Ordinanza del 03/12/2019 n. 31489 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Agevolazioni fiscali "prima casa"- Immobile realizzato su area destinata "a ville" o "parco privato" - Revoca dei benefici - Legittimità - Esclusione delle sanzioni - Favor rei.

Massima:

Nell'ipotesi in cui vengano revocati i benefici fiscali "prima casa" in quanto l'immobile è stato realizzato su un'area destinata a " ville o "parco privato" e secondo jus superveniens costituisce abitazione di lusso, va comunque esclusa l'applicazione delle sanzioni in base al principio del favor rei.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Fatti di causa

Con sentenza n. 173/2/011 la Commissione Tributaria Provinciale di Genova accoglieva il ricorso proposto da G.L. contro l'avviso di liquidazione n. (------) con cui la Agenzia delle Entrate aveva revocato le agevolazioni fiscali in materia di IVA "prima casa" applicate dal contribuente in sede di acquisto, con atto registrato presso l'Ufficio delle Entrate di Genova in data 19 giugno 2007 al n. 5871/IT, di un appartamento sito in Genova, per il prezzo di Euro 725.000 oltre IVA, ritenendo trattarsi, al contrario di quanto dichiarato dal contribuente, "di abitazione di lusso" ai sensi del D.M. 2 agosto 1969 in quanto realizzato su area individuata dal vigente strumento urbanistico "a villa", "parco privato" ovvero a costruzioni qualificate come "di lusso".

La Commissione Tributaria Provinciale, aderendo alla tesi del contribuente, riteneva che, pur essendo pacifico che l'immobile si trovava nella sottozona AV del piano urbanistico comunale che comprendeva le zone adibite a "ville" o "parco privato", nel fatto concreto e dalla documentazione prodotta dalla parte ricorrente si evinceva che la costruzione originaria, corrispondente ad una villa dotata di ampio parco privato, peraltro alla attualità aveva perso tali caratteristiche in quanto divisa in diversi appartamenti mentre sul parco stavano per essere ultimati i lavori di realizzazione di ottanta box destinati alla vendita, per cui erano venute meno

le caratteristiche "di lusso" e l'immobile poteva beneficiare delle agevolazioni previste per la prima casa.

La Commissione Tributaria Regionale della Liguria, investita dall'appello dell'Ufficio - che rilevava come la abitazione fosse "di lusso" in base agli strumenti urbanistici adottati a norma del D.M. 2 agosto 1969, art. 1, mentre gli altri requisiti avrebbero potuto essere controllati solo nel caso in cui la abitazione non fosse rientrata nell'art. 1 - lo ha accolto, dichiarando il contribuente decaduto dalla agevolazione fiscale relativa all'IVA acquisto prima casa e compensando fra le parti le spese del giudizio. La CTR, aderendo alla tesi della Agenzia delle Entrate, ha ritenuto che, ai fini della classificazione della abitazione come "di lusso", rilevava esclusivamente la circostanza che fosse stata realizzata in zona che i piani particolareggiati del Comune prevedevano destinata a villa, parco ed immobili di pregio, non essendo necessaria la esistenza anche del parco ed essendo nel contempo irrilevante il fatto che la villa fosse divenuta un condominio e la presenza, in zona destinata ad abitazioni di lusso, anche di box, che peraltro rispettavano per caratteristiche costruttive, anche in quanto interrati, il valore ambientale dell'area, posto che la disposizione normativa non conteneva alcun riferimento alla esclusività della destinazione a villa, parco ed immobili di pregio pretesa dal contribuente.

Contro la sentenza di appello depositata il 19 marzo 2015, non notificata, ha proposto ricorso il contribuente con atto ricevuto dall'ufficiale giudiziario dell'UNEP di Genova in data 20 ottobre 2015, pervenuto alla Agenzia delle Entrate il 21- 27 ottobre 2015, per ottenere la cassazione della sentenza, affidandolo a quattro motivi. Ha poi depositato successiva memoria in data 12 giugno 2019.

La Agenzia delle Entrate si è costituita solo al fine di partecipare alla eventuale udienza di discussione della causa.

