

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23216 Anno 2026
Presidente: HMELJAK TANIA
Relatore: SUCCIO ROBERTO
Data pubblicazione: 14/07/2026

Oggetto: costi *black list* -
prova

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11141/2021 proposto da:

ONZE s.r.l. in persona del legale rappresentante *pro tempore*
rappresentata e difesa in forza di procura speciale in atti dall'avv.
Maurizio Villani

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore *pro tempore*
rappresentata e difesa come per legge dall'Avvocatura Generale dello
Stato

– *controricorrente* –

per la cassazione della sentenza della Commissione Tributaria
Regionale della Calabria n. 11/02/2021 depositata in data 04/01/2021
e non notificata

udita la relazione della causa svolta nell'adunanza camerale del 07/07/2026 dal Consigliere Roberto Succio

lette le conclusioni del Pubblico Ministero in persona del Sostituto Procuratore Generale Olga Pirone che ha chiesto il rigetto del ricorso.

Fatti di causa

A seguito della notifica degli avvisi di accertamento n. TD3030601368 e n. TD3030601437, relativi a IVA, IRES, IRAP e altri tributi per l'anno 2009, la società Onze s.r.l. impugnava gli atti con i quali l'Agenzia delle Entrate rideterminava il reddito societario. Gli avvisi traevano origine da processi verbali di constatazione della Guardia di Finanza, redatti nei confronti sia della cedente Sport Point s.r.l. sia della cessionaria Onze s.r.l., e si fondavano sulla ricostruzione di un articolato meccanismo fraudolento volto a ottenere indebiti vantaggi fiscali mediante l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

Secondo la prospettazione dell'Ufficio, la Sport Point s.r.l. partecipava a un sistema di frode fiscale e la Onze s.r.l., i cui soci erano legati da rapporti di parentela con l'amministratore della società cedente, acquisiva le quote sociali della Sport Point s.r.l. e successivamente le trasferiva a una società avente sede nelle Isole Vergini Britanniche, territorio ricompreso nella cd. *black list*. Tale operazione, unitamente alla cessione dell'azienda del 9 giugno 2009, veniva ritenuta funzionale a sottrarre il patrimonio aziendale alla garanzia dei crediti tributari e a impedire l'effettività della riscossione.

La Commissione Tributaria Provinciale confermava sostanzialmente l'impostazione degli atti impugnati accogliendo solo in parte il ricorso della contribuente.

La Onze s.r.l. proponeva quindi appello, deducendo l'erroneità della decisione di primo grado e chiedendone la riforma, mentre

l'Agenzia delle Entrate si costituiva chiedendo la conferma della sentenza appellata.

La Commissione Tributaria Regionale riteneva l'appello infondato.

In relazione all'avviso n. TD3030601368, osservava che l'Ufficio applicava correttamente la presunzione di frode prevista dall'art. 14 del d. Lgs. n. 472 del 1997, poiché il trasferimento dell'azienda e delle quote societarie avveniva nel contesto di indagini dalle quali era emerso, per ammissione dello stesso amministratore della società cedente, l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti. La circostanza che la società cedente trasferiva poi la sede in un paradiso fiscale e che tra i soci delle società coinvolte sussistevano stretti rapporti familiari rafforzava la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria. Quanto all'avviso n. TD3030601437, la Commissione condivideva il recupero a tassazione della sopravvenienza attiva di euro 8.955.922,00, ritenendo che la cessione dell'azienda e delle quote mirava a liberare la società ceduta dai debiti fiscali. Riteneva inoltre legittimo il recupero dei componenti positivi di reddito non contabilizzati per euro 60.362,62 poiché la documentazione rinvenuta riportava elementi idonei a dimostrare l'avvenuta consegna della merce. Confermava infine l'indeducibilità dei costi pari a euro 1.879.898,55 relativi a operazioni con imprese residenti in Stati a fiscalità privilegiata, rilevando che la contribuente non dimostrava in modo adeguato l'effettivo interesse economico dell'operazione.

La Commissione escludeva anche che l'assoluzione pronunciata in sede penale impedisse una autonoma valutazione in sede tributaria, poiché la sentenza penale, qui pronunciata con la formula "perché il fatto non costituisce reato", non faceva stato nel processo tributario. Riteneva altresì infondate le doglianze relative alla mancata allegazione del processo verbale di constatazione e alla carenza di motivazione degli

avvisi, poiché gli atti risultavano sufficientemente motivati e avevano consentito alla contribuente di esercitare pienamente il diritto di difesa.

Per tali ragioni è stato rigettato l'appello della società Onze s.r.l. ed è stata confermata la sentenza impugnata

Ricorre la società con atto affidato a cinque motivi di doglianza che illustra con memoria.

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Ragioni della decisione

Va preliminarmente esaminato il quarto motivo di ricorso, in quanto censura motivazionale e quindi avente rilievo preliminare.

Con il quarto motivo la ricorrente deduce la nullità della sentenza per motivazione apparente, in violazione degli artt. 36 del d. Lgs. n. 546 del 1992 e 132 c.p.c. in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. Censura la parte della decisione relativa all'indeducibilità dei costi per euro 1.879.898,55 derivanti da operazioni con imprese estere, sostenendo che la Commissione tributaria regionale si limita ad affermare l'inidoneità delle difese e della documentazione prodotta, senza esaminare le prove relative all'effettività dell'attività commerciale, alla concreta esecuzione delle operazioni, all'interesse economico della contribuente e alla localizzazione operativa della fornitrice.

Il motivo è infondato.

Come le Sezioni unite della Corte hanno statuito, la riformulazione dell'art. 360 primo comma n. 5 c.p.c. disposta dall'art. 54 del d.L. 22 giugno 2012 n. 83, conv. in L. 7 agosto 2012 n. 134 deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art.12 preleggi, come riduzione al minimo costituzionale del sindacato di Legittimità sulla motivazione; pertanto, è denunciabile in Cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente

rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali; tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione (Cass. Sez. Un. n. 19881/2014; Cass. Sez. Un. n. 8053/2014). La Corte ha, quindi, ripetutamente precisato che deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non renda tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass. Sez. Un. n. 22232/2016; v., altresì, Cass. n. 23216/2019; Cass. n. 13977/2019; Cass. n. 9105/2017; Cass. Sez. Un. n. 7667/2017; Cass. Sez. Un. n. 22232/2016; Cass. Sez. Un. n. 16599/2016)

Nella fattispecie, il giudice di appello ha dato conto in motivazione – anche sul punto in argomento – delle ragioni poste a base del *decisum* scrivendo: "... In ordine infine alla indebita deduzione di costi per euro 1.879.898,55 derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti in stati esteri e fiscalità privilegiata, non si ritiene che le argomentazioni offerte dalla Onze anche in sede di appello, e relative sostanzialmente al fatto che sarebbe stato approvato l'interesse economico a operare con la Hades (ai sensi del comma 11 dell'art 110 TUIR) siano idonei a superare il disconoscimento della deducibilità dei costi...". Tale affermazione, per quanto sintetica, manifesta in modo adeguato le

ragioni della decisione ed è quindi rispettosa del c.d. "minimo costituzionale".

Deve poi affrontarsi, sempre in via preliminare, la questione, sollevata in memoria dalla contribuente, relativa all'asserita illegittimità dell'attività istruttoria posta a fondamento degli avvisi di accertamento oggetto di causa, che si denuncia come rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, in quanto espletata mediante accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati in applicazione di disposizioni normative che la più recente giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha ritenuto incompatibili con le garanzie previste dall'art. 8 CEDU.

Sono richiamate, in particolare, le recenti sentenze della Corte EDU 06/02/2025 (*Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c. Italia*), 11/12/2025 (*Agrisud 2014 S.r.l. e altri c. Italia*), 08/01/2026 (*Ferrieri e Bonassisa c. Italia*).

