[...] *Le agevolazioni di cui al comma 1, sussistendo le condizioni di cui alle lettere a), b) e c) del medesimo comma 1, spettano per l'acquisto, anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile di cui alla lettera a). Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.*»).

Sotto tale aspetto, dunque, l'avviso di liquidazione sarebbe, comunque, da ritenere corretto.

3. Per tutte le suesposte ragioni, l'appello dell'Ufficio deve trovare accoglimento, con conseguente rigetto dell'originario ricorso introduttivo.

L'esistenza di contrasti nella giurisprudenza di merito e di legittimità induce alla totale compensazione tra le parti delle spese di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie l'appello e, per l'effetto, rigetta il ricorso introduttivo della contribuente, confermando la legittimità dell'avviso di liquidazione in epigrafe. Compensa totalmente tra le parti le spese di entrambi i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 28 settembre 2023.

L'Estensore

Francesco UFILUGELLI

Il Presidente

Maria Silvia GIORGI