
La proroga biennale degli accertamenti da condono

di [Giovambattista Palumbo](#)

Pubblicato il 15 Giugno 2015

la Cassazione ha affermato che, in caso di accertamenti che riqualificano un'operazione come cessione di ramo aziendale, soggetta ad imposta proporzionale di registro, si applica la proroga di due anni come previsto dalla legislazione del 2002

La Suprema Corte, con la recente sentenza n. 2194 del 06.02.2015, ha affermato che, in caso di accertamenti che riqualificano un'operazione come cessione di ramo aziendale, soggetta ad imposta proporzionale di registro, si applica la proroga di due anni, ex articolo 11 della L. 289/2002.

La Commissione Tributaria Regionale aveva invece attribuito alla sentenza 17 luglio 2008 della Corte di Giustizia l'effetto di rendere inapplicabile al caso di specie la proroga biennale per l'attività accertativa.

La Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna aveva infatti ritenuto tardivo l'avviso di liquidazione, in rapporto all'art. 76 del d.p.r. n. 11 del 1986, sostenendo che la proroga dei termini dell'azione di rettifica, prevista dall'art. 11, comma 1, della Legge citata, non poteva trovare applicazione nel caso di specie, poiché la Corte di Giustizia, censurando, per contrasto col Trattato, le norme di cui agli artt. 8 e 9 della L. n. 289/02, aveva inciso (giusta sentenza 17-7-2008 in causa C-132/6) anche sulla detta possibilità di proroga.

Coi primi tre motivi di ricorso l'amministrazione Finanziaria denunciava allora la suddetta *ratio decidendi*, per violazione e falsa applicazione dell'art. 11 della L. n. 289 del 2002, in sé e in relazione agli artt. 8, 9 e 10 della stessa legge, nonché per violazione e falsa applicazione degli artt. 226 e 228 del Trattato CE.

La critica svolta nel primo e nel secondo motivo era in particolare nel senso che nessun effetto caducante sulle norme di diritto interno poteva essere affermato in conseguenza della sentenza della Corte di Giustizia, vuoi in relazione alle norme ritenute in contrasto con la normativa comunitaria, vuoi, e soprattutto, in relazione alla norma di cui all'art. 11 della L. n. 289/02.

La critica svolta nel terzo motivo, infine, era relativa al fatto che l'atto tributario era stato notificato per il recupero dell'imposta di registro (e di quelle connesse, ipotecaria e catastale), in relazione a un negozio indebitamente assoggettato a Iva.

Essendo quindi stata rettificata l'imposta in considerazione della riqualificazione del negozio in base all'art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986, ben si sarebbe potuto utilizzare il condono ex L. n. 289/02, giustappunto per evitare sia la riqualificazione, sia la rettifica di valore, con conseguente applicabilità

anche della proroga biennale di cui all'art. 11 citato.

I tre motivi, connessi e suscettibili di unitario esame, sono stati dunque ritenuti fondati dai giudici di legittimità nel senso che segue.

Secondo la Suprema Corte non è possibile nel caso di specie invocare la disapplicazione delle norme interne sul condono.

E questo, non solo perché la sentenza della Corte di Giustizia riguardava soltanto le pretese impositive Iva e non gli avvisi di liquidazione aventi ad oggetto imposta di registro e imposte ipotecaria e catastale, ma anche perché la ratio dell'intervento in sede comunitaria trovava considerazione solo nel fatto che l'accesso alla definizione agevolata non consentiva la reale emersione dell'evasione, risolvendosi in una definitiva rinuncia all'accertamento e alla riscossione dell'imposta armonizzata.

Erroneamente pertanto la Commissione Tributaria Regionale aveva attribuito alla sentenza 17 luglio 2008 della Corte di Giustizia l'effetto di rendere inapplicabile al caso di specie la proroga biennale di cui all'art. 11 della L. n. 289/02.

Tale conclusione, da un lato, era giuridicamente errata e, dall'altro, neppure si rivelava attinente alla fattispecie.

Al fine di evidenziare l'erroneità giuridica dell'affermazione della Commissione Tributaria, la Suprema Corte sottolinea del resto che la Corte di Giustizia, con la sentenza sopra citata, ha dichiarato che la Repubblica italiana, avendo previsto agli artt. 8 e 9 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, una rinuncia generale e indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi di imposta, *"è venuta meno agli obblighi ad essa incombenti ai sensi degli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, nonché dell'art. 10 CE "*.

