

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORI
ANTONIO E VICTOR UCKMAR

DIRETTORE
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI
MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVILOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

Marzo-Aprile
2017

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

CORTE DI CASSAZIONE, sez. trib., 21 settembre 2016, n. 18477

Pres. Chindemi – Rel. Meloni

Agenzia delle entrate c. O.V.

In ordine all'imposta di registro, al fine di stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, sia esclusa dall'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", di cui all'art. 1, 3° comma, Parte prima, Tariffa allegata al d.p.r. n. 131 del 1986 (T.U. Imposta di registro), è necessario fare riferimento alla nozione di "superficie utile complessiva" di cui all'art. 6 del d.m. Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, n. 1072, in forza del quale è irrilevante il requisito dell'abitabilità dell'immobile, siccome da esso non richiamato. Viceversa, quello dell'utilizzabilità degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, rappresenta parametro idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" di un'abitazione. Di talché, è legittima la revoca del beneficio ove, mediante un semplice intervento edilizio, possa computarsi nella superficie utile un vano deposito di un immobile, assumendo rilievo, in coerenza con l'apprezzamento dello stesso mercato immobiliare, la marcata potenzialità abitativa dello stesso.

(Omissis). Svolgimento del processo.

L'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano con avviso di liquidazione d'imposta ed irrogazione di sanzioni accertò che il contribuente O.V. aveva indebitamente usufruito delle agevolazioni edilizie previste per l'acquisto della prima casa di cui alla L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 131, in quanto l'immobile da lui acquistato doveva essere considerato di lusso perché avente superficie utile superiore a 240 mq, e pertanto ne disponeva il recupero applicando interessi di legge.

Avverso l'avviso di recupero d'imposta il contribuente propose ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Roma che lo respinse con sentenza confermata in secondo grado, su appello della Agenzia delle Entrate, dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia.

I giudici di secondo grado respinsero l'appello del contribuente ritenendo che la superficie totale dell'immobile fosse di 254,30 mq inclusa anche la superficie utile ma non abitabile.

Avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha proposto ricorso per cassazione O.V. con tre motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso. Il ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione.

Con il primo motivo di ricorso il ricorrente lamenta violazione di legge e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, della L. n. 241 del 1990, art. 3, e del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, perché i giudici di appello hanno ritenuto motivati gli avvisi di liquidazione mentre al contrario gli avvisi non spiegano quali sono le caratteristiche di lusso dell'immobile.

Con il secondo motivo di ricorso il ricorrente lamenta violazione di legge e falsa applicazione del D.M. 2 agosto 1969, art. 6, ed art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, in quanto la CTR ha ritenuto erroneamente che l'immobile fosse maggiore di 240 mq sulla base della nota dell'Agenzia del territorio in data 4 giugno 2008 mentre al contrario tale nota è priva di valore probatorio in quanto documento di parte e l'Ufficio

non ha adempiuto all'onere probatorio posto a suo carico di dimostrare l'assenza dei requisiti necessari per godere dell'agevolazione.

Con il terzo motivo di ricorso il ricorrente lamenta omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio in riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 5, nonché violazione di legge e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., in quanto la CTR ha omesso di motivare in ordine al proprio convincimento sulle dimensioni dell'immobile impropriamente e sommariamente ritenuto di lusso limitandosi a riportare il contenuto della nota dell'Agenzia del Territorio del 4 giugno 2008 della quale il ricorrente aveva fin dal primo grado contestato la veridicità.

Il ricorso proposto è infondato e deve essere respinto in ordine a tutti i motivi.

Il primo motivo è infondato e deve essere respinto. Infatti i giudici di secondo grado hanno chiaramente affermato che gli avvisi di liquidazione contengono tutti gli elementi necessari alla difesa del contribuente e tale accertamento, tra l'altro insindacabile in questa sede risulta confermato dal contenuto di detti avvisi che denunciano una superficie utile dell'immobile di 254,30 mq.

Il secondo e terzo motivo sono del pari infondati.

Questa Corte ha avuto modo di stabilire che l'elencazione dei locali esclusi dal computo dei 240 mq di superficie utile prevista dal D.M. 2 agosto 1969, art. 6, (cantine, soffitte, terrazzi e balconi) è tassativa.

Infatti (sez. 5, Sentenza n. 861 del 17 gennaio 2014) In tema di imposta di registro, ipotecarie o catastali, per stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, esclusa dai benefici per l'acquisto della prima casa ai sensi della tariffa 1^a, art. 1, nota 2^a *bis*, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, la sua superficie utile – complessivamente superiore a mq. 240 – va calcolata alla stregua del D.M. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, n. 1072, che va determinata in quella che – dall'estensione globale riportata nell'atto di acquisto sottoposto all'imposta – residua una volta detratta la superficie di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e del posto macchina, non potendo, invece, applicarsi i criteri di cui al D.M. Lavori Pubblici 10 maggio 1977, n. 801, richiamato dalla L. 2 febbraio 1985, n. 47, art. 51, le cui previsioni, relative ad agevolazioni o benefici fiscali, non sono suscettibili di un'interpretazione che ne ampli la sfera applicativa.

Pertanto esattamente i giudici di appello hanno ritenuto di lusso l'immobile in quanto la superficie ammonta a 254,30 mq esclusi tutti i locali sopra indicati.

Sul punto si è espressa anche Sez. 5, Sentenza n. 25674 del 15 novembre 2013 che in caso analogo ha affermato in riferimento alla "Utilizzabilità" della superficie: "In tema di imposta di registro, per stabilire se una abitazione sia di lusso e, quindi, sia esclusa dall'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", di cui all'art. 1, comma 3, Parte prima, Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, occorre fare riferimento alla nozione di "superficie utile complessiva" di cui al D.M. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, art. 6, in forza del quale è irrilevante il requisito dell'"abitabilità" dell'immobile, siccome da esso non richiamato, mentre quello dell'"utilizzabilità" degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, costituisce parametro idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" di una abitazione. Ne consegue che è legittima la revoca del beneficio ove, mediante un semplice intervento edilizio, possa computarsi nella superficie "utile" un vano deposito di un immobile (nella specie, in concreto non abitabile perché non conforme ai parametri aero-illuminanti previsti dal regolamento edilizio), assumendo rilievo – in coerenza con l'apprezzamento dello stesso mercato immobiliare la marcata potenzialità abitativa dello stesso".

La nota dell'Agenzia del Territorio del 4 giugno 2008 appare attendibile in quanto si basa su planimetria e scala presentata dalla parte medesima, non include nel computo altro

locale posto al nono piano e non risulta mai contestata se non genericamente dal ricorrente.

Per quanto sopra il ricorso deve essere respinto a parte ricorrente condannata alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. – Rigetta il ricorso, condanna il ricorrente O.V. al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 5.000,00 complessivamente oltre spese accessorie come per legge.

(Omissis).

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE FIRENZE, sez. V, 12 maggio 2016, n. 760

Al fine del computo della metratura per la qualificazione di un immobile “di lusso” ai sensi dell’art. 6 del d.m. 2 agosto 1969 va considerata la sola superficie calpestabile, con esclusione, pertanto, della superficie occupata dai muri perimetrali e interni.

(Omissis). Ritenuto in fatto e in diritto.

B.B.I. proponeva ricorso avviso il rigetto della richiesta di riconoscimento del requisito della ruralità al proprio immobile meglio identificato in atti, sito nel territorio del Comune di Tavarnelle val di Pesa, chiedendone l’annullamento ed il conseguente riconoscimento del requisito della ruralità.

L’agenzia del territorio si costituiva in giudizio e chiedeva il rigetto del ricorso.

Il ricorrente ha ritenuto che l’immobile in questione non possa essere escluso dal riconoscimento del requisito della ruralità innanzitutto perché la superficie utile complessiva è inferiore ai mq. 240 riconosciuti dalla legge come misura limite massima oltre la quale si rientra nelle caratteristiche di immobile di lusso a sensi del D.M. 2 agosto 1969 art. 6, ed inoltre perché lo stesso ha carattere di strumentalità all’esercizio dell’attività agricola dell’azienda essendo stato destinato ad abitazione dei dipendenti che esercitano l’attività agricola all’interno dell’azienda medesima.

Va premesso che la norma sopracitata prevede che nel calcolo della “superficie utile complessiva” di un immobile, al fine di accertare il superamento dei mq 240 per l’attribuzione delle caratteristiche di immobile di lusso (che impedisce la attribuzione del requisito della ruralità), non si deve tener conto delle superfici di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posto auto.

Peraltro nel D.M. citato non si rinviene una definizione della “superficie utile complessiva”, per cui va innanzitutto indagato se nell’ordinamento vi sia altra norma analoga che ne spieghi comunque il significato. Orbene, nel D.M. 10 maggio 1977 Lavori Pubblici art. 3 viene espressamente stabilito che per superficie utile complessiva abitabile si deve intendere la superficie di pavimento degli alloggi misurata al netto di murature, pilastri, tramezzi, sguinci, vani di porte e finestre, di eventuali scale interne, di logge, di balconi.

