

Civile Ord. Sez. 5 Num. 23885 Anno 2026
Presidente: HMELJAK TANIA
Relatore: GRASSO GIANLUCA
Data pubblicazione: 22/07/2026



ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23011/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante
pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello
Stato;

-ricorrente-

contro

CEDILS S.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'avvocato Marcello Poggioli;

-controricorrente-

sul controricorso incidentale proposto da CEDILS S.r.l., in persona
del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa
dall'avvocato Marcello Poggioli;

-ricorrente incidentale-

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del legale rappresentante
pro tempore;

-intimata-

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio n. 2414/2023, depositata il 24 aprile 2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 7 luglio 2026 dal Consigliere Gianluca Grasso.

FATTI DI CAUSA

1. – L'Agenzia delle entrate emetteva nei confronti della Cedils S.r.l. l'avviso di accertamento n. TKF031701914/2019, relativo al periodo d'imposta 2016, con il quale recuperava a tassazione un credito IVA ritenuto inesistente, pari a euro 700.807,00, interamente utilizzato in compensazione dalla società contribuente. Il credito era stato acquistato dalla Cedils S.r.l. in quanto compreso tra i beni del ramo d'azienda cedute dalla Novex S.r.l. con atto del 2 marzo 2016, il cui prezzo era stato convenuto in euro 715.807,00, di cui euro 12.500,00 per avviamento, euro 2.500,00 per mobili ed arredi ed euro 700.807,00 per il credito risultante dalla dichiarazione IVA 2016, periodo d'imposta 2015. L'Ufficio riteneva che il credito IVA fosse inesistente e che la cessione del ramo d'azienda costituisse un espediente volto a far risultare in capo alla cessionaria un credito utilizzabile in compensazione; recuperava altresì, ai fini IRES e IRAP, l'importo di euro 101.092, quale sopravvenienza attiva conseguente allo stralcio del debito nei confronti di Pirae S.r.l. in data 15 ottobre 2016, qualificato come operazione contabile fittizia.

La società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Latina.

L'Agenzia delle entrate si costituiva nel giudizio di primo grado.

La Commissione tributaria provinciale di Latina, con sentenza n. 496/6/2022, depositata il 21 aprile 2022, rigettava il ricorso e compensava le spese di lite.

2. – Avverso la sentenza di primo grado la società contribuente proponeva appello.

L'Agenzia delle entrate si costituiva chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, sezione 18, con sentenza n. 2414/2023, depositata il 24 aprile 2023, accoglieva l'appello della società e compensava le spese.

3. – Avverso detta sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

La società contribuente resiste con controricorso e propone ricorso incidentale condizionato, articolato in un unico motivo.

4. – Il ricorso è stato avviato alla trattazione camerale ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate denuncia la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c. L'Amministrazione sostiene che le questioni di fatto e di diritto rimesse al giudice di appello non sarebbero state oggetto di effettiva disamina, se non in modo apparente e contraddittorio. Secondo la ricorrente, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado avrebbe fondato la decisione esclusivamente sulla ritenuta fondatezza della condotta della parte privata, dopo essersi soffermata sul presunto difetto di motivazione della sentenza di primo grado, vizio che l'Agenzia considera insussistente e comunque irrilevante nel giudizio di appello, avuto riguardo alla natura pienamente devolutiva e di merito del gravame. L'Agenzia deduce che la sentenza impugnata si sarebbe limitata ad affermare che l'appellante aveva dichiarato di aver

svolto tutti i controlli prima di acquistare il ramo d'azienda contenente il credito IVA e di aver trovato tutto in regola, che l'Agenzia delle entrate non avrebbe smentito tale circostanza e si sarebbe limitata ad affermare che la società venditrice non aveva depositato i bilanci e non era iscritta presso gli istituti previdenziali, nonché che l'Ufficio non avrebbe dimostrato e documentato l'inesistenza del credito IVA e non avrebbe depositato la documentazione e le dichiarazioni IVA integrative in suo possesso. Secondo la prospettazione del ricorso, tale motivazione sarebbe soltanto apparente, perché non consentirebbe di ricostruire l'iter logico seguito dal giudice di merito in ordine alla prova dell'esistenza o inesistenza del credito IVA contestato, né in ordine all'ulteriore recupero IRES e IRAP di euro 101.092, qualificato dall'Ufficio come sopravvenienza attiva conseguente allo stralcio del debito nei confronti di Pirae S.r.l.

