

a determinare l'applicazione di tale principio, debba risiedere nella univocità e nella inequivocabilità del contenuto afflittivo in danno del contribuente inadempiente (come nel caso della sanzione impropria che si traduce nella perdita di un beneficio, nella decadenza da un'agevolazione, nella revoca di un privilegio, eccetera, sicché la legge

posteriore che rimuove l'illiceità della condotta anteriore, nel mentre elimina ogni diretta sanzionabilità futura di essa, pure comporta doverosamente per il passato la rimozione di ogni effetto sanzionatorio improprio.

Antonino Russo

Per la "prima casa" è irrilevante la residenza della famiglia in assenza di comunione legale

Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Requisiti - Residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile - Omesso trasferimento della residenza entro diciotto mesi - Decadenza - Residenza della famiglia dell'acquirente in regime di separazione dei beni - Irrilevanza

L'acquisto dell'immobile operato dal coniuge in via esclusiva risponde alle esigenze primarie del contribuente che, scegliendo il regime di separazione dei beni tra i coniugi, implementa esclusivamente il proprio patrimonio. In quest'ottica non può attribuirsi rilevanza, ai fini dell'integrazione del requisito della residenza per l'accesso all'agevolazione "prima casa", ad un elemento fattuale, quale quello della residenza familiare, correlato a situazione estranea allo stesso acquirente, riguardante invece la di lui famiglia. Diversamente, sarebbe inammissibilmente possibile legittimare atteggiamenti elusivi finalizzati al perseguimento di un vantaggio fiscale, non correlato alla salvaguardia della famiglia che vede i coniugi in regime di comunione legale (n.d.r.).

(Oggetto della controversia: avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni Iva e registro)

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Bognanni, Est. Conti - Ord. n. 26653, del 20 novembre 2014, dep. il 17 dicembre 2014)

Svolgimento del processo Motivi della decisione

Con sentenza della CTR Emilia Romagna n. 45/2012/20, depositata il 16.7.2012, veniva confermata la decisione di primo grado che, in accoglimento del ricorso proposto da O.A., aveva annullato l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni emesso dall'Ufficio per la ripresa a tassazione di IVA e registro in relazione alla decadenza del beneficio fiscale "prima casa" con riguardo all'atto di acquisto di usufrutto vitalizio di un immobile sito in (OMISSIS).

Secondo la CTR per l'acquisto di un bene da parte del coniuge in regime di comunione legale rileva, ai fini dell'agevolazione fiscale anzidetta, la residenza della famiglia e non quella dei singoli coniugi.

L'Agenzia delle entrate, con il primo motivo, ha dedotto la violazione e falsa applicazione dell'arti della Tariffa parte I, nota II bis n. 1 lett. a) del D.P.R. n. 131 del 1986, e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

Deduca che la CTR, a sostegno della propria decisione,

aveva richiamato principi giurisprudenziali espressi da questa Corte per il caso di acquisto di bene in regime di comunione legale, ancorché nel caso di specie risultasse dall'atto di acquisto che i coniugi erano in regime di separazione dei beni. E poiché l'acquirente non aveva trasferito la residenza nel comune in cui era ubicato l'immobile, non poteva che escludersi l'applicazione del beneficio. Con il secondo motivo l'Agenzia ha dedotto il vizio di insufficiente e illogica motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio. Deduca che la CTR aveva trascurato di considerare il regime di separazione dei coniugi nel quale era maturato l'acquisto dell'immobile - risultante dall'atto di acquisto riprodotto in ricorso - operando illogicamente un'interpretazione estensiva dell'orientamento espresso da questa Corte a proposito degli acquisti di beni in regime di comunione legale. Per tale motivo la motivazione della sentenza impugnata era in realtà apparente. La parte contribuente, costituitasi, ha chiesto il rigetto del ricorso, rilevando che la tesi dell'Agenzia volta a riconoscere l'agevolazione in esame solo per gli acquisti in regime di

comunione legale non trovava riscontro nella giurisprudenza di questa Corte.

