

Sentenza del 16/10/2023 n. 28742 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

A.A. ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione tributaria regionale di Milano - Sezione Staccata di Brescia il 19 dicembre 2016, n. 7215/67/2016, che, in controversia su impugnazione di avviso di liquidazione delle maggiori imposte ipotecaria e catastale in dipendenza della donazione di abitazione in corso di costruzione, a mezzo di rogito notarile del 6 ottobre 2011, a seguito di revoca dopo il sopralluogo eseguito nell'ambito della procedura DOCFA per il classamento catastale delle agevolazioni della c.d. "prima casa" per l'accertamento delle caratteristiche di lusso nell'immobile donato, ha rigettato l'appello proposto dalla medesima nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza depositata dalla Commissione tributaria provinciale di Brescia il 10 luglio 2015, n. 550/03/2015, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

2. Il giudice di secondo grado ha confermato la decisione di prime cure sul presupposto che: a) il contraddittorio procedimentale di cui alla L. 7 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, non doveva essere osservato per i tributi non armonizzati; b) l'avviso di liquidazione non abbisognava di analitica motivazione con riguardo ai presupposti della decadenza dall'agevolazione fiscale; c) la documentazione prodotta in giudizio dall'amministrazione finanziaria aveva solamente valore confermativo dei presupposti adottati a fondamento dell'avviso di liquidazione; d) gli interessi e le sanzioni costituivano determinazioni vincolate secondo le prescrizioni legali e non abbisognavano di dettagliata motivazione in ordine alle modalità di calcolo.

3. L'Agenzia delle Entrate si è tardivamente costituita al solo fine di partecipare all'eventuale udienza di discussione.

4. Con ordinanze interlocutorie, il collegio ha rinviato la causa a nuovo ruolo in attesa della pronuncia delle Sezioni Unite Civili sulle questioni dell'applicabilità o meno del D.L.gs. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33, con riferimento agli atti negoziali anteriori (come nel caso di specie) alla data della sua entrata in vigore (13 dicembre 2014) (Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2021, n. 30708), e del contenuto dell'obbligo di motivazione della cartella di pagamento (ma con riflessi anche per atti di diversa natura), ai sensi della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, con riguardo alla determinazione del calcolo degli interessi richiesti per ritardato pagamento di tributi (Cass., Sez. 5", 5 novembre 2021, n. 31960).

5. All'esito di tali decisioni, la causa è stata fissata per la discussione alla pubblica udienza del 5 ottobre 2023.

6. Con conclusioni scritte, per ben due volte, il P.M. ha chiesto il rigetto del ricorso.

7. Costituitasi a mezzo di nuovi difensori, la ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Il ricorso è affidato a quattro motivi.

1.1 Con il primo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'amministrazione finanziaria fosse esonerata dall'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale per i tributi non armonizzati anche in caso di accesso presso il contribuente (nella specie, nel corso della procedura DOCFA per il classamento catastale dell'immobile), non potendo essere surrogata - con valore di equipollenza - la consegna di copia del verbale di sopralluogo dalla mera comunicazione di una lettera raccomandata contenente una breve sintesi delle operazioni compiute.

1.2 Con il secondo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241 , artt. 3 , e della L. 27 luglio 2000, n. 212 , 7, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'avviso di liquidazione contenesse una congrua motivazione, pur essendosi limitato ad indicare, con la classificazione catastale, il generico possesso delle caratteristiche di lusso dell'immobile, senza specificare la riconducibilità ad una particolare previsione del D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072.

1.3 Con il terzo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione della L. 7 agosto 1990, n. 241 , artt. 3 , 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 , e 2697 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che i documenti prodotti in giudizio dall'amministrazione finanziaria (ivi compreso il verbale di sopralluogo) potessero valere a provare i presupposti dell'avviso di liquidazione.

1.4 Con il quarto ed ultimo motivo, si denuncia nullità della sentenza impugnata e del relativo procedimento per violazione degli artt. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e del D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, 36, comma 2, n. 4, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per essere stato rigettato l'appello dal giudice di secondo grado con motivazione carente o apparente in relazione al computo degli interessi moratori e delle sanzioni amministrative.