Di conseguenza l'unico problema correlato alla declaratoria era (ed è) quello della disapplicazione delle richiamate norme interne sul condono (artt. 8 e 9), in quanto evocate con incidenza sull'Iva.

Per tali motivi devono essere disapplicati, perché in contrasto con la sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06 della Corte di Giustizia, avuto riguardo agli artt. 2 e 22 della VI direttiva Iva e 10 del Trattato Ce, sia l'art. 9 della legge n. 289 del 2002, nella parte in cui consente al contribuente, che abbia omesso di presentare le dichiarazioni Iva negli esercizi d'imposta coinvolti dal condono, di fruire per questa imposta della definizione agevolata (v. Cass. n. 2915-13); sia l'art. 8 della Legge citata, nella parte in cui consente la definizione in via agevolata delle violazioni in materia di Iva (per esempio le sanzioni irrogate per omessa emissione di autofattura), perché in contrasto con gli obblighi di cui agli artt. 2 e 22 della medesima VI direttiva (v. Cass. n. 13505-12); sia l'art. 9-bis che, consentendo di definire una controversia, evitando il pagamento di sanzioni connesse al ritardato od omesso versamento del tributo, egualmente si pone in contrasto col diritto comunitario (Cass. n. 8110-12).

La *ratio* dell'intervento in sede comunitaria, come detto, risiede infatti nella considerazione che, in dette ipotesi, l'accesso alla definizione agevolata non consentirebbe la reale emersione dell'evasione, risolvendosi in una definitiva rinuncia all'accertamento e alla riscossione dell'imposta armonizzata.

E' dunque chiaro che, nel caso di specie, i richiami dei giudici di merito non avevano alcuna incidenza sulla distinta questione della proroga dei termini.

E questo, peraltro, neppure laddove la fattispecie avesse riguardato l'Iva (e dunque fosse stata soggetta all'art. 10 della L. n. 289 del 2002).

Va considerato infatti che la proroga era stata introdotta solo per consentire all'Amministrazione di dedicarsi alla complessa gestione degli adempimenti imposti dalla legge di condono, così da poter compiere le connesse operazioni senza pregiudizio dell'azione di contrasto dell'evasione e di controllo per le annualità ancora (all'epoca) accertabili, anche nei confronti di contribuenti che non avessero ritenuto di fruire della opportunità della definizione premiale.

È di tutta evidenza, quindi, che il maggior termine procedimentale, anche se di rilevanza sostanziale, qual è quello risultante dalla proroga biennale del termine ordinario di accertamento, non poteva essere retroattivamente vanificato su base interpretativa, in ragione della illegittimità comunitaria del condono dell'Iva.

Tra la statuizione comunitaria e il termine di decadenza dall'azione accertatrice, per lo più spirato *medio tempore* ben prima del pronunciamento della Corte di Giustizia, non era dunque ravvisabile alcuna correlazione o implicazione logico razionale.

E la "singolare" interpretazione offerta dalla Commissione Tributaria Regionale, concludono i giudici di legittimità, finirebbe anzi per capovolgere i termini della questione cui si deve l'intervento comunitario appena detto; questione incentrata sulla necessità di salvaguardare il potere accertativo e non di deprimerlo.

Ragionando infatti nel modo in cui la Commissione Tributaria ha fatto, ne risulterebbe vulnerata proprio la motivazione della statuizione comunitaria.

La quale doveva indurre, semmai, a valorizzare gli strumenti e i tempi di accertamento nazionali, per non pregiudicare il gettito della principale imposta comunitaria.

E quindi la decisione della Commissione Tributaria Regionale era del tutto errata.

Se tutto questo non bastasse, comunque, non si deve neppure dimenticare che, in verità, la detta affermazione in nulla poteva soccorrere nel caso di specie neppure sotto un altro punto di vista.

Come detto, infatti, oggetto del contendere era la rettifica e liquidazione di imposte diverse dall'Iva (l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale), in quanto tali refrattarie al problema dell'imposta armonizzata, come già evidenziato dalla più volte citata sentenza della Corte di Giustizia.

15 giugno 2015

Giovambattista Palumbo