



PROCURA GENERALE della Corte di cassazione

22 marzo 2022 – Sezioni Unite Civili

R.G. n. 24872/2022 – n. 3 del ruolo dell'udienza pubblica –

Ricorrente: XX

Ricorre contro: Commissione tributaria regionale di Milano- sezione staccata di Brescia, sentenza del 26 febbraio 2015, depositata il 17 marzo 2015

Primo Presidente: dott. Pietro Curzio

Consigliere Relatore: dott.ssa Angelina Maria Perrino

IL PUBBLICO MINISTERO

premesso che per l'esposizione del fatto e della vicenda processuale l'Ufficio rinvia al contenuto dei documenti in atti, limitando qui, nel rispetto del principio di sinteticità degli atti di parte, le conclusioni al rilievo dei soli elementi e degli argomenti di diritto che la Procura generale ritiene necessari per formulare le conclusioni, a definizione del procedimento;

osserva:

1. La questione rimessa al giudizio di codeste Sezioni Unite dall'ordinanza interlocutoria n. 30708 del 2021 si incentra - come si desume dalle pagine 8 e ss.- sull'applicabilità del principio del *favor rei*, di cui all'art. 3, secondo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, nel caso di abrogazione della disposizione istitutiva di un tributo a decorrere da una data, permanendo l'obbligo a carico del contribuente per il periodo anteriore. L'ordinanza registra un dissenso in giurisprudenza. Essa riporta una prima opinione, avente

carattere generale, secondo cui di *abolitio criminis* può parlarsi solo quando l'imposta venga radicalmente meno e non possa essere più pretesa neppure in riferimento alle annualità pregresse, di modo che qualora, invece, l'obbligo tributario permanga per il periodo anteriore, non sarebbero abrogate le norme sanzionatorie che assistono l'obbligazione tributaria. L'ordinanza, quindi, passa a menzionare una seconda opinione, la quale ha avuto più di recente una certa eco, che, in relazione al caso specifico trattato. Si tratta della fattispecie riguardante lo *jus superveniens* che, a decorrere dal gennaio 2014, ha modificato l'oggetto della dichiarazione volta all'ottenimento dell'agevolazione della prima casa. Segnatamente, come chiarisce l'ordinanza, per effetto della novità legislativa, la detta agevolazione ben potrebbe sussistere (in assenza di iscrizione nelle categorie catastali ostative) anche in capo a immobili abitativi connotati dalle caratteristiche la cui mancata o falsa dichiarazione ha costituito il motivo della sanzione; il che renderebbe del tutto peculiare detta fattispecie rispetto a quelle in cui 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.

2. Il primo punto che pone la divisata ordinanza è la valenza da attribuire al principio di irretroattività della legge (da considerarsi connesso al principio di legalità), posto dall'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997, in base al quale «[s]alvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile».
3. In linea generale, può affermarsi che l'art. 3 del d.lgs. n. 472/1997 abbia complessivamente inteso estendere i principi penalistici alle violazioni in materia tributaria, prevedendo che la sanzione tributaria debba rispondere al principio di legalità nelle sue peculiari espressioni: i) previsione della sanzione soltanto con disposizione di rango legislativo; ii) tipizzazione dell'illecito; iii) applicazione non retroattiva della norma sanzionatoria, salvi i casi di disposizioni

sanzionatorie più favorevoli per il contribuente.

4. Specificamente, l'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472 del 1997 ha recepito i criteri indicati dall'art. 2, secondo comma, c.p., con conseguente soppressione della deroga a mente dell'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, che permetteva l'"ultrattività" delle disposizioni in materia di sanzioni tributarie in quanto stabiliva che «[l]e 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, ancorché le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione».
5. In effetti, tale disposizione si inquadra nel più ampio disegno del legislatore di differenziare la disciplina dettata per gli illeciti amministrativi tributari dal complessivo sistema dell'illecito amministrativo punitivo disciplinato nella legge n. 689 del 1981 (come dimostrato, per esempio, con riferimento all'elemento soggettivo dell'illecito amministrativo tributario, dall'art. 5 del d. lgs. n. 472 del 1997 che ha un ben diverso tenore rispetto all'art. 3 della l. n. 689 del 1981). E, per quanto qui interessa, l'art. 3, comma 2, del d.lgs. n. 472/1997 si distingue dall'art. 1, comma 2, della l. n. 689 del 1981, in ordine al quale la Corte costituzionale, con sentenza n. 193 del 2016, con riferimento all'art. 3 Cost., ha ribadito che «in materia di sanzioni amministrative non è dato rinvenire un vincolo costituzionale nel senso dell'applicazione in ogni caso della legge successiva più favorevole, rientrando nella discrezionalità del legislatore nel rispetto del limite della ragionevolezza modulare le proprie determinazioni secondo criteri di maggiore o minore rigore in base alle materie oggetto di disciplina (ordinanze n. 245 del 2003, n. 501 e n. 140 del 2002).

