

Fatto Diritto P.Q.M.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente -
Dott. ZOSO Liana Maria Teresa - Consigliere -
Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere -
Dott. BALSAMO Milena - Consigliere -
Dott. CASTORINA Rosaria Maria - rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 2554/2013 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;
- ricorrente -

contro

N.A., elettivamente domiciliato in ROMA VIA FRANCESCO SIACCI 38, presso lo studio dell'avvocato GIORGIA PASSACANTILLI, rappresentato e difeso dall'avvocato MARIO MARTELLI giusta delega a margine;
- controricorrente -

avverso la sentenza n. 92/2011 della COMM. TRIB. REG. di BOLOGNA, depositata il 02/12/2011;
udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 10/01/2018 dal Consigliere Dott. ROSARIA MARIA CASTORINA;
udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. SORRENTINO Federico, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso;
udito per il controricorrente l'Avvocato BONFIGLIO per delega dell'Avvocato MARTELLI che ha chiesto il rigetto.

Svolgimento del processo

Con l'impugnata sentenza n. 92/16/11, depositata il 2.12.2011 la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna accoglieva l'appello del contribuente N.A., emessa nel contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate e riformava la decisione n. 10/06/08 del 15.1.2008 della Commissione Tributaria Provinciale di Bologna che aveva respinto il ricorso proposto dal ridetto contribuente avverso l'avviso di liquidazione n. (OMISSIS) con il quale, revocata l'agevolazione fiscale cosiddetta "prima casa", di cui all'art. 1, comma 3, Parte 1, Tariffa allegata al *D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131*, relativamente all'acquisto per rogito 30.7.2002 di un'abitazione ubicata in (OMISSIS), veniva recuperata a tassazione l'ordinaria imposta di registro, recuperato un credito di imposta scontato in sede di registrazione e irrogate sanzioni La CTR riteneva che erroneamente l'Ufficio avesse definito l'abitazione come di "lusso" ai sensi del *D.M. 2 agosto 1969, art. 6*, con la conseguente revoca del beneficio in parola; ciò, perchè l'abitazione risultava di "superficie utile complessiva" inferiore a mq. 240, non potendosi computare in essa nè il vano seminterrato, nè il sottotetto, locali tutti privi dei requisiti previsti dal Regolamento edilizio per l'abitabilità.

Contro la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione notificato in data 22.2.2013 affidato a due motivi.

N.A. resisteva con controricorso illustrato con memoria.

Motivi della decisione

1. Col primo motivo di ricorso, la sentenza veniva censurata ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, deducendosi, in rubrica, "violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, comma 1 e nota 2 bis, Tariffa, Parte 1, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in combinato disposto con il D.M. 2 agosto 1969, art. 6, n. 1072.

Il motivo è fondato.

Questa Corte ha dato luogo ad uno stabile orientamento dal quale il Collegio non ha ragione di discostarsi secondo il quale ha affermato, da un lato, la "tassatività" dell'elencazione dei locali da escludere dal computo della superficie dell'immobile indicati nel D.M. 2 agosto 1969, art. 6 (Cass. n. 18483 del 2016) e, dall'altro, che: "In tema di imposta di registro, per stabilire se una abitazione sia di lusso e, quindi, sia esclusa dall'agevolazione per l'acquisto della "prima casa", di cui all'art. 1, comma 3, Parte prima, Tariffa allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, occorre fare riferimento alla nozione di "superficie utile complessiva" di cui al D.M. Lavori Pubblici 2 agosto 1969, art. 6, in forza del quale è irrilevante il requisito dell' "abitabilità" dell'immobile, siccome da esso non richiamato, mentre quello della "utilizzabilità" degli ambienti, a prescindere dalla loro effettiva abitabilità, costituisce parametro idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" di una abitazione. assumendo rilievo - in coerenza con l'apprezzamento dello stesso mercato immobiliare - la marcata potenzialità abitativa dello stesso" (Cass. n. 25674 del 2013; in senso conforme Cass. nn. 10191 e 18480 del 2016).

Come ha avuto modo di chiarire questa Corte Suprema, la "superficie utile complessiva", non può restrittivamente identificarsi nella sola "superficie abitabile" (Cass. sez. trib. n. 1087 del 2012; n. 25674 del 2013).