Ragioni della decisione

1.Con il primo motivo il contribuente si duole di violazione e falsa applicazione del D.M. 2 agosto 1969, art. 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3., poichè l'immobile in considerazione risaliva al XVIII secolo ed era perciò di costruzione anteriore rispetto alla adozione degli strumenti urbanistici ex adverso invocati, con conseguente irrilevanza del fatto che successivamente alla sua costruzione fosse venuto a ricadere nella zona A, sottozona AV, del PUC, che, nella specie, era stato approvato il 10 marzo 2000. Ad avviso del ricorrente, infatti, il D.M. 2 agosto 1969, così come il precedente D.M. 7 gennaio 1950, laddove facevano riferimento ad "abitazioni realizzate" ed a "case costruite", evocavano la costruzione o realizzazione ex novo di un'abitazione, al pari della L. 2 luglio 1949 n. 408 (disposizioni per l'incremento delle costruzioni edilizie) e della successiva L. 2 febbraio 1960 n. 35 (Agevolazioni tributarie in materia di edilizia al fine di incrementare le costruzioni edilizie) che riguardavano "fabbricati di nuova costruzione destinati ad uso di abitazione non di lusso", come ritenuto anche dalla Corte di Cassazione con la sentenza sez. 1 n. 2595 del 1988, la quale, con riguardo alle caratteristiche di "natura esterna" delle abitazioni di lusso, aveva menzionato l'area, destinata dagli strumenti urbanistici alla realizzazione di ville o parco privato, su cui sorgevano le "nuove" costruzioni e dalla successiva ordinanza della stessa Corte n. 3080 del 2014 che aveva ritenuto che l'adozione

o l'approvazione dello strumento urbanistico che destini l'area a villa o parco privato, ai fini della qualificazione "di lusso" della abitazione, debba precedere la costruzione dell'immobile.

2. Con il secondo motivo denuncia, con riferimento all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, l'omesso esame circa un fatto decisivo oggetto di discussione fra le parti, quale quello costituito dalla intervenuta costruzione dell'immobile in un periodo di tempo antecedente all'entrata in vigore del PUC della citta di Genova, che il ricorrente aveva indicato a pagine 7, 8 e 9 del ricorso introduttivo del giudizio e riproposto a pagina 5 della memoria di costituzione in appello, ma sul quale non si erano pronunciati nè il giudice di primo grado, nè quello di appello.

3. I primi due motivi, che possono essere esaminati congiuntamente in considerazione della loro connessione, non sono fondati.

3.1. La disposizione normativa che, secondo l'assunto del ricorrente, sarebbe stata violata dal giudice di appello, è costituita dal Ministero dei Lavori Pubblici D.M. 2 agosto 1969 in virtù del quale: "Ai sensi e per gli effetti della L. 2 luglio 1949, numero 408, e successive modificazioni ed integrazioni, della L. 2 febbraio 1960, n. 35, e successive modificazioni ed integrazioni, del D.L. 11 dicembre 1967, numero 1150, convertito nella L. 7 febbraio 1968, n. 26 sono considerate abitazioni di lusso: Art. 1. Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a ville, parco privato ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come di lusso. Art. 2. Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali. Art. 3. Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati. Art. 4. Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq. Art. 5. Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta. Art. 6. Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine). Art. 7. Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione. Art. 8. Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto.....".

3.2. A tale decreto fa poi riferimento la disposizione agevolativa (D.P.R. n. 633 del 1972, allegata, Tabella A, parte H, n. 21) la quale prevede l'applicazione della aliquota agevolata del 4% per il trasferimenti che abbiano ad oggetto "case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al Ministro dei lavori D.M. 2 agosto 1969, pubblicato nella gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969 "

3.3. Le suddette disposizioni prevedono quindi pacificamente, come riconosciuto da entrambe le parti, due tipologie di costruzioni "di lusso", e cioè quelle individuate con riguardo alla natura

"esterna" dell'immobile, in relazione alla tipologia della zona in cui sono state realizzate (che fanno cioè riferimento esclusivamente alla ubicazione dell'immobile in base agli strumenti urbanistici adottati ed approvati) e quelle caratterizzate dalla conformazione "interna", collegata alle caratteristiche dell'immobile, che trovano riscontro rispettivamente negli artt. 1 e 2 e negli articoli successivi del detto D.M..