Ritiene questa commissione che tale definizione della superficie utile complessiva contenuta nel D.M. 10 maggio 1977 citato può essere analogicamente utilizzata anche per il D.M. 2 agosto 1969 art. 6, che ne è privo. Ciò in quanto deve trovare applicazione il principio che la superficie utile (se tale ultima parola deve avere il suo proprio significato letterale) non può che essere la medesima in qualsiasi caso si tratti di immobili destinati ad abitazione, e quindi non può non coincidere con la superficie calpestabile, cioè con quella realmente fruibile da parte di chi vi abita, cioè ancora con quella superficie delimitata da mura-

ture che consenta al suo interno tutte le funzioni proprie della vita ordinaria delle persone che vi abitano. Il che è coerente non solo con il D.M. 10 maggio 1977 già citato, ma è anche del tutto coerente con la logica ed il buon senso, essendo evidente che di nessuna utilità, di nessuna fruibilità, a nessun titolo, sono le superfici occupate da murature, esterne e interne, che servono soltanto alla statica ed alla suddivisione interna dell'edificio medesimo. Per cui se la norma parla di superficie utile complessiva, come fa il D.M. del 1969, non può adottarsi alcuna interpretazione che non tenga conto di quanto richiesto dalla normativa medesima, cioè della utilità, della fruibilità della superficie complessiva dell'immobile. Non è quindi superficie utile e fruibile quella su cui insistono murature esterne e interne che non consentono la calpestabilità della superficie che essi occupano.

Di conseguenza dalla superficie complessiva dell'immobile in questione (secondo l'agenzia mq. 271, operato lo scomputo delle superfici previste dal D.M. 2 agosto 1969) devono essere sottratte innanzitutto le superfici previste nello stesso D.M. 10 maggio 1977, e sopra indicate (nel dettaglio le murature esterne ed interne), al fine di ottenere la superficie utile, mentre successivamente devono essere sottratte (se il risultato della prima operazione fosse superiore a mq. 240) le superfici relative a balconi, terrazze, soffitte, scale e posto auto, indicate espressamente nel citato D.M. 2 agosto 1969.

E quindi dalla superficie complessiva di mq 271 indicata dall'Agenzia devono essere in concreto sottratte quelle corrispondenti alle aree occupate da murature interne ed esterne. Nel caso in esame tale operazione conduce ad attribuire all'immobile una superficie utile complessiva di mq 201,51 (non contestata dall'Ufficio, che comunque non condivide il criterio) per cui la Ul in esame non ha sotto questo profilo le caratteristiche di lusso che escluderebbero il riconoscimento del requisito della ruralità.

La contraria interpretazione del concetto di superficie utile data dalla Cassazione nelle sentenze citate dallo stesso ricorrente non appare condivisibile per le ragioni fin qui esposte, delle quali la S.C. non si fa' carico poiché ha invece ritenuto assorbente l'interpretazione letterale della norma di cui all'art. 6 del D.M. 2 agosto 1969, e quindi assorbente la elencazione ivi prevista delle esclusioni di cui si è detto.

Ma è invece proprio dalla lettura della norma appena citata che trae fondamento, a parere di questa commissione, la diversa interpretazione sopra proposta, che si conforma proprio a quanto richiede la normativa, e cioè che la superficie complessiva da prendere in considerazione deve essere innanzitutto quella utile, cioè quella non comprensiva di superfici "non utili", cioè non fruibili e non calpestabili. Al che consegue che per effettuare un corretto calcolo della superficie utile complessiva devono essere escluse le superfici non utili e non fruibili, cioè quelle occupate da murature interne ed esterne.

Ovviamente dal risultato ottenuto devono poi essere escluse anche le superfici occupate da balconi, scale, ecc. espressamente indicate nel D.M. 2 agosto 1969.

Non va infine trascurato il fatto che l'interpretazione data dalla S.C. provocherebbe una ingiusta disparità di trattamento a causa delle tecniche costruttive usate nel corso del tempo. Infatti gli edifici costruiti nel passato hanno di solito murature esterne ed interne di ben diversa e maggiore consistenza rispetto a quelli costruiti in tempi più recenti, e quindi a parità di superficie netta concretamente utilizzabile la superficie lorda (quella cioè comprensiva delle murature) sarebbe sicuramente maggiore negli edifici di antica costruzione rispetto a quelli più moderni, con la possibile conseguenza della esclusione della ruralità per i primi causata solo dalla diversità della tecnica costruttiva (nel caso in cui per il calcolo della superficie utile complessiva si dovesse tener conto anche di quella occupata dalle murature esterne ed interne, come richiede la Cassazione nelle sentenze citate).

Tale ingiusta disparità di trattamento sarebbe sicuramente evitata seguendo l'interpretazione proposta da questa Commissione.

Il ricorrente ha poi contestato anche il secondo rilievo dell'Agenzia, che ha escluso il requisito della ruralità anche perché ha ritenuto che l'immobile in esame non fosse soggetto all'applicazione dell'art. 9 c. 3-*bis* lett. f) del D.L. n. 557 del 1993 e succ. modif. anche qualora avesse avuto carattere di strumentalità all'attività agricola, per essere stato destinato ad esclusiva abitazione dei dipendenti che esercitavano attività agricola nell'azienda.

In realtà l'art. 9 c. 3-*bis* lett. f) del D.L. n. 557 del 1993 e succ. modif. appena citato riconosce il requisito della ruralità agli edifici strumentali destinati all'interno dell'azienda ad abitazione dei dipendenti che esercitano attività agricola nell'azienda stessa, senza richiedere alcun altro requisito né oggettivo né soggettivo (v. Cass. sez. 4 civ. 18 novembre 2009 n. 24299 e Sez. Unite 21 agosto 2009 n.18565). Quindi il riconoscimento della ruralità, in presenza dei requisiti di cui al citato art. 9 c. 3-*bis*, prescinde da qualsiasi altra caratteristica oggettiva e soggettiva dell'edificio, e anche dalla sua appartenenza catastale, in quanto rileva soltanto la sua oggettiva strumentalità all'attività agricola dell'azienda.

Nella vertenza in esame è pacifico che gli edifici in questione sono destinati ad abitazione dei dipendenti che esercitano attività agricola nell'azienda, per cui ciò vale di per sé a riconoscerne il carattere strumentale all'attività agricola (e quindi la sua ruralità).

Non ha invece alcuna rilevanza nel problema il comma 3-*ter* dell'art. 3 della legge citata, invocato dall'Agenzia, il quale stabilisce che le porzioni di immobili di cui al comma 3-*bis*, destinate ad abitazione, sono censite in catasto autonomamente in una delle categorie del gruppo A. Infatti, come si è specificato, la attribuzione del requisito della ruralità prescinde da qualsiasi altra caratteristica che non sia quella della strumentalità del fabbricato all'attività agricola esercitata dai dipendenti dell'azienda che in esso abitano, e prescinde quindi anche dall'inquadramento catastale.

Poiché nel caso è pacifico che l'immobile è stato destinato ai dipendenti che esercitano l'attività agricola nell'azienda, ciò è sufficiente per riconoscerne il carattere di strumentalità all'attività agricola medesima, e conseguentemente il requisito della ruralità, a prescindere da qualsiasi altra caratteristica.

Per le ragioni fin qui esplicitate deve essere quindi accolto il ricorso e annullato l'atto di diniego impugnato.

Appare equo compensare le spese.

P.Q.M. – La CT accoglie il ricorso e dichiara nullo l'atto impugnato. Compensa le spese. (*Omissis*).

Agevolazioni fiscali per la prima casa, “spazio utile” e garanzie costituzionali

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il *favor* per la “proprietà dell'abitazione”. – 3. La giurisprudenza della Corte costituzionale. – 4. Il combinato disposto degli artt. 47, 2° comma e 53 Cost. – 5. Gli interventi normativi. – 6. L'orientamento della Suprema Corte di Cassazione. – 7. Conclusioni.

1. – *Premessa*

Le agevolazioni fiscali per la prima casa continuano dopo ben 35 anni dalla introduzione della fondamentale legge 22 aprile 1982, n. 168 ad essere attuali ed a generare interrogativi in merito alla portata applicativa delle disposizioni contenute nella legislazione che via, via ha disciplinato la materia. Una agevolazione fiscale dalla struttura lineare, non appesantita da meccanismi complessi sotto il profilo dell'accertamento dei requisiti per il godimento del beneficio, disciplinata da disposizioni di legge formulate in termini il più possibile chiare ed esatte presenta scarse possibilità di interpretazioni divergenti, una norma così costruita difficilmente potrebbe dare luogo a significati ambigui. Purtroppo non così è in questa materia, a seguito le stratificazioni normative e gli interventi "ortopedici" non felici del legislatore.

2. – *Il favor per la "proprietà dell'abitazione"*

Il secondo comma dell'art. 47 Cost. indica un particolare *favor* costituzionale per l'utilizzazione del risparmio al fine di acquisire la titolarità di alcuni beni ("proprietà dell'abitazione", "proprietà diretta coltivatrice", proprietà diretta ed indiretta in partecipazioni in "grandi complessi produttivi del Paese"). Si tratta di una norma che, secondo la considerazione prevalente, avrebbe una funzione finalistica, essenzialmente diretta al legislatore, che dovrebbe favorire determinate utilizzazioni del risparmio popolare o comunque impedire la produzione di norme contrarie a tali finalità. La proprietà dell'abitazione è fra le proprietà "favorite" in cui cogliere uno svolgimento specifico delle indicazioni contenute nel secondo comma dell'art. 3 Cost. Infatti i diritti fondamentali ed inviolabili dell'uomo alla salute fisica e psichica appaiono difficilmente tutelabili senza la garanzia della disponibilità dell'abitazione, e poiché l'abitazione è strumento indispensabile per consentire l'effettiva realizzazione dei diritti dell'uomo – sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità – la mancanza dell'abitazione non può non comprendersi tra "gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e la eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del paese". Alla nozione di "abitazione" va assegnato il significato concettuale di "spazio" nel quale trova adeguata espressione la personalità umana, e che deve tradursi nel godimento durevole di un bene provvisto di qualità idonee a garantire le esigenze contingenti dell'individuo per consentire il suo sviluppo. Quindi rilevano, da

un lato, le caratteristiche tipologiche del bene in relazione alla attitudine al soddisfacimento del bisogno, d'altro lato, le necessità di bisogno abitativo determinate in quel preciso momento storico, poiché mutevoli sono le condizioni oggettive di soddisfacimento del bisogno.

