

Svolgimento del processo

L'Agenzia delle Entrate ricorre contro il Sig. Mirko B. per la cassazione della sentenza n. 232/02/12 con cui la Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, confermando la pronuncia di primo grado, ha annullato l'avviso di liquidazione con cui l'Ufficio aveva revocato al contribuente le agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa (riliquidando l'imposta di registro ed irrogando le conseguenti sanzioni) a causa del mancato trasferimento della residenza del medesimo nel Comune ove era situato l'immobile acquistato entro il termine di diciotto mesi previsto dalla Parte Prima, Nota II-bis della Tariffa allegata al DPR 131/86.

La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto qualificabile come causa di forza maggiore l'impedimento al rispetto del termine di trasferimento rappresentato dalla necessità di eseguire sull'immobile, acquistato nel 2005, importanti lavori di ristrutturazione per la rimozione degli effetti del sisma del 1997 (oltre che per lo spostamento di un palo della luce reso pericoloso dalla presenza di fili scoperti). Con l'unico mezzo di ricorso, riferito all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., l'Agenzia delle entrate denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, nota II-bis, lett. A) della Tariffa parte I allegata al DPR n. 131/86 in cui il giudice territoriale sarebbe incorso ritenendo provato che il mancato trasferimento del contribuente nel comune ove era situato l'immobile acquistato fosse derivato da ragioni di forza maggiore. In proposito la difesa erariale argomenta, da un lato, che l'impossibilità di utilizzare l'immobile acquistato con l'agevolazione fiscale non impedirebbe comunque al contribuente di rispettare l'onere di trasferirsi entro il termine di legge nel Comune dove tale immobile è situato; d'altro lato che, ai fini dell'agevolazione fiscale, deve aversi riguardo esclusivamente alla residenza anagrafica, essendo irrilevanti le situazioni di fatto eventualmente divergenti.

Il contribuente si è costituito con controricorso eccependo l'inammissibilità del motivo di ricorso per difetto di pertinenza alle argomentazioni della sentenza gravata e per carenza di autosufficienza. La causa è stata discussa e decisa alla pubblica udienza del 23.7.15, per la quale non sono state depositate memorie.

Motivi della decisione

L'eccezione di inammissibilità del ricorso proposte dal contro ricorrente non possono essere accolte; quanto alla prima, è sufficiente considerare che - se effettivamente nella sentenza gravata non si fa alcun riferimento ad eventuali divergenze tra la residenza anagrafica e la residenza effettiva - la censura di violazione di legge attinge comunque validamente l'affermazione secondo cui il contribuente avrebbe provato i motivi ostativi al trasferimento della propria residenza nell'immobile acquistato con le agevolazioni in questione; quanto alla seconda, è sufficiente considerare che per lo scrutinio della censura proposta difesa erariale è sufficiente l'esame del testo della sentenza gravata. Ciò posto, il ricorso va giudicato fondato.

Al riguardo è tuttavia necessario svolgere alcune considerazioni preliminari in ordine alle argomentazioni spese dalla ricorrente.

In particolare, la difesa erariale sostiene che l'esistenza di una forza maggiore impeditiva della possibilità di utilizzare l'immobile acquistato con l'agevolazione "prima casa" sarebbe in ogni caso irrilevante ai fini del rispetto della condizione normativamente prevista per poter godere dell'agevolazione; ciò perché la legge fa riferimento non al trasferimento della residenza nell'immobile acquistato con il beneficio fiscale, ma al trasferimento della residenza nel comune

ove tale immobile è ubicato, cosicché, pur quando l'immobile acquistato con il beneficio fiscale non possa venire occupato entro 18 mesi dall'acquisto, il contribuente potrebbe comunque rispettare la condizione posta dalla legge per il godimento dell'agevolazione, trasferendo la propria residenza in altro immobile del medesimo comune. Tale argomentazione, ancorché non priva di qualche riscontro nella giurisprudenza di legittimità (cfr. sent. n. 8415/13), non può essere condivisa. Ritiene infatti il Collegio, sviluppando i principi affermati dalla Sezione tributaria questa Corte nella sentenza Cass. n. 14399/2013, che, nella valutazione dell'adempimento dell'obbligo del contribuente di trasferire tempestivamente la propria residenza nel comune ove è situato l'immobile acquistato con l'agevolazione "prima casa" (richiesta e solo provvisoriamente concessa al momento della registrazione dell'atto), non può non tenersi conto (proprio perché si tratta di un obbligo di fare) della sopravvenienza di un caso di forza maggiore, e, cioè, di un evento (caratterizzato dalla non imputabilità, dalla inevitabilità e dalla imprevedibilità) ostativo al compimento del programma di trasferimento al quale l'acquisto dell'immobile era funzionale. Tale evento può essere ragionevolmente individuato anche nell'impossibilità di utilizzare proprio l'immobile acquistato, con lo scopo di andarvi ad abitare, nel comune dove il contribuente intendeva trasferirsi; cosicché la sopravvenienza di un impedimento oggettivo, imprevedibile ed inevitabile che impedisca il trasferimento del contribuente nell'immobile acquistato nel comune dove egli intendeva trasferirsi esclude la decadenza dall'agevolazione, senza che al riguardo possano esigersi comportamenti ulteriori, come il reperimento di altro immobile nel medesimo comune per ivi trasferirsi fino a quando diventi possibile utilizzare l'immobile acquistato col beneficio fiscale. Tanto precisato, anche al fine di orientare il giudice del rinvio, deve tuttavia convenirsi con la difesa erariale sull'erroneità della sentenza gravata.

