

SENZA SANZIONI PER IL LUSSO DELLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA ANTE 2014

di Gianfranco Antico

Con la sentenza n.11621 dell'11 maggio 2017, la Corte di Cassazione interviene sugli effetti degli atti di acquisto, con agevolazioni prima casa, stipulati prima delle modifiche in vigore dal 2014.

Il principio espresso

La Corte, innanzitutto, rileva che *“i presupposti della revoca dell’agevolazione prima casa permangono integri anche alla luce dello jus superveniens di cui all’art. 10, primo comma, lettera a) d.lgs. n. 23 del 2011, il quale, nel sostituire il secondo comma dell’art. 1 della Parte Prima Tariffa allegata al d.P.R. 131/86, 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. In forza della disposizione sopravvenuta, infatti, 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). Al fine di allineare allo stesso criterio dell’imposta di registro anche l’agevolazione ‘prima casa’ attribuita con aliquota Iva ridotta, il legislatore è poi intervenuto con l’articolo 33 del d.lgs. 175/14 che, nel modificare il n.21 della Tab. A, Parte II, all. al dpr 633/72, ha espressamente richiamato il ‘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”.*

Di conseguenza, secondo i massimi giudici, *“il nuovo regime trova applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente alla modificazione legislativa; e, in particolare, successivamente al 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*

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

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

Tuttavia, *“fermo dunque restando il pregresso regime impositivo sostanziale, si ritiene – dando con ciò continuità a quanto stabilito, in identica fattispecie, da Cass. ord. n. 13235 del 2016 – che una diversa soluzione si imponga, invece, per quanto concerne le sanzioni applicate con l’atto qui impugnato. In proposito, si ravvisano i presupposti per l’applicazione del secondo comma dell’articolo 3 d.lvo 472 del 1997, 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. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato’. La ricorrenza del principio di legalità e di favor rei in materia tributaria ... si impone, nella specie, sotto il profilo che tali sanzioni vennero inflitte per avere il contribuente dichiarato che l’immobile acquistato possedeva, contrariamente al vero, qualità intrinseche non di lusso (sempre secondo i suddetti parametri ministeriali); vale a dire, per aver reso una dichiarazione che, per effetto della modifica normativa, oggi non ha più alcuna rilevanza per l’ordinamento. In altri termini, il mendacio contestato – costituente l’espresso fondamento della sanzione, così come stabilito dal quarto comma dell’articolo 1, Parte Prima, Tariffa d.P.R. n. 131 del 1986 cit. – non potrebbe più realizzarsi, in quanto caduto su un elemento (caratteristiche non di lusso dell’immobile) espunto dalla fattispecie agevolativa”.*

Osserva la Corte che è vero che la modifica normativa non ha abolito né l’imposizione né le conseguenze sanzionatorie derivanti dalla falsa dichiarazione. Tuttavia, *“è proprio l’oggetto di quest’ultima, 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 ha costituito il motivo della sanzione. Il che rende del tutto 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 del 2014; Cass. 25053 del 2006)”.*

I massimi giudici, inoltre, considerano che siamo in presenza di una *“situazione di favore per il contribuente ancor più radicale ed evidente di quella (prevista*

www.commercialistatelematico.com

E’ vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

nel terzo comma dell'articolo 3 d.lvo 472 del 1997) del sopravvenire di un regime sanzionatorio semplicemente più mite. Perché qui non di questo si tratta, ma proprio di 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. In maniera tale che l'amministrazione finanziaria mantiene, come detto, la potestà di revocare l'agevolazione in questione per il solo fatto del carattere di lusso rivestito – al momento del trasferimento, e sulla base della disciplina all'epoca applicabile – dall'immobile trasferito; senza però avere titolo per applicare delle sanzioni conseguenti a comportamenti che, dopo la riforma legislativa, non sono più rilevanti; non certo in quanto tali (false dichiarazioni), ma in quanto riferiti a parametri normativi non più vigenti”.

Particolarmente interessante appare la conclusione della Corte: la non debenza delle sanzioni 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”.*

La questione

Le agevolazioni “prima casa” sono state oggetto di rilevanti modifiche, a decorrere dall'1 gennaio 2014. Infatti, per effetto delle modifiche introdotte dall'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 1, 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

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

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"*.

Brevi conclusioni

La sentenza che si annota appare particolarmente interessante, perché pur mantenendo il fatto illecito ritiene non applicabile la sanzione per aver il legislatore agganciato l'esistenza del tributo a fatti diversi da quelli originariamente previsti. Senza di dimenticare il passaggio secondo cui la non applicabilità delle sanzioni può essere pure attuata anche dall'ufficio.

Sul punto va registrata 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 c. 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*

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

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. In sintesi, fermo restando quanto detto circa l'impossibilità di applicare l'art. 3 per i procedimenti già definiti alla data di entrata in vigore delle nuove norme, la circolare n.180/98 enucleava (se diviene lecito un comportamento posto in essere nella vigenza di una norma che in precedenza lo sanzionava) le seguenti ipotesi che potevano verificarsi al momento dell'abolizione:

C.M. n. 180/98	
Ipotesi	Soluzione
La sanzione non è stata ancora irrogata	Nessuna sanzione può' essere irrogata
La sanzione è stata irrogata, ma l'obbligato non ha ancora pagato alcuna somma	Nessuna norma può essere pretesa
L'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione in dipendenza di un provvedimento non ancora definitivo	La somma versata va restituita
L'obbligato ha pagato in tutto o in parte la sanzione a seguito di provvedimento definitivo.	La somma versata non può essere restituita.

19 giugno 2017
Gianfranco Antico