



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **UDINE**

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	PANELLA	BRUNO	Presidente e Relatore
<input type="checkbox"/>	FERRANTE	LUIGI	Giudice
<input type="checkbox"/>	SAVINO	MARIO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n° 1265/09
depositato il 29/10/2009

- avverso AVVISO DI LIQUIDAZIONE n° 20061T009283000 REGISTRO 2006
IPOTEC.CATAST.
contro AGENZIA ENTRATE UFFICIO UDINE

proposto dai ricorrenti:

PAGANI LAURE
VIA DEI RIMINI 8 33030 MORUZZO UD

difeso da:

FRANZ MAURIZIO
VIA VITTORIO VENETO 32 33100 UDINE UD

FRANZ MAURIZIO
VIA DEI RIMINI 8 33030 MORUZZO UD

difeso da:

FRANZ MAURIZIO
VIA VITTORIO VENETO 32 33100 UDINE UD

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1265/09

UDIENZA DEL

13/12/2011

ore 09:00

SENTENZA

N°

152 /1/2011

PRONUNCIATA IL:

13-12-2011

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

27-12-2011

Il Segretario

FATTO

- 1) Con atto 3 agosto 2006 n° 167030/55947 di rep. notaio dott. Alberto Menazzi di Udine, registrato a Udine il 9 agosto 2006 al n. 9283 Serie 1T, i signori FRANZ dott. MAURIZIO e PAGANI dott. LAURE compravano un fabbricato di civile abitazione sito in Comune di Moruzzo, frazione Alnicco, composto di un'unità immobiliare a uso abitativo, un'unità immobiliare a uso ripostiglio e deposito, e un terreno di pertinenza. In sede di registrazione l'atto godeva delle agevolazioni fiscali (c.d. "prima casa") previste dalla nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

- 2) Con avviso di liquidazione Art. C.U. n. CAD0043277/2006, l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Udine, premesso che, sulla base del controllo effettuato dall'Agenzia del Territorio era emerso che le unità immobiliari vendute avevano una superficie utile di mq. 268 e un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta (area coperta mq.: 203; pertinenza scoperta mq.: 2474) e che quindi il fabbricato compravenduto doveva considerarsi abitazione di lusso ai sensi del D.M. 2/8/1969, dichiarava la decadenza delle agevolazioni previste dalla nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.
 Con il medesimo avviso era anche irrogata una sanzione amministrativa, asseritamente ai sensi dell'art. 1 della nota II-bis, punto 4, della tariffa, parte prima allegata al D.P.R. 131/86.

- 3) Con tempestivo ricorso i contribuenti impugnano il citato avviso di liquidazione, eccependo che:
 - a) il fabbricato compravenduto non può classificarsi come casa di lusso, *"trattandosi di casa contadina, con annessi rustici, priva di finiture di pregio, costruita oltre 100 anni fa e rispondente quindi alle esigenze di quel tempo ... versava in completo abbandono da più di venti anni, il tetto era crollato e la vegetazione ne aveva preso pieno possesso e ciò rendeva improponibile una sua classificazione tra abitazioni di lusso al momento dell'acquisto"*; a supporto di tali affermazioni i contribuenti producono numero cinque fotografie, da cui risulta lo stato di estremo degrado delle porzioni di immobile raffigurate;
 - b) la classificazione di lusso è stata attribuita dall'Agenzia delle Entrate senza che nessun tecnico abbia provveduto a effettuare un sopralluogo e senza tener conto che la costruzione risale a oltre un secolo prima dell'emanazione del D.M. 2/8/1969, in un contesto socio-economico non raffrontabile con i parametri utilizzabili da tale decreto;
 - c) nel caso concreto è stato violato il principio della buona fede e dell'affidamento, previsti dall'art. 10 della legge 212/2000, in base ai quali non sono dovute le sanzioni e gli interessi applicati e neanche le imposte. Chiedono, pertanto, l'annullamento dell'impugnato avviso di liquidazione; in subordine chiedono dichiararsi non dovute le pretese erariali, tanto impositive, quanto sanzionatorie; in ulteriore subordine l'inapplicabilità degli interessi e delle sanzioni irrogate.