Il giudice territoriale infatti ha ritenuto sufficiente - per integrare una causa di forza maggiore idonea a giustificare la inottemperanza del contribuente all'obbligo di trasferire la propria residenza nel comune ove è situato l'immobile acquistato entro 18 mesi dall'acquisto - che il contribuente stesso avesse provato documentatamente "i motivi ostativi al trasferimento della propria residenza". Tale opinione è giuridicamente errata, giacché l'inottemperanza all'onere di prendere la residenza nel comune in cui si è acquistato un immobile con l'agevolazione "prima casa" non è giustificata da generici "motivi ostativi al trasferimento", bensì soltanto da eventi non prevedibili, che sopraggiungano inaspettati e sovrastino la volontà del contribuente di abitare entro il termine suddetto nell'immobile acquistato con l'agevolazione (Cass., Sez. trib., sent. n. 13177/2014). Non è dunque sufficiente la mera circostanza della mancato compimento dei lavori, per ragioni tecniche o per ragioni legate alla lunghezza dei tempi di rilascio delle necessarie autorizzazioni amministrative (in termini, da ultimo, si vedano le sentenze di questa Corte Cass. n. 4800/2015 e Cass. n. 5015/2015) ma è necessario che il mancato compimento dei lavori o il mancato rilascio dei titoli abilitativi da parte della pubblica amministrazione dipenda da specifiche cause caratterizzate dalla non imputabilità al contribuente, dall'inevitabilità e dalla imprevedibilità. Nel caso di specie, pertanto, la sentenza gravata risulta errata perché la Commissione Tributaria Regionale ha ommesso qualunque accertamento in ordine alla non imputabilità, alla inevitabilità ed alla imprevedibilità degli impedimenti adottati dal contribuente. È infine necessario dar conto del rilievo, svolto in linea di subordine nel controricorso del contribuente, che - sebbene l'Agenzia delle entrate avesse contestato la decadenza dalle agevolazioni "prima casa" sia in riferimento all'imposta di registro che in riferimento alle imposte ipotecarie e catastali (con l'avviso di liquidazione n. [Omissis]) ed all'imposta sostitutiva sul contratto di mutuo stipulato per l'acquisto dell'immobile (con l'avviso di liquidazione n. [Omissis]) - nel ricorso per cassazione si denuncia esclusivamente la violazione della disciplina dell'imposta di registro (art. 1, nota II-bis, lett. "A" , della Parte I della Tariffa allegata al DPR n. 131/1986) e non anche la violazione della disciplina delle imposte ipocatastali (regolate dal DLgs. n. 347/1990) e la violazione della disciplina dell'imposta sostitutiva (regolata dal DPR 601/73). Secondo il

controricorrente, pertanto l'Agenzia delle entrate, proponendo come unico motivo di ricorso la violazione della disciplina dell'imposta di registro, avrebbe prestato acquiescenza alla parte della sentenza di secondo grado concernente l'accoglimento del ricorso introduttivo del contribuente avverso la riliquidazione delle imposte ipotecarie e catastali e la riliquidazione dell'imposta sostitutiva.

Il rilievo del contribuente non può trovare accoglimento, perché la *ratio decidendi* che ha condotto il giudice territoriale ad annullare gli avvisi di liquidazione impugnati dal contribuente è unitaria sia con riferimento alla liquidazione dell'imposta di registro, sia con riferimento alla liquidazione delle imposte ipotecarie e catastali, sia con riferimento al liquidazione dell'imposta sostitutiva sul contratto di mutuo. Tale *ratio decidendi* è stata unitariamente attinta dalla censura proposta nel ricorso per cassazione dell'Agenzia delle entrate, senza che all'omissione di un esplicito richiamo alla disciplina delle imposte ipotecarie e catastali ed alla disciplina dell'imposta sostitutiva possa attribuirsi il significato di limitare il gravame alla sola statuizione concernente l'imposta di registro. In definitiva il ricorso va accolto, con la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio della causa ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale dell'Umbria, affinché riformuli la propria decisione attenendosi al principio che la causa di forza maggiore che può giustificare la inottemperanza del contribuente all'onere di trasferire la propria residenza nel comune ove è situato l'immobile acquistato con l'agevolazione "prima casa", entro 18 mesi dall'acquisto, pur potendo riferirsi alla inutilizzabilità dell'immobile acquistato con detta agevolazione, deve tuttavia essere caratterizzata dei requisiti delle non imputabilità al contribuente, della necessità e della imprevedibilità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e cassa la sentenza gravata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Umbria, che regolerà anche le spese del presente giudizio.