2. Il primo motivo è infondato.

2.1 Disciplinando i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7, dispone che: "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

2.2 Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, in tema di tributi "non armonizzati" (come l'IRPEF e l'IRAP), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "a tavolino", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "armonizzati" (come l'IVA), ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass., Sez. 6"-5, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass., Sez. 6"-5, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass., Sez. 5", 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass., Sez. 5", 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177; Cass., Sez. 6"-5, 13 gennaio 2022, n. 888; Cass., Sez. 5", 12 maggio 2022, n. 15121; Cass., Sez. 5", 3 maggio 2023, n. 11518).

2.3 Viceversa, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza", senza distinguere tra tributi armonizzati e non armonizzati (Cass., Sez. 5", 15 gennaio 2019, nn. 701 e 702; Cass., Sez. 5", 30 marzo 2021, n. 8718; Cass., Sez. 5", 27 settembre 2022, nn. 28080, 28081 e 28089; Cass., Sez. 6 5, 23 novembre 2021, n. 36118; Cass., Sez. 5", 13 settembre 2023, n. 26412).

2.4 Quanto al contenuto dell'obbligo documentale, questa Corte ha affermato che il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo (in termini: Cass., Sez. 6"-5, 2 luglio 2014, n. 15010; Cass., Sez. 5", 23 gennaio 2020, n. 1497; Cass., Sez. 5", 4 marzo 2021, nn. 5942, 5943, 5944, 5945 e 5946; Cass., Sez. 5", 9 giugno 2021, n. 16140; Cass., Sez. 5", 23 giugno 2021, n. 17916; Cass., Sez. 5", 14 dicembre 2021, n. 39922; Cass., Sez. 5", 12 dicembre 2022, n. 36220; Cass., Sez. 5", 2 febbraio 2023, n. 3285).

2.5 Su tale premessa, quindi, posto che la consegna di qualsiasi verbale ha il solo scopo di assicurare al contribuente la conoscibilità delle operazioni e dei risultati dell'attività accertativa in vista di un adeguato esercizio del diritto di difesa, non si può escludere a priori che tale funzione possa essere soddisfatta anche da un atto equipollente di parallelo e simmetrico contenuto, che l'amministrazione finanziaria comunichi al contribuente dopo il sopralluogo, rendendolo esaustivamente edotto, sia pure in forma sintetica, degli esiti conclusivi della verifica fiscale, senza alcun pregiudizio per la tutela delle proprie ragioni sia dinanzi all'amministrazione finanziaria (prima dell'emanazione dell'atto impositivo) che dinanzi alla giurisdizione tributaria (dopo l'emanazione dell'atto impositivo).

2.6 Aggiungasi che, proprio nel giudizio pendente dinanzi a questa Corte per l'impugnazione dell'avviso di rettifica del classamento catastale proposto dalla contribuente con denuncia DOCFA in relazione all'immobile donato (procedimento iscritto al n. 14399/2017 R.G.), è stato