- 4) Si costituisce ritualmente l'Agenzia delle Entrate:
- a) affermando che, nella valutazione del fabbricato, è stato utilizzato il parametro previsto dagli artt. 5 e 6 del D.M. 2/8/1969, sulla base delle risultanze catastali, per cui nessun sopralluogo era necessario;
 - b) eccependo l'infondatezza della presunta inapplicabilità del D.M. 2/8/1969, in quanto la normativa vigente fa espresso riferimento a tale decreto, indipendentemente dalla data di costruzione dell'immobile, così come anche deciso dalla Cass. 13064/2006;
 - c) contestando il richiamo ai principi della buona fede e dell'affidamento, che non sarebbero stati violati, e in particolare contestando la pretesa inapplicabilità della sanzione, non sussistendo alcun errore sulla norma tributaria.

- 5) Questo collegio giudicante, con ordinanza 14 novembre 2011, ritenuto che con l'impugnato avviso di liquidazione era stata anche irrogata una sanzione asseritamente ai sensi della nota II-bis dell'art.1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986 e ritenuto di dovere rilevare d'ufficio la questione, da porre a fondamento dell'emananda decisione, sulla liceità dell'irrogazione di tale sanzione, non apparendo la stessa prevista da alcuna norma di legge entrata in vigore prima della commissione della violazione, così come disposto dall'art. 3 del D.Lgs. 472/1997; ai sensi dell'art. 101, secondo comma, c.p.c., si riservava la decisione e assegnava alle parti il termine di giorni venti dalla comunicazione dell'ordinanza, per il deposito in segreteria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione.

L'Agenzia delle Entrate sul punto ha depositato una memoria illustrativa, ricordando che la nota II bis dell'art.1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986 sanziona ogni dichiarazione mendace, senza esclusione alcuna e certamente senza limitarla alle sole condizioni soggettive; per cui ogni dichiarazione non corrispondente al vero riportata nell'atto di compravendita al fine di usufruire del regime agevolativo deve essere sanzionata nei termini ivi previsti. Tanto più che proprio i ricorrenti nell'atto di compravendita in questione hanno dichiarato essere non di lusso il fabbricato compravenduto.

I ricorrenti non hanno specificatamente espresso la loro opinione sul punto su cui il Collegio ha sollecitato il contraddittorio, ma si sono limitati a riproporre le eccezioni già esposte nel ricorso introduttivo.

DIRITTO

- 1) Si deve innanzi tutto ricordare che il giudice tributario, che è giudice del rapporto, può modificare il contenuto dell'accertamento, nell'ambito dell'importo preteso dall'Ufficio. Infatti, essendo il processo tributario annoverabile non tra i processi di "impugnazione/annullamento", ma fra quelli di "impugnazione/merito", in quanto non diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione del contribuente sia dell'accertamento dell'ente impositore, il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi ad

annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare il merito della pretesa tributaria e, operando una motivata valutazione sostitutiva, ricondurla eventualmente nella corretta misura, purchè entro i limiti, della domanda (cfr. Cass. 17 novembre 2010, n. 23171).

Ciò premesso, il ricorso deve essere respinto, quanto alla pretesa impositiva, per i seguenti motivi:

- a) lo stato di abbandono e di fatiscenza dell'immobile compravenduto (ripetutamente eccepito dai ricorrenti, con supporto di fotografie e con riferimento alla catalogazione di beni culturali e al giudizio di un tecnico in occasione di una precedente variazione catastale) deve considerarsi provato, ai sensi dell'art. 115 c.p.c., non essendo stato contestato dall'Agenzia resistente; di conseguenza, non può definirsi "di lusso" un immobile non agibile (cfr. Cass. sent. 18 dicembre 1985, n. 6466, e ord. 23 luglio 2010, n. 17450);
 - b) tuttavia, un immobile, nelle condizioni in cui è provato si trovasse al momento della compravendita quello oggetto della presente controversia, non può neanche definirsi "abitazione", mentre l'agevolazione prevista dall'art. 1, parte prima tariffa allegata al D.P.R. 131/1986 è concessa per l'acquisto di "case di abitazione"; sono, infatti gli stessi contribuenti a sostenere che al momento dell'acquisto, il fabbricato, a causa dello stato di conservazione, era da considerarsi in gran parte inagibile e che la sua destinazione era esclusivamente di deposito e cantina;
 - c) è pur vero che l'utilizzabilità residenziale del fabbricato acquistato, ai fini della concessione delle agevolazioni c.d. "prima casa", non deve necessariamente sussistere al momento dell'acquisto, potendo essere concessa l'agevolazione anche per fabbricati in corso di costruzione o di ristrutturazione, vale a dire per fabbricati che siano oggetto di lavori rivolti alla realizzazione di una abitazione non di lusso, che necessariamente deve essere portata a ultimazione; ciò nonostante, come già deciso da questa Commissione, affinché sia concessa l'agevolazione c.d. "prima casa" è necessario che: i) oggetto di vendita sia un fabbricato, allo stato anche non residenziale; ii) il compratore dichiari in atto il proposito di voler procedere alla sua ristrutturazione con destinazione residenziale; iii) vi sia già un'idonea concessione edilizia o venga richiesta successivamente all'atto; iv) venga realizzata una casa di abitazione non di lusso nel termine previsto dalla vigente normativa urbanistica (e dalla scadenza di tale termine decorre poi il termine triennale di decadenza per gli opportuni controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria); ma tali circostanze non risultano dall'atto di compravendita e non sono state provate e neanche dedotte dai ricorrenti nei loro scritti difensivi.
- 2) Pure infondata è l'eccezione relativa alla violazione del principio della buona fede e dell'affidamento, previsti dall'art. 10 della legge 212/2000, perché tale norma non tutela, né potrebbe farlo, il contribuente che lamenta la mancata conoscenza delle norme, ma il contribuente che si è conformato a indicazioni dell'Amministrazione Finanziaria, successivamente mutate dall'Amministrazione stessa e così è assolutamente inconferente il richiamo alla Cassazione 17576/2002.

- 3) Circa le sanzioni irrogate con l'impugnato avviso di liquidazione, questo collegio giudicante ha ritenuto di dover verificare se l'interpretazione dell'Agenzia resistente (secondo cui tali sanzioni sarebbero previste dalla nota II-bis dell'art.1 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986) sia o meno conforme al principio di legalità disciplinato dall'art. 3 del D.Lgs. 472/1997.

Si deve, sul punto, preliminarmente ricordare che il D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (come già la legge 24 novembre 1981, n. 689, sulle sanzioni amministrative), ha inteso estendere alle violazioni in materia tributaria i principi di garanzia della legislazione penale, che derivano dalla nostra Costituzione.

L'art. 25 della Costituzione trova applicazione negli artt. 1 e 2 c.p., nell'art. 1 della legge 689/1981 e nell'art. 3 del D.Lgs. 472/1997. Già la Corte Costituzionale, con la sentenza 3 luglio 1967, n. 78, ha espressamente affermato che *"... il principio della legalità della pena,"* è *"ricavabile anche per le sanzioni amministrative dall'art. 25, secondo comma, della Costituzione, in base al quale è necessario che sia la legge a configurare, con sufficienza adeguata alla fattispecie, i fatti da punire."*

Inoltre, ancora, il principio contenuto nell'art. 23 della Costituzione, secondo cui *"Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge"*, è indubbiamente riferito anche alle sanzioni diverse da quelle penali e quindi anche alle sanzioni amministrative e tributarie.