I due motivi di ricorso, che meritano un esame congiunto, sono fondati per quanto di ragione.

Giova ricordare che questa Corte, a partire da Cass. n. 14237/2000, superando un diverso indirizzo espresso da Cass. n. 3159/1996 e poi ribadito da Cass. n. 8463/2001, ha riconosciuto il diritto al beneficio fiscale correlato all'acquisto di prima casa anche al coniuge che, acquistato un bene in regime di comunione legale, non avesse trasferito la propria residenza nel comune ove il bene si trova purché in tale comune risiedesse il nucleo familiare. Per giungere a tale conclusione si è sottolineato come "... il coniuge, che pur acquistando un bene permette che questo bene ricada nella comunione legale non compie un atto di riconoscimento patrimoniale, non dichiara implicitamente che metà del denaro utilizzato è di proprietà del consorte, né acquista in nome e per conto del coniuge. E colui che diviene proprietario di metà del bene a seguito di un atto compiuto dal coniuge - presumibilmente con denaro proprio - non è acquirente del bene stesso, ma lo riceve per volontà della legge. Di conseguenza non è tenuto al possesso dei requisiti posti dalle disposizioni sulle agevolazioni tributarie prima casa" - così Cass. n. 14237/2000 cit. - A tale giustificazione, questa Corte è andata nel tempo aggiungendo l'ulteriore profilo che "... i coniugi non sono tenuti ad una comune residenza anagrafica, ma reciprocamente alla coabitazione (art. 141 c.c.) quindi una interpretazione della legge tributaria (che del resto parla di residenza e non di residenza anagrafica) conforme ai principi del diritto di famiglia porta a considerare la coabitazione con il coniuge acquirente come elemento adeguato a soddisfare il requisito della residenza ai fini tributari". - Cass. n. 15426/2009.

Sviluppando quest'ultima argomentazione, questa stessa Corte ha così riconosciuto la possibilità di fruire del beneficio fiscale in esame anche in caso di acquisto di bene, caduto in comunione, quando l'acquirente non trasferisce la residenza nel comune ove il bene si trova, ma ivi risulti residente la famiglia.

In questa prospettiva si è affermato - Cass. n. 2109/2009 - che "... il requisito della residenza va riferito alla famiglia, per cui, ove l'immobile acquistato sia adibito a residenza della famiglia, non rileva la diversa residenza del coniuge di chi ha acquistato in regime di comunione ... e che quella che conta, allora, non è tanto la residenza dei singoli coniugi, quanto quella della famiglia:

l'art. 144 c.c., secondo il quale i coniugi fissano la residenza della famiglia secondo le esigenze di entrambi e quelle preminenti della famiglia stessa (che è una esplicitazione ed una attuazione della più ampia tutela che l'art. 29 Cost., assegna alla famiglia), mentre da una parte riconosce che i coniugi possano avere delle esigenze diverse ai fini della residenza individuale, dall'altra tende a privilegiare le esigenze della famiglia, quale soggetto autonomo rispetto ai coniugi; pertanto, anche la norma tributaria va letta ed applicata nel senso che diventa prevalente l'interesse della famiglia rispetto a quello dei singoli coniugi, per cui il metro di valutazione dei requisiti per ottenere il beneficio deve essere diverso in considerazione della presenza di un'altra entità, quale la famiglia".

Ora, come emerge dai precedenti richiamati, tali principi sono stati pur sempre espressi da questa Corte in ipotesi

di acquisto del bene in regime di comunione legale, per l'appunto chiarendosi che "... ai fini della fruizione dei benefici fiscali in questione, il requisito della residenza nel Comune in cui è ubicato l'immobile debba essere riferito alla famiglia, con la conseguenza che, in caso di comunione legale tra coniugi, quel che rileva è che l'immobile acquistato sia destinato a residenza familiare, mentre non assume rilievo in contrario la circostanza che uno dei coniugi non abbia la residenza in tale Comune, e ciò in ogni caso in cui il bene sia divenuto oggetto della comunione ex art. 177 c.c., quindi sia in caso di acquisto separato che in caso (come nella fattispecie) di acquisto coniugato del bene stesso". - Cass. n. 2109/2009 cit. ;id. Cass. n. 16355/2013 - Si tratta, d'altra parte, di una precisazione pienamente coerente con quanto ritenuto a suo tempo da Cass. n. 13085/2003, ove si era precisato che "... quando l'immobile viene acquistato da un coniuge in comunione legale, proprio per gli effetti che tale acquisto produce anche nei confronti dell'altro coniuge, acquista rilievo giuridico la famiglia, intesa quale entità autonoma che giustifica e legittima l'estensione automatica dell'acquisto da un soggetto all'altro. Se non ci fosse per lo mezzo una famiglia, non si verificherebbe quell'effetto automatico. Quella che conta, allora, non è tanto la residenza dei singoli coniugi, quanto quella della famiglia".

Orbene, il senso dell'indirizzo appena espresso - condiviso dalla circolare Ag. Entrate n. 38/E 12 agosto 2005 - è certamente quello di valorizzare il concetto di residenza familiare solo nelle ipotesi in cui l'acquisto sia caduto in comunione legale - istituto che, all'evidenza, offre tutela alla famiglia laddove garantisce al coniuge che anche non dovesse partecipare finanziariamente all'acquisto una tutela piena che si misura sulla comproprietà prò indiviso -. Ciò si realizza dando così rilevanza alla "residenza" di un'entità diversa da quella dell'acquirente - quella della famiglia, per l'appunto e che si riverbera, sul piano fiscale attraverso l'interpretazione testé offerta.

Ciò vai quanto dire che non sembra possibile estendere il ragionamento appena esposto al caso dell'acquisto non in regime di comunione legale da parte di uno dei coniugi che, come noto, produce effetti esclusivi nei confronti del soggetto acquirente il quale, per l'effetto, non può beneficiare del requisito della residenza familiare proprio perché il bene non ricade nel regime di comunione legale e, dunque, non costituisce il sostrato patrimoniale della famiglia, rimanendo nella esclusiva sfera giuridica del proprietario acquirente.

In definitiva, l'acquisto operato dal coniuge in via esclusiva risponde alle esigenze primarie del contribuente che, scegliendo il regime di separazione, implementa esclusivamente il proprio patrimonio. In quest'ottica non può ritenersi che la disciplina fiscale possa attribuire rilevanza ad un elemento fattuale - residenza familiare - correlato a situazione estranea allo stesso acquirente, riguardante invece la di lui famiglia. Così ragionando sarebbe (inammissibilmente) possibile legittimare atteggiamenti elusivi finalizzati all'unico perseguitamento di un vantaggio fiscale, non correlato alla salvaguardia della famiglia che vede i coniugi in regime di comunione legale.

Le ipotizzate aperture di una parte della dottrina all'estensione dei principi giurisprudenziali sopra evocati anche ai casi di acquisto in regime di separazione dei beni - a tenore delle quali le esigenze di protezione del nucleo familiare

anche dal punto di vista fiscale dovrebbero prescindere dalle modalità attraverso le quali i coniugi hanno deciso di modulare i reciproci rapporti patrimoniali - non sembrano persuasive, dovendo misurarsi non soltanto con l'impossibilità di procedere ad interpretazioni estensive di norme agevolative in materia fiscale (cfr. Cass. nn. 8377 del 2001, 26115 del 2005, 1173 e 4628 del 2008, 14389/2010; Cass. 11614/2013) ma, soprattutto, con la circostanza che le stesse finirebbero col giustificare una scissione fra beneficiario dell'agevolazione - il singolo acquirente - e la famiglia che non verrebbe a godere di alcuna agevolazione (nemmeno a livello tributario), riverberandosi il riconoscimento dell'IVA agevolata - nel caso *de quo* - unicamente sul soggetto acquirente. Si finirebbe, in definitiva, col determinare una vera e propria (inammissibile) torsione del dato normativo che aggancia il beneficio fiscale all'acquisto della residenza nel comune ove il bene si trova - D.P.R. n. 131 del 1986, art. 1, Tariffa, Parte I, nota II bis, art. Tabella A, Parte II, n. 21 allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 -, senza che a base di tale estensione risultino esistenti le ragioni giustificative poste a base dell'indirizzo giurisprudenziale sopra ricordato. Ciò che, all'evidenza, non significa in alcun modo escludere la rilevanza sociale che il concetto di famiglia, nell'accezione lata che va emergendo anche per effetto di cogenti strumenti normativi sovranzionali, è andato assumendo nell'attuale contesto storico, ma semplicemente riconoscere che la finalità dell'indirizzo da questa Corte espresso è stato rivolto a favorire la famiglia titolare di una particolare forma di protezione voluta dal legislatore attraverso la disciplina in tema di comunione legale.

Tornando dunque all'esame del caso di specie, risulta pienamente coerente con il quadro normativo e giurisprudenziale sopra esposto la dichiarazione, inserita nell'atto di acquisto del diritto all'usufrutto del contribuente, che subordinava la permanenza del beneficio prima casa al trasferimento della residenza dell'acquirente nel comune ove si trovava il bene, poi pacificamente mai avvenuta.

Ribadito, peraltro, che alcuna rilevanza giuridica può essere riconosciuta alla realtà fattuale diversa da quella risultante dai registri anagrafici - da ultimo Cass. n. 11614/2013, cit. - e che nel caso di specie non si verteva in ipotesi di acquisto al 50 per cento del diritto di usufrutto con l'altro coniuge, ma di acquisizione - contestuale - esclusiva del diritto anzidetto in favore del solo contribuente e del diritto alla nuda proprietà da parte dell'altro coniuge in regime di separazione dei beni, appare evidente come la sentenza impugnata, tralasciando di considerare il regime di separazione nel quale si trovava l'acquirente e il di lui coniuge al momento dell'acquisto - risultante dall'atto notarile riprodotto in stralcio dalla parte ricorrente - non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra esposti, omettendo di considerare l'elemento anzidetto e applicando erroneamente alla fattispecie i principi giurisprudenziali che questa Corte ha espresso con riguardo agli acquisti in regime di comunione legale.

Tanto è sufficiente per superare i rilievi difensivi esposti dalla parte contribuente.

Sulla base di tali considerazioni, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata cassata con decisione nel merito di rigetto del ricorso, non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto.

La novità della questione impone la compensazione integrale delle spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte, visti l'art. 375 c.p.c., e art. 380 bis c.p.c.. Accoglie il ricorso.

Cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta la domanda del contribuente.

Compensa le spese dell'intero giudizio.

Commento

Non spetta l'agevolazione "prima casa" se l'acquirente dell'immobile non trasferisce, entro i diciotto mesi normativamente previsti, la sua residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile, non rilevando la residenza della sua famiglia qualora questi abbia contratto il matrimonio in regime di separazione dei beni. È quanto stabilito dalla Cassazione, con l'ordinanza n. 26653 del 2014. Occorre ricordare brevemente che, ai sensi della nota II-bis) all'art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, per poter beneficiare della fattispecie agevolativa in oggetto e, quindi, dell'imposta di registro al 2% o dell'Iva al 4% sull'acquisto di immobili, l'acquirente, tra l'altro, deve trasferire la propria residenza nel Comune di ubicazione dell'unità immobiliare oggetto di acquisto agevolato, entro diciotto mesi dall'atto no-

tarile. La dichiarazione di voler stabilire la residenza nel Comune ove è situato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto. L'assenza di tale dichiarazione e del trasferimento della residenza non consente di fruire, quindi, del beneficio fiscale *de quo*.

La giurisprudenza di legittimità ha ripetutamente stabilito che, ai fini del requisito della residenza, occorre avere riguardo soltanto alle risultanze anagrafiche, a nulla rilevando la realtà fattuale, ove questa contrasti con il dato anagrafico, né l'eventuale ottenimento della residenza oltre il termine fissato, essendo quest'ultima presupposto per la concessione del beneficio e trattandosi di normativa agevolativa e quindi di stretta interpretazione (*ex plurimis*, Cass. nn. 24926 del 2009,

9949 del 2008, 26115 del 2005, 8377 del 2001). Tuttavia, eventuali fatti impeditivi al trasferimento della residenza accaduti successivamente all'atto di acquisto possono costituire legittima causa di forza maggiore, inibendo la decadenza dall'agevolazione (*ex pluris*, Cass. nn. 18770 del 2014 e 19247 del 2014).

I principi poc'anzi espressi, però, sembrano subire una sorta di deroga nella peculiare ipotesi di richiesta dell'agevolazione "prima casa" in relazione ad acquisti immobiliari compiuti da coniugi in regime di comunione legale dei beni, quando uno dei due coniugi non abbia effettivamente trasferito la residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile oggetto di acquisto agevolato.

In tal caso, infatti, secondo la Cassazione, il predetto requisito della residenza non deve essere riferito a quella individuale dell'acquirente, ma a quella della famiglia (cfr. Cass. nn. 8463 del 2001 e 14237 del 2000). Il diritto di famiglia, infatti, prevede un terzo soggetto autonomo rispetto ai coniugi, ovvero la famiglia stessa, i cui bisogni sono considerati preminenti rispetto a quelli dei suoi membri. Per gli Ermellini, anche la norma tributaria che stabilisce il requisito della residenza anagrafica per accedere al beneficio fiscale *de quo* deve essere letta in base ai sopra menzionati principi previsti dal diritto di famiglia, per cui il requisito medesimo deve essere riferito non alla residenza individuale dei coniugi, ma a quella della famiglia, intesa come altra entità a sé stante (cfr. Cass. n. 2109 del 2009).

In questa prospettiva, ancora recentemente, la Suprema Corte ha confermato che, in caso di comunione legale dei beni tra i coniugi, l'agevolazione prima casa spetta se l'immobile acquistato è destinato a residenza familiare, non assumendo alcun rilievo la circostanza che la residenza anagrafica di uno dei coniugi sia stabilita in altro Comune rispetto a quello di ubicazione del predetto immobile. La Suprema Corte ha precisato, inol-

tre, che tale principio si applica ogniqualvolta il bene sia divenuto oggetto di comunione *ex art. 177* del codice civile, ovvero sia in caso di acquisto separato che congiunto con l'altro coniuge (cfr. Cass. n. 16355 del 2013; nello stesso senso, Cass. n. 13085 del 2003).

Quest'ultima pronuncia menzionata è stata anche richiamata dall'Agenzia delle Entrate, nella sua circolare n. 38/E del 2005 (par. 2.1), giungendo, però, alla conclusione che l'agevolazione compete nei limiti del 50% se uno solo dei coniugi abbia reso la predetta dichiarazione in atto circa il trasferimento della residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile.

Con l'ordinanza in commento, gli Ermellini, ribadendo gli assunti sin qui riportati, hanno stabilito che essi non possono trovare applicazione in riferimento ad un acquisto agevolato compiuto da un contribuente coniugato in regime di separazione dei beni, atteso che in tal caso, l'acquisto produce effetti soltanto nei confronti del singolo e non anche della famiglia, incidendo esclusivamente sul patrimonio del coniuge che compie l'acquisizione, a differenza di quanto avverrebbe nell'ipotesi di comunione legale, per cui il bene verrebbe a costituire il sostrato patrimoniale della famiglia.

In tale prospettiva, pertanto, secondo i Giudici di piazza Cavour, nessun rilievo può assumere la residenza della famiglia rispetto alla sussistenza del requisito previsto per l'agevolazione di cui trattasi. Ciò in quanto, in tal caso, l'unico beneficiario dell'agevolazione è il coniuge acquirente, restandone invece estranea la famiglia. Soltanto alla residenza di detto acquirente, quindi, occorre riferirsi per valutare la spettanza del beneficio. Diversamente, si finirebbe col legittimare comportamenti elusivi, volti al conseguimento di vantaggi personali e non a tutela della famiglia.

Alessandro Borgoglio