

**REPUBBLICA ITALIANA**  
**IN NOME DEL POPOLO ITALIANO**  
**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE TRIBUTARIA**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. Merone Antonio	- Presidente -
Dott. Chindemi Domenico	- Consigliere -
Dott. Sambito Maria Giovanna	- Consigliere -
Dott. Bruschetta Ernestino	- rel. Consigliere -
Dott. Terrusi Francesco	- Consigliere -

ha pronunciato la seguente:

**ORDINANZA**

sul ricorso n. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore Generale pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma, (OMISSIS), presso l'Avvocatura Generale dello Stato, che la rappresenta e difende ope legis;

- ricorrente -

contro

Cassa di Risparmio (OMISSIS) S.p.A., in persona del suo legale rappresentante pro tempore, R.A., elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo Studio degli Avv.ti A. F. e F. G., giusta procura delega in calce al controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 64/37/07 della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, depositata il 12 luglio 2007;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 7 febbraio 2013, dal Consigliere Dott. Bruschetta Ernestino;

udito l'Avv. dello Stato G. D. B., per la ricorrente;

udito l'Avv. F. G., per la resistente;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. S. E. A., che ha concluso per l'accoglimento del ricorso p.q.r..

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

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. (OMISSIS) IRPEG ILOR 1997 e la derivata cartella di pagamento n. (OMISSIS) IRPEG ILOR 1997 emessi nei confronti della contribuente Cassa di Risparmio (OMISSIS) S.p.A..

Con l'avviso di accertamento, fonte d'inesco un PVC della G.d.F., venivano ripresi a tassazione interessi moratori non contabilizzati per L. 45.924,23, relativi a crediti maturati nei confronti di U. M. S.p.A., oltrechè considerata "indebita" la deduzione di L. 1.472.645.631 conseguente alla cessione di crediti "svalutati" a favore, ancora, di U. M. S.p.A., operazione, quest'ultima, che l'Ufficio riteneva elusiva à sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis.

La CTR, per quanto d'interesse, annullava l'opposto avviso di accertamento perchè, lo stesso, in violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4, 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 (OMISSIS) resisteva con controricorso.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. Col secondo motivo, ma da esaminarsi per primo atteso il suo carattere preliminare, l'Agenzia delle Entrate censurava la sentenza à sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, 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 della CE, oltrechè 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 può disattendere gli effetti di operazioni compiute essenzialmente per il conseguimento di un vantaggio fiscale, sia divenuta irrilevante la nullità prevista dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4, 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 legittimità costituzionale del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4, laddove quest'ultimo sanziona con la nullità 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 è all'evidenza rilevante, perchè dall'applicazione della comminatoria conseguirebbe la nullità dell'avviso.

4. La questione, altresì, secondo questa Corte, non è manifestamente infondata. In effetti, come appena più sotto si avrà cura di spiegare, la nullità stabilita dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 4, è 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 al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis 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 à 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 il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 (Cass. sez. trib.

n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. 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.

Cosicchè, a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

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, à sensi degli art. 156 c.p.c., comma 3, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, 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).

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. È invece in discussione che, nel quadro delineato, il mero difetto di forma del contraddittorio, qui, tra l'altro, particolarmente lieve, giacchè 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 la L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 4; 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 Ministri e comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 6 marzo 2013.

Depositato in Cancelleria il 5 novembre 2013