Nel medesimo motivo, l'Agenzia deduce altresì la contraddittorietà della motivazione. Assume, infatti, che la Corte di giustizia tributaria, nel respingere il motivo di appello relativo al contraddittorio, avrebbe affermato che la società appellante era responsabile solo di aver utilizzato un credito inesistente e che non aveva dimostrazione di come tale credito si fosse formato; mentre, nella parte in cui accoglieva gli altri motivi, avrebbe ritenuto che l'Ufficio non avesse provato l'inesistenza del credito IVA indebitamente compensato, senza indicare le ragioni per le quali gli elementi prodotti dall'Amministrazione non potessero essere considerati idonei. Secondo il ricorso, la sentenza non chiarirebbe neppure a quali controlli svolti dalla contribuente si riferisse, né conterrebbe l'esame delle argomentazioni svolte dall'Ufficio nelle controdeduzioni in appello, nelle difese di primo grado e nell'atto impositivo.

1.1. – Il motivo è infondato.

In seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art. 54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (Cass. n. 13248/2020; Cass. n. 17196/2020), che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali (Cass. n. 7090/2022).

Nel caso di specie non sussiste alcuna motivazione apparente, né la violazione del minimo costituzionale, avendo la Corte di giustizia tributaria di secondo grado espresso le ragioni dell'accoglimento dell'appello proposto dalla società contribuente e del rigetto delle deduzioni svolte dall'Agenzia delle entrate. La Corte ha rilevato che i giudici provinciali non avevano tenuto conto, nel formare il proprio convincimento, di tutti gli atti difensivi e della documentazione prodotti dalla contribuente. La sentenza evidenzia che la società aveva sostenuto di avere effettuato le verifiche necessarie prima dell'acquisto del ramo d'azienda contenente il credito IVA e di avere riscontrato la regolarità della situazione della cedente. Secondo la Corte, tali allegazioni non risultavano adeguatamente smentite dall'Agenzia delle entrate, la quale si era limitata a richiamare alcuni elementi riferiti alla società venditrice, quali il mancato deposito dei bilanci e la mancata iscrizione presso

istituti previdenziali, affermando inoltre di non avere mai svolto un accertamento nei confronti della stessa società cedente. La Corte ha così ritenuto che l'Ufficio non avesse dimostrato né documentato l'inesistenza del credito IVA recuperato a tassazione. Tale apparato argomentativo consente, a prescindere dalla sua correttezza, di individuare la *ratio decidendi* della pronuncia impugnata e di ricostruire il percorso logico seguito dal giudice di appello, sicché le censure dell'Agenzia, nella parte in cui denunciano la mera apparenza della motivazione, non colgono nel segno, restando distinto il diverso profilo della correttezza giuridica del ragionamento decisorio e della valutazione del quadro presuntivo, oggetto del secondo motivo.

2. – Con il secondo motivo di ricorso principale l'Agenzia denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 e degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. Il motivo è articolato, nel ricorso, in più profili.

In primo luogo, con riferimento alla dichiarazione della società di aver svolto tutti i controlli prima dell'acquisto del ramo d'azienda, l'Agenzia deduce che, qualora la sentenza avesse inteso riferirsi alla certificazione di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 e alla certificazione del credito rilasciata dal professionista, il giudice di appello avrebbe trascurato le contestazioni svolte dall'Ufficio circa l'irrilevanza di tali controlli rispetto al quadro indiziario prospettato nell'atto impositivo. L'Agenzia rappresenta di aver sostenuto che il certificato di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 non attestava l'esistenza, la certezza o la liquidità del credito IVA, ma si limitava ad affermare che, alla data del rilascio, non risultavano contestazioni in atto né contestazioni già definite per le quali i debiti non fossero stati soddisfatti.

Sempre nell'ambito del secondo motivo, l'Agenzia deduce che il giudice di appello avrebbe erroneamente posto a carico dell'Amministrazione un onere probatorio non dovuto, nella parte in cui ha affermato che l'Ufficio non aveva dimostrato e documentato l'inesistenza del credito IVA. Secondo la ricorrente, l'Amministrazione non poteva fornire la prova diretta di un fatto negativo, ma aveva fornito elementi indiziari a sostegno dell'inesistenza del credito; da ciò l'Agenzia fa discendere che il giudice di merito avrebbe dovuto porre a carico della società l'onere della prova contraria dell'esistenza del credito. A tale riguardo, il ricorso richiama gli elementi indicati nell'atto impositivo, relativi alla società Novex S.r.l., alla mancata presentazione dei bilanci fin dalla costituzione, all'assenza di utenze elettriche e telefoniche fisse, alla mancata iscrizione all'Inps, ai passaggi di quote e amministrazione, alla chiusura della partita IVA per inesistenza di struttura sociale, all'anomala sproporzione tra la limitata attività risultante dalle banche dati dell'Anagrafe tributaria e l'ammontare delle operazioni di acquisto indicate nella dichiarazione IVA, alla presenza di operazioni attive e passive di piccoli importi, alla presenza di tre piccoli autocarri in banca dati ACI e alla mancanza di elementi patrimoniali valorizzabili, arredi e avviamento.