3.4. E' altresì pacifico in causa che nel caso in esame l'avviso di liquidazione impugnato abbia fatto applicazione esclusivamente del D.M. 2 agosto 1969, art. 1 in virtù del quale, in tema di esenzione venticinquennale dall'imposta sul reddito dei fabbricati, ai sensi e nel vigore della L. 2 luglio 1949, n. 408, art. 13 ed L. 2 febbraio 1960, n. 35, art. 1, devono considerarsi "abitazioni di lusso", come tali escluse dall'indicato beneficio, tutte quelle contemplate dal D.M. 2 agosto 1969, cioè quelle realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici a ville, parco privato o costruzioni di lusso (v. Cass. Sez. 1, Sentenza n. 2595 del 26/03/1988 Rv. 458335 - 01 invocata dal ricorrente, la quale, peraltro, al contrario di quanto sostenuto dal ricorrente, aggiunge poi che resta irrilevante, in presenza di detta ubicazione, la circostanza che le abitazioni stesse, in relazione alle loro intrinseche caratteristiche, siano state diversamente censite dall'UTE, in sede di classificazione catastale, classificazione influente al diverso fine della quantificazione dell'imposta dovuta).

3.5. Nello stesso senso della sentenza n. 2595 del 1988 si è poi sviluppata tutta la successiva giurisprudenza per cui "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 con giardino" deve essere ritenuto abitazione di lusso, ai sensi del D.M. Lavori pubblici 2 agosto 1969, art. 1, 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 sè, a qualificare l'immobile come "di lusso" (v. Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15553 del 22/06/2017 Rv. 644720 - 01; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 2755 del 23/02/2012 Rv. 621997 - 01).

3.6. Tanto premesso, il ricorrente, pur partendo dal pacifico presupposto che l'immobile per cui invoca la agevolazione ricada nella zona A, sottozona AV, del PUC del Comune di Genova, che comprende "edifici, giardini o parchi di pertinenza di pregio storico contraddistinti da valore paesistico ed ambientali costituenti un sistema unitario da conservare", sostiene però che il cd. presupposto "esterno" delle abitazioni "di lusso" non sussisterebbe nel caso in esame poichè era stato discusso in causa, pur non essendo stato il fatto esaminato dei giudici di merito, che si trattava di edificio preesistente rispetto alla approvazione del PUC, che nella specie era stato approvato il 10 marzo 2000; per cui non sarebbe applicabile il cd. requisito "esterno" delle abitazioni "di lusso" che potrebbe riguardare solo le abitazioni realizzate dopo la approvazione del PUC e non anche quelle che già esistevano prima della sua approvazione, poichè il D.M. 2 agosto 1969, così come il precedente D.M. 7 gennaio 1950, facevano riferimento ad "abitazioni realizzate" ed a "case costruite" e cioè alla costruzione o realizzazione "ex novo" di un'abitazione.

3.7. Tale interpretazione della disposizione - su cui non si sono espressamente pronunciati i giudici di merito, pur avendola il ricorrente prospettata sia come motivo iniziale di ricorso che

nell'atto di costituzione nel giudizio di appello, anche se la hanno implicitamente respinta in base alla decisione adottata che è incompatibile con tale prospettazione del vizio di omesso esame di un fatto decisivo - non è però condivisibile. In primo luogo perchè, quanto al richiamo, ad opera delle suddette disposizioni, alle "abitazioni realizzate" ovvero alle "case costruite", niente autorizza a ritenere che le disposizioni abbiano voluto fare riferimento alle case costruite dopo la approvazione del PUC, mentre la terminologia utilizzata non fa altro che riproporre che la qualifica "di lusso" si applica alle case o costruzioni che dir si voglia, al di fuori di qualsiasi connotato temporale. In ogni caso appare evidente che la individuazione della sottozona AV da parte del PUC del Comune di Genova è avvenuta quando già esistevano e proprio perchè esistevano in essa "edifici, giardini o parchi di pertinenza di pregio storico contraddistinti da valore paesistico ed ambientali costituenti un sistema unitario da conservare", per cui non si può ritenere che potessero essere individuati, nell'ambito di tale sottozona, come "costruzioni di lusso" solo le costruzioni "future" e non anche quelle preesistenti che avevano consentito e caratterizzato la individuazione di quella zona "di lusso" perchè di pregio storico ed ambientale. Sarebbe infatti inaccettabile escludere dagli edifici "di lusso", ai fini della agevolazione tributaria, proprio gli edifici "storici" e quelli di maggior pregio, già esistenti in quella zona, quale quello in esame che, come più volte sottolineato dal ricorrente, costituiva una villa storica risalente al XVIII secolo da cui, a causa delle sue dimensioni, erano state ricavate sei unità abitative.

3.8. Proprio con riguardo a situazione analoga, relativamente ad un atto di vendita, dopo la approvazione del PUC del Comune del Comune di Genova, di un edificio preesistente al PUC, si è già pronunciata, comunque, questa Corte con la recente Ordinanza n. 15553 del 2017 rv. 644720 (che ha richiamato altresì i precedenti nello stesso senso e cioè Cass. 2595/88 e Cass.2755/2012), cui si ritiene di dare continuità in questa sede, la quale ha rilevato che l'unico criterio utilizzabile per la verifica della caratteristica "di lusso" ovvero "non di lusso" dell'immobile acquistato, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata sull'imposta di registro, è quello dettato dal D.M. 2 agosto 1969, art. 1, non rilevando le caratteristiche intrinseche dell'edificio quanto la sua collocazione in area destinata a "ville o parchi", dovendosi poi fare riferimento non già all'epoca di costruzione dell'immobile bensì al momento in cui avviene la compravendita del bene ed ha altresì aggiunto: "Va poi ribadito il principio per cui, "per i principi di ragionevolezza ed equità contributiva, al fine di stabilire la spettanza o meno dell'agevolazione, occorre far riferimento alla nozione di abitazione non di lusso vigente al momento dell'acquisto, e non a quello della costruzione" (Cass.12853/2016; Cass.23233/2015; Cass. n. 17600/2010; Cass. n. 21791/2012).

3.9. Ed in effetti questa Corte ha sempre ritenuto, anche con riguardo al tema "inverso" della spettanza della agevolazione per le abitazioni "non di lusso" che occorre fare riferimento, al fine del riconoscimento o meno del beneficio fiscale, al momento della compravendita dell'immobile costituendo esso il momento in cui si concretizza la capacità contributiva e cioè quello che rileva per i fini che qui interessano.

3.10. Esiste un solo precedente contrario, non massimato, evidenziato dal ricorrente (Cass. Sez. 6- 5 n. 3080/2014) con il quale, "premesso che la dizione del D.M. 2 agosto 1969, art. 1, che considera di lusso le costruzioni nelle aree destinate a "ville", "parco privato", o direttamente qualificate come tali dallo stesso strumento urbanistico, assume rilievo non già in riferimento a caratteristiche di lusso intrinseche all'edificio qualificato come "villa", bensì in relazione alla

collocazione urbanistica, considerata, ove destinata a "ville", come indice di particolare prestigio e, quindi, come caratteristica idonea di per sè a qualificare l'immobile come "di lusso"", è stato ritenuto che "l'adozione o l'approvazione di uno strumento urbanistico che destini l'area a villa o parco privato debba precedere la costruzione dell'immobile; e ciò in quanto si presuppone che la costruzione realizzata in area destinata a villa o parco privato, corrisponda tipologicamente al tipo di abitazione che su quell'area può essere realizzato - villa o parco privato. Deve pertanto (ritenersi) irrilevante per la qualificazione dell'abitazione come di lusso l'adozione di uno strumento urbanistico che destini l'area a villa o "parco privato" successivamente alla realizzazione della costruzione stessa". Si tratta tuttavia di precedente che non appare pertinente nel caso in esame poichè, se ciò può valere nella ipotesi in cui lo strumento urbanistico incida su una zona ancora priva di insediamenti, non può invece ritenersi coerente con i principi di ragionevolezza, di equità e di capacità contributiva escludere dalle "abitazioni di lusso" proprio gli immobili di pregio anche storico ed ambientale che hanno determinato il riconoscimento della zona che già li comprendeva. A parte il rilievo, già sottolineato, che, ai fini della capacità contributiva, si deve fare riferimento al momento in cui essa si manifesta e cioè a quello compravendita dell'immobile, e non anche a quello pregresso della costruzione, con riguardo agli immobili di realizzazione risalente e dotati di particolare pregio architettonico.

3.11. Ciò posto, si deve ritenere che la preesistenza dell'edificio alla data di approvazione del PUC non rivesta alcun rilievo ai fini della interpretazione ed applicazione della norma che qualifica i limiti "esterni" delle "abitazioni di lusso" con conseguente infondatezza anche del secondo motivo di ricorso con cui si lamenta il mancata esame, da parte del giudice di appello, di un fatto decisivo che tale non è.

4. E' infondato anche il terzo motivo con cui il ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.M. 2 agosto 1969, art. 1, con riferimento all'art. 360 c.p.c., n. 3, posto che la sottozona AV del PUC in cui l'immobile era inserito prevedeva anche funzioni diverse da ville o parco privato e conseguentemente non consentiva di considerare "di lusso" gli immobili che ne facevano parte alla data di costruzione.

4.1. Le diposizioni normative che individuano i limiti "esterni" delle zone che qualificano ex sè "di lusso" gli immobili in esse compresi non prevedono in primo luogo alcuna destinazione esclusiva della zona a ville e parchi private. In ogni caso non si vede come la zona e sottozona potrebbero perdere la loro funzione solo perchè le diposizioni urbanistiche prevedono la ammissione di specifiche funzioni al loro interno ed anzi i servizi di supporto ammessi per la sottozona AV (come trascritti a pagine 19 e seguenti del ricorso), quali residenza, alberghi, parcheggi, esercizi di vicinato e terziario avanzato, peraltro nei limiti della compatibilità sotto il profilo tipologico, architettonico ed ambientale con il pregio della zona, sono ineliminabili nell'attuale assetto sociale ed urbanistico e servono ad accrescere il valore degli immobili già esistenti e di quelli ancora da realizzare, non potendosi pretendere che una zona, solo perchè destinata a ville e parchi, resti priva di servizi, ciò costituendo un deprezzamento.

4.2. Non pertinente è il richiamo operato in proposito dal ricorrente alla sentenza n. 2595 del 1988 che fa riferimento, incidentalmente, alle abitazioni di lusso realizzate in una zona della città destinata esclusivamente a ville o parchi privati, poichè non era l'esclusività il tema in

discussione in quel giudizio e comunque la presenza di servizi non esclude la destinazione della zona a ville e parchi.

4.3. Di tale questione si è peraltro fatto carico il giudice di appello, il quale ha rilevato che i box rispettavano caratteristiche costruttive in linea con il valore dell'area e non facevano venire meno la natura "vincolante della zona", mentre di tale aspetto della motivazione non si è fatto carico il ricorrente; il che rivela anche ampi profili di inammissibilità del motivo, sia perchè non ha preso in esame una delle ragioni giustificatrici della decisione di appello, sia in quanto si tratta di una valutazione di fatto, operata dal giudice di appello, con riguardo alla irrilevanza, ai fini dei limiti "esterni" delle "abitazioni di lusso", della presenza nella zona anche dei servizi, la quale, in quanto valutazione di fatto, non può essere oggetto di censura in sede di legittimità.

5. Con il quarto motivo, infine, il ricorrente si duole di omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che era stato oggetto di discussione tra le parti, a norma dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, e segnatamente delle caratteristiche dell'immobile atte ad attribuirgli la natura "di lusso" alla stregua di "un criterio di valutazione concreto" che postuli un riscontro sulla effettiva situazione di fatto e sulla conseguente natura "non di lusso" della unità immobiliare in esame, anche alla stregua del rilievo che i sei appartamenti ricavati dalla originaria villa erano classificati catastalmente in cat. A 2, il che rilevava ai fini dei parametri di natura interna occorrenti per qualificare di lusso una abitazione.

5.1. Tale motivo è inammissibile poichè - a parte il rilievo che la valutazione dei parametri "interni" si poneva come incompatibile con la motivazione dell'avviso di liquidazione, trascritto nella parte essenziale a pagina 2 del ricorso per cassazione, dal quale si evince che l'atto era fondato esclusivamente sulla esistenza del parametro "esterno" della zona destinata a ville, parco ovvero a costruzioni qualificate di lusso secondo lo strumento urbanistico comunale, in assenza di qualsiasi riferimento a parametri di natura "interna" come, peraltro, riconosciuto dallo stesso ricorrente sempre a pagina 2 del ricorso - si è al di fuori della censura di cui all'art. 360 c.p.c., n. 5, nel testo novellato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, convertito dalla L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile nel caso in esame, essendo stata la sentenza di appello depositata il 19.3.2015, considerato che il giudice di appello ha preso in esame il fatto attinente alle caratteristiche "interne" dell'immobile, dedotto dal contribuente, ma lo ha ritenuto privo di incidenza nel giudizio che non ha mai riguardato i parametri cd. interni.

