

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23218 Anno 2026
Presidente: HMELJAK TANIA
Relatore: SUCCIO ROBERTO
Data pubblicazione: 14/07/2026

Oggetto: sopravvenienze
attive - poste in stato
patrimoniale – costi *black list*
– prova

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 9107/2023 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* -

sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della
Calabria, n. 3236/04/2022, depositata in data 25/10/2022 e non
notificata

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

Fatti di causa

Con atto notificato a mezzo PEC il 19 settembre 2020, la società Onze s.r.l. proponeva appello avverso la sentenza n. 966/2020 della Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza che aveva rigettato il ricorso contro l'avviso di accertamento n. TD3030303264/2018, relativo a IRES e IVA per l'anno d'imposta 2010. L'appellante deduceva l'erroneità della motivazione della decisione di primo grado, sostenendo che il giudice si era discostato dai fatti dedotti dalle parti e aveva violato il principio dispositivo della domanda.

L'Agenzia delle Entrate si costituiva chiedendo il rigetto dell'appello e ribadiva la legittimità dell'accertamento. La controversia riguardava, in primo luogo, la deducibilità di costi per euro 932.818,47, ritenuti indeducibili perché relativi a operazioni con impresa localizzata in Paese a fiscalità privilegiata. La società produceva bolle doganali per dimostrare l'effettiva esecuzione degli acquisti, ma tale documentazione non veniva considerata sufficiente, poiché non provava né lo svolgimento prevalente di un'attività commerciale effettiva da parte del fornitore estero né l'esistenza di un concreto interesse economico dell'operazione.

La Corte riteneva inoltre infondato il motivo relativo al recupero a tassazione della sopravvenienza attiva di euro 1.570.000,00, derivante dallo stralcio di posizioni debitorie connesse alla cessione d'azienda stipulata con Sport Point s.r.l. Secondo il giudice, trattandosi di debiti iscritti tra le passività in un precedente esercizio e poi considerati insussistenti nel 2010, ricorreva una sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'art. 88 del TUIR. Richiamando la giurisprudenza di legittimità,

la Corte osservava che l'insussistenza sopravvenuta di passività già iscritte in bilancio assumeva rilevanza fiscale nell'esercizio in cui emergeva con certezza.

All'esito della decisione, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Calabria rigettava l'appello, confermava la sentenza impugnata e condannava la società appellante al pagamento delle spese processuali, liquidate in euro 10.000,00 per compensi, oltre spese generali.

Ricorre a questa Corte la società contribuente con atto affidato a cinque motivi illustrato da memoria.

Resiste con controricorso l'Amministrazione finanziaria.

Ragioni della decisione

Il primo motivo denuncia la nullità della sentenza impugnata per omessa pronuncia ed *error in procedendo*, in violazione degli artt. 36 e 61 del d. Lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 primo comma n. 4 c.p.c. La ricorrente sostiene che la Corte di giustizia tributaria di secondo grado omette di pronunciarsi sulle censure rivolte alla motivazione della sentenza di primo grado, con le quali era stato dedotto che la CTP aveva fondato la decisione su profili estranei al *thema decidendum*, quali la qualificazione giuridica del processo verbale di constatazione e l'esecutività dell'avviso di accertamento, senza esaminare le doglianze effettivamente proposte e la documentazione prodotta.

Il motivo, quanto al profilo relativo alla asserita esondazione della sentenza di primo grado dal perimetro processuale, risulta in primo luogo inammissibile perché non sussiste alcuna omessa pronuncia in ordine alle questioni processuali (Cass. n. 25154/18 e n. 26913/24).

Il motivo è inammissibile anche nella parte censoria incentrata sulla mancata pronuncia in ordine a vizi motivazionali della sentenza di primo grado.

Ed invero, nel ricorso per cassazione non può dedursi l'erroneità della sentenza di appello sul motivo di gravame con il quale si censurava il vizio di motivazione della sentenza di primo grado. (Cass. Sez. L. n. 12642/2014). In proposito, deve anche richiamarsi il principio di diritto secondo il quale: «in virtù dell'effetto sostitutivo della pronuncia della sentenza d'appello e del principio secondo cui le nullità della sentenza soggetta ad appello si convertono in motivi di impugnazione, non può essere denunciato in cassazione il vizio della sentenza di primo grado - per la quale si deduce la mancanza di motivazione - non rilevato dal giudice di appello» (Cass. Sez. L., n. 17072/2007, citata in motivazione da Cass. n. 32182/2024 che ha enunciato il ridetto principio). Invero, stante l'effetto devolutivo dell'appello, l'omessa pronuncia su una o più censure proposte con il ricorso giurisdizionale è vizio dell'impugnata sentenza che il giudice di appello è legittimato a eliminare, integrando la motivazione carente o, comunque, decidendo sul merito della causa. Il difetto di motivazione di una sentenza appellata, pertanto, rappresenta un vizio assorbito dall'effetto devolutivo dell'appello, comportante la necessità dell'integrale rivalutazione delle questioni controverse, che vengano riproposte in appello, con modifica o integrazione della motivazione.

