

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Toscana, depositata il 29 ottobre 2010, di reiezione dell'appello dalla stessa proposta, con condanna al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio, compensate in prime cure, avverso la sentenza di primo grado che aveva accolto il ricorso di Moschini Giovanni per l'annullamento dell'avviso di liquidazione con cui era stata revocata l'agevolazione IVA per l'acquisto della prima casa, liquidata la relativa maggiore imposta e irrogate le relative sanzioni.

2. Dall'esame della sentenza di appello si evince che l'Ufficio aveva contestato la sussistenza del mantenimento del diritto alla fruizione dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa in quanto il contribuente, dopo aver usufruito di tale agevolazione, con versamento dell'IVA in misura ridotta, in occasione dell'acquisto di un'unità immobiliare per civile abitazione, aveva, successivamente, alienato tale unità e acquistato, entro il termine di un anno dell'alienazione, la quota indivisa di un quarto della nuda proprietà di altro immobile richiedendo di avvalersi nuovamente dell'aliquota di imposta ridotta.

2.1. Il giudice di appello, confermando la decisione di primo grado, ha ritenuto che il mantenimento delle agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa a seguito del trasferimento dell'immobile ricorre anche in caso di successivo acquisto della nuda proprietà di altro immobile qualora, come nel caso in esame, risulti dimostrato che l'acquirente abbia provveduto a destinare tale ultimo immobile ad abitazione principale.

3. Il ricorso è affidato a due motivi.

4. Resiste con controricorso il contribuente, il quale deposita, altresì, memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, nota II bis, comma quarto, della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 1986, n. 131, per aver la sentenza impugnata riconosciuto il mantenimento dell'agevolazione originariamente concessa pur in difetto di un titolo giuridico idoneo a porre in essere un atto di destinazione ad abitazione principale dell'immobile.

Evidenza, in proposito, che l'acquisto della nuda proprietà di un immobile - tanto più che intervenuto solo per una quota - non costituisce titolo giuridico idoneo e sufficiente a porre in essere un siffatto atto di destinazione, non consentendo di conseguire quella disponibilità del bene indispensabile per la destinazione dello stesso a propria abitazione e a nulla rilevando l'eventuale trasferimento della residenza da parte dell'acquirente.

1.1. Il motivo è fondato.

L'art. 16, secondo comma, DPR 26 ottobre 1972, n. 633, nella formulazione vigente ratione temporis, prevede che sia pari al 4% l'aliquota dell'IVA dovuta per le operazioni che hanno per oggetto i beni e i servizi elencati nell'allegata Tabella A del decreto medesimo, tra cui sono menzionate anche, alla parte II, n. 21, le case di abitazione non di lusso, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131.

L'art. 1, nota II bis, primo comma, della parte prima della richiamata Tariffa individuava tali condizioni, previste per l'applicazione dell'aliquota ridotta dell'imposta di registro dovuta per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di case di abitazione non di lusso e per gli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione relativi alle stesse, nelle seguenti circostanze: che l'immobile fosse ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente aveva o avrebbe stabilito entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolgeva la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui aveva sede o esercitava l'attività il soggetto da cui dipendeva ovvero, nel caso in cui l'acquirente fosse cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile fosse acquisito come prima casa sul territorio italiano (lett. a); che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiarasse 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 era situato l'immobile da acquistare (lett. b); che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiarasse 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 agevolazioni fiscali (lett. c).

Il quarto comma della richiamata nota II bis prevedeva la perdita dell'agevolazione - con obbligo del contribuente di versare le imposte non assolte nella misura ordinaria, nonché la relativa sovrattassa - (anche) in caso di trasferimento dell'immobile acquistato prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto, a meno che, entro un anno dall'alienazione, il contribuente avesse proceduto all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. 1.2. Tale ultima disposizione delinea una fattispecie del tutto diversa da quella dell'accesso alle agevolazioni, stabilendo la regola della decadenza dai benefici prevista dal primo periodo dello stesso comma in presenza di determinate circostanze e, al tempo stesso, introducendo un'eccezione a tale regola nel caso in cui il contribuente, entro un anno dall'alienazione, proceda all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Al fine di consentire al contribuente di evitare la decadenza dalle suddette agevolazioni sono, dunque, previste, con riferimento all'acquisto del secondo immobile, condizioni diverse rispetto a quelle stabilite, per la concessione delle agevolazioni medesime per l'acquisto del primo immobile. In particolare, mentre il riconoscimento del beneficio è subordinato - oltre al fatto di non essere titolare di diritti di proprietà (o di diritti a tal fine assimilati) su altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare e di non essere titolare di diritti di proprietà (o di diritti, assimilati) su altra abitazione acquistata con agevolazioni fiscali cd. «prima casa» - al trasferimento della residenza del contribuente nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, il mantenimento dello stesso in caso di alienazione dell'immobile acquistato è subordinato alla più restrittiva condizione dell'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale. 1.3. Siffatta differenza di disciplina - ritenuta non irragionevole dalla Corte costituzionale (cfr. ord. del 13 febbraio 2009, n. 46) - trova giustificazione nell'intenzione del legislatore di favorire l'acquisto della casa di proprietà, tutelato anche a livello costituzionale (vedi, art. 47, secondo

comma, della Cost.), anche a coloro i quali siano costretti a ripetuti trasferimenti di residenza, per le contingenti necessità della vita e, al contempo, di evitare che l'agevolazione possa assecondare intenti speculativi agevolati in virtù della semplice integrazione dei requisiti necessari a godere della agevolazione in riferimento al primo acquisto (cfr. Cass. 28 giugno 2016, n. 13343; Cass., ord., 30 aprile 2015, n. 8847).

1.4. L'interesse del legislatore di favorire l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione, sotteso alla disciplina relativa alla fruizione dell'agevolazione in esame, si desume anche dall'estensione del beneficio agli atti traslativi o costitutivi della nuda proprietà, dell'usufrutto, dell'uso e dell'abitazione, espressamente prevista dall'art. 3, comma 131, L. 28 dicembre 1995, n. 549.

Proprio in coerenza con tale finalità la giurisprudenza aveva riconosciuto al contribuente la fruibilità dell'agevolazione fiscale per gli atti traslativi della nuda proprietà di immobili anche per il periodo antecedente l'entrata in vigore dell'art. 3, comma 131, della L. n. 549 del 1995, sul presupposto della loro pari attitudine ad integrare un progetto abitativo meritevole di trattamento agevolato e previo riconoscimento alla nuova normativa, sul punto, di una portata interpretativa della disciplina anteriore (cfr. Cass. 30 gennaio 2008, n. 2071; Cass. 6 aprile 1996, n. 3248).

1.5. Del pari in funzione della realizzazione dell'evidenziato interesse perseguito dal legislatore questa Corte ha interpretato il riferimento alla condizione per il mantenimento dell'agevolazione in caso di vendita infraquinquennale dell'immobile acquistato con l'agevolazione e successivo acquisto nel termine annuale rappresentata dall'«acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale».

Infatti, da un lato, ha riconosciuto sussistente tale condizione anche al caso della costruzione da parte del contribuente, tramite affidamento in appalto, di una nuova abitazione su terreno già di sua proprietà, con conseguente esclusione di eventuali discriminazioni tra acquisti a titolo originario e a titolo derivativo (cfr. Cass. 16 settembre 2016, n. 24253; Cass. 27 novembre 2015, n. 24253), nonché al caso in cui l'acquisto della nuova abitazione, entro un anno dall'alienazione della prima, sia gratuito, in quanto il legislatore non opera alcuna distinzione tra acquisti a titolo oneroso e acquisti a titolo gratuito (cfr. Cass. 13 novembre 2015, n. 23219; Cass. 26 giugno 2013, n. 16077). Ha, inoltre, giudicato sussistenti gli estremi dell'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", in relazione alla condizione 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, anche al titolare di una quota particolarmente esigua di altro immobile, la quale, non comportando il potere di disporre dell'immobile stesso come propria abitazione, è assimilabile a una proprietà inidonea per le esigenze abitative, tranne l'ipotesi della quota di un immobile in comunione legale tra i coniugi (cfr. Cass., ord., 8 ottobre 2014, n. 21289; Cass. 14 maggio 2007, n. 10984).

Dall'altro, ha sottolineato che l'acquisto infrannuale dell'immobile utile ad evitare la perdita del beneficio, pur potendo interessare non l'intero, ma solo una quota dell'immobile, è inidoneo al fine in esame qualora tale quota non sia significativa della concreta possibilità di disporre del bene per adibirlo a propria abitazione, alla stregua dei limiti all'uso della cosa comune, previsti nell'art. 1102 c.c., in quanto non attribuisce all'acquirente il potere di disporre come abitazione propria (cfr. Cass. 17 giugno 2011, n. 13291).

1.6. Come già evidenziato, il diritto al mantenimento dell'agevolazione per l'acquisto della prima casa richiede che il contribuente entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con

l'agevolazione medesima, «proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale».

A differenza della fattispecie relativa all'accesso al beneficio la norma non estende espressamente il suo ambito di applicazione anche agli acquisti di diritti reali di godimento sul bene, limitandosi a richiedere l'acquisto di un immobile da destinarsi ad abitazione principale.