5.2. Ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, secondo il quale la riformulazione di questa norma dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di " sufficienza" della motivazione (Cass., sez.un., 7

aprile 2014, n. 8053 e 8054 nonchè, tra varie, ord. 9 giugno 2014, n. 12928 e sez.un. 19881 del 2014).

5.3. Nel caso in esame il giudice d'appello ha motivato rilevando che l'immobile rientrava nel D.M. 2 agosto 1969, art. 1 perchè costruito in zona che i piani particolareggiati del Comune prevedono destinata a costruzioni in villa, parchi, immobili di pregio, che quindi devono essere classificati come abitazioni di lusso solo per il fatto di insistere in tale zona, mentre "solo nel caso in cui non sia possibile individuare con certezza la corrispondenza di un immobile occorre procedere all'esame delle caratteristiche dello stesso, ponendo attenzione ai criteri di corrispondenza" (pag.2 della sentenza di appello), di guisa che il motivo si traduce nella denuncia d'insufficiente motivazione, inibita dal nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

5.4. Ed anche il richiamo, operato dal ricorrente, alla categoria catastale è irrilevante poichè, come ritenuto dall'indirizzo ampiamente consolidato nella giurisprudenza di questa Corte, con riguardo alle disposizioni normative vigenti "ratione temporis", "In tema di estimo catastale, in assenza di una specifica definizione legislativa delle categorie e classi, la qualificazione di un'abitazione come "signorile", "civile" o "popolare" corrisponde alle nozioni presenti nell'opinione generale in un determinato contesto spazio-temporale e non va mutuata dal D.M. 2 agosto 1969, atteso che il procedimento di classamento è volto all'attribuzione di una categoria e di una classe e della relativa rendita alle unità immobiliari, mentre la qualificazione in termini "di lusso", ai sensi del citato D.M. n. 2 agosto 1969, risponde alla finalità di precludere l'accesso a talune agevolazioni fiscali (v., per tutte, Cass. Sez. 5, Sentenza n. 23235 del 31/10/2014 Rv. 633089 - 01; Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 22310 del 21/10/2014 Rv. 632735 - 01; Sez. 5, Sentenza n. 17604 del 01/09/2004 Rv. 576597 - 01).

6. Il ricorso deve essere quindi rigettato.

7. Con la memoria difensiva in data 12 giugno 2019 il ricorrente ha richiamato lef ius supervenies, costituito dal D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 33, anche ai fini della esclusione delle sanzioni, considerato che oggi l'immobile, in relazione alla sua categoria catastale (A / 2) non potrebbe essere considerato di lusso in virtù della detta disposizione che è intervenuta sulla nozione di "abitazione di lusso" ai fini IVA, rilevante per l'applicazione dell'aliquota ridotta al 4% per la "prima casa", come definita dal D.M. 2 agosto 1969, allineandola con la definizione già in vigore nell'ambito della disciplina dell'imposta di registro e dell'IMU. 7.1. Sotto il primo profilo non v'è dubbio che i presupposti della revoca dell'agevolazione permangono integri anche alla luce dello jus superveniens che, dapprima ai fini dell'imposta di registro, in virtù del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 1, lett. a), ha sancito il superamento del criterio di individuazione dell'immobile di lusso, non ammesso, in quanto tale, ai benefici "prima casa" e successivamente, anche ai fini dell'IVA, nel modificare il n. 21 della tab. A, parte seconda, allegato al D.P.R. n. 633 del 1972, ha espressamente richiamato il "criterio catastale", per cui attualmente l'esclusione dalla agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia del bene, come individuato dal D. M. 2 agosto 1969, bensì dalla circostanza che la casa di abitazione oggetto di trasferimento sia iscritta in categoria catastale A1, A8 ovvero A9 (rispettivamente: abitazioni di tipo signorie; abitazioni in ville; castelli e palazzi con pregi artistici o storici). Il nuovo regime trova infatti applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente al 1 gennaio 2014, come

espressamente disposto dalla legge, per cui l'atto dedotto nel presente giudizio, antecedente a questo discrimine temporale, continua ad essere disciplinato in base alla previgente disciplina, sicchè resta fermo il pregresso regime impositivo sostanziale, secondo i parametri del D.M. 2 agosto 1969, e la correlata potestà di revoca dell'agevolazione, con conseguente recupero delle imposte dovute dal contribuente in misura ordinaria (v. Sez. 5 -, Sentenza n. 14964 del 08/06/2018 Rv. 649367 - 01Sez. 5 -, Sentenza n. 2889 del 03/02/2017 Rv. 642891 - 02).

7.2. Per quanto concerne, invece, le sanzioni contemplate nell'atto qui impugnato, si impone una diversa soluzione, alla luce del principio del favor rei di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2, in forza del quale, in materia di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, "salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato". In ragione della disposizione sopravvenuta, invero, la condotta che prima integrava una violazione fiscale, e cioè il mendacio del contribuente ricadente sulle caratteristiche non di lusso dell'abitazione acquistata, non avrebbe più possibilità di realizzarsi, in quanto "la riformulazione ex novo della fattispecie legale di non spettanza dell'agevolazione" costituisce "una situazione di favore per il contribuente ancor più radicale ed evidente di quella (prevista nel D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 3) del sopravvenire di un regime sanzionatorio semplicemente più mite", fondata com'è "su un parametro (quello catastale) dei tutto differente da quello, precedentemente rinvenibile, fatto oggetto di mendacio" (in senso conforme, Cass. n. 2010/2018, n. 3357/2017, n. 3362/2017, n. 2889/2017, n. 13235/2016).

7.3. Con le sentenze sopra indicate, cui si ritiene di dare continuità in questa sede, è stato rilevato che l'accertato mendacio originario della dichiarazione resa a riguardo di requisiti coevi all'atto agevolato costituente l'espresso fondamento della sanzione - non avrebbe più modo di realizzarsi, essendo caduta la dichiarazione dell'acquirente su un elemento (caratteristiche non di lusso dell'immobile) espunto come tale dalla fattispecie agevolativa, poichè l'immobile per la vigente normativa, essendo iscritto in Cat A/2, non è di lusso, il che rende peculiare la presente fattispecie rispetto a quelle con riguardo alle quali è stato affermato che - in difetto di abolitio criminis - permane a carico del contribuente tanto l'obbligo del versamento dell'imposta dovuta prima della modificazione normativa, quanto quello sanzionatorio (Cass. 25754/2014; Cass. 25053/2006). Del resto, l'interpretazione estensiva del principio del favor rei, riconducibile al contenuto intrinseco della norma, non solo è consentita in via generale, ma neppure appare in concreto preclusa da una previsione espressa e contraria contenuta nella disciplina transitoria.

7.3. Inoltre occorre ricordare che, "in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 3, che ha esteso il principio del favor rei anche al settore tributario, sancendone l'applicazione retroattiva, le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute debbono essere applicate, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo. Ciò comporta che, pur non essendo stata nel ricorso per cassazione specificamente contestata la debenza delle sanzioni, peraltro, essendo nel caso in esame in contestazione la sussistenza della violazione tributaria, sussista ancora controversia anche sulla debenza delle collegate e consequenziali sanzioni con conseguente applicazione del più

favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto (Cass. n. 23564/2012, n. 8243/2008, n. 18775/2006).

7.4. L'avvenuta contestazione, da parte del contribuente, della legittimità della revoca dell'agevolazione, esclude per ciò solo che sia divenuto definitivo il provvedimento di irrogazione delle sanzioni che da tale revoca consegue, nè la questione oggetto di esame comporta accertamenti fattuali di sorta, trattandosi di eliminazione delle sanzioni e non di loro rimodulazione all'esito di una determinata opzione per il regime in favorevole concretamente applicabile. Pertanto decidendo sul ricorso le irrogate sanzioni vanno annullate d'ufficio.

8. La peculiarità della fattispecie, l'evoluzione della disciplina di riferimento, la relativa novità della esaminata questione, l'esito complessivo della controversia, consentono l'integrale compensazione delle spese dell'intero giudizio.

9. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 - quater, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1- bis, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte, pronunciando sul ricorso, lo rigetta e dichiara non dovute le sanzioni. Compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 - quater, si da atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte del ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1- bis, se dovuto. Così deciso in Roma, il 26 giugno 2019.

Depositato in cancelleria il 3 dicembre 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza