



R E P U B B L I C A I T A L I A N A
In Nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

OGGETTO: Credito d'imposta 2019 - Utilizzato in compensazione - