

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23298 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: GORI PIERPAOLO
Data pubblicazione: 15/07/2026

*Oggetto: evasione fiscale -
operazioni inesistenti - so-
cietà cartiera - estinzione -
sanzioni*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 496/2023 R.G. proposto da
AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, rap-
presentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (PEC
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it), con domicilio eletto in Roma, via
Dei Portoghesi, n. 12;

– *ricorrente* –

Contro

NAPOLI ROSARIA, LAUS FILIPPO, DELLA CALCE ROBERTO, tutti rappresentati e difesi dall'Avv. Oreste Cantillo (Pec: orestecantillo@ordineavvocatiroma.org), elettivamente domiciliati presso lo studio del difensore in Roma, lungotevere dei Mellini 17;

– *controricorrenti* –

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, n.4721/12/2022 depositata il 13 giugno 2022, non notificata.

Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 25 giugno 2026 dal consigliere Pierpaolo Gori.

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, sez. staccata di Salerno, veniva rigettato l'appello dall'Agenzia delle Entrate avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n. 5604/5/2018 che aveva accolto il ricorso introduttivo proposto da Rosaria Napoli, Roberto Della Calce e Filippo Laus.

2. Oggetto del giudizio era l'atto di irrogazione sanzioni n. TF9IR0600021 per l'anno 2011, pari al 25% dei costi indebitamente dedotti dalla società Light S.r.l., cancellata dal registro delle imprese in data 10.10.2012, in ragione dell'emissione per l'anno d'imposta 2011 di fatture per operazioni inesistenti in relazione alla compravendita di autovetture, da cui derivavano riprese fiscali per tributi non pagati oggetto di avviso di accertamento separatamente impugnato.

3. L'atto di irrogazione sanzioni emesso dall'Amministrazione finanziaria attingeva i contribuenti quali autori delle violazioni della legge tributaria, ideatori del sistema elusivo/evasivo e amministratori/liquidatori di fatto della società e responsabili ex art.36 del d.P.R. n.602/1973 e Rosaria Napoli anche quale legale rappresentante e socia unica della Light S.r.l. ex art. 2495 cod. civ..

4. Il giudice di prime cure annullava l'atto, ritenendo decisivo il fatto che la società si era estinta per cancellazione dal registro delle imprese, senza che sussistesse la responsabilità delle persone fisiche suddette in forza dell'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175 del 2014, in quanto norma priva di effetti retroattivi, né sussisteva l'ulteriore titolo di responsabilità di liquidatore ex art.36 del d.P.R. n.602/1973. La decisione veniva sostanzialmente confermata dal giudice d'appello.

5. Avverso la sentenza di secondo grado propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle Entrate, affidato ad un unico motivo di ricorso, cui replicano i contribuenti con controricorso, che illustrano con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo di ricorso, ai fini dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., l'Agenzia ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 e dell'art. 36 del d.lgs. 546/92 in combinato disposto con l'art. 132, n.4, cod. proc. civ. dell'art. 118, disp att., cod. proc. civ. e la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione.

2. In via preliminare, va dato atto che i controricorrenti eccepiscono l'inammissibilità del ricorso per più profili, in primo luogo per difetto di autosufficienza e redazione del ricorso con la tecnica dell'assemblaggio.

2.1. L'eccezione non può trovare ingresso, dal momento che il ricorso non è un mero assemblaggio e sintetizza adeguatamente il fatto, il

contenuto dell'atto impugnato, le difese delle parti, il contenuto della sentenza d'appello e supporta la propria prospettazione ai fini della specificità con le pertinenti parti degli atti collegati.

3. In secondo luogo, viene eccepita l'inammissibilità del ricorso anche per carenza di interesse ex art.100 cod. proc. civ., quale conseguenza della asserita formazione di un giudicato interno sulla statuizione contenuta nella sentenza impugnata in cui il giudice afferma che *«l'Ufficio appellante non ha contestato la sentenza nella parte in cui ha escluso la responsabilità del liquidatore»*.

3.1. La memoria illustrativa insiste su tale profilo di eccezione, il quale è scrutinabile unitamente alla disamina del motivo di ricorso che denuncia l'apparenza della motivazione, v. *infra*.

4. In terzo luogo, i controricorrenti eccepiscono anche che l'unico motivo di ricorso, il quale addebita al giudice del gravame di aver erroneamente accolto la tesi dei contribuenti, secondo cui l'atto di contestazione *«era nullo in quanto emesso nei confronti di un soggetto ormai inesistente»*, perché cancellato dal registro delle imprese, malgrado l'atto fosse stato notificato personalmente *«agli autori della violazione, nonché ai soci»*, sarebbe inammissibile perché inconferente. In disparte il fatto che l'atto di contestazione della sanzione sarebbe stato emesso nei confronti della Light S.r.l., erroneamente si sosterebbe che l'atto in questione è stato notificato *“ai soci”*, poiché Filippo Laus e Della Calce Roberto sono identificati dall'atto di contestazione quali *“autori della violazione”* e non come soci.

4.1. Infine, profilo ribadito da ultimo in sede di memoria illustrativa, il mezzo sarebbe inammissibile anche perché la censura non coglierebbe la *ratio* della decisione di appello che, con una motivazione scevra da

vizi logici, ha annullato l'atto di contestazione emesso nei confronti della società cancellata e notificato alla legale rappresentante e socia nonché agli "*ideatori del disegno evasivo*", poiché la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione.

4.2. L'eccezione non può essere accolta, dal momento che il motivo è adeguatamente specifico e identifica in modo sufficiente le ragioni per le quali Rosaria Napoli, Roberto Della Calce e Filippo Laus sono ritenuti responsabili delle sanzioni, anche attraverso la riproduzione parziale del contenuto dei documenti di causa e l'allegazione dell'atto impugnato (v. *infra*). Il mezzo, inoltre, coglie la *ratio decidendi* sopra sintetizzata, ma ritiene non comprensibile dall'esterno la motivazione che dovrebbe supportarla.

5. Il motivo di ricorso è fondato.

Con riferimento alla categoria della motivazione apparente, si rammenta che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle 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., 7 aprile 2014 n. 8053 cui hanno fatto seguito numerose pronunce conformi delle Sezioni ordinarie, tra cui Cass. n. 7090/2022 nonché Cass. n. 6986/2023, in motivazione).

6. Ciò premesso, la motivazione espressa dalla CTR è la seguente: *«L'appello proposto dall'ufficio è infondato e va rigettato. Come chiarito dalla Cassazione civile sez. VI, con sentenza del 17/12/2013, n.28187 la cancellazione di una società di capitali dal registro delle imprese ne comporta l'estinzione, ed è nulla la cartella di pagamento emessa nei confronti di un soggetto ormai inesistente. Né può essere applicato l'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175 del 2014. Come chiarito, infatti, dalla Cassazione civile sez. trib., con la sentenza del 02/04/2015, n.6743, l'art. 28, comma 4, del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, reca disposizioni di natura sostanziale sulla capacità delle società cancellate dal registro delle imprese, non ha valenza interpretativa, neppure implicita, e non ha, quindi, alcuna efficacia retroattiva. Infine, l'Ufficio appellante non ha contestato la sentenza nella parte in cui ha escluso la responsabilità del liquidatore».*

7. Da tale succinto argomentare si evince che la CTR ha apparentemente compiuto tre affermazioni e, partendo dall'ultima, ha apoditticamente stabilito che l'Agenzia *«non ha contestato la sentenza nella parte in cui ha escluso la responsabilità del liquidatore»*. Al proposito, come sopra visto, i controricorrenti hanno anche formulato una eccezione di inammissibilità per difetto di interesse ex art.100 cod. proc. civ., in conseguenza del supposto giudicato interno maturato a riguardo.

L'eccezione non è accoglibile, poiché la statuizione sopra riportata è del tutto priva di riferimenti individuati agli atti di causa, ad esempio al ragionato raffronto tra le *rationes decidendi* espresse nella sentenza della CTP e i motivi di appello proposti dall'Agenzia per censurarle. In assenza di tali elementi non è possibile controllare la logicità della motivazione e la sua aderenza ai fatti, che l'Agenzia ha interesse ad impugnare, né sussiste alcun giudicato interno sulla base di una motivazione che non rispetta il minimo costituzionale.

8. In secondo luogo, il giudice ha sostenuto che è nulla la cartella di pagamento (*rectius*, l'atto di irrogazione sanzioni) emessa nei confronti di un soggetto, la società, ormai inesistente. La ragione espressa è scollegata dalla fattispecie concreta nella quale risulta *per tabulas* che l'atto di irrogazione sanzioni è stato indirizzato, a differenza da quanto sostengono i controricorrenti, come si evince dall'*incipit* dell'atto allegato al ricorso per Cassazione, non alla società (estinta già dal 2012), bensì a Rosaria Napoli, Roberto Della Calce e Filippo Laus, quali autori della violazione, ideatori del sistema elusivo/evasivo e amministratori/liquidatori di fatto della società e responsabili ex art.36 del d.P.R. n.602/1973 e a Rosaria Napoli anche quale legale rappresentante e socia unica della Light S.r.l. ex art. 2495 cod. civ.. L'affermazione contraria contenuta in sentenza è, perciò, apparente in quanto del tutto scollegata dalla fattispecie.

9. Infine, una ulteriore apparente affermazione espressa dal giudice sostiene che all'atto di irrogazione sanzioni 2011 non può essere applicato l'art. 28, comma 4, del d.lgs. 175 del 2014, in quanto norma di applicazione non retroattiva. Come appena visto, altri sono i titoli per i quali le tre persone fisiche sono ritenute responsabili del pagamento delle sanzioni irrogate. A quanto già sopra riportato si aggiunge che a

p.5 dell'atto di irrogazione sanzioni allegato al ricorso per Cassazione è specificamente contestato che *«nel caso di specie, non si è di fronte all'ipotesi di un amministratore di una persona giuridica che, in forza del proprio mandato, compie violazioni nell'interesse della persona giuridica medesima»,* ma di un soggetto che è, *“al tempo stesso, trasgressore e contribuente, e la persona giuridica è una mera fictio, creata nell'esclusivo interesse della persona fisica”»* (cfr. in giurisprudenza, Cass. n.23987 del 2025).

I fatti e gli atti di causa dovranno essere perciò compiutamente riesaminati in sede di rinvio.

10. Per effetto dell'accoglimento del ricorso, la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia di secondo grado della Campania, in diversa composizione, in relazione al profilo e per provvedere sulle spese di questo giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia di secondo grado della Campania, in diversa composizione, per i suddetti profili e per provvedere sulle spese di lite

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 giugno 2026

La Presidente

Giulia Iofrida