CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 7 ottobre 2015 n. 20058

Svolgimento del processo

Con riferimento a un immobile di dimensioni superiori a 240 mq., compravenduto con atto notarile del 28-4-2004, l'agenzia delle entrate notificava a Claudio Ma. un avviso di liquidazione d'imposta di registro e relative sanzioni, stante il disconoscimento dei benefici fiscali per l'acquisto della prima casa.
Il contribuente proponeva opposizione dinanzi alla commissione tributaria di Perugia, la quale accoglieva il ricorso limitatamente alle sanzioni.
La sentenza di primo grado, appellata da entrambe le parti, veniva riformata dalla commissione tributaria regionale dell'Umbria previo accoglimento dell'appello incidentale dell'agenzia delle entrate.
Invero la commissione regionale, con sentenza in data 4-1-2010, confermava la legittimità dell'avviso di liquidazione siccome correttamente motivato, anche per relationem all'accertamento effettuato dall'agenzia del territorio quanto ai dati tecnici dell'immobile, e riteneva dovute le sanzioni non ravvisando né la buona fede del contribuente (in quanto non provata) , né la situazione di obiettiva incertezza della norma tributaria contenente i criteri attributivi delle qualità delle abitazioni di lusso sottratte al beneficio. Il contribuente ha proposto ricorso per cassazione sorretto da tre motivi.
L'amministrazione ha replicato con controricorso.

Motivi della decisione

I.- Col primo mezzo il ricorrente denunzia la violazione e la falsa applicazione dell'art. 7, 1° co., della L. n. 212 del 2000, nonché l'omessa, insufficiente e/o contraddittoria motivazione su fatto controverso. Lamenta che l'avviso di liquidazione, motivato per relationem, conteneva un generico rinvio a una nota dell'agenzia del territorio e che questa nota a sua volta non conteneva alcun elemento o presupposto di fatto da cui potersi desumere l'iter della decisione amministrativa. Cosicché l'avviso di liquidazione, infine notificato, doveva essere considerato nullo per difetto di motivazione.
Il motivo è inammissibile perché involgente profili di merito.
La commissione tributaria ha accertato che l'avviso di liquidazione aveva indicato l'oggetto della pretesa, la causale della decadenza dei benefici fiscali e la norma attributiva della classificazione del bene. Ha quindi evidenziato che il rinvio per relationem all'accertamento effettuato dall'agenzia del territorio era stato limitato "ai soli dati tecnici" volti a giustificare la decadenza del beneficio. Invero l'avviso di liquidazione aveva soddisfatto tutti i requisiti richiesti per consentire al destinatario di comprendere le ragioni dell'atto e valutarne la correttezza, onde esercitare, in caso di dissenso, la tutela dei propri diritti.
Il ricorrente invece sostiene che la nota tecnica dell'agenzia del territorio, oggetto del rinvio, non conteneva alcun elemento o presupposto di fatto da cui far desumere l'iter della decisione amministrativa. Ma così facendo - anche a voler prescindere dall'essere

il ricorso composto in assemblaggio di atti, in violazione dell'art. 366, n. 3, c.p.c. (v. Sez. un. n. 5698/2012, cui adde Sez. 6^-5 n. 10244/2013 e molte altre) - egli non considera che l'accertamento tributario si esaurisce in un provvedimento col quale l'amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria esternandone il titolo e le ragioni giustificative, al fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale. Per cui lo stabilire se lo specifico atto di accertamento contenga il titolo e le ragioni giustificative della maggiore pretesa tributaria integra una indagine di fatto istituzionalmente riservata ai giudice del merito. In altri termini, il giudizio circa l'adeguatezza o meno della motivazione di un atto tributario, così come esposto nella sentenza di merito, è accertamento di fatto che può essere denunciato in cassazione solo sotto il profilo del vizio di motivazione, non anche, invece, per violazione o falsa applicazione di norme di diritto (v. Sez. 5^ n. 1439/2006; nonché da ultimo Sez. 5^ n. 10350/2015).
Nel caso di specie la critica del ricorrente circa la violazione di legge si infrange col principio appena detto; mentre quella, concorrente, di vizio di motivazione è generica dal momento che non risulta specificato il fatto controverso, decisivo, con riguardo al quale la motivazione della sentenza andrebbe ritenuta omessa, insufficiente o contraddittoriamente espressa.
II.- Col secondo e col terzo mezzo, tra loro connessi, il ricorrente rispettivamente denunzia la violazione e falsa applicazione di norme di diritto, con particolare riferimento all'art. 10, 2° co., della L. n. 212 del 2000 e all'art. 10, 3° co., della L. n. 212 del 2000. Denunzia altresì un vizio di motivazione della sentenza. Nello specifico egli si duole dell'avere la commissione tributaria confermato la debenza delle sanzioni reputando all'uopo sufficiente l'accertamento (mero) di un contegno difforme dalla normativa fiscale (di cui al DM 2-8-1969) contenente i criteri per l'attribuzione all'immobile della qualità di abitazione di lusso. Deduce di contro di aver prospettato al notaio rogante la propria personale situazione e di aver esibito, al momento del rogito, tutta la documentazione in suo possesso afferente i dati catastali dell'immobile, la superficie del bene e la configurazione urbanistica. Assume di aver indicato alla commissione tributaria che l'atto era stato stipulato sol regime agevolativo in base de quanto all'uopo assicurato dal notaio rogante, in ordine alla pacifica applicabilità dei benefici. L'affidamento, incolpevole e inevitabile, su quanto sostenuto dal notaio, dato il notevole grado di complessità delle questioni e dato il coacervo di norme sottese all'esatta individuazione del regime fiscale, doveva essere considerato dalla commissione tributaria al fine di escludere l'irrogazione della sanzioni. Nel contempo, e in ogni caso, la condizione di oggettiva incertezza nell'applicazione della norma tributaria avrebbe dovuto essere ravvisata nell'evoluzione interpretativa che aveva caratterizzato l'istituto, atteso che l'originaria prassi amministrativa, ancora nell'anno 2004, considerava il requisito oggettivo della vendita in base al criterio della categoria catastale. Tale prassi era mutata solo a seguito della circ. min. n. 38/E dell'anno 2005 che, quanto alle condizioni di lusso dell'immobile, onde escludere il beneficio fiscale, aveva invitato gli uffici a riconsiderare i requisiti oggettivi alla luce del DM 2-8-1969.
III.- I due succitati motivi sono infondati. Secondo un indirizzo interpretativo del tutto consolidato, il presupposto che integra la situazione tutelata dall'art. 10, 2° co., della L. n. 212 del 2000 è costituito dal legittimo affidamento del contribuente di fronte all'azione dell'amministrazione finanziaria. Per invocare la tutela dell'affidamento è necessario che sia allegata un'attività dell'amministrazione finanziaria idonea a

