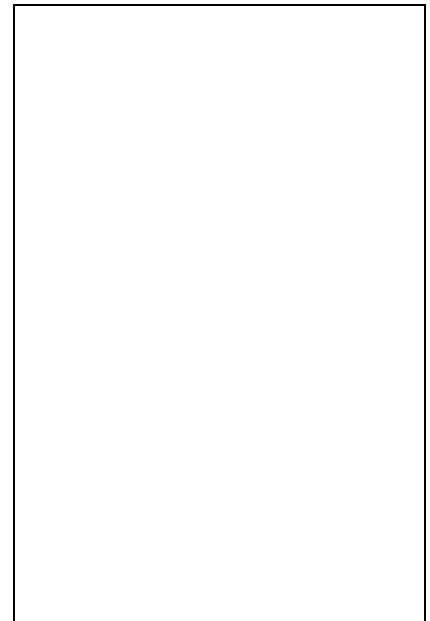


Civile Ord. Sez. 5 Num. 9688 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: BROGI RAFFAELLA
Data pubblicazione: 15/04/2026



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14209/2021 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore generale pro tempore,
rappresentato e difeso dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO
-ricorrente-

contro

IBL ITALIA SRL in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato ANTONIO ROMANO unitamente
all'avvocata BARBARA PAGLIUCA

controricorrente-

avverso la sentenza della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del FRIULI VENEZIA GIULIA n. 38/2021 depositata il 15/03/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/02/2026 dalla Consigliera Raffaella Brogi.

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle Entrate, secondo quanto risulta dagli atti di causa, ha notificato a IBL ITALIA s.r.l. (*hinc*: la contribuente o la società contribuente) processo verbale di constatazione emesso in esito al controllo relativo alle annualità 2012, 2013, 2014 e 2015.

1.1. Successivamente sono stati emessi due avvisi di accertamento, aventi per oggetto riprese a titolo di IRES ed IVA in relazione agli anni 2013 e 2014.

1.2. In particolare, in merito all'anno d'imposta 2013 è stata contestata al ricorrente l'indetraibilità dell'IVA in relazione a fatture per operazioni inesistenti e veniva recuperata a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dal conferimento del ramo d'azienda eseguito dalla società Com-Italia s.r.l. Unipersonale, pari a Euro 2.005.993, con un recupero IRES di Euro 551.648.

1.3. In relazione all'anno 2014: a) è stata disconosciuta la deducibilità, per mancanza di inerenza, del costo contabilizzato nel conto «consulenze commerciali» a fronte di tre fatture emesse da Imco s.r.l. per l'importo complessivo di Euro 27.000; b) in relazione alle operazioni oggettivamente inesistenti veniva recuperata l'IVA portata in detrazione e c) veniva recuperata a tassazione l'IVA assolta sulle fatture di acquisto riconducibili a operazioni soggettivamente inesistenti, per l'importo di Euro 194.726,89.

2. Entrambi gli avvisi di accertamento sono stati impugnati dalla contribuente davanti alla Commissione tributaria provinciale di Trieste che, riuniti i ricorsi, li ha respinti con sentenza n. 260/2018, successivamente riformata dalla Commissione tributaria regionale del Friuli-Venezia Giulia (*hinc*: CTR), con sentenza n. 38/2021 depositata in data 15/03/2021.

