

Ottobre 2011

L'avviso di accertamento basato sul principio dell'abuso del diritto è nullo se emesso in assenza di contraddittorio

Redazione Diritto Bancario

Il dott. Befera, Direttore dell'Agenzia delle entrate, nell'audizione innanzi alla "Commissione finanze senato", del 12 ottobre 2011 (audizione reperibile sul sito www.agenziaentrate.it) ha espresso il proprio auspicio per la regolamentazione, da parte del legislatore, di una "*norma anti-elusiva di carattere generale che, codificando il principio dell'abuso del diritto elaborato dalla giurisprudenza sia interna sia comunitaria, dovrà consentire di contrastare i comportamenti elusivi nell'ambito di tutti i settori impositivi, applicando, al contempo, le medesime garanzie concesse al contribuente previste dall'art. 37 bis del Dpr 600/73*".

Il tema merita un breve approfondimento, alla luce dell'attuale legislazione.

Come è noto, la Corte di cassazione ritiene vigente, nel nostro ordinamento, una clausola generale antielusiva non scritta, desunta dai principi costituzionali di capacità contributiva e progressività dell'imposizione. Si vedano, ad esempio, Cass., 21 aprile 2008, n. 10257 e Id., 17 ottobre 2008, n. 25374.

L'emissione di un avviso di accertamento che assume come sua ragione giuridica il principio dell'abuso del diritto deve però essere preceduta, a pena di nullità, da un contraddittorio tra l'Amministrazione e il contribuente e lo stesso avviso deve contenere, sempre a pena di nullità, una cd. motivazione rafforzata, cioè la motivazione delle ragioni per cui l'Ufficio non ritiene di accogliere le argomentazioni del contribuente.

Se così non fosse, sarebbe violato il comma 4 dell'art. 37-bis, a norma del quale "*L'avviso di accertamento 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*".

Sarebbe altresì violato il successivo comma 5, secondo cui "*Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2*".

I citati commi 4 e 5 dell'art. 37-bis non subiscono infatti alcuna limitazione e sono applicabili a tutti gli avvisi di accertamento fondati sul principio dell'abuso del diritto, cioè a tutti gli avvisi antielusivi. Le garanzie procedurali richiamate devono essere applicate sempre, anche quando la

pretesa dell'Ufficio non riguarda una delle operazioni indicate nel terzo comma dell'art. 37-bis. Ciò vale per le imposte dirette, ma si estende anche alle altre imposte.

Ragionare diversamente comporterebbe una palese violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo che le ipotesi di accertamento basate sul principio generale dell'abuso del diritto prevedano un livello di garanzia per il contribuente inferiore rispetto a quelle basate sul terzo comma dell'art. 37-bis. Un sistema di regole che tratta diversamente fattispecie ugualmente elusive sarebbe incostituzionale.

In questo senso, è orientata anche la giurisprudenza che si è pronunciata sul tema.

La Commissione tributaria provinciale di Genova ha statuito che *“l'abuso del diritto rappresenta un principio antielusivo di carattere generale che deve seguire le garanzie procedurali contenute nell'art. 37 bis.”* (Comm. trib. prov. di Genova, 24 gennaio 2011, n. 2/1/11).

La Commissione tributaria provinciale di Milano, in tema di imposta di registro, ha dichiarato la nullità di un avviso di liquidazione antielusivo con la seguente motivazione: *“le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall'art. 37-bis devono applicarsi ad ogni caso di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'art. 53 Cost. od, ancora, delle norme speciali applicabili in funzione antielusiva, come l'art. 20 del TU sull'imposta di registro.”*

Ragionale diversamente e non ritenere applicabili dette garanzie procedurali determinerebbe una palese violazione del principio di uguaglianza e ragionevolezza, non essendo costituzionalmente legittimo trattare diversamente fattispecie ugualmente elusive” (Comm. trib. prov. di Milano, 21 febbraio 2011, n. 54).

In conclusione, si ritiene che un avviso di accertamento basato sul principio dell'abuso del diritto, emesso in assenza delle garanzie procedurali di cui all'art. 37-bis del D.p.r. 600/1973, sia nullo.