determinare una situazione di apparente legittimità e coerenza in senso favorevole al contribuente, con conseguente sua conformazione in buona fede (in senso soggettivo) alla situazione giuridica apparente (cfr., anche per riferimenti agli ulteriori indici giustificativi, Sez. 5^ n. 17576/2002, Cass. n. 1400/2003; da ultimo v. pure Sez. 6^-5 n. 537/2015).
Se ne deve desumere che le assicurazioni (in ordine alla spettanza di agevolazioni o altro) rese da soggetti estranei all'amministrazione, pur astrattamente qualificati, quale, nella specie, il notaio rogante, non rilevano.
Poiché invece proprio su una simile situazione si basava l'eccezione di buona fede del contribuente, vale a dire sulla conformazione ad asserite assicurazioni del notaio rogante, è privo di costrutto discutere di stato soggettivo al fine di invocare l'inapplicabilità delle sanzioni conseguenti alla violazione della norma tributaria.
IV.- In ordine alla dedotta ulteriore condizione di incertezza normativa, è agevole replicare che questa non sussiste affatto e non sussisteva neppure al momento del rogito di cui è causa.
In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, può ravvisarsi l'incertezza normativa obiettiva, che è causa di esenzione del contribuente da responsabilità, quando la disciplina da applicare si articoli in una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso per l'equivocità del loro contenuto, con conseguente insicurezza del risultato interpretativo.
Tale insicurezza deve risultare riferibile non già a un contribuente generico o professionalmente qualificato o all'ufficio finanziario, bensì al giudice, unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (v. ex aliis Sez. 5^ n. 4394/2014). Ebbene, quanto all'agevolazione relativa all'imposta di registro per la ed. prima casa, questa corte ha chiarito che l'art. 2 DL 7 febbraio 1985 n. 12, conv. con modificazioni con L. 5 aprile 1985 n. 118, nel delimitare il proprio ambito di applicazione alle abitazioni non di lusso, rinvia ai parametri fissati dal DM 2 agosto 69, senza alcun riferimento alle categorie catastali. Ne discende che il carattere non di lusso del fabbricato, per l'applicazione dell'aliquota agevolata di registro sulla prima casa, deve essere riscontrato sulla sola base dei criteri indicati dal citato decreto ministeriale, mentre resta priva di autonoma e decisiva rilevanza la classificazione catastale (v. Sez. 5^ n. 8600/2000, cui adde, conf., Sez. 5^ n. 17604/2004 e molte altre, fino, in ultimo, a Sez. 6^-5 n. 22310/2014).
Trattasi di orientamento consolidato da epoca antecedente all'anno dell'acquisto che qui rileva (2004), e nessuna ulteriore anche solo parzialmente contrastante disposizione normativa è enucleabile nell'ordinamento onde potersi affermare concettualmente difficoltoso il coordinamento interpretativo rilevante in materia. Invero finanche l'art. 1 della tariffa allegata al DPR n. 131 del 1986 richiama, quanto ai trasferimenti di abitazioni non di lusso, i soli criteri di cui al DM ll.pp. 2-8-1969 (ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II-bis).
V.- Il ricorso è rigettato. Spese alla soccombenza.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente alle spese processuali, che liquida in euro 3.000,00 per compensi, oltre le spese prenotate a debito.