

Cass. 11.11.2015 n. 23050

RITENUTO IN FATTO

1. In controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di accertamento notificato alla Alfa S.p.a. per il recupero a tassazione per l'anno d'imposta 2002 di una minusvalenza pari a € 7.900.000,00 realizzata a seguito della cessione ad altra società del gruppo Alfa delle partecipazioni detenute in una terza società - operazione che l'ufficio riteneva elusiva ai sensi dell'art. 37-bis DPR 29 settembre 1973, n. 600, desumendone una maggiore Irpeg dovuta pari a € 803.609,00 oltre sanzione di pari importo - la Commissione Tributaria Regionale del Piemonte, con sentenza n. 52/24/2009, depositata il 2.7.2009, confermava la decisione di primo grado che aveva annullato l'atto impugnato poiché notificato, in violazione dell'art. 37-bis, comma 4, DPR n. 600 del 1973, prima che fossero trascorsi sessanta giorni dal ricevimento della lettera di chiarimenti richiesti alla contribuente.

Nel caso di specie era in particolare accaduto che, nel corso di una riunione volta a verificare la possibilità di addivenire ad un accertamento con adesione, la società aveva presentato primi chiarimenti, facendo espressamente riserva di presentarne successivamente degli altri. L'avviso era stato quindi emesso senza attendere tali preannunciati ulteriori chiarimenti. Contro la sentenza della C.T.R. l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi, per ciascuno di essi formulando quesiti di diritto.

La Alfa S.p.a. ha depositato controricorso, seguito da memoria ex art. 378 c.p.c.

CONSIDERATO IN DIRITTO

2. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 31-bis, comma 4, DPR 29 settembre 1973, n. 600, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c. per avere ritenuto che la sanzione della nullità prevista da tale disposizione colpisca l'ipotesi in cui l'amministrazione non abbia fatto decorrere integralmente, prima della emissione dell'avviso di accertamento, il termine di 60 giorni per la presentazione dei chiarimenti richiesti, dovendosi invece essa ritenere comminata solo per l'ipotesi di emissione dell'avviso di accertamento senza la previa richiesta di chiarimenti.

3. Con il secondo motivo deduce altresì violazione e falsa applicazione della suindicata norma, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., per avere la C.T.R. ritenuto sussistente la dedotta nullità, pur in mancanza di allegazione alcuna del pregiudizio in ipotesi subito dalla contribuente in conseguenza della mancata osservanza del termine predetto.

4. Con il proposto controricorso l'Alfa eccepisce preliminarmente l'inammissibilità di entrambi i motivi perché corredati da quesiti di diritto inconferenti rispetto alla ricostruzione in fatto pacificamente emergente dal processo; ciò in quanto in entrambi viene premesso che la società «aveva presentato ima nota di chiarimenti riservandosi però in occasione di un successivo contraddittorio volto al perfezionamento di un eventuale accertamento con adesione, di presentare, se del caso, ulteriori informazioni e/o documenti entro il termine di legge», mentre la riserva da parte della società di presentare successivi ulteriori chiarimenti era avvenuta nella stessa riunione volta a verificare la possibilità di una adesione e allorché erano stati presentati i primi chiarimenti.

Deduce, comunque, l'infondatezza di entrambi i motivi di ricorso, chiedendone il rigetto.

5. Entrambi i motivi di ricorso, congiuntamente esaminabili, sono ammissibili ma infondati.

5.1. È, invero, anzitutto da respingere l'eccezione preliminare di inammissibilità dei motivi per inconferenza dei quesiti di diritto, posto che la rilevata difformità della premessa in fatto in essi indicata, rispetto alla ricostruzione accolta in sentenza, ricade su aspetto irrilevante del tema pertinentemente sottoposto all'esame di questa Corte.

Posto, infatti, che questo si risolve nella domanda se il mancato rispetto da parte

dell'amministrazione del termine di 60 giorni concesso al contribuente ex [art. 37-bis](#), comma 4, DPR 29 settembre 1973, n. 600, per presentare chiarimenti, sia o meno causa di nullità dell'avviso di accertamento emesso anteriormente alla sua scadenza, la circostanza che, nel caso concreto, presentata una prima nota di chiarimenti in occasione della riunione finalizzata ad eventuale accertamento con adesione, la riserva di formulare ulteriori chiarimenti sia stata formulata (come si assume nel quesito) successivamente o, invece (come sostiene la ricorrente essere più aderente alle acquisizioni processuali), nello stesso contesto, non muta i termini della questione, atteso che in entrambi i casi si dà per presupposto che tale riserva fu espressa e fu anche anteriore all'emissione dell'avviso di accertamento.

I quesiti, del resto, nel loro nucleo essenziale, prescindono del tutto da tale aspetto della vicenda e non assegnano alcun rilievo al fatto che fossero stati presentati o meno dei primi chiarimenti accompagnati dalla riserva di ulteriori deduzioni, ma si limitano semplicemente a prospettare l'alternativa ermeneutica dell'essere, il mancato rispetto del termine di sessanta giorni successivo alla richiesta di chiarimenti, causa di nullità dell'avviso anteriormente emesso oppure no e - con il secondo quesito - se lo sia subordinatamente alla dimostrazione da parte del contribuente di un effettivo pregiudizio.

Non può dubitarsi inoltre che, in tali termini, entrambi i quesiti siano pertinenti alla ratio decidendi accolta nelle sentenze di merito, la quale invero si risolve nell'accoglimento del primo corno dell'alternativa proposta, ossia nel ritenuto rilievo invalidante del mancato rispetto del termine predetto, indipendentemente dalla mancata prova di un concreto pregiudizio ad esso conseguente: soluzione invece, in entrambi i suoi postulati, contestata dalla ricorrente.

5.2. Nel merito i motivi sono, però, come detto, infondati, dovendosi dare ai quesiti di diritto sopra sommariamente enunciati, risposta rispettivamente affermativa (il mancato rispetto del termine è causa di nullità dell'avviso di accertamento) e negativa (indipendentemente cioè dalla prova di un effettivo pregiudizio, dovendosi questo ritenere in re ipso una volta accertato il mancato rispetto del termine procedurale predetto).

5.3. Ed invero, la quaestio iuris posta dal primo motivo trova risposta, affermativa, anzitutto nella lettera della norma richiamata, la quale espressamente prevede la sanzione della nullità («a pena di nullità») per l'avviso di accertamento emanato senza osservare l'adempimento procedimentale ivi prescritto, ossia la «previa richiesta al contribuente (...) di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta (...)».

La tesi della ricorrente secondo cui la detta sanzione presiederebbe il mero obbligo di inviare una previa richiesta di chiarimenti ma non anche quello di attendere il decorso del termine di 60 giorni dalla ricezione della richiesta medesima concesso al contribuente per la presentazione degli stessi, è con ogni evidenza illogica e contraria alla ratio della disposizione, che non può che individuarsi nell'esigenza di tutelare il diritto di difesa e al contraddittorio nella fase procedimentale prodromica all'emissione dell'avviso di accertamento, oltre che lo stesso diritto/dovere della amministrazione di pervenire ad un esercizio corretto e informato dei propri poteri di accertamento e imposizione, in ossequio ai principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione, di capacità contributiva e di ragionevolezza ([artt. 97, 53 e 3 Cost.](#)).

Evidentemente nessuno di tali interessi potrebbe risultare tutelato dal mero invio, in sé e per sé, della richiesta di chiarimenti, se dopo questa l'agenzia potesse comunque risolversi in qualsiasi momento ad emettere l'avviso di accertamento, e per converso tale richiesta resterebbe a ben vedere un vuoto adempimento privo di senso se non ne seguisse anche la necessità di attendere il termine fissato per l'invio dei chiarimenti richiesti.

L'individuata ratio sottesa all'adempimento giustifica peraltro l'equiparazione -già altre volte chiaramente affermata nella giurisprudenza di legittimità (v. Cass. Civ., Sez. 5, n. [406](#) del 14.1.2015, non massimata; Sez. 5, n. [25759](#) del 5.12.2014) e desumibile dalla pronuncia di

Cass. Civ., SS.UU. n. 18184 del 29.7.2013 - delle conseguenze invalidanti dell'accertamento impositivo disciplinato dal DPR n. 600 del 1973, art. 37-bis, comma 4, in caso di difformità dal modello legale, con quelle che derivano dalla violazione dell'art. 12, comma 7, legge 27 luglio 2000, n. 212, che prevede il diritto del contribuente a presentare apposite memorie difensive entro sessanta giorni dalla consegna del P.V.C.

Secondo tale indirizzo la sanzione di invalidità dell'atto tributario - anche laddove non espressamente prevista (come appunto nel caso di cui all'art. 12, comma 7, st. contr), ma a maggior ragione ovviamente nel caso qui in esame, in presenza di una nullità testuale - deriva o comunque è riconducibile al «sistema ordinamentale comunitario e nazionale», in quanto emanato in difformità dal modello legale ed inficiato da vizio di legittimità «di particolare gravità, in considerazione della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve».

Discende da tale impostazione che tanto la disciplina procedimentale delle fattispecie abusive, in materia di imposte dirette, dettata dall'art. 31-bis, comma 4, quanto quella prevista dalla legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, debbono essere unitariamente interpretate alla stregua degli specifici riferimenti tratti dalla giurisprudenza eurolunitaria secondo cui «il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo» (cfr. Corte giustizia 18.12.2008, causa C-349/07, Sopropè; Id. 22.10.2013, causa C-276/12, Sabou), con la conseguenza che «i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione» (cfr. Corte di giustizia 24.10.1996, causa C-32/95 P, Lisrestal; id. 21.9.2000, causa C-462/98 P, Mediocurso; id. 12.12.2002, causa C-395/00, Cipriani; id. Sopropè, cit; id. Sabou, cit).

Può peraltro rammentarsi che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, DPR 29 settembre 1973, n. 600, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost., nella parte in cui 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 sollevata da questa Sezione con ordinanza interlocutoria n. 24739 del 5.11.2013, è stata dichiarata infondata dalla Corte costituzionale con sentenza n. 132 del 7 luglio 2015, sulla base - tra l'altro - dei seguenti rilievi che questo Collegio ritiene di potere e dovere fare propri: «la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza, come si è detto, di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti. (...)

«Dalla considerazione unitaria delle prescrizioni dei commi 4 e 5, che scandiscono in modo rigoroso il procedimento preordinato all'assunzione dell'avviso di accertamento della fattispecie elusiva, emerge in modo ancora più evidente la funzione di tutela effettiva del contraddittorio propria del termine in questione. La sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione.

La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, (...) ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del

contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente. La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate».

5.4. Alla luce delle considerazioni che precedono appare infine evidente che nessun rilievo può assumere la mancata allegazione di specifici pregiudizi subiti in conseguenza del mancato rispetto del termine, dovendosi come detto tale pregiudizio ritenersi di per sé conseguire alla violazione della regola procedimentale in quanto posta a tutela di fondamentale diritto di difesa del contribuente. A fortiori in un caso quale quello di specie in cui l'intenzione di avvalersi del termine concesso era stata espressamente manifestata dalla contribuente, con l'annunciato proposito di presentare chiarimenti ulteriori rispetto a quelli presentati nella diversa ancorché parallela sede dell'incontro finalizzato alla verifica della possibilità di addivenire ad un accertamento con adesione.

Né potrebbe fondatamente predicarsi in materia l'emendabilità del vizio invalidante in questione attraverso la prova di resistenza fondata sulla (mancata) dimostrazione in concreto dell'effettivo pregiudizio subito dal soggetto destinatario dell'atto ovvero sulla dimostrazione che il contenuto dispositivo dell'atto non avrebbe comunque potuto essere diverso: ciò ai sensi della legge 7 agosto 1990, n. 241, [art. 21-octies](#), comma 2, aggiunto dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, [art. 14](#), che dispone: «Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato».

Tale norma presuppone, infatti, che si tratti di atti vincolati, qualifica che non può pienamente attagliarsi all'atto impositivo che, se certamente non dà luogo ad esercizio di discrezionalità amministrativa, tuttavia non può ritenersi vincolato nel quid (tale cioè che, se il potere viene esercitato, il contenuto dispositivo dell'atto è conoscibile ex ante, in quanto già interamente predeterminato ex lege), salvo non banalizzare tale categoria dogmatica (i cui esatti limiti sono controversi in dottrina) riducendo l'elemento di vincolatività dell'atto, quanto all'an, al generale dovere dell'Amministrazione finanziaria di esercitare le proprie attribuzioni svolgendo i controlli, le verifiche, ispezioni accessi necessari all'accertamento dei tributi, e quanto al quid, agli effetti giuridici degli avvisi di accertamento e rettifica, quali strumenti idonei a costituire il credito erariale in presenza del presupposto impositivo: la pretesa tributaria formalizzata nell'avviso di accertamento o di rettifica, in quanto atto a contenuto variabile in relazione al diverso fatto economico presupposto, non pare quindi rispondere alla fenomenologia dell'atto a contenuto vincolato che «è configurabile allorché non soltanto la scelta dell'emanazione o meno dell'atto, ma anche il suo contenuto siano rigidamente predisposti da una norma o da altro provvedimento sovraordinato, sicché all'Amministrazione non residui alcuna facoltà di scelta tra determinazioni diverse» (cfr. Cass. Civ., SS.UU., n. 5445 del 5.4.2012; la figura dell'atto vincolato, in diritto tributario, ricorrendo piuttosto negli atti consequenziali, meramente esecutivi, quali ad esempio la cartella e l'avviso dimora: cfr. Sez. 5, n. [3142](#) del 12.2.2014; n. [4516](#) del 21.3.2012).

Può aggiungersi che, se accolto, l'assunto posto a fondamento del motivo in esame porterebbe inevitabilmente alla stessa negazione del contenuto precettivo della norma che stabilisce il

termine dilatorio.

L'accertamento della validità dell'atto emesso in violazione del contraddittorio resterebbe infatti affidato ad un criterio di individuazione labile e malcerto, quale quello dell'idoneità delle difese che il contribuente avrebbe spiegato in sede procedimentale a modificare l'esito del procedimento.

Come è stato però efficacemente osservato, se le ragioni opposte dal contribuente alla pretesa fiscale sono fondate, esse sono di per sé stesse sufficienti a portare all'annullamento dell'atto impositivo, a prescindere dal vizio procedimentale di violazione del contraddittorio; se invece non lo sono vuol dire che le stesse sono infondate e, quindi, il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso anche se tali ragioni fossero state spiegate nel contraddittorio procedimentale. Per superare quest'aporia si dovrebbe quindi ricorrere alla distinzione tra ragioni meramente pretestuose e ragioni infondate ma non pretestuose (di guisa che, per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo per vizio procedimentale di violazione del contraddittorio, basterebbe al contribuente dimostrare non che le allegazioni che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale erano sufficienti per escludere la ripresa fiscale, ma solo che esse erano ragionevoli e meritevoli di considerazione), ma si tratterebbe, con ogni evidenza, di distinzione foriera di notevoli incertezze applicative (cfr. in tal senso Sez. 6-5, ord. n. 527 del 14.1.2015).

6. Deve pertanto pervenirsi al rigetto del ricorso, con la conseguente condanna dell'amministrazione ricorrente alla rifusione, in favore di controparte, delle spese del presente giudizio, liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese processuali liquidate in € 10.000,00 oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% e oltre accessori come per legge.