Deve poi affrontarsi, 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 infondatezza 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 secondo motivo di ricorso.

Detto secondo motivo deduce la nullità della sentenza per omesso esame di fatti decisivi oggetto di discussione tra le parti, ai sensi dell'art. 360 primo comma n. 5, c.p.c. La ricorrente assume che il giudice d'appello prenda in considerazione soltanto le bolle doganali, ritenendole

idonee a dimostrare l'effettività degli acquisti, ma trascuri gli ulteriori elementi documentali prodotti, quali le certificazioni di origine, le licenze di produzione rilasciate dalle autorità cinesi, l'accordo commerciale con pagamento a 180 giorni, l'utilizzo dei depositi IVA e la riconducibilità dei rapporti alla sede operativa cinese della fornitrice, circostanze che, se esaminate, avrebbero potuto dimostrare le esimenti previste dall'art. 110 TUIR.

Il motivo è inammissibile.

La denuncia di omesso esame di fatti decisivi per il giudizio è inammissibile, stante la situazione processuale di c.d. "doppia conforme" qui sussistente con riferimento al paradigma del prospettato vizio motivazionale alla luce – per l'appunto – del doppio rigetto della prospettazione di parte contribuente, sia in primo sia secondo grado. Infatti, l'abrogazione dell'art. 348-ter c.p.c., già prevista dalla Legge delega n. 206 del 2021 attuata, per quanto qui interessa, dal d. Lgs. n. 149 del 2022, ha comportato il collocamento all'interno dell'art. 360 c.p.c. di un terzo comma, con il connesso adeguamento dei richiami, il quale ripropone la disposizione dei commi quarto e quinto dell'articolo abrogato e prevede l'inammissibilità del ricorso per cassazione per il motivo previsto dal n. 5 dell'art. 360 citato, ossia per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. Il ricorrente non ha dimostrato che le ragioni di fatto poste a base della decisione di primo grado e quelle poste a base della sentenza di rigetto dell'appello sono state tra loro diverse.

Di qui l'inammissibilità.

Il terzo motivo prospetta la violazione degli artt. 2697 c.c. e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., nella parte in cui la sentenza ritiene non assolto l'onere probatorio relativo alle esimenti di cui all'art. 110 commi 10 e 11 TUIR. La società sostiene di avere depositato documentazione idonea a provare sia l'effettiva

operatività commerciale della società estera, sia l'interesse economico dell'operazione e lamenta che il giudice di merito ha deciso valorizzando solo una parte del materiale istruttorio, senza valutare complessivamente le prove offerte.

Il quarto motivo denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 110 commi 10 e 11 TUIR in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c. La ricorrente sostiene che la sentenza interpreta erroneamente le esimenti previste dalla disciplina sui costi cd. *black list*, poiché richiede una dimostrazione limitata alla comparazione dei prezzi praticati dal fornitore estero con quelli di altri mercati, mentre la norma impone di verificare, in via alternativa, l'effettiva attività commerciale del fornitore oppure l'interesse economico e la concreta esecuzione dell'operazione, da valutare alla luce delle condizioni complessive del rapporto commerciale.

I motivi sono tra di loro connessi sia logicamente sia giuridicamente e vanno quindi scrutinati congiuntamente.

Gli stessi non possono trovare accoglimento.

Scrive la sentenza di appello che "La Contribuente, allegando le bolle doganali, ha solo dimostrato di aver effettivamente effettuato le operazioni d'acquisto dalla società fornitrice (la Haedes) localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata ma, le stesse, non sono sufficienti ad avvalorare quanto richiesto dalla norma e cioè che la società svolga come attività principale e/o prevalente un'attività commerciale. Sarebbe bastato, comunque, che la ONZE Srl, con riferimento alla seconda esimente, prevista in alternativa alla prima dallo stesso articolo, avesse dimostrato la differenza tra i prezzi praticati dal fornitore estero e quelli reperibili su altri mercati, valutando anche i costi di intermediazione richiesti, non essendo sufficienti le affermazioni generiche prodotte nel ricorso".

La normativa in esame prevede che, in caso di rapporti intercorsi con aziende aventi sede in paesi c.d. *black list*, i relativi costi possano essere dedotti a condizione che sia provato che i contraenti esteri svolgono effettiva attività commerciale, ovvero che le operazioni realizzate rispondono ad un effettivo interesse economico, che le stesse hanno avuto concreta esecuzione e che i costi siano stati separatamente indicati nella dichiarazione annuale dei redditi (Cass. n. 4030/2015; Cass. n. 20081/2014), requisito quest'ultimo poi eliminato dalla L. n. 296/2006.

Nella specie è incontestata l'effettività dell'operazione, ma ciò che l'Agenzia delle Entrate contesta è la sussistenza di un effettivo interesse economico, consistente all'evidenza nel risparmio del costo rispetto a quanto sarebbe accaduto approvvigionandosi in paesi a fiscalità ordinaria. Siffatta interpretazione rende ragione della *ratio* della disposizione in parola, che si inserisce nella disciplina volta a disincentivare i rapporti commerciali con paesi a fiscalità privilegiata, ove ciò non abbia una concreta giustificazione, ulteriore ovviamente rispetto al risparmio fiscale, che proprio in ragione della particolarità dei paesi in oggetto, dev'essere dimostrata.

Anche a ritenere quindi l'effettività – accertata – delle operazioni, dimostrata dall'importazione e dallo sdoganamento dei beni acquistati con adempimento degli obblighi doganali, nondimeno il giudice di merito ha qui ritenuto non provato l'interesse concreto della ONZE s.r.l. ad esser parte di tali operazioni. Infatti, oltre all'effettività dell'operazione occorre dimostrare che l'impresa estera svolgesse un'attività economica effettiva ovvero che le operazioni rispondevano ad un effettivo interesse economico del contribuente. Orbene, la sentenza impugnata afferma esser stata provata l'effettività dell'operazione (essendo stati introdotti i beni acquistati nel territorio dello Stato, ove opera la contribuente) il che è però elemento diverso ed autonomo rispetto alla prova dallo

svolgimento di un'attività economica effettiva da parte dei soggetti cedenti tali beni.

Va ricordato che la disciplina su cui si controverte, prevista dall'art. 110 commi 10 e 11 TUIR (disciplina prima in parte modificata dall'art. 1 comma 301 della L. n. 296 del 2006 e poi definitivamente abrogata con l'art. 1 comma 142 lett. a) della L. n. 208 del 2015), nella versione *ratione temporis* applicabile, è stata interpretata più volte dalla giurisprudenza di questa Corte, nel senso che le spese e le altre componenti negative inerenti ad operazioni commerciali intercorse con fornitori aventi sede in Stati a fiscalità privilegiata sono ammesse in deduzione solo nel caso in cui venga fornita la prova del fatto che le imprese estere svolgano attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondano ad un effettivo interesse economico, oltre che dell'effettività dell'operazione (cfr. Cass. n. 33266/2025; Cass. n. 17455/2025; Cass. n. 8226/2025; Cass. n. 13115/2024; Cass. n. 27613/2018; Cass. n. 38048/2012). Con particolare riguardo all'effettivo interesse economico – che il giudice di merito ha ritenuto qui non esser stato provato – è necessario quindi dimostrare, da parte del contribuente, non solo il basso costo della merce importata (circostanza che, soprattutto con riferimento all'epoca dei fatti per cui è qui causa, offrivano non solo Paesi rientranti nella *black list*, ma anche Paesi non considerati tali) ma l'insieme di caratteristiche dell'importazione che nel loro complesso (qualità, tempestività nelle consegne, modalità di pagamento, concreta comparazione con i prodotti di altri Stati) rendano sussistente l'interesse economico effettivo ad acquistare da quel determinato fornitore invece che da altri non collocati in Paesi *black list*.

Ebbene, la sentenza della Commissione regionale ha in realtà adeguatamente vagliato gli elementi addotti dalla società, in applicazione dei sopradetti principi, ritenendoli nel complesso inidonei a

dimostrare l'effettivo svolgimento di una attività commerciale delle società fornitrici, ovvero l'effettivo interesse economico sotteso al rapporto commerciale con tali fornitori proprio nelle isole Vergini, paese o territorio a fiscalità privilegiata, con conseguente corretta esclusione dell'operatività dell'esimente in capo alla contribuente. Si tratta di un accertamento in fatto, il cui percorso logico ha tenuto conto proprio dei principi enunciati dalla giurisprudenza di Legittimità come sopra riportati, così che esso si rivela giuridicamente corretto, senza pertanto violare le norme richiamate dalla difesa della contribuente nei motivi di censura.

Se poi con le critiche mosse nel ricorso si è inteso sollecitare – come di adombra nel quarto motivo di ricorso - una diversa rivalutazione degli elementi allegati al processo, si tratta di una richiesta inammissibile, spettando l'accertamento in fatto al solo giudice di merito, che nel caso concreto, ed in entrambi i gradi, ha confermato le statuizioni sfavorevoli alla società.

Ne deriva quindi il rigetto delle censure in argomento.

Il quinto motivo deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 88 TUIR in relazione all'art. 360 primo comma n. 3 c.p.c. La società contesta la qualificazione come sopravvenienza attiva imponibile dello stralcio di posizioni debitorie provenienti dalla cessione d'azienda con Sport Point s.r.l., sostenendo che tali poste hanno natura meramente patrimoniale, non derivano da costi od oneri dedotti dalla contribuente in precedenti esercizi e non hanno mai concorso alla formazione del suo reddito imponibile; pertanto, la loro eliminazione non può assumere rilevanza fiscale come componente positivo di reddito.

Il motivo è infondato.

Nella fattispecie, sostiene la ONZE s.r.l. che, poiché la spese a cui fanno riferimento le sopravvenienze non hanno mai partecipato al suo reddito imponibile, non possono considerarsi componenti positivi

tassabili: trattandosi di un costo non dedotto (poiché totalmente attribuibile alla Sport Pont s.r.l.), indicato solo nello stato patrimoniale e, quindi, non incidente sul conto economico, ne consegue che lo stesso non ha influito sul reddito d'impresa 2010 e, pertanto, non si rinvergono elementi idonei a che possa assurgere a sopravvenienza attiva.

L'argomentazione non ha pregio.

L'art. 88, comma 1 TUIR stabilisce che: «si considerano sopravvenienze attive i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi».

In ragione di tale disposto va qualificata come sopravvenienza attiva da iscrivere in bilancio anche la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in precedenti esercizi, ovvero esistenti al momento della loro iscrizione e poi venute meno per fatti sopravvenuti. La sopravvenienza, pertanto, si realizza quando viene meno una passività effettivamente esistente (Cass. n. 19219/2017; Cass. n. 1508/2020) con la precisazione secondo la quale – come questa Corte ha già affermato – la sopravvenuta insussistenza di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi, che costituisce sopravvenienza attiva, ai sensi dell'art. 88, comma 1 TUIR, si realizza in tutti i casi in cui una posizione debitoria, già annotata come tale, debba ritenersi cessata ed assuma quindi in bilancio una connotazione attiva, con il conseguente assoggettamento ad imposizione, in riferimento all'esercizio in cui tale posta attiva emerge in bilancio ed acquista certezza (Cass. n. 24580/2022).

Peraltro, le passività ereditate da Sport Point s.r.l. da un lato hanno dapprima notevolmente ridotto il valore della cessione e dall'altro,

ciò ottenuto, sono state eliminate *ex abrupto* come sopravvenienza attiva non tassabile, in forza di una dicitura – posta in nota integrativa al bilancio, come tutte le parti riportano nei propri atti – secondo la quale “ è di tutta evidenza che nella remota ipotesi in cui in futuro dovessero pervenire eventuali richieste di pagamento, si provvederà a registrare una sopravvenienza passiva non deducibile”.

Tale precisazione conforta e conferma la connotazione attiva della sopravvenienza attribuita dalla contribuente, autrice del proprio bilancio dal quale ex art. 83 TUIR derivano le conseguenze tributarie, non potendo tale natura – come emersa dalle appostazioni del bilancio che ex art. 2423 c.c. debbono garantire il “quadro fedele” – esser ora posta ulteriormente in discussione all’atto dell’esercizio dell’azione di accertamento tributario che prenda le mosse proprio da tali appostazioni contabili.

Nel concreto, quindi, la contestazione concernente la mancanza di effettiva giustificazione per l’azzeramento contabile, tenta di ottenere un riesame della *quaestio facti* e, in particolare, un diverso apprezzamento delle emergenze istruttorie, che hanno già costituito oggetto di valutazione (concorde) ad opera dei giudici di entrambi i gradi di merito (Cass. n. 12240/2024). Sotto le mentite spoglie della violazione e/o falsa applicazione di legge, infatti, si censura la valutazione delle prove, che è, quindi, un tipico accertamento di fatto, rimesso alla valutazione del giudice di merito e sottratto allo scrutinio di legittimità, eccetto che sotto il profilo del difetto di motivazione (Cass. n. 13792/2024; Cass. n. 13444/2024).

In conclusione, il ricorso va rigettato.

Le spese di lite sono liquidate in dispositivo secondo la soccombenza

p.q.m.

rigetta il ricorso; condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali in favore di parte controricorrente che liquida in euro 10.700,00 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