Quanto, inoltre, al differente e più favorevole trattamento riservato dal legislatore ad alcune sanzioni, ad esempio a quelle tributarie e valutarie, esso trova fondamento nelle peculiarità che caratterizzano le rispettive materie e non si presta, conseguentemente, a

trasformarsi da eccezione a regola (ordinanze n. 245 del 2003, n. 501 e n. 140 del 2002). Tale impostazione risulta coerente non solo con il principio generale dell'irretroattività della legge (art. 11 delle preleggi), ma anche con il divieto di applicazione analogica di norme di carattere eccezionale (art. 14 delle preleggi)».

6. Sotto altro punto di vista, noti sono i diversi passi che la giurisprudenza costituzionale, sotto l'influsso di quella convenzionale, ha mosso in materia di sanzioni amministrative a carattere punitivo – estendendo a esse «in quanto tali (indipendentemente, cioè, dalla caratura dei beni incisi) – larga parte dello “statuto costituzionale” sostanziale delle sanzioni penali: sia quello basato sull'art. 25 Cost. – irretroattività della norma sfavorevole (sentenze n. 96 del 2020, n. 223 del 2018 e n. 68 del 2017; nonché, a livello argomentativo, sentenze n. 112 del 2019 e n. 121 del 2018; ordinanza n. 117 del 2019), determinatezza dell'illecito e delle sanzioni (sentenze n. 134 del 2019 e n. 121 del 2018) – sia quello basato su altri parametri, e in particolare sull'art. 3 Cost. – retroattività della *lex mitior* (sentenza n. 63 del 2019), proporzionalità della sanzione alla gravità del fatto (sentenza n. 112 del 2019)» (sentenza 68 del 2021, che ha esteso l'efficacia retroattiva della sentenza costituzionale di accoglimento anche a fattispecie coperte da giudicato in materia di sanzioni formalmente amministrative ma sostanzialmente penali secondo i criteri Engel -così come sviluppati dalla Corte EDU-, parificando la “cedevolezza” del giudicato sulle sanzioni amministrative sostanzialmente penali alla “cedevolezza” del giudicato in materia di sanzioni penali).
7. Da quanto detto, si ricava che l'ermeneusi dell'art. 3, comma 2, cit. non può prescindere dall'elaborazione dottrinarie e giurisprudenziale prodottasi con riguardo al concetto di *abolitio criminis* elaborato con riferimento all'art. 2, comma 2, c.p. (si rammenta che nella proposta di parere alla commissione parlamentare del relatore allo schema di decreto-legislativo in esame si precisa che «tale delega traspone i principi del diritto penale al campo amministrativo»: non è inutile

rammentare che per la giurisprudenza costituzionale «i principi posti dal legislatore delegante costituiscono non solo la base e il limite delle norme delegate, ma strumenti per l'interpretazione della loro portata. Queste vanno, quindi, lette nel significato compatibile con detti principi, i quali, a loro volta, vanno interpretati avendo riguardo alla ratio della delega ed al complessivo quadro di riferimento in cui si inscrivono (sentenze n. 170 del 2019, n. 10 del 2018 e n. 210 del 2015)» così il § 2.1 del *Considerato in diritto* della sentenza n. 174 del 2021). E quest'esame appare tanto più necessario, considerata la salvezza riportata all'*incipit* del detto art. 3, comma 2, la quale, evidentemente, si spiega quale espressione della volontà di riconoscere al legislatore un margine di operatività più ampio rispetto a quanto previsto in sede penale.

8. Ciò posto, se è chiaro che nessun problema si pone nel caso in cui la fattispecie incriminatrice sia stata del tutto abrogata o trasformata in sanzione amministrativa, per le ipotesi di meno semplice definizione occorre volgere l'attenzione, *mutatis mutandis*, al dibattito sviluppatosi con riguardo alla successione mediata delle norme penali, nel quale si registrano almeno tre tesi.
9. La prima è quella del fatto concreto (o della “doppia punibilità in concreto”) che, ponendosi su un piano prettamente sostanzialistico, si limita a verificare unicamente se il fatto risulti o meno concretamente punibile sia in base alla vecchia norma, sia alla nuova. Pertanto, in caso positivo, non vi è abolizione del reato; viceversa, se un fatto in passato punibile secondo la precedente disposizione, non risulta più concretamente perseguibile in base alla nuova fattispecie, ricorrerebbe l'*abolitio criminis*.
10. Un secondo orientamento ermeneutico verifica se la novità extrapenale muti o meno il disvalore che il legislatore ha inteso perseguire con l'incriminazione: in altri termini, può configurarsi un'ipotesi di *abolitio criminis* qualora la successione delle leggi extrapenali abbia fatto venir meno l'originario significato offensivo del fatto di reato, interrompendo la “continuità” del tipo di illecito

stigmatizzato dal legislatore.

11. Una terza opinione è quella che incentra l'esame sul confronto strutturale delle fattispecie astratte (è il criterio strutturale o della c.d. doppia punibilità in astratto). Essa propone l'adozione di un criterio logico – formale, fondato sulla verifica se la novità legislativa, pur incidendo su elementi normativi richiamati in sede di descrizione della previsione criminosa, sia o meno idonea a influire sulla fisionomia astratta della fattispecie penale e sia in quanto tale in grado di azionare le garanzie di cui all'art. 2, secondo comma, c.p.
12. Tale ultimo criterio è quello maggiormente applicato dalla giurisprudenza penalistica.
13. Di tale criterio ha fatto applicazione la pronuncia delle Sezioni Unite Penali di codesta Corte n. 2451 del 27-9-2007, Magera, rv 238197 in tema di persistente punibilità dei cittadini rumeni espulsi e autori del reato di inosservanza dell'ordine di allontanamento dallo Stato impartito dal Questore ai sensi dell'art. 14, comma 5-ter, d.lgs. 298/2012, pur dopo l'adesione della Romania all'Unione europea ed alla perdita dello *status* di extracomunitari. Secondo tale pronuncia «in tema di successione di leggi penali, la modificazione della norma extrapenale richiamata dalla disposizione incriminatrice esclude la punibilità del fatto precedentemente commesso se tale norma è integratrice di quella penale oppure ha essa stessa efficacia retroattiva».
14. Il medesimo criterio della doppia punibilità in astratto era stato adottato da Sez. U, sent. n. 25887 del 26-03-2003, Giordano ed altri, Rv. 224605 in tema di modifica delle norme contemplanti i delitti di false comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) e di bancarotta fraudolenta impropria da reato societario (R.D. 16 marzo 1942, n. 267, art. 223, comma 2, n. 1) ad opera del d.lgs. 11 aprile 2002, n. 61, artt. 1 e 4 ed in seguito sarebbe stato nuovamente impiegato da Sez. U, sent. n. 19601 del 28-02-2008, Niccoli, Rv. 239398 in tema di modifiche apportate al R.D. n. 267 del 1942, art. 1 dal d.lgs. 5 gennaio 2006, n. 9 e dal d.lgs. 12 settembre 2007, n. 169, con

riferimento al presupposto oggettivo dello stato di insolvenza dell'impresa e ai presupposti soggettivi inerenti alle condizioni previste per la fallibilità dell'imprenditore.

15. Con la sentenza n. 24468 del 26-02-2009, Rizzoli, Rv. 243586 in tema di abrogazione dell'istituto dell'amministrazione controllata e di soppressione di ogni riferimento ad esso contenuto nella legge fallimentare (d.lgs. n. 5 del 2006, art. 147), le Sezioni Unite Penali hanno, infine, compiutamente elaborato il principio che "in materia di successione di leggi penali, in caso di modifica della norma incriminatrice, per accertare se ricorra o meno *abolitio criminis* è sufficiente procedere al confronto strutturale tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, senza la necessità di ricercare conferme della eventuale continuità tra le stesse facendo ricorso ai criteri valutativi dei beni tutelati e delle modalità di offesa, atteso che tale confronto permette in maniera autonoma di verificare se l'intervento legislativo posteriore assuma carattere demolitorio di un elemento costitutivo del fatto tipico, alterando così radicalmente la figura di reato ovvero, non incidendo sulla struttura della stessa, (ne) consenta la sopravvivenza di un eventuale spazio" di applicazione.
16. Ad analoghe conclusioni è di recente pervenuta la giurisprudenza penale con riguardo alle conseguenze in tema di omesso versamento del contributo di soggiorno da parte degli albergatori circa l'eventuale efficacia retroattiva della *novatio legis* di cui all'art. 180, comma 3, d.l. n. 34 del 19-05-2020 convertito in l. n. 77 del 20-07-2020, sul presupposto che il predetto *novum* non ha modificato la fattispecie astratta del peculato (Cass. pen. 22-07-2021, n. 28664; Cass. pen. 13-01-2022, n. 1175), avendo lasciato inalterata la struttura del reato.
17. Coerente con tale impostazione si rivela la posizione della giurisprudenza della sezione tributaria espressa da Cass. 12-7-2021, n. 19738 (medesimo tenore ha Cass. 5-1-2022, n. 202), secondo cui, ai fini di un'eventuale "abolitio criminis", non è sufficiente una mera modifica (mediante riduzione, aumento od accorpamento) dei termini

e delle scadenze connesse alle modalità di effettuazione dei versamenti dell'imposta, atteso che in tali casi rimane comunque immutata sia la condotta materiale descritta dalla norma sanzionatoria (omesso o ritardato pagamento), sia l'interesse la cui offesa la sanzione intende reprimere" (Cass. n. 25754 del 5-12-2014), assumendo rilievo, «che, al di là delle modifiche intervenute, vi sia una sostanziale continuità strutturale degli elementi costitutivi delle diverse previsioni che si sono succedute nel tempo, tra loro in rapporto di identità o, quanto meno, di continenza per essere quelli previsti dalla nuova disciplina già tutti compresi in quella precedente».

18. Al riguardo, nella circolare n. 4/E del 4 marzo 2016, opportunamente, si è evidenziato che ciò "riguarda tanto le ipotesi in cui la legge sopravvenuta si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, quanto quelle in cui venga eliminato un obbligo strumentale e quindi, solo indirettamente, la previsione sanzionatoria".
19. È dunque alla luce di tale criterio di sostanziale continuità strutturale che va scrutinato il quesito nomofilattico posto dall'ordinanza interlocutoria in esame. E a tal fine non può prescindersi dalla constatazione per cui la nuova disciplina in materia di agevolazione "prima casa", introdotta con il d.lgs. n. 175/2014, ha ridisegnato l'ambito oggettivo di applicazione del beneficio sulla base della sola qualificazione catastale dell'edificio, a prescindere dalla qualifica "di lusso" fornita dal D.M. 2 agosto 1969. Ora, tale novità legislativa, sebbene non possa trovare applicazione retroattiva e, conseguentemente, non possa riguardare atti impositivi stipulati prima del gennaio 2014, epoca di entrata in vigore della riforma, ha comportato che «l'esclusione dalla agevolazione non dipende più dalla concreta tipologia del bene e dalle sue intrinseche caratteristiche qualitative e di superficie (individuata 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)» (Cass. 11-5-2017, n. 11621). Il che obiettivamente interrompe il nesso di continuità strutturale fra il fatto tipico siccome delineato dal legislatore prima e dopo la riforma avente effetti a decorrere dal 1° gennaio 2014, senza che possa svolgere un indiscutibile effetto preclusivo quanto osservato da Cass. 26-7-2017, n. 18421. In particolare, quest'ultimo arresto sostiene che il principio del *favor rei* nel caso di specie non troverebbe applicazione in quanto esso «presuppone l'abrogazione della norma precetto, qui in effetti non avvenuta atteso che l'abitazione acquistata dal contribuente non può godere dei benefici «prima casa» in quanto di «lusso» ai sensi dell'art. 6 d.m. 2 agosto 1969 in riferimento all'art. 1, Nota II bis, Parte Prima, Tabella allegata al d.p.r. n. 131 cit. tuttora applicabile; e, questo, all'evidenza, in forza della menzionata disposizione di diritto intertemporale contenuta nell'art. 10, comma 5, d.lgs. n. 23 cit., che ancora vieta per le abitazioni acquistate in epoca precedente il 10 gennaio 2014, di avere l'agevolazione, se sono di lusso ai sensi dell'art. 6 d.m. del 1969 cit., con il conseguente obbligo di corrispondere le imposte ordinarie». Tuttavia, sorge il dubbio che, così opinando, si interrompe il percorso del ragionamento alla soglia del criterio generale della persistenza o meno dell'obbligo tributario, menzionato dall'ordinanza interlocutoria al § 10, senza procedere oltre onde cogliere da vicino le sfumature strutturali del caso concreto da cui risalta la soluzione di continuità conseguente all'intervento normativo. Infatti, l'aggancio dei benefici fiscali a un criterio (indipendente dalla sussistenza di tutti gli altri requisiti) oggettivo, preclaro e previamente conosciuto dall'amministrazione finanziaria, qual è quello catastale, in luogo del precedente criterio, in sé controvertibile e, comunque, suscettibile di dichiarazioni mendaci, qual'era, invece, quello costituito dalle caratteristiche dimensionali e qualitative dell'immobile tali da consentire la sua qualificazione come immobile di lusso, esprime in