L'Agenzia, inoltre, deduce che la Corte di giustizia tributaria avrebbe fatto malgoverno dei principi in materia di presunzioni, poiché avrebbe esaminato gli elementi richiamati dall'Ufficio in modo parziale e isolato. Secondo la ricorrente, il giudice di appello si sarebbe limitato a considerare la mancata presentazione dei bilanci e la mancata iscrizione della società venditrice agli istituti previdenziali, trascurando gli ulteriori elementi indicati nell'avviso di accertamento e nelle controdeduzioni in appello. Il ricorso

richiama, in particolare, anche le modalità di pagamento del prezzo, sostenendo che solo una minima parte sarebbe stata corrisposta mediante bonifici bancari e che il residuo sarebbe stato regolato mediante compensazione con presunti crediti originati da versamenti in conto futuro aumento capitale da parte del socio, ritenuti dall'Ufficio meri espedienti contabili volti a far apparire come avvenuti pagamenti in realtà mai realizzatisi. L'Agenzia assume che la Corte di merito non avrebbe valutato complessivamente tali elementi, non avrebbe verificato la gravità, precisione e concordanza degli indizi e avrebbe erroneamente affermato che l'Ufficio non aveva depositato le dichiarazioni IVA integrative in suo possesso, benché, secondo la ricorrente, la dichiarazione integrativa della Novex fosse stata depositata nel giudizio di primo grado.

2.1. – Il motivo è fondato.

In tema di riscossione dei tributi, l'art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997 introduce misure antielusive a tutela dei crediti tributari, disposizioni speciali rispetto all'art. 2560, comma 2, c.c., dirette ad evitare, tramite la previsione della responsabilità, solidale e sussidiaria, del cessionario per i debiti tributari gravanti sul cedente, che, attraverso il trasferimento dell'azienda, sia dispersa la garanzia patrimoniale del contribuente in pregiudizio dell'interesse pubblico. Ne consegue che, nell'ipotesi di cessione conforme a legge, viene valorizzata la diligenza del cessionario nell'assumere, prima della conclusione del negozio traslativo, informazioni sulla posizione debitoria del cedente, così assumendo il primo una responsabilità sussidiaria, con "beneficium excussionis", limitata nel "quantum" (entro il valore della cessione) e nell'oggetto (con riferimento alle imposte e sanzioni relative al triennio prima del contratto ovvero anche anteriori, ma irrogate o

contestate nel triennio, ovvero entro i limiti del debito risultante, alla data del contratto, dagli atti degli uffici finanziari); diversamente, nell'ipotesi di cessione in frode al fisco, la responsabilità del cessionario è presunta "iuris tantum", "quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante" e senza i limiti previsti dai per le cessioni conformi a legge (Cass. n. 15948/2024; Cass. n. 29722/2020).

Nel caso di specie era irrilevante il contenuto del certificato ex art. 14 del d.lgs. n. 472 del 1997, posto che la contestazione riguardava la ripresa di un credito IVA, ritenuto inesistente, nei confronti dello stesso cessionario e non la sussistenza di contestazioni riguardanti debiti fiscali in capo al cedente.

Il giudice di appello ha al riguardo del tutto ignorato i numerosi elementi presuntivi dedotti dall'Amministrazione (e riprodotti, in ossequio al principio di autosufficienza, nel testo del ricorso), che avrebbero dovuto formare oggetto di un'attenta analisi e valutazione (assenza di una reale struttura societaria della NOVEX S.r.l., desunta dalla mancata presentazione dei bilanci, dall'assenza di utenze e di iscrizione all'INPS, dai ripetuti trasferimenti delle quote e dell'amministrazione a soggetti nullatenenti e dalla successiva chiusura della partita IVA per inesistenza della struttura sociale; sproporzione tra la limitata attività risultante dall'Anagrafe Tributaria e l'ingente credito IVA derivante da operazioni di acquisto successivamente eliminate mediante dichiarazione integrativa e prive di riscontro; presenza, secondo i dati dello Spesometro, di sole operazioni attive e passive di modesto importo; disponibilità di tre piccoli autocarri detenuti per periodi limitati e in parte oggetto di operazioni con società riconducibili agli ex soci; assenza di elementi patrimoniali

valorizzabili, quali arredi o avviamento; insussistenza di un effettivo ramo d'azienda oggetto di cessione; pagamento del corrispettivo solo in minima parte mediante bonifici e, per il resto, mediante compensazione con crediti derivanti da versamenti in conto futuro aumento di capitale effettuati dal socio Palmaccio Gino, ritenuti privi di effettivo riscontro finanziario).

