



Fatto

Con l'impugnata sentenza n. 64/37/07, depositata il 12 luglio 2007, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, in totale riforma della decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Rieti n. 164/01/04, annullava l'avviso di accertamento n. 88030000516 IRPEG ILOR 1997 e la derivata cartella di pagamento n. 09609620040000414767 IRPEG ILOR 1997 emessi nei confronti della contribuente Cassa di Risparmio di Rieti S.p.A.

Con l'avviso di accertamento, fonte d'innescò un PVC della G.d.F., venivano ripresi a tassazione interessi moratori non contabilizzati per £ 45.924,23, relativi a

Antonio Barchiesi



crediti maturati nei confronti di Unione Manifatture S.p.A., oltreché considerata "indebita" la deduzione di £ 1.472.645.631 conseguente alla cessione di crediti "svalutati" a favore, ancora, di Unione Manifatture S.p.A., operazione, quest'ultima, che l'Ufficio riteneva elusiva a' sensi dell'art. 37 bis d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600.

La CTR, per quanto d'interesse, annullava l'opposto avviso di accertamento perché, lo stesso, in violazione dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, era stato notificato prima che fossero trascorsi sessanta giorni dal ricevimento della lettera di chiarimenti richiesti alla contribuente. Difatti, i giorni trascorsi erano stati invece cinquantaquattro.

Contro la sentenza della CTR, l'Agenzia delle Entrate proponeva ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

La Cassa di Risparmio di Rieti resisteva con controricorso.

Diritto

1. Col secondo motivo, ma da esaminarsi per primo atteso il suo carattere preliminare, l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza a' sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. per violazione e falsa applicazione dell'art. 37 bis d.p.r. n. 600 del 1973, deducendo, in particolare, la irrilevanza del rispetto del procedimento previsto dall'art. 37 bis cit., prevalendo la necessità di reprimere l'elusione, e, comunque, l'abuso del diritto, secondo le indicazioni

Aut. R. B. d. R. E. T. E.



della CE, oltrech  di questa Corte. L'argomentazione del motivo, terminava col quesito: "se per effetto della introduzione nell'ordinamento nazionale del divieto di abuso del diritto in forza del quale l'Amministrazione pu  disattendere gli effetti di operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, sia divenuta irrilevante la nullit  prevista dall'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. 600/73 e se conseguentemente sia illegittima una sentenza che annulli un avviso di accertamento contenente un rilievo in relazione ad operazioni elusive, per il mancato rispetto del termine di cui al comma 4 del medesimo articolo".

2. Questa Corte ritiene, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., di dover sollevare *ex officio* la questione di legittimit  costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973, laddove quest'ultimo sanziona con la nullit  l'avviso di accertamento "antielusivo" che non sia stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti. Nella concreta fattispecie, come ricordato in narrativa, l'avviso di accertamento *sub iudice* era stato notificato prima dei prescritti sessanta giorni.

3. La questione che si solleva   all'evidenza rilevante, perch  dall'applicazione della comminatoria conseguirebbe la nullit  dell'avviso.

4. La questione, altres , secondo questa Corte, non   manifestamente infondata. In effetti, come appena pi  sotto si avr  cura di spiegare, la nullit  stabilita dall'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973,  

Art. 37 bis



distonica rispetto al "diritto vivente" e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento.

5. Come noto, l'interpretazione di questa Corte si è consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'art. 53 della stessa, che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). La fattispecie antielusiva di cui all'art. 37 bis d.p.r. n. 600 del 1973 si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva a' sensi dell'art. 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite *sub poena nullitatis*. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta l'art. 20 d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131 (Cass. sez. trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez.

Giudice P. L. L.



trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). Ciò che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché, a questo punto, la nullità per ~~•~~ irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui all'art. 37 *bis* d.p.r. n. 600 del 1973.

6. Va aggiunto, ulteriore parametro della irragionevolezza divisata da questa Corte, questa volta con riferimento all'art. 53 Cost., norma che a tutti impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie, che la giurisprudenza ha sempre inteso che il contraddittorio debba avere carattere di effettività sostanziale e non formalistico. Ad esempio, nel campo del processo, ancor più delicato, secondo l'arcinota giurisprudenza, la nullità della notifica dell'atto fiscale si considera sanata, a' sensi degli artt. 156, comma 3, c.p.c. e 60 d.p.r. n. 600 del 1973, cioè per raggiungimento dello scopo, quando il contribuente impugni correttamente l'atto (Cass. sez. trib. n. 14925 del 2011; Cass. sez. trib. n. 10445 del 2011).

Ant. B. B. B.



7. Serve precisare che non è qui in discussione l'utilità, in qualche modo anche la necessità, di un contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente. E' invece in discussione che, nel quadro delineato, il mero difetto di forma del contraddittorio, qui, tra l'altro, particolarmente lieve, giacché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di giorni sessanta, debba comportare l'invalidità dell'atto fiscale, cosa davvero irragionevole, anche, come s'è visto, in relazione alle altre viciniori fattispecie antielusive.

8. Questa Corte conclude annotando che, a suo avviso, in relazione alla perentoria formulazione della denunciata disposizione, la comminatoria di nullità non sembra poter esser, in alcuna maniera, suscettibile di interpretazioni adeguatrici che siano costituzionalmente orientate. In effetti, la sanzione è diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio.

P.Q.M.

La Corte, visto l'art 23 l. 11 marzo 1953, n. 87, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37 bis, comma 4, d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600; ordina la immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale; ordina alla Cancelleria che la presente ordinanza sia notificata alle parti e al Presidente del Consiglio dei

Antonio Pizzuto



Ministri e comunicata al Presidente del Senato della
Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del
giorno 6 marzo 2013

Il Consigliere estensore

Antonio Burchetti

Il Presidente

Illegible signature

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
IL 05-11-2013

Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Antonella Frezza



Il Funzionario Giudiziario
Antonella FREZZA

Antonella Frezza