

Prima casa di lusso e principio del favor rei

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 23 Ottobre 2017

Il principio del favor rei trova un limite soltanto nell'intervenuto pagamento della sanzione, così che colui che ha pagato non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute - il caso delle prime case che erano di lusso prima del 2014.

Con l'ordinanza n. 21909 del 20 settembre 2017, la Corte di Cassazione ha chiarito che il nuovo regime introdotto dal d.lgs. n. 23 del 2011, art. 10, c. 1, lett. a -

"il quale, nel sostituire il secondo comma dell'art. 1 della Parte Prima 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, al beneficio 'prima casa' - sulla base dei parametri di cui al D.M. LL.PP. 2 agosto 1969 - 'trova applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente alla modificazione legislativa; e, in particolare, successivamente al 1 gennaio 2014, come espressamente disposto dal D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 5, cit.' (ex plurimis, Cass. Sez. V, n. 11639/17; nn. 13309-13318/16), con la conseguenza che il trasferimento immobiliare per cui è causa continua ad essere disciplinato dalla previgente disciplina".



Diversamente, per quanto concerne le sanzioni, ravvisandosi "i presupposti per l'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 3, comma 2, secondo cui, 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'".

E quindi,

“se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato”, a fronte di una ‘riformulazione ex novo della fattispecie legale di non spettanza dell’agevolazione, fondata su un parametro (quello catastale) del tutto differente da quello, precedentemente rinvenibile, fatto oggetto di mendacio’ (Cass. Sez. V, n. 116369/17, 11624/17, 9492/17, 3362/17, 2700/17, 12471/15; Sez. VI-5, n. 13235/16)”.

Agevolazioni prima casa: la problematica

Le agevolazioni prima casa sono state oggetto di rilevanti modifiche, a decorrere dall’1 gennaio 2014. Infatti, per effetto dell’introduzione dell’art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011, l’imposta di registro per l’acquisto della prima casa è dovuta nella misura del 2% per i trasferimenti di case di abitazione,

“ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II- bis”.

A decorrere dall’1 gennaio 2014, dunque, l’applicabilità delle agevolazioni prima casa risulta vincolata alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l’immobile e non più alle caratteristiche individuate dal D.M. Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, così come previsto dall’art. 1, per. 5, della Tariffa, parte I, allegata al TUR, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013.

Resta fermo che le agevolazioni prima casa non possono essere fruite in relazione ad immobili che rientrano in categorie catastali diverse da quelle previste per gli immobili abitativi, come ad esempio, per gli immobili rientranti nella categoria catastale A/10 (Uffici e studi privati).

L’applicazione dell’agevolazione IVA prima casa viene, quindi, vincolata alla categoria catastale dell’immobile, non assumendo più alcun rilievo le caratteristiche previste dal decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, che contraddistinguono gli [immobili di lusso](#).

Come rilevato dalla circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, la norma introdotta allinea la nozione di prima casa rilevante ai fini dell’applicazione dell’aliquota IVA del 4% “alla definizione prevista dalla

disciplina agevolativa in materia di imposta di registro (i.e. aliquota nella misura del 2 per cento per i trasferimenti delle case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9).

Pertanto, a decorrere dall'entrata in vigore del decreto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende fruire dell'aliquota IVA del 4 per cento, deve essere dichiarata la classificazione o la classificabilità catastale dell'immobile nelle categorie che possono beneficiare del regime di favore (cat. A/2 – abitazioni di tipo civile; cat. A/3 – abitazioni di tipo economico; cat. A/4 – abitazioni di tipo popolare; cat. A/5 – abitazioni di tipo ultra popolare; cat. A/6 – abitazioni di tipo rurale; cat. A/7 – abitazioni in villini; A/11 – abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi), oltre all'attestazione della sussistenza delle ulteriori condizioni prescritte per usufruire dell'agevolazione (cfr. Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131)".

Precisano gli estensori del documento di prassi citato,

“qualora in sede di stipula di contratto preliminare di vendita sia stata effettuata la classificazione dell'abitazione come immobile ‘di lusso’ ai sensi del decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, con la conseguente applicazione dell'imposta agli acconti sul prezzo di compravendita con un'aliquota superiore all'aliquota del 4 per cento, è possibile rettificare le relative fatture mediante variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633 del 1972, al fine di applicare l'aliquota IVA del 4 per cento sull'intero corrispettivo dovuto (cfr. risoluzione 7 dicembre 2000, n. 187).