3. Il giudice di seconde cure ha ritenuto, in particolare, che:

- l'Ufficio ha errato nel qualificare la fattispecie contestata come fatturazione oggettivamente inesistente, trattandosi, invece, di operazioni soggettivamente inesistenti, dal momento che la merce è stata spostata dall'Italia per arrivare in Spagna – sia pure con altro destinatario – per poi tornare in Italia. L'operazione è stata, pertanto, realizzata con soggetti diversi da quelli indicati in fattura. Ad avviso della CTR la diversa qualificazione delle operazioni realizzate comporta che il contraddittorio attivato per una diversa fattispecie equivale a un contraddittorio non esperito;
- in merito alla contestazione relativa all'omessa dichiarazione di sopravvenienza attiva per l'anno 2013 in relazione al conferimento di azienda fatto dalla società Com Italia all'atto della costituzione della società IBL il punto cruciale – ai fini dell'applicazione o meno del regime di neutralità fiscale di cui all'art. 176 t.u.i.r. – è costituito dal fatto che, ad avviso dell'Ufficio, non era stato possibile verificare il valore del conferimento (poi riportato nel fondo di sospensione), in quanto la società COM ITALIA non aveva depositato il bilancio per l'esercizio 2013, limitandosi a depositare solo quello dell'esercizio 2011. Risulta, tuttavia, che la società contribuente avesse depositato il bilancio finale di liquidazione del 2013, la relazione sul bilancio finale 2013, la nota integrativa al bilancio finale 2013, il piano di riparto dell'attivo residuo alla liquidazione e il verbale di approvazione del bilancio 2013. Si tratta di documenti depositati presso il registro delle imprese in data 23/07/2013, dai quali risulta che gli importi relativi all'atto di conferimento di un ramo di azienda da parte di COM ITALIA (il cui valore è stato stimato con perizia giurata dopo aver compensato il passivo del ramo di azienda con l'attivo composto per la quasi totalità da un credito vantato da COM ITALIA nei confronti della società UNLIVER) sono stati contabilizzati correttamente. Una volta

acclarato il rispetto del principio di continuità dei valori tra conferente e conferitaria è stato applicato correttamente il regime di neutralità fiscale dell'operazione di conferimento ai sensi dell'art. 176 t.u.i.r.

4. Contro la sentenza della CTR l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in cassazione con quattro motivi.

5. La contribuente ha resistito con controricorso.

6. In data 02/03/2025 l'avv. FREDI ha depositato rinuncia al mandato e, in data 02/02/2026, sono stati depositati sia l'atto di nomina dei nuovi difensori (Avv.ti ROMANO e PAGLIUCA) che la procura speciale. In data 03/02/2026 i nuovi difensori hanno depositato memoria difensiva.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. In via preliminare, occorre dare atto che i nuovi difensori della parte controricorrente hanno depositato memoria difensiva nell'imminenza della presente adunanza camerale e che il deposito del loro atto di nomina è avvenuto in data 02/02/2026. Di conseguenza, deve ritenersi che la comunicazione di cancelleria 04/12/2025 al precedente difensore, nel termine ex art. 377 c.p.c., è stata eseguita correttamente. In ogni caso, come già evidenziato i legali della controricorrente hanno depositato memoria difensiva in data 03/02/2026.

1.1. Con il primo motivo di ricorso è stata denunciata la nullità della sentenza per omissione totale di motivazione. Violazione degli artt. 36, comma 2, n. 4, d.lgs. n. 546 del 1992, degli artt. 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e 118 d. att. cod. proc. civ., 111, comma 6, Cost – Denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c.

1.2. Con tale motivo di ricorso la ricorrente espone che:

- l'avviso di accertamento emesso per l'anno 2013 recuperava a tassazione l'IVA indebitamente detratta per Euro 157.739, in conseguenza dell'uso di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti;

- l'avviso di accertamento relativo all'anno 2014 recuperava a tassazione sia l'IVA indebitamente detratta (Euro 71.157) in conseguenza dell'uso di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, sia l'IVA indebitamente detratta (Euro 194.726,89) per l'uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

1.3. La CTR, pur annullando entrambi gli atti impositivi, ha rilevato il vizio relativo al contraddittorio relativo all'atto impositivo relativo al 2013, senza pronunciarsi sul rilievo – presente solo nell'avviso relativo all'anno 2014 – relativo all'indebita detrazione dell'IVA a fronte dell'uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

2. Con il secondo motivo di ricorso è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per omessa pronuncia. Violazione dell'art. 112 c.p.c.

2.1. Con tale motivo di ricorso la ricorrente espone che la società contribuente nell'atto di appello (da pag. 12 a pag. 15) aveva riproposto la doglianza relativa al recupero dell'IVA indebitamente detratta a fronte dell'uso per operazioni soggettivamente inesistenti.

