

Civile

Il termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 opera anche in materia di imposta di registro

di Gianmarco Dellabartola e Martina Ceccolini*

19 Maggio 2022

L'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non può essere emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni decorrente dal rilascio del processo verbale di constatazione, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

NT+ Contenuto esclusivo Norme & Tributi Plus



L'avviso di liquidazione dell'imposta di registro non può essere emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni decorrente dal rilascio del processo verbale di constatazione, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Questo è l'innovativo principio di diritto enunciato dalla Suprema Corte di Cassazione con [l'ordinanza del 19 aprile 2022, n. 12412](#), nell'ambito di un giudizio avverso un avviso di liquidazione dell'imposta di registro notificato dall'Agenzia delle Entrate a una società, alla quale era stato precedentemente notificato un PVC dalla Guardia di Finanza a seguito di un'attività di verifica. In particolare, con il predetto verbale, la Guardia di Finanza aveva rilevato che l'operazione realizzata dalla società attraverso i tre distinti atti di conferimento di ramo d'azienda, cessione di quote, e successiva fusione delle società per incorporazione, per la quale era stata assolta l'imposta di registro in misura fissa, era, in realtà, un unico negozio giuridico di cessione d'azienda, soggetta ad imposta di registro in misura proporzionale. L'Agenzia delle Entrate, recependo espressamente quanto rilevato dalla Guardia di Finanza, aveva proceduto all'emissione dell'avviso di liquidazione volto al recupero dell'imposta di registro non assolta, ricevuto dalla società appena 9 giorni dopo il rilascio del PVC. La società, rilevando la violazione del termine di 60 giorni di cui all' ['art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000](#), previsto a difesa del contribuente al fine di formulare osservazioni e richieste, aveva, quindi, impugnato il predetto avviso dinnanzi al giudice tributario. Sul punto, i giudici d'appello avevano ritenuto che *"la notifica dell'avviso di accertamento prima della decorrenza del termine di 60 giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione non ne comporta[sse] la nullità"*, con una pronuncia poi cassata dalla Suprema Corte, la quale con l'ordinanza in commento ha colto l'occasione per enunciare l'innovativo principio di diritto sopra citato.

Innanzitutto, i Supremi Giudici, richiamando la propria precedente giurisprudenza, hanno rilevato che *"l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto*

Stampa

un'opposizione meramente pretestuosa esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito", sottolineando l'importanza del principio, di derivazione costituzionale, di buona fede e collaborazione tra amministrazione e contribuente, diretto al più efficace esercizio della potestà impositiva.

Espressione di tale fondamentale principio è la fase preventiva di contraddittorio prevista dall'art. 12, comma 7, per gli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, a pena di nullità dell'atto impositivo, introducendo una più ampia forma di tutela del contribuente. Infatti, tale garanzia opera limitatamente in relazione a quelle verifiche caratterizzate dalla autoritativa intromissione degli ispettori nei locali di pertinenza del contribuente, dirette alla ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli, consentendogli di esprimere il proprio punto di vista prima di essere colpito da un provvedimento impositivo (su tutte, [Cass. civ., Sez. Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823](#)).

In questi termini, tale disposizione pare introdurre quel "generalizzato vincolo" di contraddittorio preventivo che "sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito" e che opera nei confronti di tutte le tipologie di tributi, non distinguendo tra tributi armonizzati e non armonizzati, per le ipotesi di accertamenti e verifiche in loco. Sulla base di tali considerazioni, la pronuncia che in questa sede si commenta ha enunciato il principio di diritto secondo il quale "il termine dilatorio di 60 giorni previsto dall'[art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000](#), la cui violazione determina la nullità dell'accertamento, si applica anche nel caso di contestazione di violazioni in tema di imposta di registro, in virtù del richiamo di cui all'art. 53-bis del d.P.R. n. 131/1986", estendendo la portata dell'art. 12 anche alle fattispecie relative a un imposta non armonizzata come l'imposta di registro.

Occorre rilevare, tuttavia, che, come peraltro da più parti osservato, il richiamo all'art. 53-bis operato dalla Suprema Corte si rivela sia inconferente che irrilevante. Inconferente in quanto tale disposizione si limita stabilire che "le attribuzioni e i poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del [decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#) e successive modificazioni", vale a dire le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi, "possono essere esercitati anche ai fini dell'imposta di registro".

E, fra tali disposizioni, non vi è la previsione che dà facoltà al contribuente di presentare osservazioni scritte avverso un processo verbale di constatazione elevato nei propri confronti.

Irrilevante in quanto, anche se non vi fosse nell'ordinamento l' [art. 53-bis del d.P.R. n. 131/1986](#) , anche in materia di imposta di registro troverebbero ugualmente applicazione le disposizioni di cui allo Statuto dei diritti del contribuente il quale, come visto, all'art. 12, comma 7 consente al contribuente di presentare osservazioni scritte a prescindere dal comparto impositivo oggetto di verifica.

**a cura di I Avv. Gianmarco Dellabartola e della Dott.ssa Martina Ceccolini, Giordano Merolle Studio Legale Tributario*

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati

Il Sole
24ORE