Resta inteso che l'agevolazione IVA ‘prima casa’ non trova applicazione in relazione ai trasferimenti di immobili non abitativi, quali quelli rientranti nella categoria catastale A/10 – uffici e studi privati”.

Sul punto, anche di recente si era espressa la Cassazione con la sentenza n. 11621 dell'11 maggio 2017, affermando che

“il nuovo regime trova applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente alla modificazione legislativa; e, in particolare, successivamente all'1 gennaio 2014, come espressamente disposto dall'art. 10 co.5 d.lgs.23/11 cit.. Il trasferimento dedotto nel presente giudizio, antecedente a questo discrimine temporale, continua pertanto ad essere disciplinato in base alla previgente disciplina,

come detto incentrata sui requisiti del citato D.M.”.

Tuttavia, in ordine alle sanzioni, la non debenza può essere può essere attuata, anche d'ufficio, e in ogni stato e grado del giudizio.

“Ciò perché, stante l'avvenuta contestazione da parte del contribuente della legittimità della revoca dell'agevolazione, è per ciò solo escluso che sia divenuto definitivo il provvedimento di irrogazione delle sanzioni che da tale revoca consegue. Né – trattandosi di eliminazione delle sanzioni, e non di loro rimodulazione all'esito di una determinata opzione per il regime più favorevole concretamente applicabile – si richiedono accertamenti fattuali di sorta”.

Sul punto va annotata anche la precedente e conforme posizione della Corte Suprema (ordinanza n.13235 del 27 giugno 2016), che aveva confermato da una parte l'esclusione dell'applicazione retroattiva e dall'altra parte **l'applicazione del favor rei** ai fini sanzionatori. Per la Corte, l'art.33, del D.Lgs. n. 175/2014, in vigore dal 13.12.2014, pur riferendosi all'allineamento della disciplina agevolata sulla prima casa in materia di IVA a quella dell'imposta di registro, non può trovare applicazione quanto alla debenza del tributo con riferimento ad atti negoziali anteriori alla data di entrata in vigore della disposizione anzi detta, avendo l'innovazione legislativa efficacia a decorrere dall'1 gennaio 2014 (cfr. art. 10 comma 5 d.lgs. n. 23/2011, secondo cui le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dall'1 gennaio 2014).

In particolare, con la sentenza n. 12471/2015 la Corte di Cassazione ha chiarito che "il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 10, modificato dal D.L. 12 settembre 2013, n. 104, art. 26, comma 1, convertito dalla L. 8 novembre 2013, n. 128, intervenendo sull'art. 1, della tariffa parte prima allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, ha effettivamente modificato l'art. 1 introducendo una diversa **definizione dei requisiti oggettivi delle case di abitazione**, per il cui acquisto a titolo oneroso è possibile usufruire - in presenza delle condizioni di cui alla nota 2-bis - di un'aliquota ridotta dell'imposta di registro, ancorandola solo alla categoria catastale.

Ora, detta modifica, in forza alla quale l'aliquota ridotta è dovuta, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota 2-bis per 'le case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9' non può trovare applicazione rispetto al caso qui all'esame della Corte - compravendita conclusa l'1.10.2007 - avendo l'innovazione legislativa efficacia a decorrere dall'1 gennaio 2014 - cfr. D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10 comma 5: Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal 1 gennaio 2014”.

Tuttavia, ciò non impedisce per la Corte

“alla disposizione anzidetta che ha in definitiva agganciato l'esistenza del tributo a fatti diversi da quelli originariamente previsti in forza della normativa precedentemente in vigore, di spiegare effetti ai fini sanzionatori, posto che, proprio in ragione della disposizione sopravvenuta la condotta che prima integrano una violazione fiscale non integra più il presupposto per l'irrogazione della sanzione.

Ne consegue che in forza dell'art. 3 d.lgs. n. 472/1997, deve ritenersi estensibile in questa sede, posto che l'oggetto del contendere in questa fase era appunto rappresentato dall'esistenza della violazione, il principio del favor rei-cfr. Cass. n. 4616/2016, secondo la quale in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai sensi del D.Lgs. 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, s'impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto”.

Il principio del *favor rei* trova un limite soltanto nell'intervenuto pagamento della sanzione, così che colui che ha pagato non può chiedere la restituzione, mentre, anche in presenza di provvedimento definitivo, non è possibile la riscossione delle somme (ancora) dovute.

La disposizione di cui al comma 2, dell'articolo 3, del D.Lgs.n.472/97, trova applicazione 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.

23 ottobre 2017

Gianfranco Antico