La questione risulta inammissibile, in quanto è posta per la prima volta di fronte a questa Corte in sede di Legittimità e non concerne un vizio rilevabile d'ufficio. Essa riguarda infatti la sussistenza di una causa di invalidità derivata, totale o parziale, dell'avviso di accertamento che, in quanto tale, è onere della parte introdurre tempestivamente nel giudizio (in termini, Cass. n. 5971/2026, punto 5.3). La deduzione di cause di invalidità, difatti, trova la sua cornice nel principio dispositivo, che ne perimetra la proposizione all'originaria domanda, in armonia con la nota struttura impugnatoria del processo tributario, la quale ne segna (anche) i limiti della cognizione incidentale (Cass. Sez. Un. n. 643/2015 e Cass. n. 19956/2026 che la richiama in motivazione; in argomento vedasi anche Cass. n. 20609/2026).

Dalle considerazioni sopra svolte deriva anche – concludendo sul punto - sia la manifesta infondatezza e irrilevanza della richiesta di remissione alla Corte costituzionale sia la non necessità di rinvio a nuovo

ruolo della controversia in attesa di pronuncia da parte delle Sezioni Unite, in ordine alle quali si insta da parte della contribuente in memoria.

Tornando ora alla disamina delle censure secondo l'ordine di proposizione, va a questo punto preso in esame il primo motivo di ricorso.

Con detto motivo la società ricorrente denuncia, ai sensi dell'art. 360 primo comma n. 5 c.p.c. l'omesso esame di un fatto decisivo oggetto di discussione tra le parti. Deduce che la Commissione tributaria regionale non considera la richiesta, presentata prima della cessione d'azienda, del certificato dei carichi pendenti della Sport Point s.r.l., né valuta l'effetto liberatorio che la ricorrente riconduce al mancato riscontro dell'Ufficio. Sostiene, inoltre, che la sentenza impugnata non attribuisce adeguato rilievo alla pronuncia penale di assoluzione dei soci Turano Benedetto e Turano Giuseppe dal reato di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, circostanze che, secondo la ricorrente, escludono la sussistenza della frode posta a fondamento della responsabilità solidale illimitata della cessionaria.

Il motivo risulta inammissibile.

Questa Corte è ferma nel ritenere che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sé, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso inconsiderazione dal giudice, ancorché la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie, e che, dall'altro, nell'ipotesi, come quella di specie, in cui ricorra la cd. "doppia conforme" (ossia sentenze di merito fondate sulle medesime ragioni di fatto), non è ammissibile il motivo di cui al n. 5 dell'art. 360 c.p.c. per il divieto di cui all'ultimo comma dell'art. 348-ter c.p.c. nella formulazione *ratione temporis* vigente, applicabile anche all'impugnazione delle sentenze della CTR (Cass. n. 27547/2024).

Con riguardo al certificato dei carichi pendenti, in ogni caso, va poi rilevato che l'efficacia liberatoria - anche ove sia emesso il ridetto certificato, o l'Ufficio non risponda nei termini di cui al comma 3 del ricitato art. 14 d. Lgs. n. 472 del 1997 - è nel presente caso del tutto esclusa, in quanto trova applicazione il comma 4 secondo il quale "La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni". La sussistenza della fraudolenza della complessiva operazione, come accertata in fatto della sentenza di merito, impedisce quindi al cessionario, che è stato riconosciuto qui partecipe della frode, di avvalersi dello "scudo" che il rilascio del certificato attribuisce unicamente al cessionario in buona fede, non certo al compartecipe nella frode.

Con il secondo motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 quinto comma del d. Lgs. n. 472 del 1997 e dell'art. 2728 c.c. Essa assume che la Commissione tributaria regionale applichi erroneamente la presunzione legale di frode, poiché la pretesa ammissione, resa dall'amministratore della Sport Point s.r.l. in ordine all'emissione di fatture per operazioni inesistenti, non integra una constatazione di violazione penalmente rilevante nel senso richiesto dalla norma. Aggiunge che, in ogni caso, la cessione d'azienda è avvenuta oltre il termine di sei mesi rispetto al processo verbale richiamato dall'Ufficio, sicché mancano i presupposti temporali per l'operatività della presunzione.

Il motivo è inammissibile.

Invero, la pronuncia di appello fonda la sua decisione su due *rationes decidendi*.

La seconda è quella indicata nel seguente passaggio motivazionale: "Nel caso di specie, peraltro, sotto il profilo tributario, trova applicazione su richiamato disposto di cui al quinto comma dell'art 14 del d. Lgs. n. 472 del 1997, per il quale ..."; essa si fonda in sintesi sull'applicazione della presunzione di fraudolenza dell'operazione, in quanto – così ha ritenuto, anche, la sentenza di appello – la cessione oggetto di rilievo ha avuto luogo entro sei mesi dalla contestazione di una violazione penale, contenuta nel PVC.

Nondimeno, la prima *ratio* è costituita dalle affermazioni svolte dal giudice calabrese in precedenza, rispetto alla *ratio* sopra descritta per prima, quando esso riporta il contenuto degli elementi posti a base dell'avviso di accertamento (Informazioni rese da Quintieri Ferdinando, amministratore della Sport Point s.r.l.; la presenza nella compagine sociale della contribuente di parenti del Quintieri; l'acquisto delle quote sociali della Sport Point s.r.l.; il loro trasferimento a società con sede legale nelle isole Vergini; la rivalutazione degli immobili dell'occidente con conseguente consistente svalutazione del magazzino) per poi fare di essi una valutazione sia analitica (pag. 2 della sentenza, secondo capoverso) sia sintetica (da pag. 3 in poi della sentenza) all'esito della quale si è ritenuta approvata la fraudolenza dell'operazione.

L'avviso di accertamento, quindi, risulta fondato non solo sulla mera collocazione della cessione (perfezionata pacificamente il 9 giugno 2009) entro i sei mesi dalla contestazione della violazione penale (di cui al PVC del 17 luglio 2008) ma su altri elementi del tutto ulteriori rispetto alla mera concatenazione nel tempo dei ridetti fatti.

Invero, la sentenza di appello sottolinea come l'Ufficio abbia rilevato, ponendoli alla base dell'avviso di accertamento, ulteriori fatti – autonomi e ulteriori rispetto alla presunzione di cui all'art. 14 c. 5 del d. Lgs. n. 472 del 1997, fondata solo sulla relazione temporale intercorrente tra la date degli eventi ivi contemplati – che il giudice, con

valutazione di merito non suscettibile di censura in questa sede – ha ritenuto idonei a dar prova della fraudolenza dell’operazione di cessione.

Il motivo, dunque, censura in concreto unicamente ed esclusivamente la *ratio decidendi* espressa (alla successiva pag. 3 primo capoverso) dalla sentenza di appello con riguardo alla presunzione ex art. 14 c. 5 del d. Lgs. n. 472 del 1997: in altri termini, la censura lamenta l’applicazione erronea della presunzione da parte del giudice di merito senza però aggredire la sentenza di appello nella parte in cui – costituente autonoma *ratio decidendi* – essa, in forza di fatti specifici, ulteriori e diversi da quelli per i quali si è anche fatto riferimento in motivazione alla presunzione in argomento, ha comunque ritenuto provata loro tramite la frode.

Come è noto, quando la sentenza assoggettata ad impugnazione sia fondata su diverse *rationes decidendi*, ciascuna idonea a giustificarne autonomamente la statuizione, la circostanza che tale impugnazione non sia rivolta contro una di esse determina l'inammissibilità, del gravame per l'esistenza del giudicato sulla *ratio decidendi* non censurata (Cass. n. 13880/2020). In tal caso, infatti, impugnazione di una di esse rende inammissibile, per difetto di interesse, la censura relativa alle altre, la quale, essendo divenuta definitiva l'autonoma motivazione non impugnata, in nessun caso potrebbe produrre l'annullamento della sentenza (Cass. n. 9752/2017).

Di qui l’inammissibilità del motivo in argomento.

Con il terzo motivo la società denuncia l’omesso esame di un fatto decisivo, ai sensi dell’art. 360 primo comma n. 5 c.p.c. con riguardo alla ripresa a tassazione della sopravvenienza attiva di euro 8.955.922,00. Espone che i giudici di merito omettono di pronunciarsi sull’errore di riporto delle rimanenze nel bilancio della Sport Point s.r.l., errore che, secondo la prospettazione difensiva, incide sulla ricostruzione del

maggior valore attribuito alle merci acquisite e, quindi, sulla legittimità della ripresa operata dall'Amministrazione finanziaria.

Il motivo non può essere accolto.

In primo luogo, la censura che esso propone non risulta chiaramente formulata in quanto si incentra in parte su profili di omesso esame, in parte su profili di omessa pronuncia sull'asserito errore di riporto delle rimanenze finali, risultando quindi inammissibile.

In secondo luogo, stante l'applicazione alla presente fattispecie dei principi in tema di c.d. "doppia conforme" già citati in precedenza, qui richiamati, la stessa risulta comunque inammissibile.

La censura è in ogni caso infondata, qualora si debba intendere come diretta a censurare un'omessa pronuncia.

Si legge infatti in sentenza che "...l'Agenzia ha quindi disposto il recupero a tassazione dell'importo di € 8.955.922,00 quale sopravvenienza attiva"; ne deriva che evidentemente – correttamente o no qui ora non rileva – la sentenza di appello si è pronunciata sul punto. Ne deriva, quindi, che in ogni caso il motivo non può essere accolto.

Con il quinto motivo la società denuncia la nullità della sentenza per violazione dell'art. 36 del d. Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360 primo comma, n. 4 c.p.c., con riferimento alla ripresa per omessa contabilizzazione di componenti positivi di reddito pari a euro 60.362,62. Deduce che la Commissione tributaria regionale motiva *per relationem* alla sentenza di primo grado, senza esporre le critiche mosse con l'appello né le ragioni per le quali esse vengono disattese, così rendendo impossibile ricostruire il *thema decidendum* e il percorso logico-giuridico seguito nella decisione.

Il motivo è infondato.

Il giudice di appello scrive poi che "con riferimento all' omessa contabilizzazione di componenti positive del reddito per euro 60.362,62

oltre iva si osserva che come correttamente argomentato nella sentenza di primo grado le deduzioni della ricorrente, secondo cui si sarebbe in presenza di operazioni nelle quali i rappresentanti delle società sportive hanno provveduto alla scelta dell'abbigliamento sportivo, ma i relativi oneri sono a carico degli sponsor, cosicché la consegna della merce l'emissione della fattura vera e propria era subordinata al pagamento da parte dello sponsor, è smentita dal fatto che sulle fatture è riportata la data di consegna, la firma del vettore e del destinatario”.

Pertanto, vi è chiara traccia della sentenza sia pure in modo essenziale e sintetico, di una specifica statuizione sul punto, che espressamente ha affrontato la questione e l'ha risolta in senso sfavorevole alla contribuente.

L'ulteriore considerazione esposta nella censura, secondo la quale non sarebbero state esposte dalla sentenza impugnata alle critiche mosse con l'appello risulta comunque priva di fondamento, dal momento che nel passo sopra riportato ad esse si fa riferimento, sia pur in modo sintetico.

In conclusione, quindi, il ricorso va complessivamente rigettato; le spese di lite sono regolate dalla soccombenza

p.q.m.

rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore di parte controricorrente che liquida in euro 24.000,00 oltre a spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della L. n. 228 del 2012, si dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a

quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 7 luglio 2026.

La Presidente
Tania Hmeljak

Corte di Cassazione - copia non ufficiale