1.7. Il riferimento della disposizione in esame al termine "acquisto", generalmente utilizzato, laddove non accompagnato dalla indicazione dei diritti interessati, per indicare l'operazione con la quale si consente ad un soggetto l'esercizio su un bene dei poteri tipici del diritto di proprietà, nonché il collegamento ivi previsto tra l'immobile acquistato e la sua destinazione ad abitazione principale, induce a ritenere che l'atto necessario affinché il contribuente eviti la decadenza dell'agevolazione cd. prima casa di cui ha fruito in precedenza sia rappresentato da un titolo idoneo a consentirgli l'uso e il godimento di un'abitazione in via piena ed esclusiva e, conseguentemente, nell'esercizio dei relativi poteri, a destinare la stessa quale sua abitazione principale. Una siffatta affermazione, oltre ad imporsi in ragione di un'interpretazione letterale e logica della disposizione in esame, risulta coerente con la illustrata ratio della disciplina complessiva in tema di benefici cd. "prima casa", permettendo di circoscrivere l'agevolazione (e il suo mantenimento) solo a quelle operazioni idonee a favorire l'accesso del risparmio popolare alla proprietà dell'abitazione. In linea con tale ratio assume rilievo sia l'acquisto della proprietà di un'abitazione da destinare ad abitazione principale, sia la realizzazione di una nuova abitazione su un terreno di proprietà. Si evidenzia, inoltre, che, venendo in rilievo una norma che prevede una deroga ad una decadenza da un beneficio fiscale, si impone una sua lettura restrittiva (cfr., sulla necessità di interpretare in senso restrittivo le disposizioni normative che prevedono agevolazioni fiscali, Cass. 29 dicembre 2016, n. 27331; Cass. 21 ottobre 2013, n. 23766).

Non rilevanti, dunque, si presentano circostanze - peraltro, nel caso in esame, neanche puntualmente dedotte - relative all'eventuale conseguimento da parte del contribuente del diritto di godere e usare dell'immobile in oggetto a seguito della conclusione di altri contratti o, comunque, a seguito della autorizzazione concessagli da parte di terzi aventi diritto, atteso che, alla luce della interpretazione seguita, la destinazione dell'immobile ad abitazione principale deve essere strettamente dipendente dall'idoneità dell'atto a trasferire al contribuente poteri di uso e godimento sul bene pieni e assoluti.

1.8. Può, dunque, formularsi il seguente principio di diritto: «La decadenza dall'agevolazione prima casa prevista dall'art. 1, nota II- bis), quarto comma, della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 26 aprile 1986, n. 131, per aver il contribuente trasferito per atto a titolo oneroso o gratuito l'immobile acquistato con l'agevolazione medesima prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto non è evitata qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con tale agevolazione, proceda all'acquisto della nuda proprietà di altro immobile».

1.9. L'applicazione di tale principio al caso in esame, in cui il contribuente, dopo aver alienato prima del decorso del termine di cinque anni l'immobile acquistato con il beneficio della prima casa, ha acquistato, entro un anno da tale alienazione, la nuda proprietà - per una quota pari ad un quarto - di altro immobile, conduce a ritenere che il nuovo acquisto effettuato non assume rilevanza ai fini del mantenimento dell'agevolazione fruita, a nulla rilevando la destinazione dell'immobile oggetto dell'acquisto a propria abitazione principale, in quanto non strumentalmente e direttamente

collegata all'atto di acquisto e indipendentemente da ogni considerazione al fatto che tale acquisto ha interessato solo una quota minoritaria dei diritti di nuda proprietà.

2. All'accoglimento del motivo esaminato segue l'assorbimento del secondo motivo, al primo strettamente dipendente, con il quale l'Agenzia deduce la violazione dei principi generali in tema di abuso del diritto e dell'art. 20, DPR n. 131 del 1986, nonché dell'art. 2697 c.c. e la falsa applicazione della nota II bis dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR n. 131 del 1986.

3. Il ricorso va in conseguenza accolto e la sentenza impugnata cassata.
3.1. Non essendo necessario procedere ad ulteriori accertamenti di fatto, può decidersi nel merito, con rigetto del ricorso introduttivo proposto dal contribuente.

4. In considerazione dell'assenza di un consolidato orientamento giurisprudenziale, appare opportuno disporre l'integrale compensazione tra le parti delle spese dell'intero giudizio

P.Q.M.

la Corte accoglie il ricorso e, decidendo nel merito, respinge il ricorso originario del contribuente; compensa integralmente tra le parti le spese dell'intero processo.