La violazione dell'art. 3 del D.Lgs. 472/1997, di diretta ispirazione costituzionale, attesa la sua particolare gravità e la nullità conseguente dell'atto di irrogazione delle sanzioni, non può essere contestata esclusivamente su eccezione di parte, ma deve ritenersi rilevabile d'ufficio anche dal giudice, nel rispetto del contraddittorio tra le parti.

E' nota la distinzione giurisprudenziale e dottrinarie tra eccezione in senso stretto ed eccezione in senso lato. La giurisprudenza più recente ha riconosciuto che per tutte le eccezioni, anche per le eccezioni in senso stretto, vale il principio della rilevanza d'ufficio da parte del giudice, salvo espressa previsione della rilevanza solo a iniziativa di parte, chiarendo, tuttavia, che il potere d'ufficio del giudice attiene solo al riconoscimento degli effetti giuridici di fatti che siano stati pur sempre allegati dalla parte (ex plurimis Cass. 8 aprile 2004, n. 6943).

Si deve, allora, ricordare che la domanda dei contribuenti, nella presente controversia, ha per oggetto la richiesta di annullamento dell'impugnato avviso di liquidazione perché *"non dovute ed inesigibili tutte le pretese erariali, tanto impositive quanto sanzionatorie"*. L'accoglimento del ricorso, relativamente alle sanzioni, non travalicherebbe i limiti del petitum, non costituendo violazione dell'art. 112 c.p.c., che impone al giudice di pronunciare su tutta la domanda e non oltre i limiti di essa. Infatti il vizio di ultra o di extra petizione *"ricorre solo quanto il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti e pronunciando oltre i limiti del petitum e delle eccezioni hinc et inde dedotte, ovvero su questioni che non siano state sollevate e che non siano rilevabili d'ufficio, attribuisca alla parte un bene non richiesto, e, cioè, non compreso nemmeno implicitamente o virtualmente"*

nella domanda proposta, e che tale vizio, conseguentemente, deve escludersi ove il giudice, contenendo la proprie decisioni entro i limiti delle pretese avanzate o delle eccezioni proposte dalle parti, e riferendosi ai fatti da essi dedotti, abbia fondato la decisione stessa sulla valutazione unitaria delle risultanze processuali, pur se in base ad argomentazioni o considerazioni non prospettate dalle parti stesse” (Cass. 21745/2006). Non vi è ultra o extra petizione nell’ipotesi di una diversa qualificazione giuridica, che ricorre quando “il giudice renda la pronuncia richiesta in base ad una prospettazione dei fatti autonoma rispetto a quella prospettata dalle parti ed all’applicazione di una norma diversa da quella da esse invocata ... ovvero proceda ad una qualificazione giuridica diversa da quella adottata dalla parte ...” (Cass. 2746/2007); ciò non comporta “alcuna immutazione del thema decidendum, ma solo una semplice riqualificazione giuridica della fattispecie, che, fermi restando i fatti adottati dalla parte a sostegno della propria pretesa, costituisce non soltanto un potere, ma addirittura un dovere del giudice investito della causa ...” (Cass. 3936/2002).

- 4) Accertato, quindi, il potere dovere di questo giudice di valutare la legittimità delle sanzioni irrogate sulla base dei principi previsti dall’ art. 3 del D.Lgs. 472/1997, è necessario ricordare che ai sensi della nota II-bis dell’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131, per la concessione dell’agevolazione c.d. “prima casa” devono ricorrere alcune condizioni, di natura soggettiva (attinenti cioè al soggetto beneficiario) e altre di natura oggettiva (attinenti cioè all’abitazione). Così la residenza, il luogo di lavoro, l’impossidenza di altra abitazione nel comune o di altra abitazione acquistata con le medesime agevolazioni sono condizioni soggettive; mentre l’essere l’abitazione acquistata “non di lusso” è una condizione oggettiva. Inoltre, non è sufficiente che ricorrano le predette condizioni (soggettive e oggettive), ma è necessario che il richiedente l’agevolazione renda anche, a pena di decadenza, le dichiarazioni previste dalle lettere a), b) e c) del numero 1 della citata nota II-bis.