3. Il primo motivo è fondato, con il conseguente assorbimento del secondo motivo. Nel caso di specie risulta da quanto esposto in atti che le contestazioni riguardavano sia le fatture oggettivamente inesistenti, sia le operazioni soggettivamente inesistenti. La CTR nella sentenza impugnata fa riferimento alle prime, senza alcuna statuizione in merito alle seconde, sebbene il dispositivo rechi l'annullamento integrale di entrambi gli atti impositivi impugnati dalla società contribuente. A tal proposito deve precisarsi come l'intero impianto argomentativo della sentenza impugnata – che riqualifica le operazioni relative alle fatture contestate dall'amministrazione finanziaria come soggettivamente inesistenti, per affermare che non poteva considerarsi espletato il contraddittorio preventivo, che a suo dire riguardava solamente le operazioni

oggettivamente inesistenti – non può intendersi esteso all’annullamento della ripresa relativa alle operazioni soggettivamente inesistenti.

4. Con il terzo motivo è stata denunciata, in relazione all’art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la falsa applicazione dell’art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000.

4.1. Con tale motivo di ricorso la sentenza impugnata viene censurata per aver fatto conseguire dalla riqualificazione come soggettivamente inesistenti delle operazioni contestate dall’amministrazione finanziaria come oggettivamente inesistenti, la conclusione dell’omessa instaurazione del contraddittorio sulla fattispecie diversamente ricostruita nell’ambito del giudizio. Ad avviso di parte ricorrente tale conclusione viola il disposto dell’art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, così come interpretato dalla giurisprudenza di questa Corte, in conformità agli orientamenti della CGUE, con riferimento all’attivazione del contraddittorio preventivo e alla prova di resistenza.

4.2. Nel caso di specie, in realtà, la contribuente è stata posta nelle condizioni di interagire, dapprima, con i verificatori e, successivamente, con l’Ufficio. Risulta, altresì, rispettato il termine di sessanta giorni previsto dall’art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000. L’errore della CTR è, infatti, quello di aver ritenuto necessario un contraddittorio titolato, qualificando la fattispecie in senso diverso dalla contestazione dell’amministrazione finanziaria.

4.3. Il motivo – dato atto dell’irrelevanza dell’eccezione di giudicato sollevata dalla società contribuente a pag. 38 del controricorso, considerato l’accoglimento del primo motivo - è fondato. L’art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000 – nella versione applicabile, *ratione temporis*, al caso in esame - precisa, infatti, che: «*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste*

che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

4.4. L'invalidità dell'atto impositivo per mancata instaurazione del contraddittorio, conseguendo all'emissione dell'avviso di accertamento prima che siano decorsi sessanta giorni dal rilascio di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni (Cass., 20/0/2023, n. 21517), non può essere indebitamente estesa all'ipotesi di riqualificazione dei fatti contestati da parte dell'amministrazione finanziaria ad opera del giudice davanti al quale sia impugnato l'atto impositivo emesso nel rispetto dei termini di legge. Difatti, se è vero che il contraddittorio è legato a un principio di effettività (come emerge dalla giurisprudenza di questa Corte – da ultimo Cass., Sez. U, 25/07/2025, n. 21271 - e di quella unionale in tema di prova di resistenza) e non è sufficiente il rispetto di una mera sequenza formale (*i.e.* consegna del processo verbale-decorso del termine di sessanta giorni-emissione dell'avviso di accertamento), qualora l'atto impositivo rechi la contestazione di fatti diversi rispetto a quelli indicati nel processo verbale, tale ipotesi non può essere riscontrabile in caso di diversa qualificazione dei fatti (riportati tanto nel processo verbale che nell'avviso di accertamento) da parte del giudice tributario. Non può essere, infatti, ravvisato alcun *vulnus* al diritto di difesa del contribuente che, prima dell'emissione dell'atto impositivo, viene reso edotto delle violazioni da cui dipendono le riprese dell'amministrazione finanziaria, come dimostra quanto riportato nell'illustrazione del terzo motivo di ricorso, dove si legge che gli avvisi di accertamento risultano emessi nel rispetto del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, entro il quale la società aveva presentato osservazioni al PVC. Giova poi ribadire che il rispetto del termine di sessanta giorni assorbe ogni questione relativa alla prova di resistenza: v., tra varie, Cass. 10/07/2025, n. 18967, Cass. 15/01/2019, n. 701 e Cass. 11/9/2019, n. 22644, secondo cui, appunto,

«l'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 effettua, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio già operata dal legislatore, attraverso la previsione espressa di una nullità per mancato rispetto del termine dilatorio che già, a monte, ingloba la «prova di resistenza», sia con riferimento ai tributi armonizzati che in ordine a quelli non armonizzati (non effettuando la norma alcuna distinzione in merito alle conseguenze sanzionatorie)».

5. Con il quarto motivo è stata denunciata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 176 t.u.i.r. e dell'art. 88 t.u.i.r.

5.1. Con tale motivo la ricorrente – richiamato il contenuto dell'art. 176 t.u.i.r. – espone che dalle operazioni di verifica era emerso quanto di seguito riportato:

- in data 25/01/2012 era stata costituita tra Nigro Gabriella (con una quota pari al 10%) e Com-Italia s.r.l. unipersonale (con una quota pari al 90%) la società I.B.L. Italia s.r.l., con un capitale di Euro 30.000,00;
- la quota della sig.ra Nigro era conferita in denaro, mentre quella di Com-Italia mediante conferimento di azienda, valutato secondo la relazione di stima, che evidenziava un valore del complesso aziendale, alla data del 31/12/2011, pari a Euro 27.000;
- considerato che il netto patrimoniale era stato individuato in Euro 48.595, la differenza di Euro 21.985,18 (risultante dalla differenza tra 48.595 e 27.000) era stata appostata contabilmente all'interno del patrimonio netto sociale quale «riserva da conferimento», pari a Euro 2.027.977,86 alla data del 31/12/2013. Tale differenza risultava dai versamenti eseguiti da Unilever s.r.l. a favore della I.B.L. Italia s.r.l. nel corso del periodo d'imposta 2013;

- in sede di conferimento era stato periziato un credito verso Unilever s.r.l. (derivante dal credito vantato dalla conferente Com-Italia nei confronti di quest'ultima società) pari a Euro 2.005.992,68 (valore cui il perito incaricato era giunto sulla base di una valutazione del 50% del valore nominale del credito). Tale debito era stato onorato da Unilever nei confronti della conferitaria nel corso del 2013, con la conseguenza che la differenza, rispetto al valore periziato all'atto di conferimento (pari a Euro 2.005.992,68) era stata appostata in contabilità quale ulteriore «riserva da conferimento», da considerare in sospensione d'imposta ex art. 176 t.u.i.r.

5.2. Alla luce di tali fatti – ad avviso di parte ricorrente pacifici – in base all'art. 176 t.u.i.r. solo quando la sostituzione dei beni di primo grado (complesso aziendale) con beni di secondo grado (partecipazione) si attui rispettando il principio di continuità dei valori fiscalmente riconosciuti, l'operazione di conferimento non costituisce realizzo di plusvalenze o minusvalenze ed è, quindi, neutrale per il fisco. Diversamente, il potenziale disallineamento dovuto all'iscrizione, nel bilancio del conferitario, di valori divergenti da quelli fiscalmente riconosciuti ai beni conferiti, comporta una sorta di doppio binario tra valori civilistici, da una parte, e valori fiscali, dall'altra parte, che il conferitario deve far risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi. Nella specie, IBL Italia (società conferitaria) aveva iscritto a bilancio, a seguito del conferimento, crediti nei confronti di Unilever per Euro 2.005.992,68. Tale valore, per garantire la neutralità dell'operazione, avrebbe dovuto essere pari a quello iscritto nel bilancio della conferente Com-Italia antecedentemente al conferimento. Considerato, tuttavia, che quest'ultima società aveva cessato la propria attività in data 04/07/2013 e aveva ommesso di presentare i bilanci d'esercizio e le prescritte dichiarazioni fiscali per le annualità d'imposta 2012

e 2013, non era stato possibile riscontrare il trattamento fiscale applicato all'eventuale svalutazione o meno del credito.

La società conferente aveva, infatti, compilato la dichiarazione fiscale solo per l'anno 2011, da cui emergeva che non risultava effettuata alcuna ripresa fiscale in merito alla valutazione dei crediti e il valore civilistico e quello fiscale dei crediti coincideva. Non risultavano, tuttavia, ulteriori dichiarazioni per gli anni successivi.