ribadito che "il termine dilatorio è previsto dalla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, unicamente per le verifiche fiscali nei locali di esercizio delle attività economico-professionali, sicchè esso resta estraneo al sopralluogo operato nell'ambito della procedura DOCFA" (Cass., Sez. 6"-5, 21 maggio 2018, n. 12425). E tanto in sintonia col consolidato orientamento di questa Sezione, secondo cui non è ravvisabile violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7, non essendo necessario attivare il contraddittorio endoprocedimentale, allorchè, per la determinazione della rendita catastale, la società contribuente si sia avvalsa della procedura DOCFA; va, invero, tenuta presente la natura fortemente partecipativa della procedura DOCFA, implicando essa l'indicazione, da parte dello stesso contribuente, degli elementi fattuali rilevanti, che formano la stessa base oggettiva del provvedimento di classamento, difformemente valutato dall'ufficio rispetto alla proposta fatta dal contribuente; pertanto l'ufficio, che intenda discostarsi dalla relativa proposta, non è tenuto, in assenza di disposizioni in tal senso, ad attivare preventivamente il contraddittorio endoprocedimentale; nè detta omissione contrasta con gli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, posto che un tale obbligo sussiste solo per i tributi armonizzati, ma non anche per quelli non armonizzati, per i quali non è rinvenibile, nella nostra legislazione, un analogo vincolo generalizzato, sicchè esso ricorre solo per le ipotesi per le quali risulti specificamente sancito e, quindi, non per la fattispecie in esame (Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823 ; Cass., Sez. 5", 23 febbraio 2021, n. 4752; Cass., Sez. 5", 14 ottobre 2022, n. 30228; Cass., Sez. 6"-5, 22 dicembre 2022, n. 37480; Cass., Sez. 6"-5, 25 gennaio 2023, n. 2298). 2.7 Nella specie, peraltro, ferma restando l'incidenza del sopralluogo su uno spazio strettamente personale (l'abitazione con le relative pertinenze), al di fuori dell'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali (che, invece, delimitano la sfera operativa della L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7), come si evince anche dalla motivazione della sentenza impugnata, con lettera raccomandata A.R. trasmessa alla contribuente il 7 luglio 2014 (il cui testo è riportato alla pagina 5 del ricorso per cassazione, in ossequio al canone dell'autosufficienza), sulla scorta delle risultanze emerse all'esito del sopralluogo svolto il 25 giugno 2014 nell'ambito della procedura DOCFA, l'amministrazione finanziaria aveva contestato l'incongruenza del classamento proposto per l'immobile ed aveva comunicato l'attribuzione d'ufficio al medesimo immobile della categoria A/8 e della classe 3. In seguito, le risultanze del medesimo sopralluogo erano state espressamente richiamate, dapprima, nella nota trasmessa il 4 luglio 2014, prot. n. 7463 (che era stata anche allegata al successivo avviso di liquidazione), e, poi, nell'avviso di liquidazione notificato alla contribuente il 3 ottobre 2014 (il testo di tali documenti - per le parti rilevanti - è riportato alla pagina 9 del ricorso per cassazione, in ossequio al canone dell'autosufficienza).

Per cui, argomentando che in ogni caso la racc. 7.7.2014 configura certamente una comunicazione di chiusura del procedimento accertativo" e che "le sue eventuali carenze potevano essere fatte valere dalla contribuente nel termine di cui alla L. 212 del 2000 , art. 12 , e non potevano costituire giustificazione di inattività, il giudice di appello ha sostanzialmente ritenuto che la comunicazione ricevuta dalla contribuente fosse idonea, in ogni caso, ad assolvere la funzione tipica della consegna del verbale di sopralluogo ai fini dell'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale.

3. Anche il secondo motivo ed il terzo motivo la cui stretta ed intima connessione suggerisce l'esame congiunto, per la comune attinenza alla motivazione della revoca dell'agevolazione

fiscale sono infondati.

3.1 La contribuente si duole per la scarsa ed insufficiente motivazione dell'atto impositivo, che si era limitato a comminare la decadenza dall'agevolazione fiscale a seguito della constatazione che l'immobile donato apparteneva alla categoria A/8 - classe 3 e possedeva i requisiti previsti per le abitazioni di lusso ("In data 04/07/2014, con prot. (Omissis) che si condivide e che costituisce parte integrante del presente atto (...) l'Agenzia del Territorio, in sede di sopralluogo per la verifica della congruità del classamento proposto dal donante (...) il quale ha dichiarato di aver edificato l'immobile utilizzando i benefici e le agevolazioni previsti per l'abitazione principale, ha accertato che tale immobile appartiene alla categoria A/8 classe 3, e che possiede i requisiti previsti dal D.M. n. Lavori Pubblici 02/08/1969 per le abitazioni di lusso").

A suo dire, "l'Agenzia, dunque, non ha affatto esplicitato (...) nè i presupposti di fatto, nè le ragioni giuridiche che ne hanno determinato la decisione in relazione alle risultanze dell'istruttoria, lasciando avvolto in un impenetrabile mistero il perchè della ripresa a tassazione".

3.2 A tale proposito, questa Corte ha chiarito che, al fine di escludere l'agevolazione della prima casa di cui all'art. 1, comma 2, e alla nota II-bis della tariffa - parte prima annessa al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131 (nel testo novellato dal D.Lgs. n. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 1, lett. a), in relazione agli atti traslativi della proprietà o agli atti costitutivi o traslativi di diritti reali a titolo oneroso (a cui sono equiparati gli atti traslativi della proprietà o gli atti costitutivi o traslativi di diritti reali che derivano da successione o donazione, ai sensi del D.Lgs. n. 31 ottobre 1990, n. 346, art. 56-bis, comma 3, nel testo introdotto dalla L. 21 novembre 2000, n. 342, art. 69, comma 1, lett. p), in forza del D.Lgs. n. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 5, si considerano "case di abitazione di lusso", rispettivamente, fino al 31 dicembre 2013, quelle munite delle caratteristiche tipologiche del D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072, e, con decorrenza dall'1 gennaio 2014, quelle censite in catasto con le categorie A/1 ("abitazioni signorili"), A/8 ("ville") e A/9 ("castelli e palazzi di particolare pregio storico o artistico") (tra le tante: Cass., Sez. 5", 3 febbraio 2017, n. 2889; Cass., Sez. 5", 26 luglio 2017, n. 18421; Cass., Sez. 6"-5, 8 febbraio 2018, n. 3052; Cass., Sez. 5", 8 giugno 2018, n. 14964; Cass., Sez. 6"-5, 19 gennaio 2021, n. 851; Cass., Sez. 6"-5, 23 marzo 2021, n. 8148; Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2021, n. 30708; Cass., Sez. 5", 30 agosto 2022, n. 25489; Cass., Sez. 5", 20 luglio 2023, n. 21727).

Dunque, in forza della disciplina sopravvenuta, l'esclusione dall'agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia del bene e dalle sue intrinseche caratteristiche qualitative e dimensionali (individuate sulla base del D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072), bensì dalla circostanza che la casa di abitazione oggetto di trasferimento sia iscritta in categoria catastale A/1, A/8 ovvero A/9 (rispettivamente: abitazioni di tipo signorile; abitazioni in ville; castelli e palazzi con pregi artistici o storici) (Cass., Sez. 6"-5, 19 gennaio 2021, n. 851; Cass., Sez. 6"5, 23 marzo 2021, n. 8148; Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2021, n. 30708).

Peraltro, al fine di allineare allo stesso criterio dell'imposta di registro anche l'agevolazione della "prima casa" con aliquota ridotta in materia di IVA, il legislatore è poi intervenuto con il D.Lgs. n. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33, che, nel modificare il n. 21 della tabella A - parte seconda allegata al D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, ha espressamente richiamato il medesimo "criterio

catastale"; con il risultato che anche l'agevolazione IVA è esclusa (indipendentemente dalla sussistenza di tutti gli altri requisiti) per gli immobili rientranti in una delle suddette categorie, con decorrenza (quanto all'IVA, appunto) dal 13 dicembre 2014 (Cass., Sez. 5", 29 ottobre 2021, n. 30708; Cass., Sez. 5", 10 giugno 2022, n. 18817).

3.3 Per effetto di tale innovazione, dunque, soltanto con riferimento ai trasferimenti stipulati dopo l'1 gennaio 2014, un'abitazione censita in catasto con la categoria A/8 si considera - per presunzione iuris et de iure - "casa di abitazione di lusso" e non può usufruire dell'agevolazione fiscale della prima casa, dovendo essere sottoposto il relativo trasferimento, sia a titolo oneroso che a titolo gratuito, alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria. Per cui, il conseguente avviso di liquidazione con cui si commina la decadenza dall'agevolazione fiscale e si disponga il recupero delle maggiori imposte è sufficientemente motivato con il semplice riferimento alla classificazione catastale in questione, la cui indicazione basta a presumere il possesso delle caratteristiche di lusso.

3.4 Non altrettanto si può dire con riguardo ai trasferimenti stipulati fino al 31 dicembre 2013 (come nel caso di specie), per i quali il possesso delle caratteristiche di lusso dell'immobile deve essere correlato alla specifica ricorrenza di uno dei parametri stabiliti dal D.M. n. 2 agosto 1969 n. 1072, stante la pacifica irretroattività del D.Lgs. n. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 1, lett. a, (Cass., Sez. 5", 3 febbraio 2017, n. 2889; Cass., Sez. 5", 8 giugno 2018, n. 14964; Cass., Sez. 5", 29 gennaio 2019, n. 2414; Cass., Sez. 5", 24 febbraio 2020, n. 5352; Cass., Sez. 6"-5, 19 gennaio 2021, n. 851; Cass., Sez. 5", 22 aprile 2021, n. 10656).

