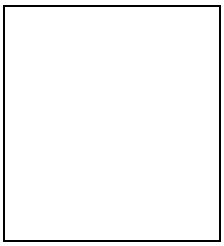
Civile Ord. Sez. 5 Num. 28423 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: LA BATTAGLIA LUIGI
Data pubblicazione: 04/11/2026



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 38445/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

SI.TA.PAN SRL A SOCIO UNICO, rappresentata e difesa dagli avv. Pietro e Sabino Selicato;

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Veneto n. 343/2019, depositata l'8/5/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 25/9/2026 dal Consigliere Luigi La Battaglia.

**FATTI DI CAUSA**

1. Con sentenza n. 645/06/2014, la CTP di Treviso rigettò il ricorso proposto da Si.Ta.Pan s.r.l. avverso l'avviso di accertamento n. T6X03LE02308-2013 - con il quale, relativamente al periodo d'imposta 2009, erano stati contestati maggiori ricavi non dichiarati ai fini IRES, IRAP, IVA, ai sensi dell'art. 39 d.p.r. n. 600/1973 e dell'art. 54 d.p.r. n. 633/1972 -, e dichiarò cessata la materia del contendere con riguardo al

recupero a tassazione di taluni costi (in relazione ad un provvedimento parziale di annullamento in autotutela dell'accertamento).

2. La CTR del Veneto, con sentenza n. 1292/26/15, accolse l'appello della contribuente, annullando l'avviso di accertamento.

3. Avverso tale pronuncia l'Agenzia delle Entrate propose ricorso per cassazione, che questa Corte accolse con ordinanza n. 10395/2018, cassando con rinvio la sentenza impugnata, per non avere la CTR riconosciuto efficacia presuntiva alla contabilità "in nero" rinvenuta presso altra azienda (che attestava l'esistenza di operazioni non fatturate dalla società contribuente) ed essersi uniformata a precedenti pronunce della stessa CTR non passate in giudicato.

4. In sede di rinvio, i giudici di secondo grado nuovamente accolsero il ricorso della società contribuente, sul presupposto che essa avesse disconosciuto la contabilità in nero rinvenuta presso la Jesse s.p.a.; che fosse stato dimostrato che le fatture riportate nella suddetta contabilità "in nero" di Jesse s.p.a. erano state, in realtà, emesse e contabilizzate in date diverse, per importi diversi, a carico di altri clienti; che l'accertamento «non po[tesse] essere fondato in quanto basato unicamente su documentazione rinvenuta presso un terzo ed elaborata esclusivamente da detto terzo soggetto; questa documentazione non è una prova certa e diretta, come sostenuto dall'Agenzia, bensì è un indizio semplice, non confermato da alcun altro» (tenuto altresì conto che, in seno alla suddetta contabilità, non erano stati reperiti documenti predisposti dalla contribuente); che, ad indiretta conferma dell'infondatezza dell'accertamento, potevano valorizzarsi l'assenza di riscontri diretti nel PVC e il parziale annullamento in autotutela operato dall'ufficio.

5. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate propone ricorso per Cassazione, affidato a tre motivi, mentre la società Si.Ta.Pan S.r.l. resiste con controricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6. In data 13/7/2026, il Gruppo Mauro Saviola s.r.l. (quale incorporante della Si.Ta.Pan. s.r.l.) ha depositato un'istanza di cessazione dalla materia del contendere, in ragione dell'accordo conciliativo *ex* art. 48 d.lgs. n. 546/1992, raggiunto dalle parti in data 28/5/2026.

**RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso, proposto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4) c.p.c., la ricorrente lamenta la nullità della sentenza impugnata, in conseguenza della violazione e falsa applicazione dell'art. 384 c.p.c. e per elusione del giudicato derivante dall'ordinanza n. 10395/2018, asserendo che la CTR non abbia osservato il principio di diritto fissato nel disporre la cassazione con rinvio della causa. Più specificamente, secondo la ricorrente, la CTR avrebbe commesso «il medesimo *error in iudicando* in cui era incorsa con la sentenza cassata, ovverosia ritenere che gli elementi extra-contabili acquisiti presso terzi non possano legittimamente fondare l'accertamento analitico-induttivo».

2. Con il secondo motivo di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c.., la ricorrente censura la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione degli artt. 36 del d.lgs. n. 546/1992 e 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e dell'art. 111 comma 6 Cost., per motivazione *per relationem* meramente apparente, essendosi la CTR «limitata a delle mere affermazioni in punto di fatto senza analizzarle e senza metterle in concatenazione logica tra esse, sicché risultano evulse da qualsiasi ragionamento», tale che essa «non consente di individuare le ragioni che hanno indotto il giudice ad adottare la sentenza *de qua*».

3. Con il terzo motivo di ricorso, la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n.3, la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 d.p.r. 600/73 e 54 D.P.R. 633/1972, nonché degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., per essere la pronuncia impugnata «affetta da *error in iudicando* siccome la CTR ha caducato l'accertamento posto in essere dall'Amministrazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

finanziaria senza che sul punto controparte avesse offerto idonea prova contraria».

4. Preliminarmente, non può darsi corso alla declaratoria di cessazione della materia del contendere, fondandosi essa su una previsione di legge (il comma 4-*bis* dell'art. 48 del d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. u, del d.lgs. n. 220/2023) non applicabile *ratione temporis* al presente giudizio, ma – ai sensi dell'art. 4, comma 2, d.lgs. n. 220/2023 – ai soli "giudizi instaurati (…) in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto".

5. È fondato il primo motivo di ricorso, con conseguente assorbimento dei restanti.

Alla stregua della giurisprudenza di questa Corte, in ipotesi di cassazione con rinvio per violazione di norme di diritto, il giudice del rinvio deve uniformarsi non solo alla "regola" giuridica enunciata, ma anche alle premesse logico-giuridiche della decisione, e attenersi agli accertamenti già compresi nell'ambito di tale enunciazione, senza poter estendere la propria indagine a questioni che, pur se in ipotesi non esaminate nel giudizio di legittimità, costituiscono il presupposto stesso della pronuncia, formando oggetto di giudicato implicito interno, atteso che il riesame delle suddette questioni verrebbe a porre nel nulla o a limitare gli effetti della sentenza, in contrasto col principio di intangibilità della stessa (Cass., n. 7091/2022; si veda anche Cass., n. 28734/2022, secondo cui il giudice del rinvio, al quale la Corte di cassazione abbia rimesso la causa a seguito di annullamento della decisione *ex* art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., incorre nella violazione dell'art. 384 c.p.c. laddove giudichi i rapporti sulla base di un criterio diverso da quello indicato dalla Corte stessa).

Orbene, nel cassare la pronuncia della CTR del Veneto, questa Corte, con l'ordinanza n. 10395/2018, aveva accolto (per quanto qui più direttamente interessa) il primo motivo di ricorso, con il quale l'Amministrazione finanziaria aveva denunciato, in relazione all'art. 360



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., per aver ritenuto i giudici di secondo grado che le risultanze della contabilità "in nero" reperita presso altra società non integrassero elemento di per sé idoneo a supportare l'accertamento compiuto nei confronti della società contribuente. Aveva, pertanto, statuito la S.C.: «occorre ricordare come la giurisprudenza di questa Corte sia ferma nel ritenere che la "contabilità in nero" seppur rinvenuta presso terzi e costituita da appunti ed informazioni dell'imprenditore, integri un valido elemento indiziario, incombendo dunque sul contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di dimostrare l'infondatezza della pretesa impositiva (cfr., tra le molte, Cass. sez. 5, 24 settembre 2014, n. 20094; Cass. sez. 6-5, ord. 11 luglio 2016, n. 14150; Cass. sez. 6-5, ord. 30 agosto 2016, n. 17240; Cass. sez. 6-5, ord. 24 marzo 2017, n. 7710, resa tra le stesse parti in ordine alla medesima origine dell'accertamento relativo a precedenti annualità d'imposta). La sentenza impugnata, che ha invece ritenuto - in conseguenza dell'esito negativo di verifica svolta presso la sede della contribuente - di per sé inidonea a costituire un idoneo quadro indiziario la contabilità in nero rinvenuta presso terzi concernente vendite per le quali la contribuente non avrebbe emesso fatture, si è posta dunque in contrasto con il succitato principio di diritto, da ribadire ulteriormente nella presente controversia».

Posto, dunque, che la suddetta inidoneità era stata argomentata dalla prima sentenza della CTR in relazione all'impossibilità per l'Ufficio di rinvenire, attraverso la verifica fiscale condotta nei confronti della Si.ta.pan, «alcun elemento oggettivo volto a confermare quanto presunto dalla verifica effettuata presso l'altra società Jesse Spa» (il passaggio è riportato a pag. 4 del ricorso per cassazione), è evidente che il *dictum* del giudice di legittimità vincolasse quello del rinvio secondo due (co-implicate) direttrici: da un lato, l'impossibilità di escludere che la contabilità in nero rinvenuta presso la Jesse fosse di per sé sufficiente a



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

corroborare l'accertamento nei confronti della Si.Ta.Pam; dall'altro l'irrilevanza, a tali fini, del mancato reperimento di specifici riscontri documentali presso quest'ultima. Altrettanto evidente è, pertanto, come si ponga in frontale contrasto con il suddetto *dictum* l'affermazione, contenuta nella sentenza in questa sede impugnata, per cui «ancora questo Collegio ritiene che l'accertamento non possa essere fondato in quanto basato unicamente su documentazione rinvenuta presso un terzo ed elaborata esclusivamente da detto terzo soggetto; questa documentazione non è una prova certa e diretta, come sostenuto dall'Agenzia, bensì è un indizio semplice, non confermato da alcun altro. Diverse invece potrebbero essere state le conclusioni qualora nella contabilità "in nero" del soggetto terzo fossero stati rinvenuti documenti predisposti dalla contribuente stessa; ma così non è». In tal modo, il giudice ha disatteso il principio di diritto al quale si sarebbe dovuto attenere, da un lato ritenendo insufficiente, dal punto di vista probatorio, la "contabilità in nero" della Jesse, e dall'altro non indicando le evidenze suscettibili di fondare la prova contraria, diverse da quella (già sconfessata dalla pronuncia rescindente) dell'inesistenza, nella contabilità di Si.Ta.Pan, di fatture corrispondenti a quelle contestate.

**P.Q.M.**

Accoglie il primo motivo di ricorso, assorbiti i restanti;

cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25/9/2026.

La Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale