

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 114/43/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 5 appella la sentenza n.401/23/09 emessa in data 09/11/2009 dalla C.T.P. di Milano che ha accolto il ricorso proposto da Tr. Al. Ma. El. avverso l'avviso di liquidazione e irrogazione sanzioni per imposta di registro, notificato in data 05/01/2009 in relazione all'atto di compravendita a rogito Dott. Paolo Lovisetti stipulato il 03.03.2003- e registrato il 20/03/2003 al n.001303, serie IV, acquisto prima casa da adibire ad abitazione principale, per decadenza dell'azione accertatrice oltre il termine triennale previsto dall'art. 76 del D.P.R n.131/1986.

L'Ufficio eccepisce che il termine triennale era stato prorogato di due anni dalla legge n. 350 del 24/12/2003 (finanziaria, 2004), con la quale nell'art. 2 comma 46 viene statuito che le disposizioni dell'art. 11 della legge n.289/2002, si applicano anche relativamente agli atti pubblici formati, alle scritture private registrate fino al 30 settembre 2003. In conseguenza, essendo l'atto oggetto del presente contenzioso stato registrato in data 03.03.2003 e non avendo l'acquirente cambiato residenza nei successivi diciotto mesi (entro il 20/09/2004), il termine per l'avviso di liquidazione sarebbe stato quello del 20 settembre 2007, prorogato, per effetto della menzionata legge 289/02, al 20.09.2009. In sostanza, secondo l'appellante, si verte in tema di violazioni alle disposizioni agevolative definibili ai sensi dell'art. 11 di detta legge e dopo l'introduzione del comma 1 - bis con l'ultimo periodo del comma 46 dell'art. 2 della legge finanziaria 2004, supportata dalle disposizioni impartite con circolare n.12/E del 21/02/2003, punto 7.3, in quanto tale proroga, pur non essendo espressamente prevista al citato comma 1 bis, per interpretazione logico - sistematica teleologica, estende all'ipotesi dello stesso comma. L'Agenzia, evocata la circolare n. 7 del 18 febbraio 2004 che chiarisce l'indiscussa applicabilità della proroga al caso de quo e richiamata giurisprudenza di legittimità in ordine alla natura dell'avviso di liquidazione - che nella fattispecie costituisce il risultato di un'attività accertativa -, ribadisce, che tale atto avente ad oggetto la revoca dei benefici "prima casa" é stato notificato in data 05.01.2009 e, dunque pienamente nei termini di legge.

Ritenute pertanto non corrette sia in diritto che in fatto le conclusioni del giudice di prime cure, chiede la riforma della sentenza impugnata con vittoria di onorari e spese processuali.

Si costituisce in giudizio la contribuente rappresentata e difesa dal Dott. Alvaro Paolo Grimoldi, con richiesta di pubblica udienza e rigetto dell'appello, controdeducendo che le argomentazioni addotte dall'Ufficio nell'appello proposto non sono diverse da quelle già espresse, discusse e respinte nel giudizio di primo grado. Con successiva memoria illustrativa del 05.09.2011 l'appellato, ribadito quanto già dedotto con l'atto costitutivo, contesta la tesi dell'Agenzia e, a proposito del richiamo della legge n.350 del 24/12/2003 (finanziaria 2004), osserva che - pur essendo l'argomento introdotto dall'Agenzia per la prima volta nel presente giudizio - lo stesso non modifica i termini della questione, perché la citata legge amplia semplicemente il termine previsto dalla precedente 1.289/2002 - art. 11 - entro il quale il contribuente, con propria iniziativa, poteva procedere a definire, con un aumento del 25% "i valori dichiarati per i beni ovvero gli incrementi di valore assoggettabili a procedimento di valutazione" Si tratterebbe, infatti, di un provvedimento agevolativo applicabile a fattispecie ben precisa (valori dichiarati o incrementi di valore assoggettabili a procedimento di valutazione) ma diversa dal caso in questione che tratta invece della decadenza da un beneficio fiscale. Cita in proposito diverse decisioni di

CC.TT.RR, tutte univoche nel dichiarare l'applicabilità dell'art. 11. Co. 1 della legge 289/2002 solo e soltanto ai casi specifici ivi previsti perché così tassativamente disposto. L'appellato contesta altresì l'assimilazione dell'avviso di liquidazione che revochi le agevolazioni "prima casa" a quello di rettifica e liquidazione che accerti maggiori valori imponibili, richiamando una decisione di merito e sostenendo che le fattispecie previste al comma 1 e al comma 1 bis sono distinte e separate, con la conseguenza che non è ammissibile l'estensione della proroga di due anni dal comma 1 al comma 1 bis per interpretazione logico - sistematica. Da ultimo, evidenzia che la sentenza n.1196 del 21/11/2000 Sez. Un., nel confermare la prescrizione triennale con decorrenza dal momento in cui "il proposito abitativo sia rimasto ineseguito", rappresenta compiutamente il caso de quo e ricorda che la stessa Agenzia delle Entrate, con circolare n. 69 del 14/8/2002, informa che l'Amministrazione finanziaria si uniforma a quanto stabilito dalla predetta sentenza e ritiene valido il termine triennale di decadenza.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello è fondato.

L'atto di acquisto dell'immobile di civile abitazione in Bordighera fu registrato il 20.03.2003; non è contestata né la circostanza che nei diciotto mesi successivi (sino al 20/09/2004) non fu chiesta la residenza in quella località né la data di notifica (05.01.2009) dell'atto impugnato.

I primi giudici hanno accolto il ricorso del contribuente perché testualmente: <il rinvio all'art. 11 della legge 289/2002, formulato dall'Ufficio per poter affermare la correttezza del suo operato è errato. Infatti la citata norma (art. 11 Legge 289/2002) afferma che la proroga di due anni dei termini decadenziali a poter emettere atti di accertamento o di rettifica è riferita ad atti pubblici, scritture private autenticate registrate entro la data del 30 Novembre 2002. Or bene, l'atto oggetto della revoca dei benefici è stato stipulato in data 03.03.2003 ben oltre il termine del 30/11/2002 e quindi alcuna proroga dei termini è operante dopo detta data>.

Tale motivazione però, come osservato dall'appellante, si rivela non corretta, perché non ha tenuto conto di quanto stabilito dall'art. 2, comma 46 della legge 24 dicembre 2003 n. 350, in base a cui "le disposizioni dell'art. 11 della legge 22 dicembre 2002, n. 289... si applicano anche relativamente agli atti pubblici formati, alle scritture private autenticate e alle scritture private registrate fino al 30 settembre 2003...".

L'atto de quo - registrato il 20.03.2003 - sarebbe perciò rientrato tra quelli suscettibili della verifica effettuata dall'Ufficio ove, come dallo stesso ritenuto, fosse stata applicabile la proroga prevista dall'art. 11 della legge n. 289/2002.

La tesi però è contestata dal contribuente appellato secondo quanto già esposto nella narrativa che precede.

La soluzione della lite dipende dalla risposta al quesito in ordine all'applicabilità della proroga di cui hanno discusso le parti.

Come noto, la normativa sul condono del 2002 (articolo 11, comma 1 ultimo periodo, legge 289/2002) ha dato luogo a due diverse tesi interpretative: da un lato chi riteneva che la proroga biennale disposta all'ultimo periodo del primo comma dovesse riguardare soltanto gli accertamenti "di valore" contemplati nello stesso comma; dall'altro chi sosteneva che tale proroga non fosse circoscritta al recupero delle maggiori imposte corrispondenti all'eventuale maggior valore dei beni, ma fosse estesa anche all'azione amministrativa diretta al disconoscimento della spettanza di agevolazioni dichiarate in atti

dal contribuente, qual è appunto l'ipotesi della cosiddetta "agevolazione prima casa", prevista dall'articolo 1, comma 5 e nota 2 - bis, Tariffa Dpr 131/1986. Le rispettive argomentazioni sono state sviluppate in numerose decisioni che avevano cristallizzato il dubbio ermeneutico in un persistente contrasto giurisprudenziale di merito. Dubbio, alla fine, sciolto dalla Suprema Corte la quale, con l'ordinanza n. 4321/2009 pronunciandosi in merito ad un caso in cui la perdita dell'agevolazione era conseguente al mancato trasferimento della residenza, da parte dell'acquirente, nel comune in cui era sito l'immobile entro il termine fissato dall'articolo 1, nota 2 - bis, Tariffa Dpr 131/1986, ha stabilito che - ai fini del conseguente recupero erariale - il termine triennale di decadenza dell'azione amministrativa (articolo 76, Dpr 131/1986) decorrente dal verificarsi della relativa condotta omissiva (cioè allo scadere del diciottesimo mese successivo all'acquisto), è stato "[...] sospeso dalla L. n. 289 del 2002, art. 11, comma 1, applicabile agli avvisi di liquidazione di maggiore imposta di registro, come quello oggetto del presente giudizio". Cosicché, secondo la Cassazione, la proroga biennale dei termini di accertamento, prevista dalla normativa sul condono del 2002 (articolo 11, comma 1 ultimo periodo, legge 289/2002), trova applicazione anche nel recupero delle agevolazioni fiscali per l'acquisto della "prima casa".

Con tale pronuncia è stata quindi accolta la tesi che riconosce portata generale alla proroga biennale dei termini dell'accertamento ed il principio così stabilito dalla Cassazione ha trovato immediato riscontro nella giurisprudenza di merito e segnatamente nella sentenza n. 43/4/09 della Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, la quale, oltre a far proprie le argomentazioni favorevoli alla detta tesi, ha evidenziato la disparità di trattamento che conseguirebbe dalla diversa interpretazione restrittiva in ordine a fattispecie tra loro assimilabili. La Commissione regionale piemontese ha infatti perspicacemente rilevato che se l'ambito applicativo della proroga biennale dei termini di accertamento fosse limitato alle sole ipotesi di controllo del maggior valore dei beni e non anche al controllo della spettanza delle agevolazioni, "[...] si determinerebbe una disparità di trattamento, per quanto concerne il computo del termine entro il quale l'Ufficio può operare accertamenti, tra un soggetto che abbia aderito alla sanatoria per rettificare un valore dichiarato inferiore a quello assumibile ai fini dell'imposta e un soggetto che vi abbia aderito per sanare la mendace dichiarazione di sussistenza di condizioni per usufruire di agevolazioni tributarie". Nel primo caso, infatti, il relativo termine sarebbe di cinque anni, nell'altro rimarrebbe di tre, con evidente disparità di trattamento di due situazioni tra loro assimilabili, in quanto caratterizzate entrambe dalla presenza di un'istanza di condono relativa a un atto (denuncia o dichiarazione) assoggettato a registrazione.

La considerazione evidentemente è altrettanto attuale e pertinente per i casi in cui l'istanza non sia stata proprio presentata o sia priva di effetti, in ordine a cui l'art. 11 l. 289/02, 1° comma, prevede appunto che i termini siano prorogati di due anni

Poiché, infatti l'attività di accertamento dell'ufficio è comunque presupposta dalle disposizioni del citato art. 11 legge 289/02 nei commi 1 e 1 bis, è evidente come anche per l'ipotesi prevista da quest'ultima norma (insussistenza del requisito agevolativo dichiarato dal contribuente nell'atto) sia imprescindibile per l'ufficio procedere in concreto all'accertamento del difetto dei requisiti necessari per l'agevolazione richiesta prima di poter calcolare l'imposta dovuta senza l'agevolazione (Cass. sentenza n. 4239/2006); tanto, così come per la verifica dell'incremento di valore rispetto a quello dichiarato.

In conclusione, sulla base dell'interpretazione data dalla Suprema Corte nell'ordinanza richiamata, la proroga biennale dei termini di accertamento si spiega non solo per la

necessità di garantire l'eguaglianza sostanziale tra i contribuenti ma anche per l'esigenza di garantire agli uffici finanziari impegnati nel controllo del condono i tempi tecnici necessari allo svolgimento della normale attività di controllo sugli atti "non condonati", sia con riguardo alle fattispecie contemplate nel comma 1 dell'articolo 12 legge 289, che a quelle riconducibili al successivo comma 1 - bis del citato art. 11 legge 289/02.

Per le notazioni svolte e perché antecedente a tale norma, oltre che alla disposizione di cui all'art. 46 legge 23 dicembre 2003, n. 350 ed all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 4321/2009, del tutto inconferente al caso in esame appare il richiamo della pronuncia n.1196 del 21/11/2000 a Sezioni Unite della stessa Corte.

La natura controversa della questione giustifica la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione accoglie l'appello dell'Ufficio. Spese compensate.