

## FATTO

Con atto registrato a F. [redacted] in data 11 luglio 2002 la signora [redacted] acquistava un immobile sito nel comune di [redacted] costituito da due unità catastali, rispettivamente accatastate al F. [redacted], mapp. [redacted] sub. [redacted] (cat. [redacted], cl. [redacted], vani [redacted]) e al F. [redacted], mapp. [redacted] sub. [redacted] (cat. [redacted], cl. [redacted], vani [redacted]), oltre alla pertinenza censita al mapp. [redacted] sub. [redacted]. all'atto dell'acquisto la contribuente dichiarava di voler utilizzare l'immobile come unica casa di abitazione, impegnandosi a procedere alla fusione catastale, e dichiarando di essere in possesso dei requisiti per fruire delle agevolazioni prima casa.

Con avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni notificato il 29 settembre 2007 l'ufficio, constatato che l'abitazione risultante dall'unione di due appartamenti per complessivi mq 308 non rispettava i requisiti dimensionali previsti per le abitazioni non di lusso, provvedeva a revocare le agevolazioni prima casa e a liquidare le maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale.

Il ricorso proposto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Belluno, con il quale la contribuente contestava la decadenza del potere impositivo dell'ufficio per decorso del termine triennale, veniva respinto con la sentenza n. 45/01/2008 depositata il 28.5.2008.

L'appello della contribuente contesta l'erroneità della sentenza di primo grado che ha ritenuto applicabile, nel caso di specie, il termine di decadenza quinquennale, ricordando come la Cassazione nelle sue Sezioni Unite del 21 novembre 2000 abbia individuato nel termine triennale di cui al secondo comma dell'articolo 76 del d.p.r. 131 del 1986 il limite entro il quale l'ufficio può recuperare l'imposta dal contribuente che abbia indebitamente usufruito dell'agevolazione in sede di registrazione dell'atto. Inapplicabile del resto, sottolinea la contribuente, rimane sia la proroga biennale dei termini di accertamento prevista dall'art. 11, comma 1, della l. n. 289 del 2002, così come il termine di decadenza quinquennale previsto dal comma 1 dell'art. 76 del d.p.r. n. 131 del 1986. Ribadisce infine che in ogni caso il dies a quo del termine di decadenza triennale non può individuarsi se non nel momento della richiesta di registrazione dell'atto, posto che la dichiarazione resa in atto dall'appellante era mendace sin dall'origine e pertanto accertabile da parte dell'ufficio sin dal momento della richiesta di registrazione, e non, come erroneamente ritenuto dalla Commissione di prime cure, dalla conclusione di lavori di ristrutturazione.

Chiede conclusivamente che si annulli l'avviso di liquidazione, notificato il 26 settembre 2007 e quindi oltre il termine di decadenza triennale che scadeva il giorno 11 luglio 2005, e che si disponga il rimborso delle somme nel frattempo corrisposte.

L'Ufficio costituendosi ribadisce che il termine di decadenza applicabile nel caso di specie non è quello di tre anni previsto dal comma 2 <dell'art. 76> del d.p.r. 131 del 1986, ma quello di cinque anni previsto dal comma 1 nel caso di omissione di denunce prescritte dall'art. 19, e decorrente dal momento in cui dette denunce dovevano essere presentate. Il momento in cui



la denuncia avrebbe dovuto essere presentata si lega, sostiene l'Ufficio, alla data della variazione catastale che, unendo due unità immobiliari, ha determinato una diversa consistenza catastale dell'immobile originario. In ogni caso, sottolinea l'Ufficio, anche qualora si ritenesse applicabile il comma 2 dell'art. 76, il termine di decadenza risulterebbe comunque rispettato per la proroga di due anni di cui all'art. 11 della legge n. 289 del 2002, facendosi comunque decorrere il termine non dal momento della registrazione dell'atto ma dal momento in cui il fatto successivo (fusione dell'unità immobiliari) si è verificato e cioè dal 21 novembre 2003. È solo da quest'ultimo momento che l'Ufficio poteva legittimamente revocare l'agevolazione, risultando impossibile rilevare la mancanza dei requisiti richiesti per l'agevolazione al momento della registrazione dell'atto di compravendita, posto che la contribuente avrebbe potuto unire solo una parte delle due unità immobiliari al fine di rispettare il limite massimo di 240 m<sup>2</sup>, oppure modificare la consistenza e la destinazione d'uso di alcuni vani, adibendo per esempio il piano sotto strada a cantine o a autorimesse o ricavando al secondo piano soffitte o ripostigli, esclusi in base al DM del 1969 dal conto delle superfici utili: solo con una comunicazione di variazione per fusione effettuata al catasto in data 21 novembre 2003 è stata formalizzata la definitiva sistemazione dell'immobile e si è realizzato il presupposto che ha permesso all'ufficio di esercitare i poteri di controllo. Solo da quel momento decorre dunque il termine di decadenza.

#### DIRITTO

L'appello della contribuente non può essere accolto. Osserva la Commissione che si deve ritenere ormai pacifico il principio, da ultimo enunciato dalla Cassazione, Sez. 5, sent. n. 4739 del 25.2.2008, secondo il quale i benefici per l'acquisto della "prima casa" possono riguardare anche alloggi risultanti dalla riunione di più unità immobiliari, purché le stesse siano destinate dall'acquirente, nel loro insieme, a costituire un'unica unità abitativa. Se dunque il contemporaneo acquisto di due appartamenti non è di per sé ostativo alla fruizione di tali benefici, questi rimangono soggetti alla condizione che l'alloggio così complessivamente realizzato rientri, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche specificate dall'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, nella tipologia degli alloggi "non di lusso". Il requisito consistente nel trattarsi di un fabbricato "non di lusso" va visto in senso prospettico e dinamico, secondo l'indicazione della Cassazione sez. 1, sent. n. 5433 del 3.6.1998, la quale ha osservato che "il legislatore, quando enuncia i requisiti oggettivi cui deve rispondere il fabbricato (o la porzione di fabbricato) oggetto del trasferimento, afferma che deve essere "destinato ad abitazione non di lusso" e non che deve essere accatastato, od attualmente adibito ad abitazione non di lusso. Dunque il legislatore guarda al risultato che si mira a conseguire attraverso l'acquisto non alle caratteristiche proprie del bene acquistato".

Assumono dunque rilievo decisivo non la consistenza e la destinazione che gli immobili avevano prima di essere venduti, ma quelle che assumono e che ricevono a seguito dell'acquisto.

La valutazione della esistenza dei requisiti per la concessione del beneficio "prima casa", che la legge subordina alla circostanza che si tratti di alloggio che, per la superficie, per il numero dei vani e per le altre caratteristiche specificate dall'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408,

*Almuto*

con riferimento all'alloggio complessivamente realizzato, come risultante a seguito dell'unificazione delle due (o più) unità abitative preesistenti.

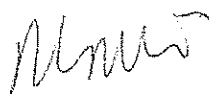
Tale verifica non può compiersi se non nel momento in cui la qualità e le caratteristiche assunte dall'alloggio risultante dall'unificazione siano ufficialmente definite dalle annotazioni catastali. In questo senso è pienamente condivisibile la prospettazione dell'Ufficio il quale osserva che solo con la variazione catastale è stata formalizzata la definitiva sistemazione dell'immobile e si è resa possibile la verifica del rispetto dei requisiti ai quali è subordinato il godimento del beneficio prima casa: esattamente rileva l'Ufficio che la contribuente avrebbe potuto modificare la destinazione d'uso di una parte dei vani dell'immobile, sì che questi avrebbero in ipotesi dovuto essere esclusi dal computo delle superfici utili ai fini dell'accertamento del superamento del limite dimensionale di cui al decreto ministeriale del 1969. Esattamente quindi l'Ufficio ritiene che il momento al quale si deve far riferimento per valutare la presenza dei requisiti per godere dell'agevolazione sia quello dell'accatastamento della nuova unità immobiliare risultante dalla fusione delle due acquistate.

A conferma della tesi sostenuta su questo punto dall'Ufficio, e condivisa da questa Commissione, si osserva che non si verte in questo caso in una situazione nella quale oggetto dell'accertamento sia la mendacità delle dichiarazioni rese in sede di rogito notarile, ipotesi nella quale il termine, di durata triennale ai sensi dell'art. 76, comma 2, decorre dalla data della registrazione dell'atto, ma piuttosto in una situazione assimilabile a quella correlata all'impegno, assunto in sede di rogito, di trasferire entro 18 mesi la propria residenza ovvero dell'obbligo di trasferire la propria abitazione nell'immobile di nuovo acquisto nel caso di vendita infraquinquennale e del successivo riacquisto entro l'anno, e cioè che si tratta di un beneficio attribuito sulla base di un impegno dell'acquirente o di un requisito legato ad eventi futuri.

Determinato così il momento di decorrenza del termine di decadenza, si tratta di individuarne la durata.

Seguendo l'insegnamento delle Sezioni Unite espresso con la sentenza n. 1196 del 21.11.2000, va ritenuto che "l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro con aliquota ordinaria e connessa soprattassa, a carico del compratore di un immobile abitativo che abbia indebitamente goduto, in sede di registrazione del contratto, del trattamento agevolato di cui all'art. 1 comma sesto della legge 22 aprile 1982, n. 168, sia soggetto a termine triennale di decadenza, ai sensi dell'art. 76 comma secondo del d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, a partire dalla data in cui l'avviso può essere emesso, e cioè dal giorno della registrazione, quando i benefici non spettino per la falsa dichiarazione, nel contratto, dell'indisponibilità di altro alloggio o della mancata fruizione in altra occasione dell'agevolazione, o per l'enunciazione, nel contratto stesso, di un proposito di utilizzare direttamente il bene a fini abitativi già smentito da circostanze in atto, oppure, quando detto enunciato proposito, inizialmente attuabile, sia successivamente rimasto ineseguito o ineseguibile, dal giorno nel quale si sia verificata quest'ultima situazione".

Non si rende qui applicabile l'art. 19 del d.P.R. n. 131 del 1986, che stabilisce l'obbligo, per i contraenti o per i loro aventi causa, di denunciare all'Ufficio (entro venti giorni) il verificarsi



16369 del 17.6.2008 che ha ritenuto che il contribuente non ha l'obbligo di denunciare i fatti causativi della sopravvenuta sua decadenza dai benefici fiscali e che è applicabile il termine di decadenza triennale.

Tuttavia l'atto dell'Ufficio risulta ugualmente tempestivo trovando applicazione, al termine di decadenza triennale del potere di richiedere la maggiore imposta dovuta, la proroga biennale di cui all'art. 11 della legge n. 289 del 2002, così come ha ritenuto la Cassazione, ord. n. 4321 del 2009, che ha disposto che ai fini del recupero erariale il termine triennale di decadenza dell'azione amministrativa è stato "sospeso dalla L. n. 289 del 2002, art. 11, comma 1, applicabile agli avvisi di liquidazione di maggiore imposta di registro, come quello oggetto del presente giudizio".

Nel caso di specie, quindi, risulta che l'avviso di liquidazione, notificato il 29 settembre 2007, è tempestivo essendo intervenuto entro il termine complessivamente quinquennale decorrente dalla data della variazione catastale, avvenuta il 21 novembre 2003.

Conclusivamente, l'appello della contribuente va respinto, con piena conferma della impugnata sentenza e del contestato avviso di liquidazione.

L'obbiettivo difficoltà del quadro normativo e giurisprudenziale sulle questioni oggetto della controversia giustifica, ad avviso del Collegio, la compensazione delle spese del grado.

PQM

La Commissione tributaria regionale di Venezia, sez. 16, definitivamente pronunciando così provvede:

1. Rigetta l'appello della contribuente e per l'effetto conferma l'impugnato avviso di liquidazione;
2. Compensa le spese del giudizio.

Così deciso in Venezia, nella camera di consiglio del 28 giugno 2010

Il Giudice relatore estensore



Il Presidente