3. – *La giurisprudenza della Corte costituzionale*

La Corte costituzionale ha espressamente affermato che “il diritto all’abitazione rientra fra i requisiti essenziali caratterizzanti la socialità cui si conforma lo Stato democratico voluto dalla Costituzione” e che “lo Stato non può abdicare in nessun caso” dal “garantire al maggior numero di cittadini possibile un fondamentale diritto sociale, quale quello all’abitazione” (Corte cost., 25 febbraio 1988, n. 217); inoltre “pur espresse in ordine allo specifico *favor*, di cui all’art. 47, 2° comma, della Costituzione, per l’accesso del risparmio popolare alla proprietà dell’abitazione” le diverse disposizioni delle leggi ordinarie che hanno ad oggetto la tutela del diritto alla casa “hanno una portata più generale ricollegandosi al fondamentale diritto umano all’abitazione riscontrabile nell’art. 25 della Dichiarazione universale dei diritti dell’uomo (New York, 10 dicembre 1948) e nell’art. 11 del Patto internazionale dei diritti economici, sociali e culturali (approvato il 16 dicembre 1966 dall’Assemblea generale della Nazioni Unite e ratificato dall’Italia il 15 settembre 1978, in seguito ad autorizzazione disposta con legge 25 ottobre 1977, n. 881)” (Corte cost., 7 aprile 1988, n. 404). Il precetto in oggetto costituisce la base costituzionale per discipline selettive, finalizzate a garantire l’accessibilità della proprietà dell’abitazione a tutti, poiché è meritevole di attenzione l’aspirazione dell’individuo all’acquisizione in proprietà della casa di abitazione; vi è un dovere dei pubblici poteri di rimuovere le situazioni di ineguaglianza, sia promuovendo una larga offerta di abitazioni, sia privilegiando (in termini fiscali, creditizi, di tariffe dei servizi, ecc.) l’acquisto della casa da parte di colui che non la possiede. La Corte costituzionale ha inoltre osservato che la “proprietà dell’abitazione” è un obiettivo il cui perseguimento va incoraggiato, non soltanto favorendo – come prevede il secondo comma dell’art. 47 della Costituzione – l’accesso ad essa del risparmio popolare, ma improntando anche ad eguale favore il regime fiscale che la concerne, tanto al momento dell’acquisizione dell’immobile, quanto in costanza della sua destinazione ad alloggio del nucleo familiare del contribuente che lo possiede. Ma, come si è affermato nella sentenza n. 179 del 1976, e si ribadisce in questa, è il legislatore che deve apprestare adeguati rimedi ai possibili effetti distorsivi del sistema, operando le più convenienti scelte normative nell’ambito di quel potere discrezionale, il cui esercizio si sot-

trae al sindacato di questa Corte tutte le volte che non sconfini nella irrazionalità e nell'arbitrio (Corte cost. n. 76 del 1983).

4. – *Il combinato disposto degli artt. 47, 2° comma e 53 Cost.*

In dottrina si è posta la questione della rilevanza dell'art. 47, 2° comma, Cost. quale fondamento delle norme fiscali di favore per l'abitazione. Come è stato autorevolmente osservato, vi è il divieto di attuare discriminazioni soggettive non basate sulla capacità contributiva, mentre sfuggono alla censura di legittimità costituzionale quelle norme agevolative che risultano legittimate da altre disposizioni costituzionali, che si pongono come norme speciali rispetto il precetto generale contenuto nell'art. 53 Cost. Ne segue che, nella cornice dell'art. 53 Cost., una fondata discriminazione del prelievo tributario in favore della "proprietà della abitazione" può giustificarsi in forza degli artt. 3, 2° comma e 47 Cost.: tale combinato, in uno con l'art. 53 Cost., legittima situazioni di vantaggio tributario dirette a consentire l'accessibilità della proprietà dell'immobile destinato ad abitazione ed il godimento del bene destinato ad abitazione principale. In tal senso è decisivo il riferimento alla "abitazione" contenuto nell'art. 47, 2° comma, Cost. che indica il *favor* per la proprietà della casa destinata ad abitazione da parte del proprietario. L'art. 47 Cost. è una norma costituzionale di favore che interpretata sistematicamente con il principio di capacità contributiva qualifica l'attitudine economica indicando una capacità contributiva diversa a parità di ammontare⁽¹⁾.

