


## Giurisprudenza

## Bonus indebito: se non c'è condono, più tempo per l'accertamento fiscale

14 Febbraio 2013

In discussione due commi dello stesso articolo di legge, apparentemente slegati, ma poi riuniti dalla Cassazione mediante un'interpretazione logico-evolutiva della norma

Thumbnail  Con l'ordinanza 1643 del 24 gennaio, la Cassazione, confermando un orientamento consolidato (non è quindi un caso che il provvedimento in oggetto abbia la forma dell'ordinanza), ha ribadito che, ai fini della proroga biennale dei termini per gli avvisi di rettifica che scatta a causa della mancata adesione o di inefficacia del condono di cui all'articolo 11 della legge 289/2002, le violazioni delle disposizioni agevolative (come, ad esempio, quelle sulla prima casa), di cui al comma 1-bis del suindicato articolo, sono del tutto assimilate alle violazioni relative alla enunciazione del valore degli immobili di cui al precedente comma 1.

### La vicenda processuale

La vicenda riguarda un avviso di liquidazione di imposta di registro con annesse sanzioni a seguito della dichiarata decadenza dalle agevolazioni concesse per l'acquisto della prima casa.

Il contribuente destinatario dell'atto impositivo, soccombente sia in primo sia in secondo grado, proponeva ricorso per cassazione avverso la sentenza della Ctr deducendo due motivi.

Con il primo, si doleva della violazione dell'articolo 67 del Dpr 600/1973 (sul divieto di doppia imposizione), in quanto l'avviso ricevuto era stato emesso in sostituzione di altro notificato in precedenza, annullato dall'ufficio in via di autotutela. Secondo il ricorrente, infatti, ferma restando la facoltà dell'Amministrazione di ricorrere all'autotutela (nel caso *de quo* sostitutiva), non può essere emesso, nelle more di un giudizio, un nuovo provvedimento in luogo di quello annullato, dovendosi invece attendere la definizione del giudizio medesimo, il quale non si estingue per cessazione della materia del contendere a seguito dell'annullamento, rimanendo pendente la questione del regolamento delle spese di lite.

Ne consegue, sempre secondo il ricorrente, che, per evitare il divieto di doppia imposizione sulla base dello stesso presupposto, occorre attendere la pronuncia giurisdizionale (nel giudizio pendente) o liquidare le spese di lite a favore del contribuente.

Con il secondo motivo, deduceva la violazione dell'articolo 11, comma 1, della legge 289/2002, sostenendo che la proroga biennale dei termini per la rettifica e liquidazione dell'imposta (in particolare l'imposta di registro) non si applica ai casi di agevolazione fiscale di cui al successivo comma 1-bis (tra cui rientra la fattispecie concreta, relativa alla ridotta aliquota Iva sull'acquisto della prima casa), in quanto la disposizione non la prevede, e un'interpretazione contraria sarebbe in contrasto con i principi dello Statuto del contribuente (legge 212/2000). Di conseguenza, l'avviso sarebbe stato affetto da decadenza per essere stato notificato oltre l'ordinario termine triennale.

### La pronuncia della Cassazione e ulteriori osservazioni

La Corte suprema ha respinto entrambi i motivi di gravame, rigettando il ricorso in quanto manifestamente infondato.

In ordine al primo motivo, la Cassazione esclude categoricamente l'esistenza di una doppia imposizione, in quanto, *"a seguito dell'annullamento di un provvedimento impositivo per autotutela da parte della Amministrazione, questo cessa immediatamente di avere efficacia... anche se lo stesso sia stato impugnato dal contribuente e sia pendente il relativo giudizio"*.

In questi casi, secondo il condivisibile apprezzamento dei giudici di legittimità, le questioni non definite con l'annullamento, che rimangono in contestazione, quali il regime delle spese, *"hanno una autonoma fonte regolatrice (l'articolo 46, ultimo comma, del Dlgs 546/1992, come modificato a seguito della sentenza 274/2005 della Corte costituzionale) del tutto svincolata dall'atto non più esistente, per cui non vi è alcuna interferenza tra il procedimento relativo, tuttora pendente, ed il nuovo atto impositivo che l'Amministrazione ritenga di emettere in sostituzione del precedente"*.

In sostanza, con l'autotutela sostitutiva l'amministrazione annulla il precedente provvedimento viziato sostituendolo con uno nuovo, con dispositivo e/o motivazione differenti in quanto privi del vizio originario, nel rispetto del divieto della plurima imposizione in dipendenza dello stesso presupposto (*cf* Cassazione, sezioni unite, pronuncia 1333/1989 e Cassazione, sentenza 24620/2006).

Sul piano processuale, in caso di giudizio ancora pendente sul primo atto, ciò si traduce nell'estinzione dello stesso per cessazione della materia del contendere, rimanendo in piedi solamente l'autonomo profilo della regolazione delle spese di lite che, ovviamente, non può avere influenza sul distinto giudizio riguardante il nuovo provvedimento.

In merito al secondo motivo, la Corte ha ritenuto di non doversi discostare dall'orientamento ormai consolidatosi sul punto, che estende l'applicabilità della proroga biennale alle ipotesi di violazione della normativa regolante le agevolazioni tributarie, tra cui rientra la fattispecie in esame, ritenendo manifestamente infondata la tesi opposta (cfr Cassazione, sentenza 24575/2010 e ordinanze 12069/2010 e 4321/2009).

Secondo i giudici di legittimità, infatti, *"il comma 1 bis dell'art. 11 L. n. 289 del 2002, con la dizione "le violazioni relative alla applicazione, con agevolazioni tributarie, delle imposte su atti, scritture, denunce e dichiarazioni di cui al comma 1, possono essere definite..." esprime testualmente il concetto che le violazioni delle disposizioni agevolative sono del tutto assimilate alle violazioni relative alla enunciazione del valore degli immobili di cui al comma che precede".* Da ciò si deduce che la proroga prevista nel primo comma, per le violazioni in esso contenute, si applica anche a quelle di cui al comma 1-bis, *"senza necessità di un esplicito richiamo".*

D'altro canto, conclude il collegio, *"la previsione in entrambi i commi di un condono per le violazioni previste, impone tale conclusione, essendo del tutto incongruo che ipotesi assolutamente equivalenti abbiano trattamento diverso".*

Le conclusioni cui è giunta l'ordinanza in commento sono, del resto, confermate da un'interpretazione logico-evolutiva della disposizione in oggetto (l'articolo 11 della legge 289/2002). Infatti, la prima stesura dell'articolo in questione conteneva il solo comma 1 e, allorché fu aggiunto il comma 1-bis, unitamente alla previsione del condono (DI 282/2002, articolo 5bis) fu contestualmente modificata la rubrica del medesimo con l'aggiunta della dizione "proroga dei termini", il che rende ben chiara l'intenzione del legislatore di riferire la proroga anche alle ipotesi di nuova previsione (cfr Cassazione sentenza 24575/2010).

di

**Francesco Brandi**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/bonus-indebito-se-non-ce-condono-piu-tempo-laccertamento-fiscale>