Sentenza del 19/10/2018 n. 26423 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1.Con avviso notificato l'8 febbraio 2007, l'Agenzia delle Entrate di Como liquidava in complessivi Euro 71.320,00 le imposte di registro, ipotecaria e catastale, oltre sanzioni e interessi, relative ad un atto stipulato il 15 giugno 2004, con il quale N.C. aveva acquistato un appartamento dichiarando di voler usufruire delle agevolazioni fiscali previste per la prima casa dal D.L. n. 155 del 1993, art. 6. L'avviso era conseguenza del mancato riconoscimento delle predette agevolazioni, in quanto, a parere dell'Amministrazione, il trasferimento aveva avuto per oggetto una casa di abitazione di lusso, a sensi del D.M. 2 agosto 1969, art. 6.

Contro tale avviso il contribuente ricorreva alla Commissione provinciale, sostenendo che l'accertamento si fondava su una relazione dell'Agenzia del Territorio riferita alla data del precedente atto d'acquisto dell'appartamento (14.6.2002), che non era più attuale, in quanto, a seguito della successiva realizzazione di una loggia - limonaia aperta, di cui non si poteva tener conto nel calcolo della superficie dell'immobile, questa risultava inferiore a mq. 240, circostanza di per sè idonea ad escludere la qualifica di abitazione di lusso.

L'Agenzia si costituiva in giudizio per ribadire la correttezza del proprio operato e per chiedere la reiezione del ricorso.

Con ordinanza del 19 novembre 2007, la Commissione disponeva che l'Ufficio procedesse, in contradditorio con il ricorrente, ad una verifica della superficie effettiva dell'unità immobiliare oggetto della compravendita. All'esito del sopralluogo effettuato, l'Agenzia del Territorio concludeva che la superficie effettiva dell'appartamento risultava essere di mq. 237 senza considerare il vano loggia e di mq. 250 comprendendo quest'ultimo vano.

Con sentenza del 28 gennaio 2008, la Commissione Provinciale di Como respingeva il ricorso, rilevando che, pochi giorni prima della stipulazione dell'atto (e, precisamente, alla data dell'8 giugno 2004, di presentazione della denuncia Docfa), la loggia risultava chiusa con infissi, e doveva pertanto essere presa in considerazione nel calcolo della superficie.

Contro tale sentenza il contribuente proponeva appello, sostenendo che al momento del sopralluogo dell'Agenzia la loggia risultava aperta, e, quindi, da non prendere in considerazione nel calcolo della superficie, e che la dichiarazione Docfa, che i primi giudici avevano posto a base del loro giudizio sfavorevole, conteneva un errore nella rappresentazione grafica, che successivamente era stato corretto.

Resisteva l'Agenzia.

Con sentenza dell'8.11.2010, la C.T.R. di Milano rigettava l'appello sulla base delle seguenti considerazioni:

1) il D.M. 2 agosto 1969, art. 6, considera come abitazione di lusso, e quindi esclusa dal beneficio delle agevolazioni fiscali previste per acquisto della "prima casa", l'unità immobiliare avente una superficie utile complessiva superiore a mq. 240, esclusi dal calcolo balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina;

2) per concedere o negare le agevolazioni fiscali, in relazione all'atto oggetto di tassazione, occorreva stabilire se il particolare vano chiamato "loggia" dovesse essere o meno compreso nel calcolo della superficie dell'appartamento;

3) nel caso specifico, come risultava dalle planimetrie prodotte in giudizio, quel vano non era adiacente ad uno dei locali dell'appartamento, circostanza che avrebbe potuto farlo qualificare come terrazzo coperto, ma costituiva l'unico spazio attraverso il quale era possibile passare dalla zona soggiorno alle camere da letto;

4) doveva, quindi, essere considerato, non un semplice accessorio, ma come parte integrante ed indispensabile della casa, senza il quale non era possibile il completo utilizzo abitativo;

5) da ciò conseguiva che esso doveva essere preso in considerazione ai fini del calcolo della superficie complessiva dell'appartamento;

6) in quest'ottica, era superfluo accertare se, al momento della stipulazione dell'atto, quel locale fosse aperto o chiuso verso l'esterno;

7) era, peraltro, verosimile ritenere che, almeno nei mesi invernali, sul lato prospiciente il cavedio delimitato da colonne, venissero installate delle strutture per riparare gli occupanti della casa dal freddo.