modo autoevidente la volontà del legislatore di modificare il precetto, ossia la condotta imposta, il cui mancato rispetto dava luogo al trattamento sanzionatorio in discorso. All'esito del diviso confronto strutturale tra le fattispecie legali astratte che si succedono nel tempo, da cui si ricava che il nuovo intervento legislativo ha avuto un effetto demolitorio dell'elemento costitutivo della condotta tipizzata nel precetto vigente in precedenza, non può svolgere alcun risolutivo rilievo ermeneutico la permanenza dell'obbligo tributario per la condotta passata, stante anche l'irrilevanza dei criteri valutativi che fanno ricorso ai beni tutelati e alle modalità di offesa.

20. Tale opzione ermeneutica ha peraltro il pregio di inverare il principio superiore, vigente in materia penale, come in quella delle sanzioni a carattere punitivo nonché in campo tributario, per cui al cittadino è assicurato il trattamento sanzionatorio più mite tra quelli stabiliti dalla legge a partire dal momento della commissione del fatto sino alla sentenza irrevocabile (e anche oltre per le sanzioni penali e, oggi, per quelle sanzioni a carattere punitivo). Tale principio superiore si specifica oltre in quello della irretroattività, nel principio della retroattività della legge più favorevole al reo, di modo che, come è stato osservato in dottrina con riferimento alla legge penale nel tempo, «sulla ragion di Stato e persino sulla certezza del diritto prevale la tutela del cittadino. Si tratta, dunque, di disposizioni a contenuto ideologico tipicamente liberale».
21. Infine, l'opinione in rassegna si presenta conforme anche alla complessiva valorizzazione del principio di legalità e di *favor rei* in materia tributaria, come attuato in presenza di sanzioni amministrative di sostanziale valenza penale, anche ex artt. 49 della Carta dei diritti fondamentali UE e 7 Carta EDU.
22. A mente del sin qui detto si conclude perché codeste Sezioni Unite diano ulteriore seguito all'indirizzo ermeneutico da ultimo espresso da Cass. civ. Sez. V, Ord., 12-05-2021, n. 12468; Cass. civ. Sez. V, Ord., 12-05-2021, n. 12467; Cass. civ. Sez. V, Ord., 29-01-2019, n. 2414; Cass. civ. Sez. V, Ord., 13-12-2018, n. 32305; Cass.

civ. Sez. V, Sent., 08-06-2018, n. 14964, affermando il principio di diritto per cui lo *jus superveniens* di cui all'articolo 10, primo comma, lettera a) del d.lgs. n. 23/11 il quale, nel sostituire il secondo comma dell'art. I 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 e di cui all'articolo 33 del d.lgs. 175/14 che, nel modificare il n.21 della Tab. A, Parte II, all. al d.P.R. 633/72, ha espressamente richiamato il predetto "criterio catastale", dà luogo all'*abolitio criminis* nei termini previsti dall'art. 3, secondo comma, del d.lgs. n. 472 del 1997, con la conseguente non debenza delle sanzioni applicate per la dichiarazione mendace sulle caratteristiche dimensionali e qualitative dell'immobile in violazione delle previsioni previgenti, costituente elemento ormai espunto dalla fattispecie agevolativa.

23. Il ricorso in esame va dunque accolto limitatamente all'ultimo motivo, con reiezione delle restanti doglianze da ritenersi nel complesso inammissibili o comunque infondate.

PER QUESTI MOTIVI

l'Ufficio conclude perché codeste On. Sezioni Unite della Corte di cassazione vogliano

- affermare il principio di diritto riportato in parte motiva al § 22 e per l'effetto accogliere il quarto motivo, cassando la sentenza d'appello e, decidendo nel merito, accogliere il ricorso originario della contribuente, XX, limitatamente alle sanzioni da dichiararsi non dovute.

Roma, 13 febbraio 2022

per il Procuratore generale

Fulvio Troncone, sostituto

Julio Tencas