

Giurisprudenza

Parola alla Consulta sull'invalidità dell'accertamento senza confronto

25 Novembre 2013

È irragionevole prevedere la nullità per omesso contraddittorio preventivo in fattispecie elusive, quando la stessa sanzione non è prevista nell'ipotesi di abuso di diritto



La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 24739 del 5 novembre 2013, ha sollevato *ex officio* la questione di legittimità costituzionale del comma 4, articolo 37-*bis*, Dpr 600/1973, nella parte in cui sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi previsti.

La questione

L'articolo 37-*bis* del Dpr 600/1973 contiene la disciplina antielusiva secondo cui sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche tra loro collegati, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario.

Il comma 4 dell'articolo 37-*bis* prescrive poi che l'accertamento antielusivo "è emanato, a pena di nullità previa richiesta al contribuente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2".

La Corte di cassazione, con l'ordinanza 24739 del 5 novembre, ha sollevato *ex officio* dubbi di legittimità costituzionale del comma 4, prospettando che la sanzione di nullità, comminata nel caso di omesso contraddittorio preventivo, possa contrastare con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

I fatti in causa

L'ufficio emanava un avviso di accertamento con il quale recuperava a tassazione gli effetti di una

rilevante operazione di cessione di crediti svalutati ritenuta elusiva ai sensi dell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973.

L'avviso di accertamento, impugnato dal contribuente, veniva annullato dalla Ctr, perché lo stesso, in violazione del termine di cui al comma 4 dell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, risultava notificato dopo soli 54 giorni dalla notifica della lettera di chiarimenti al contribuente.

L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso per cassazione, lamentando la violazione e falsa applicazione dell'articolo 37-bis del Dpr 600/1973.

L'argomentazione del motivo terminava col quesito: *“se per effetto dell'introduzione nell'ordinamento nazionale del divieto di abuso del diritto in forza del quale l'Amministrazione può disattendere gli effetti di operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, sia divenuta irrilevante la nullità prevista dal Dpr 600/1973, articolo 37-bis, comma 4, e se conseguentemente sia illegittima una sentenza che annulli un avviso di accertamento contenente un rilievo in relazione a operazioni elusive, per il mancato rispetto del termine di cui al comma 4 del medesimo articolo”*.

Le argomentazioni dell'ordinanza

La Corte di cassazione, dimostrando di condividere il motivo di ricorso dell'Amministrazione, ha ritenuto di sollevare *ex officio* la questione di legittimità costituzionale del comma 4, articolo 37-bis , Dpr 600/1973, nella parte in cui sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo che non sia preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi previsti.

In particolare, la Cassazione ha ritenuto la questione rilevante e non manifestamente infondata sulla base delle seguenti argomentazioni:

1. la Corte sottolinea che l'articolo 37-bis, Dpr 600/1973, è da considerarsi norma speciale rispetto al principio generale del divieto di abuso del diritto. La Cassazione ricorda che per contestare l'abuso del diritto non è necessario un contraddittorio preventivo essendo stato statuito che la fattispecie abusiva debba essere rilevata dal giudice anche d'ufficio (*cf* Cassazione, 30057 e 30055 del 2008). Inoltre, secondo la Corte, altre norme antielusive come l'articolo 20, Dpr 131/1986, prevedono l'inopponibilità dei negozi elusivi senza prevedere la nullità per difetto di contraddittorio preventivo. Per tali motivi, la Cassazione ritiene irrazionale prevedere la nullità dell'accertamento nel caso di mancato contraddittorio nelle riprese fondate sull'articolo 37-bis che considera norma speciale e residuale
2. la Corte sottolinea, inoltre, di ravvisare l'irrazionalità della previsione, anche con riferimento all'articolo 53 della Costituzione, che impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie, in difesa delle quali ricorda di avere sempre attribuito al contraddittorio carattere di effettività

sostanziale e non formalistico

3. in chiusura, la Corte suprema evidenzia come ammettere la nullità dell'avviso in automatico per il solo omesso contraddittorio porterebbe ad annullare pretese fiscali fondate per un motivo formalistico, ricordando come nel caso di specie l'avviso fosse stato notificato dopo 54 anziché 60 giorni.

Sulla base di queste considerazioni, come detto, la Corte suprema ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37-bis, comma 4, e ha rinviato la decisione alla Corte costituzionale.

Conclusioni

In attesa di conoscere se la Corte costituzionale riterrà ammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata, va notato come, nell'ordinanza in questione, la Corte di cassazione dà per scontato che non vi sia un obbligo di contraddittorio preventivo in caso di contestazione di abuso del diritto.

Questa soluzione non pareva, a oggi, così pacifica almeno nella giurisprudenza di merito. Alcune Commissioni (*cf*r Ctr Palermo 377/2012 e Ctr Milano 68/2012), infatti, risultano aver statuito che, anche per contestare l'abuso del diritto, l'ufficio deve seguire, a pena di nullità dell'atto, il tassativo procedimento del contraddittorio di cui al comma 4, articolo 37-bis, Dpr 600/1973.

Con questa ordinanza, invece, la Cassazione individua uno dei motivi dell'irrazionalità della previsione del comma 4 proprio nel fatto che, nel caso di abuso di diritto, non sia prevista un'analogia sanzione.

In tal modo, la Cassazione ratifica in maniera netta la mancanza di un diritto di contraddittorio preventivo nel caso di fattispecie di abuso di diritto.

di

Mauro Faggion

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/parola-alla-consulta-sullinvalidita-dellaccertamento-senza>