# Sentenza del 15/10/2021 n. 28444 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

1. La C.C.H. s.r.l. propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo n. 11/1/2012, depositata il 5 marzo 2012, che, in accoglimento dell'appello dell'Agenzia delle entrate, ha riformato la sentenza di primo grado e ha dichiarato legittimo l'avviso di accertamento originariamente impugnato, emesso nei confronti della società e relativo a IVA, IRPEG e IRAP dell'anno 2003.

2. Il ricorso è affidato a quattro motivi ed è stato illustrato con successiva memoria ex art. 378 c.p.c.

3. L'Agenzia delle entrate resiste con controricorso.

4. Il P.G. ha depositato conclusioni scritte, chiedendo il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia l'omessa pronuncia sulla violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, u.c., e comunque l'omessa motivazione su tale punto rilevante della controversia.

2. Con il secondo motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 57.

3. Con il terzo motivo, parte ricorrente denuncia la violazione e la falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 2.

4. Con il quarto motivo di ricorso, parte ricorrente denuncia l'omessa pronuncia su due distinti punti della controversia, costituiti dalle deduzioni svolte in primo e secondo grado, relative alla legittimità e alla quantificazione delle sanzioni applicate.

5. Il primo motivo è inammissibile.

6. Anzitutto, va osservato - secondo il costante insegnamento di questa S.C. - che è contraddittoria la denuncia, in un unico motivo, dei due distinti vizi di omessa pronuncia e di omessa motivazione su un punto decisivo della controversia: il primo, infatti, implica la completa omissione del provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto e si traduce in una violazione dell'art. 112 c.p.c., che deve essere fatta valere esclusivamente a norma dell'art. 360 c.p.c., n. 4, e non con la denuncia della violazione di norme di diritto sostanziale, ovvero del

vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., n. 5, mentre il secondo presuppone l'esame della questione oggetto di doglianza da parte del giudice di merito, seppure se ne lamenti la soluzione in modo giuridicamente non corretto ovvero senza adeguata giustificazione, e va denunciato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 5 (v. Cass. 05/03/2021, n. 6150, Rv. 660696-01, Cass. 18/06/2014, n. 13866, Rv. 631333-01).

7. Poichè nella specie è la stessa ricorrente, a pag. 8 del ricorso, a riconoscere che la sentenza impugnata ha dato atto dell'avvenuta proposizione dell'appello incidentale sulla presunta violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 8, è evidente che una pronuncia, sia pure con motivazione implicita, vi è stata.

8. Qualora poi si volesse prendere in considerazione il solo secondo aspetto, vale a dire la asserita omessa motivazione, sarebbe sufficiente rammentare che, anche nel vecchio regime dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, , applicabile nella specie, detto vizio era configurabile solo in relazione a un fatto in senso storico-naturalistico, munito dei caratteri della decisività, di un fatto cioè che, ove fosse stato considerato, avrebbe determinato con certezza o elevato grado di probabilità, un diverso esito della controversia.

9. Nella specie, la censura motivazionale non concerne un simile fatto, ma si dirige invece contro l'omessa considerazione di uno specifico motivo di appello incidentale. Il che basta a rendere la censura inammissibile (v. Cass. 27/10/2014, n. 22759).

10. Il secondo motivo è inammissibile e comunque infondato.

11. E' noto come, in relazione agli "errores in procedendo", la Corte di cassazione sia giudice anche del fatto e abbia, a tal fine, il potere di esaminare gli atti del giudizio di merito.

12. Affinchè tale potere sia esercitabile, tuttavia, è necessario che la parte riporti in ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza, gli elementi ed i riferimenti che consentono di individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio suddetto, così da consentire alla Corte di effettuare il controllo sul corretto svolgimento dell'"iter" processuale senza compiere generali verifiche degli atti (v da ultimo Cass. 25/9/2019, n. 23834; Cass. 29/9/2017, n. 22880).

13. Così, nella specie, la contribuente aveva l'onere di riportare i passaggi essenziali dell'atto di appello dell'Agenzia in cui, a suo dire, sarebbe stata proposta la nuova eccezione, concernente il carattere elusivo delle operazioni compiute. La contribuente si è al contrario limitata a riassumere tale deduzione avversaria, precludendo alla Corte di verificare se effettivamente tale mutamento vi sia stato e, ancor prima, di verificare se la nuova eccezione fosse un'eccezione in senso stretto (come tale inammissibile) o invece solo un argomento volto a integrare e specificare quanto già dedotto nel primo grado di giudizio.

14. Il terzo motivo è infondato.

15. Esso muove dalla seguente ricostruzione della vicenda oggetto di causa.

16. L'odierna ricorrente sarebbe stata parte di un contratto di associazione in partecipazione, in cui l'apporto dell'associato era costituito dalla prestazione di servizi (consulenza) e dall'usufrutto

o proprietà di azioni; tali conferimenti non avevano per oggetto aziende o rami d'azienda (unica categoria che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 3, lett. b), esclude dalla nozione di cessione di beni) ed erano pertanto da considerare operazioni soggette a IVA; altrettanto doveva essere considerata soggetta a IVA la cessione del contratto di associazione in partecipazione in cui i suddetti conferimenti erano stati operati, dato che lo stesso D.P.R., art. 3, comma 2, n. 5, considera le cessioni di contratto come prestazioni di servizi, e che l'art. 3, comma 4, lett. c), esclude da tale novero solo le cessioni dei contratti di cui all'art. 2, comma 3, lett. a), b) e c), ossia, per quel che in questa sede interessa, le cessioni di contratto aventi per oggetto i conferimenti consistenti in aziende o rami d'azienda.

17. Alla luce di questa ricostruzione, la ricorrente sostiene che la sentenza impugnata - la quale avrebbe preso in considerazione soltanto quella parte dei conferimenti nell'associazione in partecipazione costituita dalla cessione di azioni, come tale esente dall'imposta ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 10, comma 1, n. 4 - sarebbe affetta da un duplice vizio: a) violazione e falsa applicazione di legge, per avere fatto rientrare nei conferimenti non soggetti a IVA D.P.R. n. 633 del 1972 ex art. 2, apporti che in realtà - non avendo per oggetto rami d'azienda - vi rientrano in pieno; b) omessa o carente motivazione, per aver trascurato tale aspetto e comunque quello concernente il fatto che, tra i conferimenti, oltre all'usufrutto delle azioni vi era la prestazione di consulenza.

18. Così facendo, tuttavia, la ricorrente non si confronta adeguatamente con la sentenza impugnata.

19. La CTR ha negato la detrazione dell'IVA perchè, dopo aver preso atto del contratto di associazione in partecipazione tra CCH (associante) e NIWON (associato) e del contenuto dei conferimenti (prestazioni di consulenza economico-finanziarie, diritto di usufrutto di azioni costituenti il 70 % del capitale della società statunitense identificata con la HITECH Components e diritto di proprietà sul restante 30 % delle azioni), ha valorizzato alcuni indici ritenuti inequivoci (l'inesistenza e inoperatività della società NIWON con cui la CCH aveva stipulato il contratto di associazione in partecipazione, il fatto che la società HITECH Components avesse deliberato l'attribuzione dei dividendi alla CCH prima che questa divenisse parte del contratto di associazione in partecipazione e il fatto che la CCH, dopo averli contabilizzati, non avesse incassato detti dividendi) per giungere alla conclusione che il comportamento della CCH fosse "fortemente antieconomico privo di ogni fondamento logico-economico" e che "dal quadro delle operazioni "infra" evidenziato appare chiaro l'intento elusivo/evasivo della società tale da porre in essere un evidente abuso del diritto" (pag. 7).

20. Alla luce di quanto esposto, la decisione impugnata si fonda sul presupposto che le operazioni poste in essere fossero preordinate solo al conseguimento di vantaggi fiscali, che per ciò solo si profilano indebiti. La detrazione d'imposta non spettava, perchè giunta all'esito di operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti (in continuità del resto con i contenuti dell'avviso di accertamento, di cui la stessa ricorrente a pag. 14 del ricorso riporta uno stralcio, probabilmente lacunoso, ma già da solo significativo, poichè mette in stretto collegamento l'inesistenza della società NIWON LLC, società che ha stipulato l'originario contratto di

associazione in partecipazione e ha conferito i beni e i servizi sopra descritti, con la non spettanza della detrazione d'imposta).

21. Rispetto a tale "ratio", i rilievi svolti dalla ricorrente non appaiono concludenti.

22. Quanto alla presunta violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, la CTR non ha negato che l'apporto di beni e servizi ricada nell'ambito di applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 2, comma 1, e sia in astratto soggetto a IVA, con conseguente diritto alla detrazione d'imposta, ma, avendo rilevato la fittizietà delle operazioni, ha di fatto escluso che nella specie si fosse verificato realmente un simile apporto.

23. La violazione di legge denunciata non può dunque dirsi sussistente.

24. Quanto alla asserita omessa o carente motivazione, la CTR ha abbondantemente motivato in ordine alle ragioni per cui, a suo avviso, la detrazione dell'IVA non era spettante, così sottraendosi a qualunque censura motivazionale.

25. Il quarto motivo - che contiene, sotto una stessa rubrica, due distinte censure - è infondato.

26. La ricorrente lamenta l'omessa pronuncia in ordine a due distinti motivi dell'originario ricorso, che sarebbero stati riproposti in grado d'appello, nella memoria di costituzione: la illegittimità delle sanzioni applicate, ricorrendo l'ipotesi contemplata dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 3; la mancata applicazione del regime della continuazione D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 ex art. 12.

27. Anche in questo caso, va tuttavia osservato che la sentenza impugnata ha dato atto, nella parte narrativa, che la contribuente aveva riproposto nel suo atto difensivo in grado d'appello le doglianze riproposte nell'ambito del giudizio di legittimità: "la CCH srl conclude il suo atto difensivo chiedendo... in via subordinata l'annullamento dell'avviso di accertamento nella parte relativa alle sanzioni, in via ulteriormente subordinata rideterminare le sanzioni dovute alla luce del D.Lgs. n. 472 del 1997, con vittoria di spese ed onorari di giudizio".

28. Non ricorre dunque il vizio di omessa pronuncia, dato che, secondo il costante insegnamento di questa Corte "la omessa pronuncia ex art. 112 del c.p.c., risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato da far valere in Cassazione attraverso la specifica deduzione del relativo "error in procedendo" presuppone un difetto di attività del giudice di secondo grado, e non che il giudice del merito abbia presa in esame la questione oggetto di doglianza ma la abbia risolta in modo che alla parte sembri giuridicamente non corretto o non adeguatamente giustificato" (v. tra le tante Cass. 30/08/2017, n. 20555, Cass. 12/01/2016, n. 329).

29. Nella specie, la CTR ha mostrato di aver preso in considerazione le doglianze avanzate, ma di averle implicitamente rigettate, senza che in questo caso sia stato fatto valere alcun vizio di motivazione.

30. Il ricorso va infine rigettato.

31. Le spese seguono la soccombenza e si liquidano nella misura indicata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso. Condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidandole in complessivi Euro 10.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio della V sezione civile, il 8 giugno 2021.

Depositato in Cancelleria il 15 ottobre 2021

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza