

Con ordinanza n. 4613 del 21 febbraio 2024, la sezione tributaria ha esaminato la portata applicativa dell'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 che, disciplinando i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dispone che: *«nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».*

Secondo la costante giurisprudenza di legittimità, in tema di tributi "non armonizzati" (come l'IRPEF, l'IRAP o le imposte di registro, ipotecaria e catastale), l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio nel corso del procedimento non sussiste per gli accertamenti c.d. "a tavolino", per cui non si pone la questione di un'eventuale inosservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212; tuttavia, tale principio non vale per i tributi "armonizzati" come l'IVA, ipotesi nella quale, tuttavia, il contribuente che faccia valere il mancato rispetto di detto termine è in ogni caso onerato di indicare, in concreto, le questioni che avrebbe potuto dedurre in sede di contraddittorio preventivo (tra le tante: Cass. civ., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823; Cass. civ., sez. VI-5, 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass. civ., sez. VI-5, 5 novembre 2020, n. 24793; Cass. civ., sez. V, 29 dicembre 2020, n. 29726; Cass. civ., sez. V, 6 luglio 2021, nn. 19176 e 19177; Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2022, n. 16481; Cass. civ., sez. V, 4 dicembre 2023, n. 33699). Viceversa, l'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza", senza distinguere tra tributi armonizzati e non armonizzati (Cass. civ., sez. V, 15 gennaio 2019, nn. 701 e 702; Cass. civ., sez. V, 30 marzo 2021, n. 8718; Cass. civ., sez. VI-5, 23 novembre 2021, n. 36118; Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2022, n. 16481). Quanto al contenuto dell'obbligo documentale, la Suprema Corte ha affermato che il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo (in termini: Cass. civ., sez. VI-5, 2 luglio 2014, n. 15010; Cass. civ., sez. V, 23 gennaio 2020, n. 1497; Cass. civ., sez. V, 4 marzo 2021, nn. 5942, 5943, 5944, 5945 e 5946; Cass. civ., sez. V, 9 giugno 2021, n. 16140; Cass. civ., sez. V, 23 giugno 2021, n. 17916; Cass. civ., sez. V, 14 dicembre 2021, n. 39922). Ne consegue che, rispetto all'imposta di registro, la quale si applica *«secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, (...) sulla base degli elementi desumibili»* (art. 20, comma 1, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), in assenza di una specifica previsione di legge, l'amministrazione finanziaria non ha alcun obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo col contribuente prima dell'emanazione dell'avviso di liquidazione, limitandosi la sua funzione alla valutazione della rilevanza fiscale dell'atto negoziale o giudiziale, al momento della registrazione su richiesta o d'ufficio (artt. 10, 11, 12 e 15 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), mediante la determinazione della base imponibile (artt. 43 - 53 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), l'applicazione dell'imposta nella misura (fissa o proporzionale) stabilita secondo le prescrizioni tariffarie corrispondenti alla tipizzazione delle fattispecie negoziali (art. 41, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131) ed il recupero dell'imposta non versata o versata in misura inferiore all'importo dovuto (artt. 54, 55 e 56 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131); ed altrettanto vale nel caso di riqualificazione dell'atto presentato alla registrazione (art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986 n. 131), trattandosi di una mera operazione ermeneutica del testo negoziale (Cass. civ., sez. V, 11 febbraio 2021, n. 3456), che, comunque, non può travalicare gli elementi desumibili dal suo contenuto intrinseco (anche alla luce delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 87, L. 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'art. 1, comma 1084, L. 30 dicembre 2018, n. 145).

Per cui, non essendo ipotizzabile un accesso dell'amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente esercente un'attività professionale o imprenditoriale anche per la sola assunzione di informazioni o l'acquisizione di documenti, non può venire in rilievo la violazione dell'obbligo del contraddittorio endo-procedimentale nell'accertamento dei presupposti

per la liquidazione dell'imposta di registro; ad ogni modo, si è chiarito che l'art. 20 d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, concerne l'oggettiva portata effettuale dei negozi e non contiene quindi una disposizione antielusiva strictu sensu, come quella dell'art. 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sicché l'avviso di liquidazione ex art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non soggiace all'obbligo di contraddittorio preventivo ex art. 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (tra le tante: Cass. civ., sez. V, 19 giugno 2013, n. 15319; Cass. civ., sez. VI-5, 8 giugno 2016, n. 11694; Cass. civ., sez. V, 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass. civ., sez. V, 23 febbraio 2018, n. 4404; Cass. civ., sez. V, 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass. civ., sez. VI-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass. civ., sez. V, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass. civ., sez. V, 10 gennaio 2022, n. 366), pure aggiungendosi che il ricordato art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, non esprime una regola antielusiva, bensì una regola interpretativa (Cass. civ., sez. V, 10 febbraio 2017, n. 3562; Cass. civ., sez. V, 15 marzo 2017, nn. 6758 e 6759; Cass. civ., sez. V, 26 gennaio 2018, n. 2009; Cass. civ., sez. V, 24 gennaio 2019, n. 1962; Cass. civ., sez. VI-5, 7 ottobre 2020, nn. 21616 e 21618; Cass. civ., sez. V, 21 dicembre 2021, nn. 41041, 41106, 41110, 41116 e 41119; Cass. civ., sez. V, 10 gennaio 2022, n. 366). Per cui, pur rimanendo fermo che in materia tributaria il divieto di abuso del diritto costituisce principio generale antielusivo, volto a sanzionare ogni operazione economica che mira al conseguimento di vantaggi fiscali ottenuti mediante l'uso distorto, ancorché non contrastante con alcuna disposizione normativa, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente, si richiede che tali pratiche elusive vengano correttamente contestate e perseguite dall'amministrazione finanziaria, attraverso gli strumenti all'uopo previsti dall'ordinamento (ad esempio, l'art. 37-bis, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, poi sostituito dall'art. 10-bis, L. 27 luglio 2000, n. 212) (Cass. civ., sez. V, 19 novembre 2021, n. 35556; Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2022, n. 16481). Risultano, dunque, prive di rilievo decisivo, nell'applicazione dell'art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, le questioni concernenti sia la sussistenza o meno di un intento elusivo o simulatorio in capo alle parti contraenti, che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a dimostrare, sia - per quanto già detto - il difetto di contraddittorio preventivo in sede di procedimento amministrativo (Cass. civ., sez. V, 15 novembre 2021, n. 34405; Cass. civ., sez. V, 16 novembre 2021, n. 34488; Cass. civ., sez. V, 23 maggio 2022, n. 16481).

## Riferimenti Normativi:

- art. 12, L. 27 luglio 2000, n. 212