5. – *Gli interventi normativi*

Sono così coerenti con il disposto della norma costituzionale gli interventi del legislatore ordinario che hanno ad oggetto l'intassazione del reddito da fabbricati per l'immobile posseduto dal proprietario come prima abitazione; la deducibilità del canone di locazione corrisposto dal conduttore come onere deducibile dal reddito, in quanto spesa personale necessaria per far fronte alle fondamentali esigenze di vita; la deducibilità integrale dal reddito degli interessi passivi corrisposti a fronte dell'indebitamento per l'acquisizione del fabbricato destinato a prima abitazione; la previsione di aliquote ridotte nell'imposizione indiretta sui trasferimenti immobiliari aventi ad oggetto beni destinati a "prima abitazione" (imposta

⁽¹⁾ F. Moschetti, *La capacità contributiva*, in *Trattato di diritto tributario*, a cura di A. Amatucci, vol. I, 1, Padova, 1994, 264; F. Moschetti, *Agevolazioni fiscali* (voce), in *D. disc. priv., sez. comm.*, vol. I, Torino, Utet, 1980, 75.

sul valore aggiunto, imposta di registro, catastale, ipotecaria). Si tratta ora di comprendere in quale direzione si è orientato il legislatore ordinario. Così ad esempio nell'imposizione sul reddito l'art. 10, comma 3-*bis* del t.u.i.r. prevede che, se alla formazione del reddito complessivo concorre il reddito della unità immobiliare adibita ad abitazione principale, si deduce un importo fino all'ammontare della rendita catastale. Per quanto attiene invece alla imposizione indiretta, ed in particolare per la tassazione sui trasferimenti, è *ictu oculi* evidente la necessità di predeterminare normativamente le caratteristiche tipologiche del bene che consenta di ritenere soddisfatto il bisogno essenziale oggetto di previsione costituzionale; la clausola di accessibilità a tutti della proprietà della abitazione impone la previsione di condizioni selettive per legittimare costituzionalmente gli interventi legislativi (Corte cost., n. 76 del 1983; Corte cost., n. 131 del 1991). Il legislatore tributario, al primo intervento legislativo operato con la l. 22 aprile 1982, n. 168, ne ha fatto seguire ininterrottamente altri, che hanno via, via definito requisiti e caratteristiche delle agevolazioni⁽²⁾.

6. – *L'orientamento della Suprema Corte di Cassazione*

Occorre esaminare l'orientamento della Suprema Corte⁽³⁾ ribadito di recente nella sentenza 21 settembre 2016, n. 18477 secondo cui l'e-

(2) L'originario art. 1, 6° comma, della l. 22 aprile 1982, n. 168, prevedeva ai fini della imposta di registro e dell'iva una aliquota del 2% per i trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato destinati ad abitazione non di lusso secondo i criteri di cui all'art. 13, della l. 2 luglio 1949, n. 408, a condizione che nell'atto di trasferimento il compratore dichiarasse, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato ad abitazione nel comune di residenza (o in quello, se diverso, ove svolgeva la propria attività prevalente), di voler adibire l'immobile a propria abitazione e di non aver già aver usufruito delle medesime agevolazioni fiscali. Ulteriore condizione era che l'acquisto avvenisse entro il 31 dicembre 1983. Il termine è stato poi ripetutamente prorogato e le stesse condizioni di accesso ai benefici variamente modificate (si veda, al riguardo, il d.l. 7 febbraio 1985, n. 12, convertito dalla l. 5 aprile 1985, n. 118), sino alla legge 31 dicembre 1991, n. 415 (Finanziaria per il 1992) che ha segnato il consolidamento del regime di favore come permanente. La vigente normativa introdotta nel 2014 stabilisce che a fini delle agevolazioni "prima casa" è necessario che oggetto dell'acquisto sia una abitazione rientrante in una di queste categorie catastali: A/2 abitazioni di tipo civile, A/3 abitazioni di tipo economico, A/4 abitazioni di tipo popolare, A/5 abitazioni di tipo ultra popolare, A/6 abitazioni di tipo rurale, A/7 abitazioni in villini, A/11 abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi. Sono escluse (e quindi non possono fruire dei benefici) le abitazioni di tipo signorile, le ville e i castelli (categorie A/1, A/8, A/9). Pertanto, nell'atto di trasferimento dell'abitazione, oltre ad attestare la sussistenza delle altre condizioni prescritte per usufruire dell'agevolazione, va dichiarata la classificazione catastale dell'immobile.

