



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**QUINTA SEZIONE CIVILE**

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Oggetto

FEDERICO SORRENTINO           Presidente  
ANDREINA GIUDICEPIETRO       Consigliere  
ROSITA D'ANGIOLELLA           Consigliere  
MICHELE CATALDI                Consigliere  
RICCARDO GUIDA                 Consigliere Rel.

IVA  
ACCERTAMENTO

R.G. N. 13105/2015

CC - 22/03/2022

ha pronunciato la seguente

**ORDINANZA**

sul ricorso n. 13105/2015 proposto da:

(omissis) , SOCIETÀ SEMPLICE, rappresentata e difesa  
dall'avvocato (omissis) , dall'avvocato (omissis)  
, elettivamente domiciliata in (omissis)  
(omissis) presso lo studio degli avvocati (omissis) e (omissis)  
;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,  
elettivamente domiciliata in Roma Via dei Portoghesi 12, presso  
l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA, n.  
5793/15/14, depositata il 10/11/2014;



udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 22 marzo 2022 dal consigliere dott. Riccardo Guida.

### **Rilevato che:**

1. la società semplice (omissis) ricorre, con quattro motivi, illustrati con una memoria, contro l'Agenzia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ("C.T.R.") della Lombardia, con la quale, su appello dell'ufficio finanziario, è stata riformata la sentenza (n. 270/36/12) della Commissione tributaria provinciale di Milano che, su ricorso della contribuente, aveva annullato l'avviso di accertamento, per il 2004, che recuperava a tassazione l'Iva (per euro 500.000) detratta dalla contribuente sulla fattura (01/2004) del 30/09/2004 emessa da (omissis) S.r.l. per la cessione, al prezzo di euro 2,5 milioni, oltre Iva, del contratto di associazione in partecipazione con la statunitense (omissis) LLC;

2. per il giudice d'appello la cessione fatturata era un'operazione oggettivamente inesistente in quanto, in realtà, mettendo a confronto l'originario contratto di associazione in partecipazione tra (omissis) S.r.l. e (omissis) LLC (con il quale quest'ultima, quale associata, si obbligava ad apportare all'associante il diritto d'usufrutto sulle azioni della statunitense (omissis) e a svolgere prestazioni di consulenza e verifica), con quello "derivato", ceduto da (omissis) S.r.l. a (omissis), i due contratti avevano contenuto diverso, e quindi l'associante (omissis) S.r.l. non si era limitata a sostituire a sé un altro soggetto (omissis), con il consenso dell'associata (omissis) LLC, come previsto dall'art. 1406, cod. civ., ma vi era stata una modifica dell'originario contratto che, pertanto, non poteva ritenersi trasferito con la cessione in esame. Sotto altro profilo, anche l'esecuzione riservata da (omissis) e (omissis) LLC al nuovo rapporto impediva di considerare quest'ultimo come la prosecuzione del primo ed anche tale ulteriore aspetto



attestava l'oggettiva inesistenza della cessione fatturata. E nemmeno la sentenza del Tribunale di Milano, che aveva assolto, per insussistenza del fatto, il legale rappresentante di (omissis) dal reato di dichiarazione fraudolenta mediante l'utilizzo di fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti (art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000), forniva elementi sufficienti al fine di giungere ad una diversa conclusione. Da un'ultima angolazione, per la C.T.R., l'Iva non era detraibile anche per la finalità sostanzialmente elusiva dell'operazione di cessione del contratto di associazione, posto che la Cassazione aveva ripetutamente evidenziato che, nell'ordinamento comunitario e in quello interno, vige il principio dell'indetraibilità dell'Iva assolta in corrispondenza di comportamenti abusivi, volti a conseguire il solo risultato del beneficio fiscale, ma privi di una reale ragione economica giustificatrice. Nella specie, infatti, (così, testualmente, a pag. 8 della sentenza) « (omissis) ha potuto far emergere un credito fiscale di euro 500.000, immediatamente utilizzato per compensare i propri debiti tributari e contributivi, e ciò senza corrispondere l'Iva al venditore che l'aveva compensata in parte (euro 300.000) con la cessione del credito (euro 2.800.000) per i dividendi [distribuiti da (omissis) ] e, per la restante parte (euro 200.000), con l'alienazione da (omissis) a (omissis) LLC del residuo credito vantato dalla prima nei confronti dello (omissis) (euro 2.500.000 quale prezzo di cessione del contratto associativo, più euro 500.000 per Iva, meno euro 2.800.000 corrisposti con la cessione del credito per dividendi). Quindi, con tale operazione si è anche utilizzata una parte dell'Iva dovuta all'erario, tramite il venditore, per riscuotere il credito vantato nei confronti della società statunitense.»;

### **Considerato che:**

1. con il primo motivo di ricorso [«1. Nullità della sentenza ex art. 360, comma primo, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 112 c.p.c. (con



riguardo alla pronuncia su questioni od eccezioni non proposte nei due gradi di giudizio).»], si censura la sentenza impugnata perché affetta da ultrapetizione in ragione del fatto che, quando dichiara testualmente che «diversamente da quanto stabilito dall'art. 1406 cc, l'associante (omissis) srl non si è limitata a sostituire a sé stessa un altro soggetto ( (omissis) ) col consenso dell'associato (omissis) LLC, ma le parti hanno modificato l'originario contratto che, pertanto, non può ritenersi trasferito con la cessione di cui è causa. Ciò rende oggettivamente inesistente la prestazione fatturata da (omissis) a quel titolo [...]», pone a fondamento della decisione una questione estranea al tema del decidere dei gradi di merito. Infatti, il recupero della detrazione dell'Iva, addebitata alla contribuente sulla cessione del contratto di associazione in partecipazione, si basava esclusivamente sull'asserita carenza di un'operazione economica sottostante e sull'assenza di una ragione economica, e non, come affermato dal giudice d'appello, sulla novazione del contratto di associazione in partecipazione ceduto;

2. con il secondo motivo [«2. Nullità della sentenza ex art. 360, comma primo, n. 4) c.p.c. in relazione all'art. 101 c.p.c. (con riguardo alla violazione del principio del contraddittorio).»], si deduce l'*error in procedendo* del giudice d'appello che ha posto a fondamento della decisione una questione che non era stata sollevata dalle parti, senza garantire che in relazione ad essa s'instaurasse e si svolgesse il contraddittorio tra i contendenti;

3. con il terzo motivo [«3. Nullità della sentenza ex art. 360, comma primo, n. 3) c.p.c. per violazione di legge e falsa applicazione degli artt. 1362, 1363, 2549 e 1406 c.c. e degli artt. 2, 3 e 19 del d.p.r. 633/72 nonché degli artt. 14, 24 e 168 della Direttiva n. 2006/112/CE.»,], la ricorrente censura la sentenza impugnata che, a causa dell'erronea applicazione delle regole in tema di ermeneutica



contrattuale e di un non corretto apprezzamento del materiale probatorio e delle risultanze del processo penale (conclusosi con l'assoluzione, per insussistenza del fatto, di (omissis), legale rappresentante dello (omissis), dal reato di cui all'art. 2, d.lgs. n. 74 del 2000, proprio in relazione all'uso, in dichiarazione, della fattura n. 01/04, emessa da (omissis) S.r.l. per la cessione del contratto di associazione in partecipazione in esame), ha ritenuto oggettivamente inesistente la prestazione descritta nella menzionata fattura;

4. con il quarto motivo [«4. Nullità della sentenza ex art. 360, comma primo, n. 3) c.p.c. per violazione di legge e falsa applicazione degli artt. 2, 3 e 19 del d.p.r. 633/72 nonché degli artt. 14, 24 e 168 della Direttiva n. 2006/112/CE e per errata interpretazione ed applicazione del principio comunitario dell'«abuso del diritto».»], la ricorrente censura la sentenza impugnata che non ha rilevato che nella specie sussistevano tutti presupposti per la detrazione dell'Iva addebita sull'operazione di cessione del contratto di associazione in partecipazione e che, per converso, tale cessione non aveva comportato alcun vantaggio indebito (ossia contrario agli obiettivi della Direttiva Iva) e non era espressione di un «comportamento abusivo», che è il comportamento posto in essere essenzialmente al fine di ottenere un risparmio di imposta, secondo la definizione risultante dall'orientamento pacifico della Corte di Giustizia;

5. il primo motivo è fondato, con conseguente assorbimento dei rimanenti;

5.1. questa Corte ha ripetutamente affermato il principio, che deve essere ribadito, per cui l'attività di valutazione, nel merito, della pretesa fiscale, trova fondamento e limite, da un lato, nell'atto impositivo impugnato, atteso che il giudice tributario non può prendere in esame elementi diversi da quelli dedotti



dall'Amministrazione finanziaria, nell'atto impositivo, a sostegno della pretesa fiscale, e, dall'altro, nella regola generale dell'onere della prova e nei caratteri di indipendenza e terzietà che debbono connotare la giurisdizione tributaria (cfr. *ex multis* Cass. 09/02/2021, n. 3080);

5.2. nella specie, non è contestato che, per il fisco, il disconoscimento della detrazione dell'Iva si fondava sulla circostanza (testualmente indicata nell'avviso di accertamento) che la cessione del contratto di associazione in partecipazione fosse oggettivamente inesistente perché priva di una sottostante operazione economica e carente di una logica economica. Invece, per la C.T.R., la fattura in contestazione è stata emessa per un'operazione oggettivamente inesistente perché non vi è stata alcuna cessione dell'originario contratto di associazione in partecipazione tra (omissis) S.r.l. e (omissis) LLC, nel senso che (omissis) S.r.l. non ha sostituito a sé (omissis) nei rapporti derivanti dal contratto di associazione in partecipazione con (omissis) LLC, secondo la nozione di cessione del contratto delineata dall'art. 1406 cod. civ. Infatti, a giudizio della Commissione regionale (cfr. pag. 5 della sentenza), «le parti hanno modificato l'originario contratto che, pertanto, non può ritenersi trasferito con la cessione di cui è causa». In altri termini, per il giudice di secondo grado, l'operazione descritta in fattura sarebbe inesistente perché, in realtà, quello trasferito non sarebbe l'originario contratto di associazione in partecipazione, ma un contratto novato, sul piano del contenuto, per effetto della previsione di nuove prestazioni a carico dell'associante e dell'associato. È evidente, a giudizio di questa Corte, che la statuizione del giudice di merito si allontana dal perimetro della controversia che, come suaccennato, ha per oggetto esclusivamente la verifica della fondatezza degli elementi posti a base della pretesa fiscale risultanti dall'avviso di accertamento;



6. in conclusione, accolto il primo motivo e assorbiti gli altri, la sentenza è cassata con rinvio al giudice *a quo*, anche per le spese del giudizio di legittimità;

**P.Q.M.**

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 22 marzo 2022

Il Presidente  
(Federico Sorrentino)