In particolare, l’impegno di voler stabilire la propria residenza nel comune ove è ubicato l’immobile acquistato, l’impossidenza nel medesimo comune di altro fabbricato e l’impossidenza nel resto del territorio nazionale di altro fabbricato comprato con l’agevolazione devono essere espressamente dichiarati dal richiedente l’agevolazione e ciò è probabilmente giustificato dalla circostanza che quelle condizioni sono nella disponibilità o sono di immediata e personale conoscenza del richiedente stesso, comportando una dichiarazione per così dire secca: o sì o no.

Mentre l’essere l’abitazione “non di lusso” (condizione oggettiva) non deve essere oggetto di espressa dichiarazione, né mai lo è stato (sin dalla legge 168/1982) e anche ciò è probabilmente giustificato dalla circostanza che l’accertamento di quella condizione presenta elevati profili di opinabilità, molto spesso richiede valutazioni e perizie, all’esito delle quali è possibile concludere se l’abitazione è o non è di lusso. Si pensi infatti (per limitarsi solo agli artt. 5 e 6 del D.M. 2/8/1969) ai concetti di superficie utile, coperta e scoperta, al metodo di calcolo, alla possibilità di utilizzare le risultanze catastali, etc.

Volendo sintetizzare, la disciplina positiva sul punto dell'agevolazione c.d. "prima casa" è sinteticamente la seguente: devono ricorrere tutte le condizioni sopra elencate (soggettive e oggettive) e, in più, l'esistenza di alcune condizioni deve essere espressamente dichiarata, a pena di decadenza.

Non vi è (né mai lo è stato), però, alcun obbligo di dichiarare l'esistenza della condizione oggettiva consistente nell'essere l'abitazione non di lusso. In altri termini, questa condizione (oggettiva) deve effettivamente sussistere, ma l'agevolazione viene concessa per l'essere la casa "non di lusso", non perché è dichiarata tale. La Cassazione, con la sentenza 7163/2007, non sembra aver colto questa fondamentale differenza.

- 5) Il numero 4 della nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131, punisce con una sanzione amministrativa alcuni comportamenti commissivi del contribuente in relazione alla richiesta di agevolazione c.d. "prima casa". Questi comportamenti, che integrano gli estremi di altrettanti illeciti tributari, sono: a) la dichiarazione mendace; b) il trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con l'agevolazione prima del decorso del termine di anni cinque dalla data del loro acquisto.

Nel caso in esame è certamente escluso l'illecito indicato sotto la lettera b), che non viene affatto contestato nell'impugnato avviso di liquidazione e irrogazione delle sanzioni. Ma non viene neanche contestato l'illecito sub a), mentre, sempre dall'impugnato avviso, la sanzione sembrerebbe dipendere esclusivamente dalla dichiarata decadenza dell'agevolazione, per essere qualificabile come di lusso il fabbricato compravenduto. Infatti l'avviso testualmente recita: *"Dai fatti esposti nelle motivazioni del presente avviso deriva la violazione delle disposizioni del testo unico dell'imposta di registro ... e del testo unico delle imposte ipotecaria e catastale. Ai sensi della nota II-bis dell'art. 1 della Tariffa, parte prima, del citato D.P.R. n. 131 del 1986, si rende applicabile la sanzione"*

Non viene, quindi, contestato nessuno degli unici due illeciti tributari previsti dal numero 4 della nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 (pur facendo riferimento a tale norma), ma si sanziona, senza ulteriori specificazioni, una generica violazione al testo unico dell'imposta di registro e al testo unico delle imposte ipotecaria e catastale.

E', pertanto, evidente la violazione del principio di legalità contenuto nell'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, secondo cui nessuno può essere assoggettato a sanzione tributaria per un fatto che non sia espressamente previsto dalla legge come illecito tributario.

