logo FiscoOggi
Image not found or type unknown

Articolo pubblicato su FiscoOggi (http://fiscooggi.it)

Analisi e commenti

Benefici prima casa non spettanti possibile la definizione agevolata

25 Marzo 2003

L'atto emesso dall'ufficio finanziario assolve anche alla funzione accertativa, oltre che di riscossione, consentendo la regolarizzazione ex articolo 15 della Finanziaria

Con l'avvicinarsi del termine di scadenza previsto per le diverse tipologie di definizione agevolata introdotte dalla legge n. 289/2002 e prendendo lo spunto dalle opportunità offerte con le modifiche introdotte a seguito della conversione del decreto legge n. 282/2002 in legge n. 27/2003, il presente lavoro intende offrire un approfondimento sulle possibilità di definizione delle situazioni e pendenze tributarie aventi a oggetto le agevolazioni "prima casa". Nell'analisi delle problematiche trattate non si potranno peraltro trascurare gli apporti interpretativi intervenuti con la circolare n. 17/E del 21 marzo.

Definizione *ex* articolo 11 (definizione agevolata ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale , sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili)

Prendiamo le mosse dalla rilevante novità da ultimo introdotta dall'articolo 5-*bis*, lettera f), punto 3 del decreto legge n. 282/2002, che ha aggiunto all'articolo11 della finanziaria 2003 il comma 1-*bis*.

I rapporti interessati sono quelli relativi ad atti pubblici formati e scritture private autenticate entro il 30 novembre 2002, a scritture private non autenticate registrate e a dichiarazioni e denunce presentate entro la stessa data. Il comma aggiunto consente la definizione, con il pagamento della sola maggiore imposta, ai fini delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili, delle violazioni in materia di agevolazioni tributarie fra le quali si può senza dubbio far rientrare l'agevolazione "prima casa" disciplinata dall'articolo 1, nota *II-bis*, della tariffa allegata al Dpr n. 131/1986 (disposizione normativa alla quale comunque rinviano le altre imposte interessate).

La sanatoria prevista dal legislatore attiene alla possibilità per il contribuente di definire le violazioni per le quali l'ufficio può recuperare la differenza di imposta tra gli importi determinati applicando il regime ordinario e quelli calcolati in regime agevolato. Pertanto (circolare n. 12/E del 21 febbraio, punto 7.1.1) rientrano nella fattispecie, i casi in cui:

- fin dall'origine non sussistevano i requisiti previsti dalla legge per fruire dell'agevolazione richiesta
- successivamente si e' verificata una causa di decadenza dei benefici in materia di agevolazioni tributarie.

Il contribuente deve provvedere a presentare, entro il 16 aprile 2003, istanza di definizione con contestuale dichiarazione di non volere beneficiare dell'agevolazione precedentemente richiesta (circa le modalità di inoltro dell'istanza e gli elementi che questa deve contenere, vedi la citata circolare n. 12/E, punto 7.2).
Sarà poi l'ufficio che, ricevuta l'istanza, provvederà a notificare l'avviso di liquidazione delle imposte dovute con esclusione di sanzioni e interessi.
Circa la convenienza alla definizione, poi, come sopra anticipato, le imposte da condono saranno date dalla differenza tra le ordinarie imposte dovute in via ordinaria e liquidate dall'ufficio finanziario e quanto già pagato in maniera ridotta in virtù dell'agevolazione richiesta in atto.

Il legislatore ha introdotto nel comma 1-*bis* di cui trattasi, un'unica causa ostativa alla definizione laddove prevede che "*la disposizione non si applica qualora alla data di entrata in vigore della presente legge, sia stato notificato avviso di rettifica e liquidazione delle maggiori imposte*".
Orbene, seppure la dizione non appaia perfettamente aderente a quella che è la prassi degli uffici dell'Agenzia, che procedono alla revoca delle agevolazioni "prima casa" attraverso un atto d'imposizione che è un avviso di liquidazione della maggiore imposta e irrogazione delle sanzioni, appare comunque coerente con un'interpretazione logico-sistematica della norma agevolativa ritenere che a tale atto ci si volesse riferire.
Intervenendo sul punto, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 17/E del 21 marzo, punto 7.1.5) ha infatti interpretato la norma ritenendo che possono avvalersi della definizione "*coloro ai quali non sia stato notificato, entro il 31 dicembre 2002, avviso di liquidazione delle maggiori imposte per diniego o decadenza delle agevolazioni tributarie*".