3.5 Ciò posto, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, prescrive espressamente che negli atti dell'amministrazione finanziaria devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni di diritto che hanno determinato la decisione dell'amministrazione finanziaria, al che consegue che la qualificazione di un immobile come "di lusso", da cui scaturisce la perdita delle agevolazioni fiscali, impone la motivazione dell'atto con cui l'amministrazione finanziaria provvede in termini che esplicitano in maniera intellegibile le specifiche giustificazioni (in termini: Cass., Sez. 5", 30 settembre 2021, n. 26666).

La conoscenza di tali presupposti deve poter consentire al destinatario di valutare l'opportunità di impugnare l'atto impositivo e, in tal caso, di specificare, come è richiesto dal D.Lgs. n. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 18, i motivi di doglianza. Il contribuente deve avere contezza delle ragioni dell'amministrazione finanziaria e, quindi, essere messo in grado di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento, e, in caso di ricorso, di approntare le proprie difese con piena consapevolezza, nonchè per impedire all'amministrazione finanziaria, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale successivo contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate. La motivazione dell'atto impositivo mira, quindi, a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio nella successiva fase contenziosa e, altresì, a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa (in termini: Cass., Sez. 5", 30 settembre 2021, n. 26666).

3.6 Ne consegue che le ragioni sottese alla revoca dell'agevolazione, indicate nelle caratteristiche "di lusso" dell'immobile, sulla base dell'attribuzione nella procedura DOCFA della categoria catastale A/8 ("Abitazioni in ville", per tali intendendosi, in base alla tabella delle categorie

catastali, "quegli immobili caratterizzati essenzialmente dalla presenza di parco e/o giardino, edificate in zone urbanistiche destinate a tali costruzioni o in zone di pregio con caratteristiche costruttive e di rifiniture, di livello superiore all'ordinario") e del riscontro dei requisiti previsti dal D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072, nella rappresentazione descrittiva, grafica e planimetrica dell'immobile sulla base degli elementi indicati nella domanda di procedura DOCFA, dovevano ritenersi pienamente idonee a rendere edotto il contribuente circa i presupposti di fatto e le ragioni di diritto dell'atto impositivo.

Il D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072, indica le caratteristiche che consentono di qualificare "di lusso" le abitazioni. In particolare, mentre gli articoli da 1 a 7 del predetto decreto individuano le singole caratteristiche in presenza di ciascuna delle quali l'abitazione è considerata "di lusso" (ad esempio: abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici a "ville", "parco privato"; abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 metri quadrati o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 metri quadrati) il successivo art. 8, invece, considera abitazioni di lusso "le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al decreto".

Secondo la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 12 agosto 2005, n. 38/E, le caratteristiche che permettono di attribuire all'abitazione la qualifica "di lusso" possono essere rilevate sia dal contenuto dell'atto (come, ad esempio, la descrizione dell'immobile) oppure dalla documentazione allegata allo stesso (come, ad esempio, il certificato catastale, la concessione edilizia, ecc.).

In tale prospettiva, quindi, tenendo conto della provenienza della documentazione dallo stesso contribuente, nulla esclude che la qualificazione ostativa all'agevolazione fiscale possa essere desunta dalla rivalutazione dello stato di fatto dell'immobile in sede di attribuzione della classificazione catastale a conclusione della procedura DOCFA. Pertanto, i documenti prodotti in giudizio dall'amministrazione finanziaria erano solamente destinati a supportare ed illustrare - ma non ad integrare, nè a completare - la motivazione addotta a fondamento dell'avviso di liquidazione, il cui contenuto era adeguato a giustificare la revoca dell'agevolazione con il conseguente recupero delle imposte ipotecaria e catastale in misura proporzionale.

3.7 Nè rileva in questa sede la perdurante pendenza - dopo la cassazione con rinvio della sentenza di appello (Cass., Sez. 65, 21 maggio 2018, n. 12425) - del procedimento di impugnazione dell'avviso di rettifica del classamento catastale, la cui invalidità è stata affermata dal giudice di legittimità per l'omessa menzione in motivazione delle risultanze emerse dal verbale di sopralluogo del 25 giugno 2014.

Difatti, a prescindere dall'esito, la revisione del classamento catastale non ha alcun collegamento con la revoca delle agevolazioni sulla c.d. "prima casa", la quale è stata fondata sull'accertamento delle caratteristiche di lusso dell'abitazione (in base alle risultanze del sopralluogo eseguito nel corso della procedura DOCFA sulla scorta degli elementi fattuali indicati nella denuncia della contribuente) in relazione ai criteri fissati dal D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072 (vigente *ratione temporis*), essendo ininfluenza a tal fine l'attribuzione della categoria catastale (se A/7, come è stato proposto dalla contribuente, ovvero A/8, come è stato accertato dall'amministrazione finanziaria).

3.8 Nella specie, il giudice di appello si è uniformato al principio enunciato, avendo ritenuto che l'atto impositivo potesse essere sufficientemente motivato con la menzione della classificazione catastale dell'immobile all'esito della procedura DOCFA ed il richiamo ai requisiti fissati dal D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1072, giacchè, proprio in relazione alla disciplina vigente *ratione temporis*, tale dato era sufficiente ad individuarne le caratteristiche di abitazione di lusso ai fini della decadenza dell'agevolazione fiscale.

4. Da ultimo, anche il quarto motivo è infondato.

4.1 Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poichè intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5", 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6"-5, 15 aprile 2021, n. 9975; Cass., Sez. 5", 22 aprile 2022, n. 12848; Cass., Sez. 5", 12 maggio 2022, n. 15135).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dalla Cost., art. 111, comma 6, (tra le tante: Cass., Sez. 1", 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6"-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6"-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5", 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6"-5, 24 febbraio 2022, n. 6184; Cass., Sez. 5", 22 aprile 2022, n. 12848; Cass., Sez. 5", 12 maggio 2022, n. 15135).

4.2 Nella specie, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia insufficiente o incoerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'adeguata esposizione delle ragioni sottese al rigetto dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto), con particolare riguardo al computo degli interessi moratori e delle sanzioni amministrative conseguenti al recupero dell'imposta di registro nella misura ordinaria.

4.3 Come è noto, la nota II-bis, comma 4, all'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, prevede che, in caso di decadenza dall'agevolazione fiscale, oltre alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria, il contribuente è obbligato al pagamento di una sopratassa pari al 30 per cento delle stesse imposte ed agli interessi di mora di cui al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 55, comma 4, (il quale rinvia, a sua volta, alla L. 26 gennaio 1961, n. 29, alla L. 28 marzo 1962, n. 147, ed alla L. 18 aprile 1978, n. 130).

Quanto agli interessi moratori, però, quest'ultima disposizione è ormai superata, in quanto gli interessi di cui al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, art. 55, comma 4, sono attualmente (cioè, dal 18 gennaio 2010) determinati nella misura del 3,5 per cento annuo dal D.M. n. 21 maggio 2009, art. 6, comma 2, lett. b, secondo cui "A decorrere dal 1 gennaio 2010 sono stabiliti al tasso del 3,5 per cento annuo gli interessi relativi alle somme dovute a seguito di: (...) b) pagamento dell'imposta

di registro, di donazione, ipotecaria e catastale entro i termini previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 , artt. 54 , comma 5, e 55, comma 1".

Il computo degli interessi si effettua, per regola generale, "a decorrere dal giorno in cui il tributo è divenuto esigibile ai sensi delle vigenti disposizioni" (L. 26 gennaio 1961, n. 29 , art. 2 , comma 1, norma che è stata oggetto di interpretazione "autentica" ad opera dell' articolo unico della L. 28 marzo 1962, n. 147): nel caso della revoca dell'agevolazione fiscale, il computo degli interessi moratori si effettua, dunque, dal giorno della registrazione dell'atto per il quale venne richiesta l'applicazione dell'agevolazione.

4.4 Su tali premesse, è evidente, quindi, anche per la chiarezza dei criteri fissati ex lege, che tali accessori sono facilmente determinabili ex post con una semplice operazione aritmetica sulla base del mero ammontare delle imposte liquidate in misura ordinaria sul trasferimento, non abbisognando di un prospetto di calcolo per l'intelligibilità della liquidazione da parte del contribuente.