Nella specifica disciplina dell'agevolazione c.d. "prima casa", non vi è alcuna disposizione che consideri illecito tributario, e conseguentemente la sanzioni, la richiesta dell'agevolazione per un'abitazione rivelatasi poi di lusso.

- 6) Nella memoria illustrativa, a seguito dell'ordinanza 14 novembre 2011 di questo Collegio, l'Agenzia resistente non ripete che la sanzione è irrogata per una generica violazione al testo unico dell'imposta di registro e al testo unico delle imposte ipotecaria e catastale (come affermato nell'impugnato avviso), ma asserisce, sostanzialmente, che tale sanzione è irrogata per aver reso i

contribuenti una “dichiarazione mendace” e che l’illecito tributario di cui al numero 4 della nota II-bis dell’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 (“dichiarazione mendace”) comprende ogni dichiarazione non corrispondente al vero riportata nell’atto di compravendita al fine di usufruire del regime agevolativo.

Non si può sul punto non stigmatizzare il comportamento tenuto dall’Agenzia. Infatti, l’avviso di liquidazione contiene la pretesa tributaria e i motivi che la giustificano e delinea, quindi, il thema decidendum, nel cui ambito deve muoversi il ricorso del contribuente. Nel processo tributario non può essere consentita una modifica delle ragioni giustificatrici dell’avviso, perché ciò comporterebbe una palese lesione del diritto di difesa del contribuente (ex plurimis Cass. 25909/2008). Violando queste precise e fondamentali regole, l’Agenzia ora muta le ragioni che avrebbero giustificato l’irrogazione della sanzione.

Il collegio, comunque, è a conoscenza delle affermazioni sul punto contenute in Cass. 9150/2000 (richiamata dalla Circ. 38E/2005): “... l'accertamento (successivo, in forza degli strumenti, diretti ed indiretti, predisposti dalla legge), da parte dell'ufficio, della insussistenza del carattere "non di lusso" dell'abitazione (come di ogni altro requisito) determina la decadenza dell'agevolazione per "dichiarazione mendace" e l'applicazione dell'imposta (complementare) di registro nella misura ordinaria e delle altre conseguenze "sanzionatorie" previste dalla legge...”.

Tali affermazioni, che pur potrebbero giustificare la tesi dell’Agenzia resistente, sono tutt’altro che convincenti, perché immotivate e qualificabili come “obiter dictum”. Peraltro la citata sentenza si riferisce a fatti, che, ratione temporis, non erano regolati dal D.Lgs. 472/1997.

- 7) Recentemente la Cassazione con la sentenza. 26259/2010 ha affermato che “... per "dichiarazione mendace" deve intendersi ogni e qualsiasi richiesta di fruizione del beneficio in difetto delle condizioni, soggettive ed oggettive, previste dalla Legge”

Tuttavia, a prescindere dalla obiezione semantica che si potrebbe muovere alla forzata equiparazione del termine “richiesta” al termine “dichiarazione”, si deve ancora una volta constatare che anche la citata pronuncia dimentica il principio di legalità previsto dall’art. 3 del D.Lgs. 472/1997.

Tale principio, infatti, impone che la sanzione sia prevista da una disposizione avente forza di legge, proibisce la retroattività della norma sanzionatoria e dispone la c.d. “tipizzazione” dell’illecito tributario, attraverso la determinazione dei fatti riservata al legislatore. Nel caso concreto gli illeciti tributari previsti dal numero 4 della nota II-bis dell’art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131 risultano esattamente tipizzati: a) la dichiarazione mendace; b) il trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con l’agevolazione prima del decorso del termine di anni cinque dalla data del loro acquisto.

Ciò comporta l’illegittimità, ovviamente, dell’analogia in malam partem, ma anche di un’interpretazione eccessivamente estensiva, tale da ricomprendere nei precetti imposti dal legislatore fattispecie non specificatamente indicate.

E' certamente più conforme al principio di legalità (di stretta derivazione costituzionale) ritenere che la "*dichiarazione mendace*", menzionata nel punto 4 della nota II bis, non possa che riferirsi alle dichiarazioni obbligatorie indicate al punto 2, lett. a), b) e c) della medesima nota II bis (dichiarazione di voler stabilire la residenza, dichiarazione di impossidenza di altra casa di abitazione nel territorio del medesimo comune e dichiarazione di impossidenza di altra casa di abitazione acquisita con le medesime agevolazioni nel territorio nazionale). Quanto sopra sia sotto il profilo strettamente letterale, sia per la collocazione della disposizione nella medesima nota II-bis, sia sotto il profilo sistematico, perché il medesimo testo legislativo (D.P.R. 131/1986), per altre agevolazioni, utilizza un'identica locuzione ("*dichiarazione mendace*") immediatamente dopo aver imposto l'obbligo di rendere alcune dichiarazioni (note II-quater e II-quinquies per le ONLUS).

Se il legislatore avesse voluto imporre un precetto come quello presunto dalla citata sentenza (divieto di richiedere le agevolazioni in difetto delle condizioni, soggettive ed oggettive, previste dalla legge), lo avrebbe espressamente formulato, rendendo inutile la distinzione contenuta nel numero 4 della nota II-bis dell'art. 1 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n.131, tra "*dichiarazione mendace*" e "*trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con l'agevolazione prima del decorso del termine di anni cinque dalla data del loro acquisto*".

Sembra allora che non si siano tratte ancora le dovute conseguenze dalla circostanza che, vigente la legge 22 aprile 1982, n. 168 (che ha introdotto l'agevolazione c.d. "*prima casa*"), veniva applicata una "*soprattassa*", che, anche se con fini sanzionatori, era un'imposizione aggiuntiva a carico del contribuente, che si cumulava con l'imposizione ordinaria, ma che tale soprattassa è stata eliminata dal nostro ordinamento tributario (art. 26 D.Lgs. 472/1997) e sostituita dalla sanzione amministrativa, che è una vera e propria pena e risponde ad altri principi, tra cui appunto quello di legalità.

- 8) Afferma ancora l'Agenzia resistente che la sanzione irrogata è legittima, avendo, comunque, i contribuenti dichiarato in atto che la casa da loro comprata non era di lusso.

Anche tale tesi deve essere disattesa, perché se è vero che il legislatore non ha imposto tale dichiarazione, non può neanche sanzionare l'eventuale mendacità della dichiarazione volontariamente resa dai contribuenti senza esserne obbligati: in altri termini non è possibile irrogare una sanzione per la violazione di un precetto non previsto dalla legge e qui si ritorna sempre al principio di legalità.

- 9) Il ricorso è, pertanto, infondato e deve essere respinto quanto alla pretesa impositiva, ma deve essere accolto quanto alla sanzione irrogata. La reciproca soccombenza giustifica l'integrale compensazione delle spese del presente giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

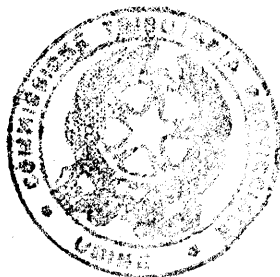
La Commissione Tributaria Provinciale di Udine, Sez. I, in parziale accoglimento del ricorso:

- a) respinge il ricorso quanto alla pretesa impositiva, confermando su tale punto l'impugnato avviso di liquidazione;
- b) dichiara la nullità, limitatamente alle sanzioni irrogate, dell'impugnato avviso di liquidazione Art. C.U. n. CAD0043277/2006 emesso dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Udine;
- c) compensa integralmente tra le parti le spese del presente giudizio.

Udine, 13 dicembre 2011

IL PRESIDENTE ESTENSORE

Bruno Panella



A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Bruno Panella', written in a cursive style.