(3) Sul punto vedi B. Ianniello, *Agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" (2011 – 2016)*, retro, 2016, II, 2635. La giurisprudenza di legittimità – in riferimento alla previgente

lencazione dei locali esclusi dal computo dei 240 mq di superficie utile prevista dal d.m. 2 agosto 1969, art. 6, (cantine, soffitte, terrazzi e balconi) è tassativa. Infatti ribadendo quanto osservato da sez. V, del 17 gennaio 2014, n. 861 per stabilire se un'abitazione sia di lusso e, quindi, esclusa dai benefici per l'acquisto della prima casa ai sensi della tariffa 1^a, art. 1, nota 2^a *bis*, del d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, la sua superficie utile – complessivamente superiore a mq. 240 – va calcolata alla stregua del d.m. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, n. 1072, e va determinata in quella che – dall'estensione globale riportata nell'atto di acquisto sottoposto all'imposta – residua una volta detratta la superficie di balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e del posto macchina. Non possono, secondo la Suprema Corte, applicarsi i criteri di cui al d.m. Lavori Pubblici 10 maggio 1977, n. 801, richiamato dalla l. 2 febbraio 1985, n. 47, art. 51, le cui previsioni, relative ad agevolazioni o benefici fiscali, non sono suscettibili di un'interpretazione che ne ampli la sfera applicativa. Condividendo già quanto in precedenza affermato (Cass, sez. 5, 15 novembre 2013, n. 25674) per quanto attiene al criterio della "utilizzabilità" della superficie ad avviso della Corte cost. occorre fare riferimento alla nozione di "superficie utile complessiva" (di cui al d.m. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, art. 6) in forza del quale è irrilevante il requisito dell'"abitabilità" dell'immobile mentre rileva quello dell'"utilizzabilità"

normativa – ha individuato nel d.m. 2 agosto 1969, n. 1072 il parametro per la verifica dei requisiti dell'abitazione "non di lusso" escludendo che si possa aderire ad una soluzione ermeneutica volta ad ampliarne la sfera operativa ciò sul presupposto del fatto le agevolazioni fiscali non sono passibili di interpretazione analogica (Cass., sez. VI – 5, 12 maggio 2015, n. 9528; Cass., 26 marzo 2014, n. 7158). Si è quindi ritenuto che l'immobile sito in zona qualificata dallo strumento urbanistico comunale come destinata a "ville con giardino" deve essere ritenuto abitazione di lusso, stante il disposto dell'art. 1 del d.m. Lavori pubblici del 2 agosto 1969 ed a prescindere da una valutazione delle sue caratteristiche intrinseche costruttive (Cass., sez. V, 29 luglio 2015, n. 16025). Per quanto attiene alle concrete modalità di computo della superficie utile dell'abitazione, ai sensi e per gli effetti degli artt. 5 e 6 del d.m. 2 agosto 1969 la Corte di Cassazione ritiene che sia utilizzabile il criterio di determinazione della "superficie utile", stabilito dall'art. 6 del d.m. LL.PP. 2 agosto 1969, n. 1072 (che fissa nel limite di mq. 240 "esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine"), (Cass., sez. V, 4 marzo 2016, n. 4333). In tale prospettiva è stata costantemente affermata l'irrilevanza dell'abitabilità in senso giuridico-edilizio ai fini dell'inclusione di un vano nel calcolo della superficie utile complessiva di cui all'art. 5 d.m. 2 agosto 1969; l'utilità evocata dalla norma – nella quale manca qualsiasi riferimento all'abitabilità in senso urbanistico – implica infatti l'idoneità, esclusivamente fattuale, di una determinata superficie chiusa da muri a integrare un alloggio, ovvero a consentire l'esplicitamento al suo interno di quelle funzioni di ogni genere proprie della vita quotidiana (cfr., Cass., sez. V, 21 settembre 2016, n. 18480, Cass., sez. V, 18 maggio 2016, n. 10191; Cass., sez. VI – 5, ord. 2 settembre 2016, n. 17555; Cass., sez. VI – 5, ord. 22 febbraio 2016, n. 3368; Cass., sez. VI, 17 giugno 2015, n. 12471).

degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, che costituisce parametro idoneo ad esprimere il carattere “lussuoso” di una abitazione. “Ne consegue che è legittima la revoca del beneficio ove, mediante un semplice intervento edilizio, possa computarsi nella superficie “utile” un vano deposito di un immobile (nella specie, in concreto non abitabile perché non conforme ai parametri aero-illuminanti previsti dal regolamento edilizio), assumendo rilievo – in coerenza con l’apprrezzamento dello stesso mercato immobiliare la marcata potenzialità abitativa dello stesso”. Non vi è alcun dubbio che il criterio proposto dalla Corte di Cassazione confligga con la garanzia costituzionale che giustifica la discriminazione soggettiva ma anche forse come ha ben osservato la giurisprudenza di merito⁽⁴⁾ anche con la logica ed il buon senso. *“Il principio che la superficie utile ... non può che essere la medesima in qualsiasi caso si tratti di immobili destinati ad abitazione, e quindi non può non coincidere che con la superficie calpestabile, cioè con quella realmente fruibile da parte di chi vi abita, cioè con quella superficie delimitata da murature che consenta al suo interno tutte le funzioni proprie della vita ordinaria delle persone che vi abitano. Il che è coerente non solo con il D.M. 10 maggio 1977 già citato, ma è anche del tutto coerente con la logica ed il buon senso, essendo evidente che di nessuna utilità, di nessuna fruibilità, a nessun titolo, sono le superfici occupate da murature, esterne e interne, che servono soltanto alla statica ed alla suddivisione interna dell’edificio medesimo. Per cui se la norma parla di superficie utile complessiva, come fa il DM del 69, non può adottarsi alcuna interpretazione che non tenga conto di quanto richiesto dalla normativa medesima, cioè della utilità, della fruibilità della superficie complessiva dell’immobile. Non è quindi superficie utile e fruibile quella su cui insistono murature esterne e interne che non consentono la calpestabilità della superficie che essi occupano”*. Occorre osservare che lo “spazio abitativo” agevolabile è una caratteristica relativa poiché non si può non tener conto delle caratteristiche oggettive del bene immobile, della sua ubicazione, della destinazione abitativa, ecc. Un conto è infatti l’unità immobiliare che è sita nel centro di una città metropolitana, in una zona di pregio ed in un immobile di pregio ed un conto è l’unità immobiliare non di pregio in una zona rurale. Un conto è l’unità immobiliare realizzata cinquant’anni fa ed un conto è l’edificazione recente. In tal caso infatti: “l’interpretazione data dalla S.C. provocherebbe una ingiusta disparità di trattamento a causa delle tecniche co-

(4) Comm. trib. prov. Firenze, sez. V, 12 maggio 2016, n. 760.

struttive usate nel corso del tempo. Infatti gli edifici costruiti nel passato hanno di solito murature esterne ed interne di ben diversa e maggiore consistenza rispetto a quelli costruiti in tempi più recenti, e quindi a parità di superficie netta concretamente utilizzabile la superficie lorda (quella cioè comprensiva delle murature) sarebbe sicuramente maggiore negli edifici di antica costruzione rispetto a quelli più moderni, con la possibile conseguenza della esclusione della ruralità per i primi causata solo dalla diversità della tecnica costruttiva (nel caso in cui per il calcolo della superficie utile complessiva si dovesse tener conto anche di quella occupata dalle murature esterne ed interne, come richiede la Cassazione nelle sentenze citate)".

7. – Conclusioni

Il binomio “diritto ad imposte eque e giuste” e “diritto alla casa” costituisce un paradigma fondamentale della Carta costituzionale. Ciò ha due conseguenze. La prima è il divieto di penalizzazioni. Il riparto tra i cittadini delle spese pubbliche attraverso il carico fiscale deve avvenire senza penalizzare il “diritto alla casa”, diritto fondamentale tutelato nell’art. 47 della Carta costituzionale e nell’art. 17 della Carta dei Diritti Fondamentali dell’UE. La seconda è la necessità di incentivazioni. I pubblici poteri devono rimuovere le ineguaglianze sia promuovendo una larga offerta di abitazioni, sia privilegiando (in termini fiscali, creditizi, di tariffe dei servizi, ecc.) l’acquisto della casa. Pensiamo ad esempio all’*housing* sociale, all’innovazione tecnologica legata al risparmio energetico, al riassetto delle aree industriali, alla necessità di ristrutturazione del patrimonio edilizio, ecc. Se questo è il fondamento di carattere costituzionale per discipline selettive che garantiscano l’accessibilità della proprietà dell’abitazione a tutti, si tratta di capire in quale direzione devono orientarsi gli interventi normativi e quindi occorre definire cosa è oggetto di tutela. È tutelato lo “spazio” inteso come godimento durevole di un bene immobile provvisto di qualità idonee a garantire le esigenze contingenti dell’individuo per consentire il suo sviluppo sul piano personale. Quindi rilevano le caratteristiche tipologiche del bene per il soddisfacimento del bisogno abitativo determinato in quel preciso momento storico. Infatti un conto è il *favor* per una abitazione dignitosa, un conto è il *favor* per una abitazione di lusso: solo la prima potrà essere incentivata. Lo sforzo del legislatore deve essere nel senso di definire lo “spazio abitativo agevolabile” quale requisito oggettivo mediante clausole elastiche che consentano nella applicazione concreta di poter coniugare esigenze di tutela costituzionale e caratteristiche del bene. Come si è visto l’esperienza concreta richiamata in

precedenza vede interventi giurisprudenziali criticabili e vi è il dubbio che le scelte legislative di recente operate con il rinvio alla classificazione catastale, anche se semplificanti, siano effettivamente rispettose della garanzia costituzionale.

avv. MARIO MISCALI