4.5 Tale conclusione è stata espressamente recepita dalle Sezioni Unite di questa Corte, che - sia pure in relazione alla cartella di pagamento, ma con argomentazioni valedoli anche per l'avviso di accertamento o di liquidazione - hanno ritenuto che la cartella di pagamento, allorchè segua l'adozione di un atto fiscale che abbia già determinato il quantum del debito di imposta e gli interessi relativi al tributo, è congruamente motivata - con riguardo al calcolo degli interessi nel frattempo maturati - attraverso il semplice richiamo dell'atto precedente e la quantificazione dell'importo per gli ulteriori accessori, indicazione che soddisfa l'obbligo di motivazione prescritto dalla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 7 , e dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 , art. 3 ; se, invece, la cartella di pagamento costituisce il primo atto riguardante la pretesa per interessi, al fine di soddisfare l'obbligo di motivazione essa deve indicare, oltre all'importo monetario richiesto, la base normativa relativa agli interessi reclamati - la quale può anche essere implicitamente desunta dall'individuazione specifica della tipologia e della natura degli interessi oggetto della pretesa ovvero del tipo di tributo a cui questi accedono - e la decorrenza dalla quale gli accessori sono dovuti, senza che sia necessaria la specificazione dei singoli saggi periodicamente applicati o delle modalità di calcolo (Cass., Sez. Un., 14 luglio 2022, n. 22281).

4.6 Analoga conclusione vale anche per le sanzioni amministrative.

4.7 Anzitutto, va esclusa l'applicabilità del principio del favor rei per esentare la contribuente dal relativo pagamento.

4.8 Per costante orientamento di questa Corte, in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 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, si impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto (tra le tante: Cass., Sez. 5", 31 marzo 2008, n. 8243; Cass., Sez. 5", 10 giugno 2010, n. 13946; Cass., Sez.

6"-5, 12 aprile 2012, n. 7145; Cass., Sez. 6"-5, 15 settembre 2021, n. 24794; Cass., Sez. 5", 18 febbraio 2022, n. 5480).

4.9 Per cui, alla luce della sopravvenienza in corso di causa del D.Lgs. n. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, comma 1, lett. a), che, con la revisione testuale dell'art. 1, comma 2, della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, ha identificato gli immobili non di lusso, cui l'agevolazione della c.d. "prima casa" è applicabile, in base al classamento catastale e non più alla stregua dei parametri fissati dal D.M. n. 2 agosto 1969, n. 1079, pur non potendo trovare applicazione, quanto alla debenza del tributo, agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore (1 gennaio 2014), può tuttavia spiegare effetti ai fini sanzionatori (ai sensi del D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3, comma 2, secondo cui: "Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile"), in applicazione del principio del favor rei, posto che, proprio in ragione della più favorevole disposizione sopravvenuta, la condotta mendace, che prima integrava una violazione fiscale, non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione amministrativa, nulla osta all'esame della predetta questione in sede di legittimità;

4.10 In tale direzione, diversi arresti si erano orientati a ritenere che, in caso di revoca dell'agevolazione della c.d. "prima casa" per dichiarazione mendace sulle insussistenti caratteristiche di lusso dell'abitazione acquistata, la sanzione amministrativa di cui al comma 4 della nota II-bis dell'art. 1 della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, fosse disapplicabile in relazione agli atti stipulati prima dell'1 gennaio 2014 (in termini: Cass., Sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2889 ; Cass., Sez. 5", 13 dicembre 2018, n. 32305; Cass., Sez. 5", 8 giugno 2018, n. 14964; Cass., Sez. 5", 19 ottobre 2018, n. 26423; Cass., Sez. 6"-5, 19 gennaio 2021, n. 851).

4.11 In seguito, pronunziandosi sulla modifica apportata, con decorrenza dal 13 dicembre 2014, in relazione all'agevolazione della c.d. "prima casa" nelle compravendite soggette ad IVA, dal D.Lgs. n. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33 al n. 21 della tabella A - parte seconda allegata al D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, le Sezioni Unite di questa Corte (Cass., Sez. Un., 27 aprile 2022, n. 13145) hanno affermato che ciò che occorre determinare è se sia configurabile un'abolitio criminis, ossia se l'infrazione sia stata o no abolita in esito alla modificazione della norma riguardante i presupposti oggettivi del riconoscimento del beneficio per l'acquisto della prima casa; si deve, quindi, stabilire se l'intervento legislativo posteriore abbia alterato, anche mediatamente, il precetto e, quindi, abbia escluso la figura di infrazione scaturente dalla violazione di esso.