N.C. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza, sulla base di quattro motivi. L'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.

In prossimità dell'udienza il ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo il ricorrente deduce l'illegittimità della sentenza impugnata per violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 52, con riferimento al D.Lgs. n. 347 del 1990, art. 13, comma 1, (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per aver la CTR omesso di rilevare la sopravvenuta carenza di motivazione dell'avviso, fondato su un presupposto di fatto ed una ragione giuridica (l'inquadramento dell'immobile alienato come "di lusso" sulla base di una relazione di stima dell'Ufficio del Territorio di Como del 14.6.2002) diversi da quelli posti a base della decisione (una relazione dell'Agenzia del Territorio redatta nel 2008 nel corso del giudizio di primo grado).

1.1. Il motivo è infondato.

Come riconosciuto dallo stesso ricorrente, l'avviso di rettifica notificatogli indicava i presupposti dell'accertamento, le ragioni giuridiche che lo avevano determinato e faceva preciso riferimento all'atto sul quale si fondava: era perciò pienamente valido.

D'altro canto, proprio a seguito della proposizione del ricorso, ai giudici spettava di verificare se lo stato di fatto dell'immobile, come risultante dalla relazione dell'Agenzia del Territorio cui l'avviso faceva riferimento, fosse mutato, ovvero di stabilire se, rispetto al precedente atto d'acquisto, la superficie dell'appartamento dovesse ritenersi ridotta per effetto della realizzazione della loggia. la legittimità dell'operato dell'ufficio era dunque controversa nel merito ed, in quest'ottica, la seconda relazione dell'Agenzia del Territorio, depositata all'esito del sopralluogo ordinato dal primo giudice, costituiva una risultanza istruttoria liberamente valutabile dalla CTR ai fini della decisione.

2. Con il secondo ed il terzo motivo il ricorrente deduce, sia sotto il profilo dell'error in procedendo che sotto quello della violazione di legge (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, art. 115 c.p.c., e art. 2697 c.c.), la nullità della sentenza impugnata, in quanto fondata su un mezzo di prova (la ridetta relazione dell'Agenzia del Territorio del 2008) acquisito dai giudici di primo grado in violazione del divieto per le Commissioni Tributarie di disporre l'integrazione di quanto provato dalle parti.

3.1. I due motivi, esaminabili congiuntamente, sono inammissibili, in quanto attengono ad una questione dedotta per la prima volta nella presente sede di legittimità: non risulta, infatti, che N. si sia opposto all'espletamento del mezzo istruttorio, nè che ne abbia eccepito l'inutilizzabilità nell'atto di gravame. Peraltro, in caso contrario, il ricorrente avrebbe dovuto specificare in quale esatta sede processuale la questione fosse stata sollevata ed, eventualmente, denunciare sul punto un vizio di omessa pronuncia.

4. Con il quarto motivo il ricorrente si duole dell'illegittimità della sentenza impugnata per insufficiente o contraddittoria motivazione su un punto decisivo della controversia (in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), per aver la CTR sottoposto ad una propria personale ed errata valutazione le risultanze emerse dalla relazione dell'Agenzia del Territorio acquisita nel 2008.

4.1. Il motivo è inammissibile.

Premesso che nella sentenza si afferma solo ad abundantiam che era verosimile ritenere che, almeno nei mesi invernali, sul lato prospiciente il cavedio delimitato da colonne, venissero installate delle strutture per riparare gli occupanti della casa dal freddo, il ricorrente non attinge l'effettiva ratio decidendi sottesa alla pronuncia.

Invero, la CTR ha ritenuto (cfr. pag. 4 della sentenza) la loggia non un semplice accessorio, ma parte integrante ed indispensabile della casa, senza il quale non sarebbe stato possibile il completo utilizzo abitativo (includendola, per l'effetto, nel calcolo della superficie complessiva dell'appartamento) sulla base di un rilievo: che quel vano non era adiacente ad uno dei locali dell'appartamento (circostanza che avrebbe potuto farlo qualificare come terrazzo coperto), ma costituiva l'unico spazio attraverso il quale era possibile passare dalla zona soggiorno alle camere da letto.

Questa ratio decidendi non è stata contrastata, essendosi il ricorrente limitato a sostenere (cfr. pag. 22 del ricorso) che tale affermazione non sarebbe stata supportata dalla relazione elaborata dall'Agenzia del Territorio nel 2008.

Tuttavia, anche a voler prescindere dalla palese violazione del principio di specificità (non avendo il ricorrente trascritto, almeno nei suoi passaggi salienti, la detta relazione del 2008), la CTR ha desunto la funzione assolta dalla loggia non già dalla relazione del 2008 acquisita d'ufficio, bensì dalle planimetrie prodotte in giudizio dalle parti (cfr. pag. 4 della sentenza).

5. Respinto il ricorso, va tuttavia rilevato d'ufficio (secondo quanto dedotto da N. nella memoria depositata) che il ricorrente non è tenuto al pagamento delle sanzioni, in ragione dello jus superveniens di cui al D.Lgs. n. 23 dei 2011, art. 10, comma 1, lett. a), il quale, nel sostituire l'art. 1, comma 2, parte prima, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, ha sancito il superamento del criterio di individuazione dell'immobile di lusso - non ammesso, in quanto tale, ai benefici "prima casa" - incentrato sui parametri di cui al D.M. 2 agosto 1969, il cui elevato tecnicismo ha dato causa ad un elevato contenzioso.

In forza della disciplina sopravvenuta, l'esclusione dalla agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia del bene e dalle sue intrinseche caratteristiche qualitative e di superficie (individuate sulla base del suddetto D.M.), bensì dalla circostanza che la casa di abitazione oggetto di trasferimento sia iscritta in categoria catastale A1, A8 ovvero A9 (rispettivamente: abitazioni di tipo signorile; abitazioni in ville; castelli e palazzi con pregi artistici o storici).

Il nuovo regime trova applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente al 1 gennaio 2014, come espressamente disposto dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 5, per cui l'atto di trasferimento dedotto nel presente giudizio, antecedente a questo discrimine temporale (siccome stipulato il 15.6.2004), continua ad essere soggetto alla previgente disciplina: resta perciò 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.

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) del tutto differente da quello,

precedentemente rinvenibile, fatto oggetto di mendacio" (in senso conforme, cfr., da ultimo, Sez. 5, Sentenza n. 14964 del 2018, Cass. n. 2010/2018, n. 3357/2017, n. 3362/2017, n. 2889/2017, n. 13235/2016). Il principio di legalità e di favor rei in materia tributaria - già ampiamente valorizzato, in presenza di sanzioni amministrative di sostanziale valenza penale, anche ex artt. 49 della Carta dei diritti fondamentali UE, e 7 CEDU - conduce a considerare che le sanzioni per cui è causa vennero inflitte per avere il contribuente dichiarato che l'immobile acquistato possedeva, contrariamente al vero, qualità intrinseche "non di lusso" (secondo i sopra richiamati parametri ministeriali), vale a dire, per aver reso una dichiarazione che, per effetto della modifica normativa, oggi non avrebbe più alcuna rilevanza per l'ordinamento.

In altri termini, l'accertato mendacio originario della dichiarazione resa a riguardo di requisiti coevi all'atto di acquisto - costituente l'espresso fondamento della sanzione, così come stabilito dall'art. 1, comma 4, parte prima, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 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, e, per quanto possa occorrere, l'immobile acquistato dal N., come evidenziato e documentato dal medesimo, era iscritto catastalmente "in categoria A3", per cui secondo la vigente normativa agevolativa non è di lusso.

E' vero che la modifica legislativa non ha abolito nè l'imposizione (nella specie individuabile nel recupero a piena tassazione dell'agevolazione indebitamente fruita), nè le previsioni sanzionatorie derivanti dalla falsa dichiarazione, atteso che il quarto comma della nota II bis dell'art. 1, parte prima, della tariffa allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, sia ai fini dell'imposta di registro, sia per l'IVA, dispone ancora che, in caso di dichiarazione mendace, sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale (queste ultime applicate in misura fissa) nella misura ordinaria, nonchè una sovrattassa pari al 30% delle stesse imposte, e gli interessi di mora, con ciò ponendo la questione - che qui si esamina - della permanenza della legittimità della sua irrogazione dopo la modifica sostanziale apportata nel 2011 al sistema agevolativo.

Si tratta di disciplina dettata a tutela dello specifico interesse di prevenire dichiarazioni mendaci in sede di stipula di atti pubblici di vendita di immobili destinati a prima abitazione, che rivela una impronta chiaramente sanzionatoria nei confronti dell'acquirente, tanto nel caso di mendacio sulle condizioni "soggettive", contemplate nelle lett. a), b), c), del più volte menzionato art. 1, nota II bis, della tariffa, parte prima, allegata dal D.P.R. n. 131 del 1986, quanto nel caso di mendacio sul presupposto "oggettivo", oggi rappresentato dalla categoria catastale di iscrizione del fabbricato.

E', tuttavia, proprio l'oggetto della dichiarazione, costituente elemento normativo della fattispecie, ad essere stato cancellato dall'ordinamento, tanto che, in base al regime sopravvenuto, l'agevolazione ben potrebbe sussistere (in assenza di iscrizione nelle categorie catastali ostative) anche in capo ad immobili abitativi - in ipotesi - connotati dalle caratteristiche la cui mancata o falsa dichiarazione in precedenza avrebbe costituito il motivo della sanzione, 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 (cfr., da ultimo, Sez. 5, Sentenza n. 14964 del 2018; in passato Cass. 25754/2014 e 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.

Infatti, il D.Lgs. n. 472 del 1997 cit., art. 3, comma 2, sovverte il previgente principio tempus regit actum di cui alla L. n. 4 del 1929, art. 20, il quale stabiliva che "Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorchè le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione".

Il legislatore, mutuando dal diritto penale il principio del favor rei, ha dunque inteso sancire in ambito tributario la regola della non ultrattività della norma (tributaria) sanzionatoria, prevedendo (D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2) che non si possa essere assoggettati a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce più violazione punibile, sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria.

Ulteriori e rilevanti modifiche legislative sono state apportate, con il D.Lgs. n. 158 del 2015, al sistema sanzionatorio penale tributario, così come a quello delle sanzioni amministrative, intervenendo in particolare sul D.Lgs. n. 471 del 1997, e sul D.Lgs. n. 472 del 1997.

Esse offrono argomenti a conforto della esattezza della linea interpretativa - alla quale il Collegio intende dare continuità - secondo cui la successione di norme nel tempo ha, per il contribuente che ha posto in essere comportamenti irregolari, effetti immediati e la conseguente applicazione del trattamento più favorevole, per cui, nella fattispecie in esame, è venuto meno il titolo per applicare le sanzioni in quanto riferite a parametri normativi non più vigenti, proprio perchè, riguardo alla condotta posta in essere dal contribuente, si è spezzato il collegamento tra la norma sanzionatoria (il comma 4 della nota II bis dell'art. 1 tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986) e la norma impositiva, così significativamente modificata.

Nè, in conclusione, appare superfluo 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: pertanto, qualora, essendo in contestazione l'an della violazione tributaria, sussista ancora controversia sulla debenza delle sanzioni, s'impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto" (cfr., da ultimo, Sez. 5, Sentenza n. 14964 del 2018; in precedenza, Cass. n. 23564/2012, n. 8243/2008, n. 18775/2006).

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 più favorevole concretamente applicabile.

In quest'ottica, per quanto la questione concernente la non applicabilità delle sanzioni sia stata sollevata da N. solo con la memoria illustrativa ex art. 378 c.p.c., va infine rilevato che è stata ormai fornita da questa S.C. una interpretazione estensiva (nel senso di applicare in via retroattiva le più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, purchè il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo) al principio secondo cui, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2, il contribuente non può essere più assoggettato alla sanzione irrogatagli con il provvedimento oggetto di controversia in caso di abolitio criminis, dovendo lo ius superveniens essere applicato, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio (Sez. 5, Sentenza n. 26479 del 21/12/2016; Sez. 5, Sentenza n. 20141 del 07/10/2016).

6. In definitiva, la sentenza impugnata va, in relazione al profilo accolto, cassata e, decidendo la causa nel merito, le irrogate sanzioni vanno annullate.

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.

P.Q.M.

La Corte, rigetta i quattro motivi di ricorso e, rilevando d'ufficio il profilo dell'applicabilità retroattiva delle più favorevoli norme sanzionatorie sopravvenute, cassa la sentenza impugnata in relazione a tale profilo e, decidendo nel merito, annulla le sanzioni. Compensa integralmente le spese dell'intero giudizio.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della Sezione Quinta Civile della Corte Suprema di Cassazione, il 5 luglio 2018.

Depositato in Cancelleria il 19 ottobre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa

- Prassi
- Giurisprudenza