L'omessa valutazione riguarda anche il recupero operato ai fini IRES e IRAP in relazione alla sopravvenienza attiva conseguente allo stralcio del debito verso Pirae S.r.l., poiché anche tale ripresa, secondo la prospettazione dell'Ufficio, riguarderebbe operazioni prive di effettività economica.

Il giudice del rinvio dovrà quindi riesaminare unitariamente il quadro indiziario dedotto dall'Amministrazione, verificandone gravità, precisione e concordanza, e pronunciarsi anche sulle riprese rimaste coinvolte dall'accoglimento del motivo.

3. - L'accoglimento del secondo motivo determina l'assorbimento del terzo, proposto in via subordinata sulla base delle medesime argomentazioni svolte nel secondo motivo, con cui si denuncia l'omesso esame di fatti decisivi che sono stati oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c.

4. - Con ricorso incidentale condizionato La società contribuente propone un unico motivo, denunciando la violazione e falsa applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dell'art. 24 Cost., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., per omesso svolgimento del contraddittorio preventivo da parte dell'Agenzia delle entrate in relazione alla contestazione concernente il disconoscimento del credito IVA. La ricorrente deduce che l'avviso di accertamento non era stato preceduto da alcun effettivo contraddittorio endoprocedimentale,

essendo stato notificato alla contribuente dopo il solo invio del questionario Q00042/2019, datato 27 settembre 2019 e pervenuto alla società il 30 settembre 2019. La società afferma che tale questionario domandava esclusivamente la produzione di documenti sociali, contabili e fiscali, senza formulare alcuna ipotesi accusatoria e senza prefigurare contestazioni tributarie. Cedils S.r.l. espone di aver trasmesso la documentazione richiesta il 15 ottobre 2019 e che l'avviso di accertamento era stato formato il 24 ottobre 2019, a distanza di nove giorni. Secondo la società, un mero questionario istruttorio ex artt. 51 del d.P.R. n. 633 del 1972 e 32 del d.P.R. n. 600 del 1973, diretto esclusivamente all'acquisizione documentale e non accompagnato da alcuna formulazione di addebito, non sarebbe idoneo ad assolvere alla funzione del contraddittorio preventivo, specialmente in materia di IVA, tributo armonizzato. La società sostiene inoltre che il termine concretamente intercorso non avrebbe consentito un confronto effettivo e avrebbe reso impossibile o eccessivamente oneroso l'esercizio del diritto di difesa preventiva. La ricorrente, pertanto, chiede in via subordinata rispetto all'eventuale accoglimento del ricorso principale, la cassazione della sentenza nella parte in cui ha rigettato il motivo di appello concernente il difetto di contraddittorio preventivo.

In linea di ulteriore subordine, per l'ipotesi di accoglimento del ricorso principale, chiede la cassazione con rinvio affinché il giudice tributario di secondo grado esamini i motivi di appello rimasti assorbiti, relativi all'erroneità della sentenza in punto di sanzioni, ritenute sproporzionate e prive dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa, nonché all'illegittimità dell'avviso di accertamento per difetto di adeguata o sufficiente motivazione ovvero perché fondato su rinvio ad atti non conosciuti dal contribuente.

4.1. – Il motivo è infondato.

In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-bis della l. n. 212 del 2000, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e), del d.lgs. n. 219 del 2023, a sua volta richiamato e interpretato dagli artt. 7 e 7-bis del d.l. n. 39 del 2024, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 67 del 2024, l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi c.d. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per i soli tributi c.d. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica *ex ante* spettante al giudice di merito (Cass., Sez. U, n. 21271/2025).

Pur trattandosi di tributo armonizzato, non viene prospettata la prova di resistenza, ovverosia della concreta incidenza delle deduzioni che la contribuente assumeva di poter svolgere nel contraddittorio non instaurato, non essendo stati indicati specifici elementi fattuali, documentali o contabili che, se previamente rappresentati all'Amministrazione, avrebbero potuto condurre, secondo una valutazione probabilistica *ex ante*, a un diverso esito del procedimento impositivo.

I motivi di appello rimasti assorbiti sono devoluti al giudice del rinvio.

5. – La sentenza impugnata dev'essere perciò cassata in relazione al motivo accolto e, per l'effetto, va disposto il rinvio alla

Corte di giustizia tributaria competente, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo del ricorso principale, rigetta il primo, dichiara assorbito il terzo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

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, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria del 7 luglio 2026.

La Presidente

Tania Hmeljak