4.12 A tale proposito, esse hanno conclusivamente statuito che, in tema di agevolazioni per l'acquisto della c.d. "prima casa", la modifica dei parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio, disposta, quanto all'IVA, dal D.Lgs. n. 21 novembre 2014, n. 175, art. 33, non ha inciso retroattivamente e l'infrazione, costituita dalla dichiarazione mendace, della quale è soltanto cambiato l'oggetto, è rimasta immutata, con la conseguenza che non si è verificata alcuna abolitio criminis (Cass., Sez. Un., 27 aprile 2022, n. 13145 - vedasi anche: Cass., Sez. 5", 30 agosto 2022, n. 25489).

4.13 Se ne è desunto l'ulteriore principio, di carattere generale, per cui, in tema di successione di norme, l'impianto sanzionatorio in materia tributaria, seppure modellato, qualora incida sulle materie di competenza dell'Unione Europea, dai principi unionali di adeguatezza, proporzionalità ed effettività, risponde a uno stampo penalistico che ha ormai ripudiato, ai fini dell'abolitio criminis, il criterio della doppia punibilità in concreto secondo cui, per poter lasciare ferma la sanzione, si richiede che il fatto punito in base alla legge anteriore, lo sia anche in base a quella posteriore; ne consegue che, qualora, nonostante la modificazione normativa, l'imposta continui ad essere dovuta per il passato, restando fermo il presupposto impositivo, anche la sanzione resta applicabile, segnando tale modificazione solo il passaggio tra due contesti giuridici con le correlate situazioni di fatto, cosicché estendere al primo il trattamento riservato al secondo, sia pure ai soli fini sanzionatori, si traduce in un'inammissibile applicazione della nuova norma ad un contesto diverso da quello al quale essa si riferisce (Cass., Sez. Un., 27 aprile 2022, n. 13145).

4.14 Il principio enunciato, stante l'assoluta identità di ratio, deve essere esteso anche all'imposta di registro, tenendo conto che la riformulazione dell'art. 1, comma 2, della tariffa - parte prima allegata al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, si è limitata ad incidere sul tenore della dichiarazione mendace dell'acquirente, che continua a costituire il presupposto per la revoca dell'agevolazione della c.d. "prima casa" e per l'irrogazione della sanzione amministrativa (Cass., Sez. 5, 20 luglio 2023, n. 21727 .

4.15 Ne consegue che la mera ridefinizione della condotta integrante la violazione tributaria non basta per l'esonero dalla sanzione amministrativa ex D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 3.

4.16 Per il resto, l'indicazione specifica del rispettivo ammontare per ciascuna imposta è sufficiente a consentire la determinabilità degli interessi moratori e delle sanzioni amministrative, non ledendo il diritto di difesa della contribuente.

4.17 Nella specie, il giudice di appello si è attenuto a tali canoni, argomentando - a sostegno dell'infondatezza della censura relativa agli interessi moratori e alle sanzioni amministrative (sotto lo specifico profilo, per i primi, della carenza di un prospetto di calcolo e, per le seconde, dell'indicazione delle norme applicate) - che: "Sono determinazioni stabilite dalla legge e, perciò, vincolate che la contribuente non può non conoscere. L'Ufficio non può scegliere procedimenti di calcolo in via discrezionale (l'unico motivo per cui sarebbe dovuta una spiegazione) ma è tenuto ad applicare alla somma non versata la percentuale di legge". 4.18 Per cui, è evidente che l'illustrata motivazione del decisum raggiunge la soglia del minimo costituzionale, ravvisandosi, al di là della mera adesione alla decisione di prime cure, un'autonoma valutazione critica per disattendere i motivi di appello.

5. Apprezzandosi la infondatezza dei motivi dedotti, alla stregua delle suesposte argomentazioni, il ricorso deve essere rigettato.

6. Nulla deve essere disposto con riguardo alle spese giudiziali, non essendo stata svolta attività difensiva dalla parte vittoriosa.

7. Ai sensi del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 , art. 13 , comma 1 quater, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza