# Ordinanza del 27/07/2021 n. 21542 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Intitolazione:**

Accertamento - Imposte sui redditi - Contratto costitutivo di usufrutto di quote di capitale - Ritenuta simulazione - Mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale - Nullità dell'accertamento.

**Massima:**

In tema di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificatamente sancito, mentre in tema di tributi armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto purché in giudizio il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale per cui è stato predisposto. Pertanto, in tema di disciplina antielusiva, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, è nullo l'avviso di accertamento che, oltre a non contenere una specifica motivazione in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, ai sensi del comma cinque dell'articolo 37 bis del DPR n. 600/1973, sia stato emesso all'esito di un procedimento iniziato con una richiesta di chiarimenti non rispettosa delle prescrizioni contenute nel comma 4 del richiamato articolo e, di conseguenza, inidonea ad instaurare un giusto contraddittorio.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

**Testo:**

Rilevato

L'Ufficio disconosceva alcune operazioni societarie ritenendole simulate e, per l'effetto, rideterminava il reddito da partecipazione in capo al ricorrente per l'anno di imposta 2006. Più in particolare, con rogito rep. (------) del (------), i soci della soc. "Edil 4 s.a.s. di C. geom. F., C.A. & C.",

tra i quali è il ricorrente, hanno stipulato con la soc. "Profil. Mec. s.r.l." in liquidazione un contratto di costituzione di usufrutto a termine (fissato per il (------)) sul 90% della partecipazione di ciascun socio nel capitale della predetta soc. Edil 4 s.a.s., sicchè - ai fini fiscali che qui rilevano - ciascun socio veniva ad esporre a tassazione solo il 2,5% dell'imponibile maturato dalla Edil 4 s.a.s., mentre il 90% era a carico della Profil. Mec. s.r.l. che però non versava alcunchè in ragione di costi rappresentati in rapporto alla sua controllante Servizi Gestionali s.r.l. che a sua volta vantava crediti presso l'Erario.

La simulazione dell'operazione era affermata sulla base di plurimi indizi rilevati dal Settore Antifrode della Direzione regionale per la Lombardia della A.E., in particolare: per il prezzo simbolico di Euro 10.000,00 (pari ad Euro 2.500, 00 per ciascun socio), quando il fatturato della soc. Edil 4 s.a.s. per quell'anno è di oltre trecentomila Euro; per l'assenza di una perizia di stima sul prezzo; per il controllo esclusivo della proprietà della soc. Edil 4 s.a.s. da parte del contribuente e suoi fratelli; per l'assenza di qualsivoglia attività svolta dalla Profil. Mec. s.r.l., peraltro già in liquidazione e cancellata da lì a poco; per il ristretto periodo temporale del costituito usufrutto, scevro da ogni utilità imprenditoriale coerente con l'usufruita o l'usufruttuaria in ragione del relativo oggetto sociale; per la già rilevata natura di "schermo fiscale" tanto della Profil. Mec. s.r.l. quanto della sua controllante Servizi Gestionali s.r.l., accertate come veicolo di evasione per i loro interlocutori.

Ritenendo simulato il contratto costitutivo di usufrutto di quote di capitale, il reddito da partecipazione era imputato a ciascun socio, tra cui l'odierno ricorrente, nella misura del 2S% in luogo dell'esposto 2,5% la con la conseguente ripresa a tassazione a fini Irpef, addizionali regionali e comunali, oltre a sanzioni.

I gradi di merito erano sfavorevoli al contribuente che ricorre per cassazione affidandosi a cinque motivi, cui replica il patrono erariale con tempestivo controricorso.

Considerato

Vengono svolti cinque motivi di ricorso.

1. Con il primo motivo si prospetta vizio ex art. 360 c.p.c., n. 3, per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, della L. n. 241 del 1990, art. 1, nonchè del D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 37 e 37 bis, del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 41 - bis, nella sostanza lamentandosi non sia stata accolta la denunciata violazione del contraddittorio in ragione del tipo di accertamento adottato.

Occorre precisare che il contraddittorio endoprocedimentale preventivo non è principio generale dell'azione amministrativa tributaria, bensì adempimento procedurale da esperire ove testualmente previsto dal legislatore sotto comminatoria di particolare sanzione invalidante. Più in particolare, va ricordato che le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. 9 dicembre 2015, n. 24823), premesso che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, si applica ai soli casi di accesso ed ispezioni e verifiche nei tributi armonizzati, questi ultimi soggetti al diritto dell'Unione Europea, hanno chiarito che "in tema di tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in

relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi cd. armonizzati, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purchè, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto" (tra la successiva giurisprudenza conforme si vedano, tra le altre, Cass. sez. 5, 3 febbraio 2017, n. 2875; Cass. sez. 6-5, ord. 20 aprile 2017, n. 10030; Cass. sez. 6-5, ord. 5 settembre 2017, n. 20799; Cass. sez. 6-5, ord. 11 settembre 2017, n. 21071; Cass. sez. 6-5, ord. 14 novembre 2017, n. 26943).

1.1. Sennonchè, ove l'accertamento si esplichi affermando l'elusione tributaria mediante negozi giuridici, il potere impositivo si esercita in forza (anche) del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 - bis, che, nel testo vigente all'epoca dei fatti (anno di imposta e momento dell'accertamento), iscrive tale adempimento nel percorso funzionale all'accertamento antielusivo. Sul punto, questa Corte è intervenuta più volte, anche di recente, ribandendo costantemente il proprio medesimo orientamento, cioè che in tema di disciplina antielusiva, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, è nullo l'avviso di accertamento che, oltre a non contenere una specifica motivazione in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 - bis, comma 5, sia stato emesso all'esito di un procedimento iniziato con una richiesta di chiarimenti non rispettosa delle prescrizioni contenute del richiamato art., comma 4, e pertanto inidonea ad instaurare un giusto contraddittorio con il contribuente (Cass. V, n. 30770/2018; conf. n. 2239/2018; n. 693/2015; n. 351/2009).

Il motivo è quindi fondato ed assorbente.

In definitiva, il ricorso è fondato per le ragioni attinte dal primo motivo e, non residuando ulteriori accertamenti in fatto, la controversia può essere definita con l'accoglimento del ricorso originario del contribuente.

Le spese seguono la regola della soccombenza e sono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso per le ragioni attinte dal primo motivo, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso introduttivo della parte contribuente.

Compensa integralmente fra le parti le spese di lite e condanna l'Agenzia delle entrate a rifondere alla parte ricorrente le spese del presente giudizio di legittimità che liquida in Euro cinquemila/00, oltre ad Euro 200,00 per esborsi, rimborso nella misura forfettaria del 15%, Iva e cpa come per legge.

Così deciso in Roma, il 30 aprile 2021.

Depositato in Cancelleria il 27 luglio 2021

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza