

Civile Ord. Sez. 5 Num. 26666 Anno 2021

Presidente: STALLA GIACOMO MARIA

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 30/09/2021



## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

### QUINTA SEZIONE CIVILE

Oggetto

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIACOMO MARIA STALLA

- Presidente -

REGISTRO INVIM  
AGEVOLAZIONI

Dott.ssa ANNAMARIA FASANO

- Consigliere -

Dott. ANTONIO MONDINI

- Consigliere -

Ud. 21/9/2021 - CC

Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

- Rel. Consigliere -

R.G.N. 24395/2016

Dott.ssa MILENA D'ORIANO

- Consigliere -

ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

sul ricorso 24395-2016 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,  
elettivamente domiciliata in ROMA, presso l'AVVOCATURA GENERALE  
DELLO STATO, che la rappresenta e difende *ope legis*

**- ricorrente -**

**contro**

CORRIERI MASSIMO

SENESI ANNA MARIA



elettivamente domiciliati in ROMA, presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, rappresentati e difesi dall'Avvocato NICOLA MINERVINI giusta procura speciale estesa in calce al controricorso

**- controricorrenti e ricorrenti incidentali-**

avverso la sentenza n. 554/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA, depositata il 21/3/2016;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 21/9/2021 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

**RILEVATO CHE**

l'Agenzia delle entrate propone ricorso, affidato a quattro motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 65/7/11 della Commissione Tributaria Provinciale di Prato in accoglimento del ricorso proposto da Massimo Corrieri e Anna Maria Senesi avverso avviso di liquidazione di imposta di registro e catastale annualità 2007, e relative sanzioni, con cui erano state revocate le agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa in quanto immobile di lusso;

i contribuenti resistono con controricorso e propongono ricorso incidentale condizionato, affidato ad unico motivo, ed hanno infine depositato memoria difensiva

**CONSIDERATO CHE**

1.1. con il primo motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza per omessa motivazione, <<non risultando comprensibili le ragioni che...(avevano)... determinato la conferma della sentenza della CTP di Prato;

1.2. con il secondo motivo la ricorrente lamenta violazione di norme di diritto (artt. 7 L. n. 212/2000 e 3 L. n. 241/1990) per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente rilevato il difetto di motivazione dell'atto impugnato pur essendo stati i contribuenti comunque posti in grado di comprendere le ragioni della pretesa dell'Amministrazione;

1.3. con il terzo motivo la ricorrente lamenta violazione di norme di diritto (artt. 1, nota II bis, tabella parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986,



1 e 10 D.M. 2.8.1969 e D.M. 4/12/1961) per avere la Commissione Tributaria Regionale affermato la mancata prova, da parte dell'Amministrazione, circa le caratteristiche di immobile di lusso con riguardo all'abitazione dei contribuenti;

1.4. con il quarto motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza per violazione dell'art. 2909 c.c. per avere la Commissione Tributaria Regionale desunto il carattere <<non di lusso>> dell'immobile sulla base di quanto statuito dalla sentenza n. 3/33/1997 della Commissione Tributaria Regionale di Firenze, avente per oggetto lo stesso immobile, con la quale era stata riconosciuta, nei confronti dell'originario proprietario dell'immobile, l'esenzione ai fini ILOR in quanto <<civile abitazione di tipo medio>>;

1.5. con il ricorso incidentale condizionato, infine, i contribuenti lamentano violazione di norme di diritto (artt. 52 co. 2 bis DPR n. 131/1986, 13 co. 1 D.Lgs. n. 347/1990) laddove la Commissione Tributaria Regionale avrebbe, implicitamente, riformato la sentenza di prime cure circa il difetto di motivazione dell'atto impugnato;

2.1. vanno respinte le censure di cui al primo motivo;

2.2. invero, dall'esame della decisione gravata di ricorso per cassazione, si scorge dal suo complessivo contenuto la *ratio decidendi* posta a base della stessa, collegata all'insussistenza di elementi idonei a dimostrare le caratteristiche di immobile di lusso dei contribuenti, come attestato anche dalla sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze emessa con riguardo al medesimo immobile, dianzi citata, ed alla mancanza, nella motivazione dell'atto impositivo, dei presupposti alla base della pretesa fiscale;

2.3. tanto è sufficiente per escludere che la sentenza impugnata possa rientrare nello stigma delle sentenze nulle per omissione della motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile, alla stregua di quanto affermato da Cass. S.U. n. 8053/2014 e n. 8054/2014;

3.1. il secondo motivo di ricorso è invece fondato;



3.2. occorre preliminarmente rilevare che la verifica in ordine all'esistenza e all'adeguatezza della motivazione di un atto impositivo deve essere condotta secondo la disciplina specificamente dettata in vista del contenuto di quell'atto ed in rapporto alle relative caratteristiche e peculiarità;

3.3. nella specie, risulta essere stato impugnato un avviso di liquidazione di imposta e irrogazione di sanzioni, con il quale l'Agenzia delle Entrate ebbe a contestare ai contribuenti la decadenza e la revoca delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, previste dall'art. 1 della tariffa (parte 1<sup>^</sup>) allegata dal D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, sulla permuta avente ad oggetto un immobile con caratteristiche di lusso;

3.4. nel caso in esame, l'avviso di liquidazione, il cui contenuto è stato trascritto nel controricorso, e che è stato anche allegato dai controricorrenti, reca nel testo quanto segue: <<L'Ufficio, visto che l'abitazione fa parte di una lottizzazione, denominata "FOCANTI", che prevedeva la realizzazione di 38 ville per la formazione di un villaggio residenziale nella località Bagnolo, ritiene che l'abitazione rientri nella categoria del Lusso, ai sensi del DM del 2/8/1969>>;

3.5. come è noto, l'art. 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 prescrive espressamente che negli atti dell'amministrazione devono essere indicati <<i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione>>, al che consegue che la qualificazione di un immobile come <<di lusso>>, da cui scaturisce la perdita delle agevolazioni fiscali, impone la motivazione dell'atto con cui l'amministrazione provvede in termini che esplicitano in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni;

3.6. la conoscenza di tali presupposti deve poter consentire al destinatario di valutare l'opportunità di impugnare l'atto impositivo e, in tal caso, di specificare, come è richiesto dall'art. 18 del D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546, i motivi di doglianza;

3.7. il contribuente deve avere contezza delle ragioni dell'amministrazione e, quindi, essere messo in grado di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento, e, in caso di



ricorso, di approntare le proprie difese con piena consapevolezza, nonché per impedire all'amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate;

3.8. la motivazione dell'atto impositivo mira, quindi, a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nella successiva fase contenziosa ed, altresì, consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa;

3.9. ne consegue che le ragioni sottese alla revoca dell'agevolazione, indicate nelle caratteristiche di <<villa>> inserita in <<villaggio residenziale>> sulla base dello strumento urbanistico comunale, dovevano ritenersi pienamente idonee a rendere edotto il contribuente circa i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche dell'atto impositivo;

3.10. stante l'accoglimento del secondo motivo consegue il rigetto del ricorso incidentale condizionato dei controricorrenti circa il dedotto difetto di motivazione dell'atto impugnato;

4.1. va accolto anche il terzo motivo di ricorso;

4.2. la Commissione Tributaria Regionale ha respinto l'appello dell'Ufficio rilevando che quest'ultimo non aveva dimostrato che l'abitazione in questione rientrasse tra quelle di lusso, il che precludeva, inoltre, ogni valutazione circa l'applicabilità, al caso in esame, delle disposizioni del D.M. 4/12/1961 o del D.M. 2/8/1969;

4.3. va al riguardo ribadito, anche in tale sede, quanto già affermato da questa Corte di legittimità, secondo cui, in materia di agevolazione fiscale, soccorre la regola generale sull'onere probatorio di cui all'art. 2697 c.c., con la conseguenza che, contestata l'agevolazione da parte dell'amministrazione finanziaria, come nel caso in esame, è onere del contribuente provare in giudizio i fatti che costituiscono il fondamento del diritto vantato, individuabile nel riconoscimento del trattamento fiscale di favore (si vedano, proprio in tema di agevolazione <<prima casa>>, Cass. nn. 11566/2016, 20376/2006);

4.4. era dunque onere dei contribuenti fornire la prova del fatto che l'acquisto avesse avuto ad oggetto un immobile rientrante nei parametri



dell'agevolazione, e ciò, inoltre, con riferimento allo specifico profilo contestato dall'Agenzia delle entrate, ed appunto univocamente ed immediatamente evincibile (fin dall'avviso) nell'inserimento dell'immobile stesso, in quanto <<villa>> nella categoria degli immobili di lusso, prova che i contribuenti - ai quali l'agevolazione sull'acquisto era stata attribuita solo a titolo provvisorio - erano ammessi a fornire mediante la produzione in giudizio di idonea documentazione tecnica, elementi questi in alcun modo presi in esame dalla Commissione Tributaria Regionale, limitatasi a rilevare il difetto dell'Amministrazione nell'assolvimento dell'onere della prova, erroneamente ad essa imputato;

4.5. è d'uopo, inoltre, evidenziare, come già chiarito da questa Corte (cfr. Cass. n. 2755/2012; Cass. n. 15553/2017; Cass. n. 29975/2019), che in tema di benefici fiscali per l'acquisto della prima casa, l'immobile sito in zona qualificata dallo strumento urbanistico comunale come destinata a <<ville>> deve essere ritenuto abitazione di lusso, ai sensi dell'art. 1 del d.m. Lavori pubblici 2 agosto 1969, indipendentemente da una valutazione delle sue caratteristiche intrinseche costruttive, rilevando non già le caratteristiche di lusso intrinseche all'edificio qualificato come <<villa>>, bensì la collocazione urbanistica, la quale costituisce indice di particolare prestigio, e risulta, quindi, caratteristica idonea, di per sé, a qualificare l'immobile come <<di lusso>>;

4.6. in altri termini, in base alla lettera ed alla *ratio* della disposizione in esame è dirimente l'inserimento dell'immobile nell'area così qualificata, essendo per il resto ininfluenti tanto le caratteristiche intrinseche dell'immobile quanto la sua eventualmente diversa classificazione catastale conseguente a tali caratteristiche (cfr. Cass. n. 2595/1988);

5.1. è da ultimo fondato anche il quarto motivo;

5.2. ai fini della spettanza dell'agevolazione, rileva invero la sua ubicazione, in quanto indicativa di particolare prestigio e idonea, di per sé, a qualificare l'immobile come <<di lusso>>, al momento dell'acquisto e non a quello della sua costruzione, il che esclude, in ogni caso, che possa avere efficacia di giudicato, anche con riguardo al caso in esame, la pronuncia, resa nei confronti del precedente proprietario dell'immobile



nell'anno 1997, contenente l'accertamento della natura di <<civile abitazione di tipo medio>>, avendo i contribuenti acquistato l'immobile in questione nell'anno 2007;

6. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, respinto il primo motivo di ricorso principale ed accolti i rimanenti motivi, respinto altresì il ricorso incidentale, va cassata la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti con rinvio per nuovo esame alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il secondo, terzo e quarto motivo di ricorso principale, respinto il primo motivo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Toscana in diversa composizione, cui domanda di pronunciare anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art.13 comma 1 quater del d.p.r. n.115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte dei ricorrenti incidentali dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello, ove dovuto, per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, in data 21.9.2021.

Il Presidente  
(Giacomo Maria Stalla)

