

Il parere. L'Aidc di Milano Sul contraddittorio la Cassazione si allontana dalla Ue

Alessandro Savorana
Fabrizio Vismara

Con l'ordinanza di rinvio 24739 del 5 novembre 2013, la Cassazione ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37 bis, comma 4 del Dpr 600/73 che sanziona con la nullità l'avviso di accertamento antielusivo non preceduto da richiesta di chiarimenti al contribuente. Secondo la Cassazione la sanzione di nullità dell'accertamento ex articolo 37 bis non sarebbe conforme al dettato costituzionale e, in particolare, al divieto, ricavabile dall'articolo 53 della Costituzione, di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto. Si legge nell'ordinanza di rinvio che la nullità in caso di omesso preventivo contraddittorio è distonica rispetto al «diritto vivente» e sarebbe irragionevole, in quanto non prevista nell'ipotesi di abuso del diritto.

La rilevanza della questione prospettata crea non poco timore tra gli operatori. In proposito la Commissione dell'Aidc, sezione di Milano, per l'esame della compatibilità comunitaria delle leggi tributarie italiane ha formulato le seguenti riflessioni.

L'orientamento Ue

L'ordinanza risulta muoversi in una direzione opposta rispetto al diritto Ue; dove invece il contraddittorio preventivo tra pubblica amministrazione e destinatario dell'atto risulta valorizzato: l'articolo 41 della Carta Ue dei diritti fondamentali (che in forza del Trattato di Lisbona ha acquisito lo stesso valore giuridico dei Trattati), con riguardo all'attività di istituzioni ed organi dell'Unione europea, prevede il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato

condurre al buon andamento della pubblica amministrazione e al rispetto dei diritti di difesa, l'altro è volto a contrastare condotte finalizzate alla sottrazione di materia imponibile.

Per la giurisprudenza della Corte di giustizia i diritti della difesa, incluso quello al contraddittorio, figurano tra i diritti fondamentali facenti parte integrante dell'ordinamento giuridico dell'Unione (in tal senso, sentenza C 349/07).

Lo Statuto

Quanto sopra senza dimenticare ciò che è statuito dall'articolo 12 dello Statuto, legge che la stessa Cassazione ritiene quasi di rango superiore alla legge ordinaria (sentenza 7080/04). Infatti, il principio del contraddittorio preventivo ha portata generale e si applica sempre, anche per accertamenti emessi in base a leggi non scritte, compresi quelli sull'"abuso del diritto", e non solo alle ipotesi ricomprese nell'articolo 37 bis.

Ciò emerge peraltro anche da altre pronunce della Corte di Cassazione, tra cui Sezioni unite 2816/2008, dove si ribadisce che il contraddittorio procedimentale amministrativo è necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale «dell'azione amministrativa del giusto procedimento».

Deve, inoltre, sottolinearsi che la cogenza del contraddittorio anticipato alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia assume specifica pregnanza sia in tema di disposizioni antielusive, sia nell'ambito dell'"abuso di diritto non codificato" stante l'orientamento della Cassazione (sentenze 30055 e 30057 del 2008). Non va dimenticato che l'articolo 37 bis del Dpr 600/73 presenta un'evidente connessione con le direttive comunitarie

un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio. Tale previsione della Carta si inquadra nel principio di buona amministrazione contemplato dal diritto Ue, che riflette, a livello sovranazionale, quanto stabilito nel nostro ordinamento dall'articolo 97 della Costituzione.

In secondo luogo, il contraddittorio preventivo nei rapporti tra pubblica amministrazione e destinatario dell'atto è configurato dalla Corte di giustizia come un principio generale dell'ordinamento Ue. La Corte ha statuito che, in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona, prima di adottare qualsiasi provvedimento sfavorevole nei suoi confronti, essa deve essere posta in grado di difendersi dagli addebiti (Corte di giustizia causa 32/62 e sentenze C-439/05 e C-454/05).

L'abuso del diritto

In terzo luogo, poiché i principi del diritto dell'Unione europea vincolano le autorità degli Stati membri, ogniquale volta l'Amministrazione finanziaria emetta atti di accertamento in ambiti che possono riguardare il diritto Ue, il contraddittorio preventivo con il contribuente dovrebbe essere garantito. Il fatto che l'azione dell'Amministrazione finanziaria sia diretta a contrastare fenomeni di abuso del diritto, che pure trova riconoscimento nell'ordinamento Ue, non può escludere o limitare l'applicazione del principio del contraddittorio anticipato, trattandosi di profili che operano in ambiti diversi: l'uno, infatti, è da ri-

in materia di imposizione diretta (90/434/CEE, 90/435/CEE, 2003/49/CE) che presentano, tutte, disposizioni antielusive volte al disconoscimento dei benefici da esse derivanti in relazione ad operazioni prive di valide ragioni economiche e che hanno come fine esclusivo l'ottenimento di un vantaggio fiscale. Questo principio non significa però che, per contrastare le operazioni abusive, debbano venire meno le garanzie di contraddittorio e di equa ripartizione dell'onere della prova (comunicazione della Commissione COM(2007)785 definitivo del 10 dicembre 2007).

Né può sottacersi come l'esclusione del contraddittorio anticipato in relazione alle operazioni indicate dall'articolo 37 bis Dpr 600/73 produrrebbe delle (negative) "conseguenze economiche" costituendo un forte disincentivo per operatori di altri Stati membri che vogliono investire nel nostro Paese.

In attesa della pronuncia della Consulta, appare evidente come in ambito comunitario sembri sussistere una maggiore garanzia per il contribuente rispetto alle questioni interne. Le regole vanno rispettate altrimenti è inutile scriverle. Costruzioni giuridiche che sovvertono le norme scritte e i principi di civiltà giuridica, non saranno mai inquadabili tra il "diritto vivente", ma semmai sanciranno il diritto "morente".

Qualifica Aidc Commissione per la
compatibilità delle norme italiane con il
diritto dell'Unione europea

© RIPRODUZIONE RISERVATA