Definizione *ex* articolo 15 (definizione degli accertamenti, degli atti di contestazione, degli avvisi di irrogazione delle sanzioni, degli inviti al contraddittorio e dei processi

verbali di contestazione)

Nell'inquadrare, in rapporto alle agevolazioni "prima casa", le diverse tipologie di definizione agevolata scaturenti dall'impianto normativo della finanziaria, dopo le modifiche introdotte dal decreto legge n. 282/2002 convertito in legge n. 27/2003, la fattispecie disciplinata dall'articolo 15 è quella che poteva offrire maggiori dubbi interpretativi.

Quanto sopra in quanto da un lato il legislatore ha espressamente inserito, in sede di integrazione degli articoli della legge finanziaria 2003 disciplinanti il condono, la definizione delle violazioni relative all'applicazione delle agevolazioni tributarie (con l'introduzione, richiamando quanto sopra esposto, del comma 1-*bis* nell'articolo 11 della legge n. 289/2002) nell'ambito della più ampia definizione agevolata ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni e sull'incremento di valore degli immobili nell'ipotesi che al 31 dicembre 2002 non sia stato notificato alcun avviso di liquidazione.

Parimenti, come meglio si dirà poi, il successivo articolo 16 (chiusura delle liti fiscali pendenti) viene a definire lite pendente quella avente a oggetto avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e *ogni altro atto di imposizione*, venendo a ricomprendere in ogni caso (superando anche l'interpretazione più restrittiva che, fermandosi al dato letterale della disposizione normativa, non ritenga inquadrabile l'avviso di liquidazione per la revoca delle agevolazioni fiscali "prima casa" nell'ambito dell'avviso di accertamento in senso stretto) in quest'ultima fattispecie l'avviso di liquidazione della maggiore imposta e irrogazione delle sanzioni di cui trattasi.(al quale la qualificazione di atto d'imposizione è innegabile).

Differentemente, l'articolo 15 della legge n. 289/2002, in maniera più restrittiva, dispone al comma 1 che possono essere definiti, secondo le modalità ivi indicate, senza applicazione di interessi e sanzioni, "*gli avvisi di accertamento per i quali alla data di entrata in vigore della presente legge (1/1/2003) non sono ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso, gli inviti al contraddittorio di cui agli articoli 5 e 11 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, per i quali alla data di entrata in vigore della presente legge non è ancora intervenuta la definizione, nonché i processi verbali di constatazione relativamente ai quali, alla data di entrata in vigore della presente legge, non è stato notificato avviso di accertamento ovvero ricevuto invito al contraddittorio...*".

Non viene pertanto affermata la definibilità, come per il successivo articolo 16, di ogni altro atto d'imposizione. Tale omissione poteva, pertanto, ingenerare qualche dubbio interpretativo circa la piena ricomprensione degli avvisi di liquidazione di cui si tratta nella fattispecie condonabile ai sensi dell'articolo 15.

Tali perplessità sono state definitivamente fugate dall'Agenzia delle Entrate, che ha sottolineato,

con la circolare n. 17/E del 21 marzo, come, ai fini dell'imposta di registro, la maggiore imposta dovuta a seguito della decadenza da agevolazioni concesse in sede di registrazione e liquidata con appositi avvisi, va considerata imposta complementare ai sensi dell'articolo 42 del Dpr n. 131/1986; "*essa vale ad affermare, infatti, una statuizione impositiva conseguente a violazioni sostanziali delle norme tributarie*".
Ha chiarito la circolare che, in base alla classificazione operata dall'articolo 42 del Dpr n. 131/1986, è complementare - in sostanza - l'imposta liquidata dall'ufficio a seguito di attività di accertamento; da tanto consegue, pertanto, a parere dell'Agenzia, che l'avviso con il quale viene chiesta in pagamento l'imposta complementare, sebbene formalmente denominato "avviso di liquidazione", e non "avviso di accertamento" rientra tra i provvedimenti definibili ai sensi dell'articolo 15, sempre che, alla data del 1° gennaio 2003, l'avviso concernente l'imposta complementare non si sia reso definitivo per acquiescenza. E' chiaro poi, che, se sia stato invece impugnato, trova applicazione l'articolo 16 della legge n. 289/2002.

Definizione *ex* articolo 16 (chiusura delle liti fiscali pendenti)
L'articolo 16 della legge n. 289/2002 è stato però oggetto di numerose modifiche in sede di conversione del decreto legge n. 282/2002 nella legge n. 27/2003.
Sulla base della nuova disciplina è, quindi, intervenuta la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 12/E, che ha disposto la revoca espressa delle precedenti circolari n. 3/E e n. 7/E, emanate sulla base del testo originario della legge n. 289/2002, nelle parti non recepite.
In maniera analoga, l'Agenzia delle Dogane ha emanato la circolare n. 10/D del 4 marzo, revocando la precedente circolare n. 2/D.
L'Agenzia del Territorio è, infine, intervenuta con le interpretazioni contenute - quanto ai tributi dalla stessa amministrati - nella circolare n. 1/T del 17 marzo.

In via generale, restano escluse dalla definizione ex articolo 16 della legge n. 289/2002 (circolare n. 12/E, punto 11.3.1) le liti riguardanti:

- le istanze di rimborso
- i dinieghi di agevolazioni
- le revoche di agevolazioni.
  Relativamente alle agevolazioni, va però aggiunto che la lite è definibile se nello stesso provvedimento recante il diniego o la revoca dell'agevolazione sono quantificati anche il tributo o il maggiore tributo e/o le relative sanzioni conseguentemente dovuti (circolare n.

12/E, punto 11.3.2).

Non sono altresì definibili, di norma:

- l'avviso di liquidazione
- l'ingiunzione
- il ruolo.

Tale esclusione è fondata sulla considerazione della natura di tali atti, finalizzati alla riscossione del tributo e degli accessori. Si deroga a tale principio se uno dei predetti atti assolve anche alla funzione di atto di accertamento, oltre che di riscossione.

Non possono essere definite nemmeno le liti aventi ad oggetto gli avvisi di liquidazione emessi ai sensi dell'articolo 12 del decreto legge n. 70/1988, convertito dalla legge n. 154/1988 ("*Norme in materia tributaria nonché per la semplificazione delle procedure di accatastamento degli immobili urbani*").

Al riguardo, la prassi dell'amministrazione finanziaria ha escluso la definizione dei predetti avvisi, in quanto, non incidendo sulla rettifica del valore dichiarato, assolvono a una funzione meramente liquidatoria (circolare n. 88/E del 1995 e la risoluzione n. 288 del 2002). Negli stessi termini si è espressa la Corte di cassazione (5.1.2000 n. 64, 30.5.2001 n. 7410, 19.3.2002 n. 3957, 3.5.2002 n. 6345; circolare n. 12/E del 21 febbraio, punto 11.3.3).

Da ultima, la circolare n. 17/E del 21 marzo dell'Agenzia delle Entrate ha opportunamente integrato (come sopra anticipato) le precedenti interpretazioni, chiarendo - in particolare - che l'atto emesso dall'ufficio finanziario e finalizzato al recupero a imposizione di agevolazioni "prima casa" indebitamente fruite concerne l'imposta complementare di registro (di cui all'articolo 42 del Dpr n. 131/1986) e va inquadrato tra gli atti impositivi (e non meramente "liquidatori"). Ciò consente:

- la definizione ex articolo 15 della legge n. 289/2002 degli atti i cui termini per l'impugnazione non sono ancora scaduti
- la chiusura della lite pendente avanti organi giudiziali ai sensi dell'articolo 16 della stessa legge.

La soluzione data alla problematica rimarca infatti che negli atti in parola è contenuta "*...una statuizione impositiva conseguente a violazioni sostanziali delle norme tributarie*".

di
Fabio Carrirolo

Giuseppe Tucci

URL: https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/benefici-prima-casa-non-spettanti-possibile-definizione