La ricorrente evidenzia, quindi, che considerata anche la mancata compilazione del prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi, con l'evidenziazione delle divergenze tra valori civilistici iscritti in bilancio e quelli fiscali, era stata contestata dall'Ufficio la neutralità dell'operazione di conferimento. In particolare, l'importo di Euro 2.005.992,68 incassato da Unilever nel 2013 – eccedente rispetto al corrispondente credito iscritto in bilancio pari a Euro 2.005.992,68 – era stato assoggettato a recupero a titolo di sopravvenienza attiva tassabile ai sensi dell'art. 88 t.u.i.r., atteso che il valore fiscale nominale non era transitato nel bilancio della conferitaria: nonostante l'avvenuta contabilizzazione del credito al valore periziato di Euro 2.005.992,68, in data 27/03/2012, era stato chiesto a Unilever il pagamento dell'intero importo di Euro 4.011.985,49, effettivamente versato dalla debitrice.

5.3. Ad avviso della ricorrente la CTR ha errato nel ritenere che il deposito del bilancio di liquidazione al 04/07/2013 di Com Italia, in assenza del deposito del bilancio del 2012 (e del rendiconto di gestione dal 01/01/2013 fino alla data di inizio della liquidazione) non consentiva di verificare la continuità contabile richiesta dalla norma. L'appostamento quale ulteriore «riserva da conferimento» dell'importo di Euro 2.005.992,68 derivante dall'integrale pagamento dell'importo di Euro 4.011.985,59 (valutato in perizia al 50% del valore nominale) determinava un disallineamento dei valori di bilancio e dei valori fiscali, determinante il sorgere della fiscalità IRES.

5.4. Il motivo di ricorso è fondato. L'art. 176 t.u.i.r. prevede che: *«I conferimenti di aziende effettuati tra soggetti residenti nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese commerciali, non costituiscono realizzo di plusvalenze o minusvalenze. Tuttavia il soggetto conferente deve assumere, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita e il soggetto conferitario subentra nella posizione di quello conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda stessa, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio e i valori fiscalmente riconosciuti.»*

5.5. Nel caso di specie – come emerge dalla ricostruzione della ricorrente – la ripresa dell'amministrazione finanziaria si incentrava sulla sopravvenienza riconducibile alla contabilizzazione del credito nei confronti di Uniliver (contabilizzato nell'importo pari al 50% del suo valore e riscosso, poi, interamente dalla società conferitaria). La CTR ha errato nel ritenere sufficiente il deposito del bilancio di liquidazione da parte della società conferente avvenuto nel 2013, omettendo di considerare che il credito periziato nel 2012 per un importo pari al 50% del suo valore era stato, poi, riscosso per intero e che l'art. 176 t.u.i.r. richiede un apposito prospetto di riconciliazione dei dati esposti in bilancio e dei valori fiscalmente riconosciuti. La circostanza che tale prospetto non fosse stato predisposto – proprio perché la conferente non ha depositato il bilancio nel 2012 – non può essere surrogata dal bilancio di liquidazione depositato nell'anno successivo (2013). Secondo questa Corte, infatti, affinché operi la neutralità fiscale del conferimento di azienda, ai sensi dell'art. 176 del d.P.R. n. 917 del 1986 – che esclude la sussistenza di plusvalenze tassabili o di minusvalenze deducibili – il conferente deve iscrivere nel proprio bilancio le partecipazioni ricevute in cambio del conferimento ad un valore pari a quello fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita, mentre, ove vi siano disallineamenti tra valori fiscali e valori di bilancio, il conferitario deve

indicare, in un prospetto apposito della propria dichiarazione, le eventuali differenze (Cass., 24/05/2022, n. 16674).

6. Alla luce di quanto sin qui evidenziato sono fondati il primo, il terzo e il quarto motivo di ricorso, nei limiti di cui in motivazione, con assorbimento del secondo motivo.

7. La sentenza impugnata deve essere, pertanto, cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Friuli Venezia-Giulia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il primo, il terzo e il quarto motivo di ricorso nei limiti di cui in motivazione e dichiara assorbito il secondo motivo;

cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Friuli Venezia-Giulia che, in diversa composizione, deciderà anche sulle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13/02/2026.

La Presidente

Angelina-Maria Perrino