La utilizzabilità di una superficie è concetto che prescinde dalla sua abitabilità; ed è quello più idoneo ad esprimere il carattere "lussuoso" o meno di una casa; il tener conto di questa marcata potenzialità abitativa meglio consente di individuare ciò che è di "lusso" o meno sul piano del mercato immobiliare, che, come noto, una tale disponibilità di superficie valorizza.

Nella specie la CTR ha erroneamente escluso dalla superficie utile complessiva sia il piano seminterrato che il sottotetto. Il primo perchè costituito da ambienti non abitabili ai sensi del regolamento edilizio; il secondo perchè non dotato dei requisiti previsti dal Regolamento edilizio per l'abitabilità. E' incontestato che l'immobile abbia una superficie catastale di mq 371, come da visura allegata all'avviso di liquidazione" con una superficie utile complessiva, tenendo conto del piano seminterrato che del sottotetto certamente superiore a mq 240,00.

I presupposti della revoca dell'agevolazione permangono integri anche alla luce dello jus superveniens di cui al D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 10, comma 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. 2 agosto 1969. In forza della disciplina 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 il D.Lgs. n. 175 del 2014, art. 33, che, nel modificare il n. 21 della Tab. A, Parte 2, all. al D.P.R. n. 633 del 1972, 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. Il nuovo regime trova applicazione ai trasferimenti imponibili realizzati successivamente al 1 gennaio 2014, come espressamente disposto dal D.Lgs. 23 del 2011, art. 10, comma 5, per cui l'atto di trasferimento dedotto nel presente giudizio, antecedente a questo discrimine temporale, continua ad essere disciplinato in base alla previgente disciplina. Fermo dunque restando il pregresso regime impositivo sostanziale, ritiene il Collegio - dando con ciò continuità a quanto stabilito, in identica fattispecie, da Cass. ord. n. 13235/2016 - 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 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. 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 - già ampiamente valorizzato, in presenza di sanzioni amministrative di sostanziale valenza penale, anche ex art. 49 della Carta dei diritti

fondamentali UE, e art. 7 CEDU - 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 sopra richiamati 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 comma 4 dell'art. 1, Parte Prima, Tariffa *D.P.R. n. 131 del 1986* - non 3 potrebbe più realizzarsi, in quanto caduto su un elemento (caratteristiche non di lusso dell'immobile) espunto dalla fattispecie agevolativa. E' vero che la modifica normativa non ha abolito nè l'imposizione (nella specie individuabile nel recupero a piena tassazione dell'agevolazione indebitamente fruita), nè 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. 25754/14; Cass. 25053/06). Va, inoltre, considerato che qui ricorre 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, 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. Ne discende che l'Amministrazione finanziaria mantiene 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 le 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. In definitiva, lo jus superveniens impone la dichiarazione di non debenza delle sanzioni applicate con l'atto opposto, conclusione che deriva da una scelta interpretativa di favore suscettibile di essere attuata, anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio e, quindi, anche in sede di legittimità (Cass. n. 1856/2013; n. 4616/2016; n. 16679/2016 e n. ord. 13235/2016 cit.). Stante l'avvenuta contestazione, da parte della 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, nè la questione oggetto di esame d'ufficio 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.

2. Col secondo motivo di ricorso, la sentenza vie ne censurata ex *art. 360 c.p.c.*, comma 1, n. 5, per "omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio", quest'ultimo, secondo i contribuenti, da individuarsi nella non abitabilità del "c.d. vano deposito".

Il motivo è assorbito, giacchè la CTR non doveva accertare la circostanza dell'abitabilità, bensì il carattere "utile" della superficie in contestazione.

2.a.) Il ricorso deve essere, pertanto, accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Non essendo necessari ulteriori accertamenti di fatto, la controversia può essere decisa nel merito, ex *artt. 384 c.p.c.*, comma 1, con il rigetto del ricorso originario, essendo legittima la revoca dell'agevolazione, ritenendo non dovute le sanzioni.

Le spese del giudizio di merito possono essere compensate in ragione dell'evoluzione nel tempo della giurisprudenza in materia.

Le spese del presente giudizio di legittimità, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta il ricorso introduttivo del contribuente dichiarando non dovute le sanzioni.

Dichiara compensate le spese del giudizio di merito e condanna il resistente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 5200,00, oltre spese prenotate a debito, oltre accessori di legge.

Così deciso in Roma, il 10 gennaio 2018.

Depositato in Cancelleria il 26 gennaio 2018