

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26604 Anno 2022

Presidente: CHINDEMI DOMENICO

Relatore: CANDIA UGO

Data pubblicazione: 09/09/2022

sul ricorso iscritto al n. 2268/2018 del ruolo generale, proposto

DA

ROMANO KREBELJ (codice fiscale KRB RMN 83E30 E435 B), nato a Lanciano (CH) il 30 maggio 1983 e residente in Treglio (CH), alla C.da San Giorgio n. 108/G, rappresentato e difeso, in forza di procura speciale e nomina poste in calce al ricorso, dall'avv. Ennio Totaro (codice fiscale TTR NNE 72D29 A485 B), elettivamente domiciliato presso lo studio dell'avv. Leonardo Spurio, in Roma, al Viale Europa n. 98.

- RICORRENTE -

CONTRO

l'AGENZIA DELLE ENTRATE (codice fiscale 06363391001), rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura Generale dello Stato



(codice fiscale 80224030587), domiciliata in Roma, alla Via dei Portoghesi n. 12.

- CONTRORICORRENTE -

per la cassazione della sentenza n. 516/6/2017 della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione distaccata di Pescara - depositata il 7 giugno 2017;

UDITA la relazione della causa in camera di consiglio, celebrata da remoto in data 26 maggio 2022, svolta dal consigliere Ugo Candia;

RILEVATO CHE:

1. con la sentenza impugnata la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - Sezione distaccata di Pescara - accoglieva l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Chieti - contro la sentenza n. 492/1/2015 della Commissione tributaria provinciale di Chieti, che aveva accolto il ricorso proposto dal suindicato ricorrente avverso l'avviso di liquidazione n. 20111T003680000, con cui erano state revocate, in solido con il coniuge Valentina Giallonardo, le agevolazioni fiscali per l'acquisto della "prima casa" previste dall'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al d.P.R. 131/1986;

1.1. nello specifico, il Giudice regionale aveva ritenuto l'avviso in questione validamente sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio Territoriale di Lanciano, dr.ssa Patrizia Orsjena (nominata dalla Direzione Regionale dell'Abruzzo dal 25 maggio 2011 al 31 maggio 2013), in forza di delega di firma resa dal Direttore Provinciale, Raffaele Crucino, con ordine di servizio n. 1 del 10 gennaio 2011, con il quale aveva provveduto a delegare i singoli direttori degli uffici territoriali alla firma degli atti di rettifica e di liquidazione con valore sino a 40.000,00 €;

- la Commissione precisava sul punto la distinzione tra delega di firma e di funzione, qualificando la prima come atto utile alla sola organizzazione del lavoro interno dell'ufficio, senza spostamento di competenze tra gli organi, consentendo al funzionario delegato di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

sottoscrivere l'avviso "per il Direttore", con riferibilità dell'atto a quest'ultimo, come tale sicuramente riconducibile all'Agenzia della Entrate, aggiungendo, sulla scorta della richiamata giurisprudenza di legittimità (Cass. 22800/2015; Cass. 22803/2015; Cass. 22810/2015) e della Corte Costituzionale (sentenza n. 37/2015), che l'unico motivo di nullità previsto dall'art. 42 del d.P.R. 600/1973 è la mancanza di sottoscrizione dell'atto da parte del Direttore Provinciale o di un funzionario dallo stesso delegato, non essendo richiesta la qualifica dirigenziale del delegante e del delegato, risultando, invece, sufficiente che l'atto sia sottoscritto, a pena di nullità, dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato (e cioè, secondo la classificazione prevista dall'art. 17 del c.c.n.l. comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002/2005, da un funzionario di terza area);

- sulla scorta di tali premesse, il Giudice *a quo* riteneva, quindi, che sulla base della documentazione prodotta in grado d'appello dall'Ufficio (ordine di servizio n. 1/2011 - attribuzioni deleghe di firme - conferimento dell'incarico di titolare dell'agenzia di Chieti a Raffaele Crucino, conferimento dell'incarico dal Direttore Regionale dell'Abruzzo - Agenzia delle Entrate - alla dr.ssa Patrizia Orsjena quale direttore dell'Ufficio Territoriale di Lanciano-Direzione Provinciale di Chieti) non potessero sussistere dubbi sulla provenienza dell'atto dall'Ufficio che lo aveva emanato;

1.2. nel merito, la suindicata Commissione regionale, richiamando la pronuncia n. 2527/2014 di questa Corte, reputava che il mancato trasferimento della residenza nel Comune ove risultava ubicato l'immobile nel termine di diciotto mesi dall'acquisto dello stesso comportasse la decadenza dell'agevolazione fiscale, assumendo - contrariamente a quanto sostenuto dal primo Giudice - che non aveva rilevanza la circostanza che l'immobile era in costruzione e che il certificato di abitabilità era stato rilasciato dopo due anni dall'acquisto, ponendo in rilievo che la condizione per usufruire dell'agevolazione era il trasferimento della residenza ove è ubicato

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l'immobile e non anche che fosse adibito "a propria abitazione", citando anche sul punto l'orientamento del Giudice di legittimità (Cass. 7067/2014 e Cass. 20042/2015);

- per tale via, il Giudice regionale, dando atto che i coniugi Giallonardo -Kebrelj non avevano trasferito la residenza nel Comune di Teglio (ove è ubicato l'immobile acquistato con rogito a forma del notaio Sergio Sideri del 25 ottobre 2011- registrato in data 8 novembre 2011 Serie IT n. 3680) nel predetto termine di diciotto mesi successivi alla stipula dell'atto, ma soltanto il 15 ottobre 2014, riteneva il ricorrente decaduto dal beneficio;

- la Commissione decideva, infine, di compensare le spese di giudizio, considerando la confusione ingenerata nel contribuente dall'Ufficio, che, sollecitato di un parere giuridico, aveva rappresentato che la condizione di residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile acquistato poteva essere realizzata solo dal momento in cui venivano ultimati i lavori;

2. avverso tale sentenza Romano Krebelj proponeva ricorso per cassazione, notificato ai sensi dell'art. 139 c.p.c. in data 5 gennaio 2018, formulando tre motivi di impugnazione;

3. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso notificato tramite posta elettronica certificata il 14 febbraio 2018;

4. il ricorrente ha depositato in data 12 maggio 2022 memoria ex art. 380 bis.1., insistendo per l'accoglimento del ricorso;

CONSIDERATO CHE:

5. con il primo motivo di impugnazione il ricorrente ha lamentato la «*violazione e falsa applicazione dell'art. 42 DPR 600/1973 in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c. relativamente al rigetto dell'eccezione sollevata dal Krebelj in sede di ricorso di primo grado e relativa alla nullità dell'avviso di liquidazione per assenza di rituale sottoscrizione*»;

- in particolare, l'istante ha ricordato che l'avviso di liquidazione non era stato sottoscritto dal Direttore dell'Ufficio, ma da un soggetto delegato, senza allegazione della delega all'avviso, assumendo, a mente dell'art. 17, co. 1-bis, d.lgs. 165/2001, la violazione dell'obbligo di motivazione della delega, la mancata indicazione del relativo termine di operatività e del nominativo del soggetto delegato, sostenendo l'insufficienza della sola menzione della qualifica professionale di quest'ultimo e richiamando l'orientamento di questa Corte (Cass. n. 22803/2015) in ordine all'illegittimità delle deleghe impersonali;

- il ricorrente ha, altresì, posto in rilievo che la delega era restata a lui ignota sino a quando l'Agenzia non aveva prodotto nel corso del giudizio l'ordine di servizio n. 1/2011, emesso oltre tre anni prima dell'avviso in contestazione ed in termini del tutto generici (senza indicazione cioè del periodo di validità e dei nominativi dei destinatari), individuando i preposti alla firma in relazione alla funzione svolta ("Capo Team", "Capo Area", "Capo Ufficio", "Direttore Provinciale"), in modo tale da non consentire se il sottoscrittore dell'atto fosse munito dei relativi poteri (come richiesto da Cass. n. 17196/2017);

- l'istante, inoltre, ha asserito l'illegittimità della delega in quanto rilasciata sotto forma di ordine di servizio, che è mero atto di rilevanza interna, laddove la delega di firma, che richiede la forma scritta, assume un contenuto specifico sul piano soggettivo (con l'indicazione del soggetto delegato) ed oggettivo (con la menzione dell'atto cui si riferisce), investendo il delegato del potere di sottoscrizione dell'atto;

6. con il secondo motivo di impugnazione l'istante s'è doluto della «violazione e falsa applicazione del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 in materia di imposta di registro in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. relativamente al mancato riconoscimento delle agevolazioni fiscali»;



- nello specifico, il ricorrente, dopo aver rammentato di aver richiesto nell'atto notarile di compravendita (stipulato il 25 ottobre 2011 e registrato l'8 novembre 2011) i benefici in oggetto in relazione all'acquisto di un bene in corso di costruzione e di essere stato nell'oggettiva impossibilità di rispettare il termine di diciotto mesi, essendo i lavori di costruzione del bene ultimati il 6 maggio 2013, ha evidenziato che l'Agenzia delle Entrate, con più circolari ed anche tramite il parere emesso a seguito dell'interpello avanzato dal coniuge dell'istante (sig.ra Giallonardo), aveva confermato che l'agevolazione spettava anche per l'acquisto di un fabbricato in corso di costruzione che presenti in prospettiva le caratteristiche dell'abitazione non di lusso e diventi, dopo la sua realizzazione, l'abitazione principale del contribuente, il tutto sottoposto a verifica da parte dell'Ufficio entro tre anni dalla registrazione dell'atto;

- l'istante ha aggiunto che la Corte di Cassazione ha ribadito il principio che l'agevolazione in rassegna spetta anche per l'acquisto di un fabbricato in corso di costruzione (citando Cass. n. 9150/2000; Cass. 18300/2004) e che il termine triennale di decadenza di cui all'art. 76, co. 2, d.P.R. 131/1986 decorre non dalla registrazione dell'atto, ma, nel caso in cui il proposito di trasferimento della residenza sia rimasto inesequibile, dall'ultimazione dei lavori (menzionando Cass. n. 2527/2014), assumendo ancora che il termine di diciotto mesi non ha natura perentoria, ma sollecitatoria e che il termine di decadenza è quello triennale decorrente dalla registrazione dell'atto, valutando l'impossibilità di realizzare il proposito abitativo entro termini stabiliti secondo parametri di ragionevolezza e buona fede in relazione al caso concreto (citando sul punto Cass. 3507/2011);

- sulla scorta di tali argomenti ha ritenuto di essere stato nell'impossibilità oggettiva di trasferire la propria residenza nel termine di diciotto mesi dalla stipula del rogito poiché i lavori di costruzione del bene vennero ultimati solo in data 6 maggio 2013, di aver agito in perfetta buona fede e di aver comunque rispettato il



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

termine di tre anni decorrente dalla registrazione dell'atto (8 novembre 2011), avendo trasferito la residenza nel Comune di Treglio in data 15 ottobre 2014;

7. con il terzo motivo di impugnazione l'istante ha denunciato la «*omessa valutazione di un fatto decisivo risultante dagli atti di causa quale la violazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dell'art. 10 (tutela dell'affidamento e della buona fede) e dell'art. 11 (interpello del contribuente) dello Statuto dei diritti del Contribuente (L. 7 agosto 2000, n. 212) e della Circolare Ministeriale 99/E del 18/05/2000, in relazione all'art. 360, co. 1° n. 5, c.p.c.*»;

- al riguardo, il ricorrente ha ribadito di aver richiesto all'Amministrazione il citato parere o meglio una consulenza giuridica sulla corretta applicazione della norma tributaria e ricevuto il suddetto riscontro (nel senso che il termine di diciotto mesi, decorreva dalla ultimazione dei lavori e dall'abitabilità del bene), si vedeva poi recapitare l'avviso impugnato, emesso in violazione delle disposizioni impartite dallo stesso Ufficio, lamentando quindi la violazione degli artt. 10 ed 11 della L. 212/2000;

OSSERVA

8. Il ricorso va accolto, in applicazione del criterio della ragione più liquida, con riguardo al terzo motivo di impugnazione, subito avvertendo che l'illegittimità dell'avviso impugnato sotto il profilo della violazione dell'art. 10 della legge n. 212/2000 e della circolare ministeriale n. 99/E del 18 maggio 2000 (e cioè, in definitiva, dell'art. 11 della legge citata, come si avrà cura di chiarire) era stata sottoposta allo scrutinio dei giudici di merito (in termini compiutamente riportati a pagina n. 2 del ricorso in esame), ma – per quel che ora occupa – il Giudice regionale aveva preso in considerazione il fatto storico dell'interpello solo ai fini della regolamentazione delle spese di giudizio e non anche per orientare diversamente la decisione di merito, come richiesto dal contribuente.

8.a. Ebbene, il dedotto omesso esame del fatto storico costituito dalla compiuta procedura di interpello, sussunto nel paradigma di cui all'art. 360, co. 1, n. 5, c.p.c., è volto, in definitiva, a lamentare la violazione dell'art. 11 della legge n. 212/2000, come indubitabilmente emerge dai contenuti del ricorso in cui l'istante ha espressamente assunto che *«chiara ed inconfutabile, dunque, è la violazione da parte dell'Agenza delle Entrate dell'art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente in materia di "Affidamento e Buona Fede" e dell'art.11 del medesimo Statuto che prevede che qualsiasi atto, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, emanato in difformità della risposta è nullo»* (così a pagina n. 16 del ricorso).

Per tale via, quindi, la censura in oggetto va riqualficata (cfr. sul principio, da ultimo, Cass., SS.UU., n. 32415/2021), riconducendola al paradigma di cui all'art. 360, co. 1, n. 3, c.p.c.

8.b. In punto di fatto, va dato conto che con richiesta n. 16763833, inoltrata prima della scadenza del termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto (stipulato in data 25 ottobre 2011), il contribuente interpellò l'Agenza delle Entrate, evidenziando che la circolare n. 38/2005 indicava che nell'ipotesi di acquisto di prima casa di abitazione non di lusso in corso di costruzione l'agevolazione in oggetto era subordinata alla realizzazione dell'immobile nel termine di decadenza del potere di accertamento dell'ufficio (tre anni dalla registrazione dell'atto), mentre nell'atto di acquisto il notaio aveva previsto che la residenza doveva essere trasferita nel Comune ove era ubicato il bene nel termine di diciotto mesi della stipula.

L'Agenza delle Entrate rispose con nota del 20 febbraio 2012, *«a titolo di assistenza al contribuente ai sensi della Circolare Ministeriale n. 99/E del 18/5/2000»*, rappresentando che *«per usufruire dell'agevolazione prevista per gli acquisti di immobili "prima casa" il fabbricato deve essere ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o intende stabilire entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui dove svolge l'attività lavorativa ovvero, se trasferito all'estero per motivi di lavoro, in*

quello in cui ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro. L'obbligo di stabilire la residenza entro 18 mesi nel comune dove avviene l'acquisto può essere derogato solamente se il trasferimento è impedito da cause di forza maggiore sopraggiunte in un momento successivo a quello della stipula dell'atto. La Commissione Provinciale di Treviso, nella sentenza 11.03.2010, n. 26, ha chiarito che, ove l'acquisto agevolato abbia ad oggetto un rustico in fase di costruzione, la condizione della "residenza" nel comune in cui si trova l'immobile può essere realizzata solo nel momento in cui siano ultimati i lavori e l'abitazione sia effettivamente divenuta abitabile. Pertanto solo da questo momento decorrono i diciotto mesi per il trasferimento della residenza» (così nella suindicata nota prodotta dall'istante, con sottolineatura aggiunta).

8.c. L'art. 11 della legge n. 212/2000 *ratione temporis* applicabile (prima delle modifiche introdotte dal d.lgs. n. 156/2015), stabiliva - per quanto ora occupa - che:

«1. Ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'amministrazione finanziaria, che risponde entro centoventi giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello concernenti l'applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti e personali, qualora vi siano obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. La presentazione dell'istanza non ha effetto sulle scadenze previste dalla disciplina tributaria.

2. La risposta dell'amministrazione finanziaria, scritta e motivata, vincola con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza di interpello, e limitatamente al richiedente».

8.d. Questa Corte ha affermato il principio di diritto secondo cui «In tema di interpello L. 27 luglio 2000, n. 212, ex art. 11 cosiddetto ordinario - o anche generalizzato - l'efficacia della risoluzione o della circolare che lo segue vincola l'amministrazione ai sensi della L. n. 212 cit., art. 11, comma 3, "con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza" o al più con riguardo "ai comportamenti

successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello» (così Cass. n. 735/2017).

Allo stesso modo e precedentemente questa Corte aveva chiarito, sulla scorta dei contenuti del decreto del 26 aprile 2001 n. 209 del Ministero delle Finanze (recante "*Regolamento concernente la determinazione degli organi, delle procedure e delle modalità di esercizio dell'interpello e dell'obbligo di risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, di cui all'articolo 11, comma 5, della legge n. 212 del 2000*"), autorizzato dall'art. 11, co. 5 della legge n. 212/2000, che «*il carattere preventivo dell'interpello è connaturale alla stessa "ratio legis" dell'art. 11 della legge n. 212/2000, in quanto mezzo attuativo dei principi di chiarezza, imparzialità, affidamento e cooperazione che informano lo Statuto del contribuente e che convergono verso lo scopo di fornire a quest'ultimo le informazioni indispensabili a conformare la propria attività alla corretta interpretazione delle norme fiscali, nonché di prevenire la insorgenza di controversie tributarie... solo in tal caso potendo giustificarsi una efficacia vincolante, per entrambe le parti del rapporto tributario, della interpretazione fornita dalla Amministrazione finanziaria delle norme applicabili alla specifica fattispecie concreta» (così Cass. n. 16331/2014, richiamata da Cass. 735/2017 cit.).*

8.e. Nella specie, la richiesta inoltrata dal contribuente assumeva carattere preventivo, non essendo scaduto a tale data il termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto (come detto del 25 ottobre 2011) previsto dall'art. 1, nota II bis, lett. a), parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, giacchè la stessa risposta è intervenuta il 20 febbraio 2013, laddove i diciotto mesi dalla stipula dell'atto scadevano il 25 aprile 2013.

Detta richiesta è altresì riconducibile all'interpello di cui all'art. 11 della menzionata disposizione, avendo posto, quando era già entrato in vigore lo Statuto del Contribuente, un puntuale quesito relativamente «*a specifiche fattispecie applicative sollecitati da soggetti interessati a conoscere l'orientamento dell'amministrazione*

(*interpello*)» (così la Circolare 99/E del 18 maggio 2000) e avendo ricevuto una altrettanto puntuale risposta sul tema specifico della decorrenza del relativo termine nell'ipotesi di acquisto di immobile in costruzione

Non può avere, quindi, nessuna efficacia l'avvertimento contenuto nella suddetta nota secondo cui *«la presente risposta non è resa a titolo di interpello ordinario ai sensi dell'art. 11 della legge n. 212/2000, bensì a titolo di assistenza al contribuente ai sensi della Circolare Ministeriale n. 99/E del 18/05/2000»*, giacché la predetta circolare già qualificava – come sopra evidenziato – in termini di interpello la risposta *«a specifiche fattispecie applicative sollecitati da soggetti interessati a conoscere l'orientamento dell'amministrazione»*

8.f. Ricorreva, inoltre, l'altro presupposto operativo della menzionata disposizione, costituito dalle *«obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse»* (così il citato art. 11 della legge n. 212/2000).

Va, infatti, in primo luogo, riconosciuto che l'art. 1, nota II bis, lett. a), parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986 non contempla l'ipotesi dell'immobile in costruzione e quindi non stabilisce un termine per l'ultimazione dei relativi lavori.

Nondimeno, all'epoca dei fatti non si negava che il beneficio di cui si discute potesse essere riconosciuto agli immobili in costruzione e la giurisprudenza di questa Corte aveva chiarito che detta agevolazione poteva essere conservata se la finalità, dichiarata dal contribuente nell'atto di acquisto, di destinare l'immobile a propria abitazione, veniva poi da questi realizzata entro il termine di decadenza (di tre anni dalla registrazione dell'atto) del potere di accertamento dell'Ufficio di cui all'art. 76, co. 2, d.P.R. 131/1986 (cfr. Cass. n. 9150/2000 e 18300/2004 citati dall'istante, ma si vedano, altresì, nello stesso senso, Cass. n. 3604/2003; Cass. n. 10011/2009, che ha richiamato Cass. n. 20066/2005; Cass. n. 20376/2006).

Nei medesimi termini si poneva la menzionata circolare n. 38/E/2005.

Va poi ricordato che la Corte di Cassazione aveva sostenuto con l'ordinanza n. 3507/2011 depositata l'11 febbraio 2011, che il predetto termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto avesse *«carattere meramente sollecitatorio»*, senza potervi quindi riconoscere *«natura perentoria, cui riconnettere della decadenza, effetto che deve, invece, ricollegarsi solo all'inutile decorso del termine triennale, decorrente, nel caso, dalla registrazione dell'atto»* (così Cass. n. 3507/2011).

Nondimeno, il generale orientamento giurisprudenziale precisava che il beneficio fiscale della "prima casa" spetta a coloro che, pur avendone fatto formale richiesta, al momento dell'acquisto dell'immobile non abbiano ancora ottenuto il trasferimento della residenza nel Comune in cui è situato l'immobile stesso (cfr. Cass. n. 15412 del 2008; n. 22528 del 2007; n. 18077 del 2002) e quindi non necessariamente nell'immobile oggetto di acquisto.

Può allora comprendersi nel delineato contesto normativo e giurisprudenziale che la concreta fattispecie sottoposta alla verifica dell'istante (imposta di registro in relazione all'acquisto di un immobile in costruzione) abbia giustificato il ricorso alla procedura dell'interpello, tenuto conto:

a. della sussistenza di un non esaustivo dato normativo [art. 1, nota II bis, lett. a), parte prima della tariffa allegata al d.P.R. n. 131 del 1986], che prevede il citato termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto per il trasferimento della residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato con l'agevolazione, senza però stabilire se esso debba o meno essere quello oggetto di compravendita (pure necessariamente destinato ad abitazione);

b. della citata giurisprudenza che sosteneva il carattere sollecitatorio di tale termine, collegando la decadenza solo all'inutile

decorso del termine triennale, decorrente dalla registrazione dell'atto, come pure indicato nella predetta circolare;

c. del suindicato generale orientamento giurisprudenziale che, però, associava il beneficio fiscale della "prima casa" alla richiesta di trasferimento della residenza nel Comune in cui è situato l'immobile stesso (cfr. Cass. n 15412 del 2008; n. 22528 del 2007; n. 18077 del 2002) e quindi non al fatto che l'immobile acquistato fosse adibito "a propria abitazione", inducendo, pertanto, a ritenere che la mancata ultimazione dei lavori non fosse ragione ostativa al rispetto del termine di diciotto mesi a decorrere dalla stipula del rogito.

8.g. Alla stregua di tali riflessioni, deve allora riconoscersi che legittimamente l'istante ha proceduto ad interpellare l'Amministrazione, la cui risposta ha sortito l'effetto di vincolarla ai contenuti della medesima ai sensi dell'art. 11 della L. 212/2000.

Consegue a tanto che, avendo l'istante trasferito la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile (in data 15 aprile 2014) nel termine di diciotto mesi dall'ultimazione dei lavori (avvenuta - in termini non contestati dall'Agenzia - il 6 maggio 2013), come indicato dall'Ufficio, l'avviso impugnato è da considerarsi nullo, in quanto emesso in violazione dell'art. 11 della legge n. 212/2000.

Pertanto, assorbiti nella valutazione che precede gli altri due motivi di ricorso, la sentenza impugnata va cassata e, non essendo necessari accertamenti di merito, la causa va decisa nel merito, accogliendo il ricorso originario del contribuente ed annullando l'avviso di liquidazione impugnato.

9. Le spese del presente grado seguono la soccombenza e si liquidano secondo i parametri di cui al d.m. 55/2014 nella misura indicata in dispositivo, mentre quelle delle fasi di merito vanno compensate in ragione delle diverse opzioni interpretative su cui esse si sono basate sul tema concernente l'imposta di registro in relazione all'acquisto di immobili in costruzione, senza aver prima tratto le debite conseguenze sulla procedura di interpello attivata dall'istante.

P.Q.M.

la Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiarando assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso del contribuente, annullando l'avviso di liquidazione impugnato.

Compensa tra le parti le spese di giudizio relativamente alle fasi di merito e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in favore del ricorrente nella somma di 2.000,00 € per competenze, 400,00 € per il rimborso forfetario delle spese generali e 200,00 € per spese vive.

Così deciso, nell'adunanza camerale da remoto, il 26 maggio 2022.