
Comitato scientifico:

Elisabetta BERTACCHINI (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) – Silvio BOLOGNINI (Professore straordinario di Filosofia del diritto) - Giuseppe BUFFONE (Magistrato) – Costanzo Mario CEA (Magistrato, Presidente di sezione) - Paolo CENDON (Professore ordinario di diritto privato) - Gianmarco CESARI (Avvocato cassazionista dell'associazione Familiari e Vittime della strada, titolare dello Studio legale Cesari in Roma) - Caterina CHIARAVALLI (Presidente di Tribunale) - Bona CIACCIA (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Leonardo CIRCELLI (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Vittorio CORASANITI (Magistrato, ufficio studi del C.S.M.) – Lorenzo DELLI PRISCOLI (Magistrato, Ufficio Massimario presso la Suprema Corte di Cassazione, Ufficio Studi presso la Corte Costituzionale) - Francesco ELEFANTE (Magistrato T.A.R.) - Annamaria FASANO (Magistrato, Ufficio massimario presso la Suprema Corte di Cassazione) - Cosimo FERRI (Magistrato, Sottosegretario di Stato alla Giustizia) – Francesco FIMMANO' (Professore ordinario di diritto commerciale, Preside Facoltà Giurisprudenza) - Eugenio FORGILLO (Presidente di Tribunale) – Mariacarla GIORGETTI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Giusi IANNI (Magistrato) - Francesco LUPIA (Magistrato) - Giuseppe MARSEGLIA (Magistrato) – Francesca PROIETTI (Magistrato) – Serafino RUSCICA (Consigliere parlamentare, Senato della Repubblica) - Piero SANDULLI (Professore ordinario di diritto processuale civile) - Stefano SCHIRO' (Presidente di Corte di Appello) - Bruno SPAGNA MUSSO (Magistrato, assistente di studio alla Corte Costituzionale) - Paolo SPAZIANI (Magistrato, Vice Capo dell'Ufficio legislativo finanze del Ministro dell'economia e delle finanze) – Antonella STILO (Consigliere Corte di Appello) - Antonio VALITUTTI (Consigliere della Suprema Corte di Cassazione) - Alessio ZACCARIA (Professore ordinario di diritto privato, componente laico C.S.M.).

Processo tributario, giudizio d'impugnazione: l'Ufficio non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse o modificare in causa la motivazione dell'atto impositivo

Le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto. Il che preclude all'Ufficio finanziario il potere di porre a base della propria pretesa ragioni diverse e di modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto.

Pertanto, ben può affermarsi che il riferimento ad una specifica violazione di legge non contenuto nell'avviso di accertamento non possa considerarsi una mera precisazione dell'originaria contestazione: la relativa statuizione del giudice, quindi, non costituisce in tal caso una diversa qualificazione giuridica della fattispecie, ma incide direttamente sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo.

Cassazione civile, sezione tributaria, sentenza del 23.12.2014,

n. 27311

...omissis...

Deve anzitutto esaminarsi la dedotta eccezione di difetto di giurisdizione, sollevata dalla contribuente con il settimo motivo di ricorso.

Il motivo è inammissibile.

La contribuente non contesta infatti la giurisdizione esclusiva delle Commissioni Tributarie in materia, ma pone una censura concernente il merito della pronuncia, lamentando che la CTR abbia posto in essere un giudizio sul difetto di valide ragioni economiche esorbitando dai suoi poteri.

Si è dunque, all'evidenza, in presenza di censura del tutto estranea al dedotto profilo del difetto di giurisdizione.

Ciò posto possono senz'altro esaminarsi, per ragioni di priorità logica, il secondo e terzo motivo di ricorso.

Con il secondo motivo la contribuente deduce la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 24 in relazione all'art. 360, n. 3) lamentando che la CTR non si sia pronunciata sulla propria eccezione di nullità della sentenza della CTP che aveva omesso di rilevare l'inammissibilità della deduzione, in sede contenziosa, di nuovi motivi di contestazione che non erano stati dedotti nell'avviso di accertamento.

Il motivo è fondato.

L'Agenzia ha infatti introdotto soltanto in sede contenziosa la violazione da parte della contribuente dell'art. 76, comma 7 bis, TUIR fondando la indeducibilità degli interessi passivi sul rilievo che nel caso di specie i costi derivavano da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate in Stati e territori non appartenenti all'Unione Europea ed aventi regimi fiscali privilegiati.

La sentenza della CTP ha fondato proprio sulla violazione di detta disposizione la reiezione del ricorso del contribuente e tale statuizione veniva confermata dalla CTR, che in tal modo implicitamente disattendeva l'eccezione di "novità" della questione, sollevata dalla contribuente nell'atto di appello.

Orbene, secondo il consolidato orientamento di questa Corte, cui intende senz'altro darsi continuità, le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i confini del processo tributario, che è un giudizio di impugnazione dell'atto. Il che preclude all'Ufficio finanziario il potere di porre a base della propria pretesa ragioni diverse e di modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto (Cass. 10585/2011).

Nel caso di specie il riferimento alla specifica violazione dell'art. 76, comma 7 bis, TUIR (nella formulazione all'epoca vigente), che non era contenuto nell'avviso di accertamento impugnato, non può considerarsi una mera precisazione dell'originaria contestazione e la relativa statuizione del giudice non costituisce una diversa qualificazione giuridica della fattispecie, ma incide direttamente sugli elementi costitutivi della pretesa fiscale e, più in particolare, sugli elementi fattuali rilevanti ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo.

Con il terzo e quinto motivo di ricorso, che, in quanto strettamente connessi possono essere unitariamente esaminati, la contribuente deduce la nullità della sentenza per omessa e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5) e violazione dell'art. 76, comma 7 bis, TUIR e del D.M. 21 novembre 2001, art. 3, sul presupposto della mancanza di un'apprezzabile convenienza economico-gestionale dell'operazione e per aver ritenuto l'applicabilità al caso di specie dell'art. 76, comma 7 bis, pur avendo dato atto che la società GE S. L. non rientrava nell'ambito della previsione del D.M. 21 novembre 2001, art. 3, che per il Lussemburgo era limitato alle sole holding di cui alla locale L. 31 luglio 1929.

I motivi appaiono fondati.

La sentenza della CTR ha infatti apoditticamente ritenuto l'applicabilità dell'art. 76, comma 7 bis, TUIR per il solo fatto che la GE S. avesse sede in Lussemburgo, nonostante la specifica previsione contenuta nel D.M. 21 novembre 2001, art. 3 che, per il Principato del Lussemburgo limitava l'applicabilità di cui all'art. 1 alle sole holding di cui alla locale L. 31 luglio 1929.

Con il quarto, sesto ed ottavo motivo di ricorso la ricorrente deduce il vizio di violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3), nonché l'omessa motivazione circa la sussistenza di un presunto abuso del diritto in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5).

I motivi che in ragione della loro intima connessione possono essere unitariamente esaminati sono meritevoli di accoglimento.

La CTR ha infatti affermato che l'operazione in oggetto era priva di valide ragioni economiche omettendo di considerare da un lato la natura della società lussemburghese, ritenuta senz'altro riconducibile alla più restrittiva previsione del D.M. 21 novembre 2001, art. 3 e dell'altro non si è in alcun modo dato carico di verificare ed argomentare l'affermata assenza in concreto di valide ragioni economiche dell'operazione.

La CTR si è limitata ad affermare, apoditticamente, che l'operazione non evidenziava alcuno scopo di natura economica, mancando un impatto di tipo economico sulle attività svolte, "anche in ragione del fatto che il gruppo G. E. controllava già da prima le attività oggetto di operazioni straordinarie sia dal punto di vista societario che gestionale, riducendo i vantaggi dell'operazione a vantaggi solo sotto il profilo fiscale".

Si osserva al riguardo che come questa Corte ha già affermato, in materia tributaria, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale

suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe, sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale (Cass. 4603/2014). Nel caso di specie la CTR non si è attenuta a tale criterio ermeneutico.

Il giudice di appello non ha infatti in alcun modo analizzato lo schema negoziale utilizzato e la sua liceità e ragionevolezza, né le complessive conseguenze dell'operazione.

Non ha dunque correttamente applicato i principi in materia di onere della prova in materia di abuso del diritto D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 37 bis come sopra richiamati, posto che l'utilizzo di un finanziamento per un'operazione di acquisto di una partecipazione azionaria di una società, successivamente incorporata, non appare di per sé priva di una valida giustificazione economica, né idonea a far presumere l'esclusivo o predominante scopo di eludere il fisco o di ottenere un indebito risparmio fiscale.

La sentenza della CTR va dunque cassata con rinvio ad altra sezione della medesima CTR, per un nuovo esame delle risultanze istruttorie nel senso indicato in motivazione, nonché per la regolazione delle spese del presente giudizio.

p.q.m.

La Corte respinge il settimo motivo di ricorso.

Accoglie il secondo e terzo, quarto, sesto ed ottavo motivo, assorbiti gli altri. Cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della medesima CTR.

Così deciso in Roma, il 8 ottobre 2014.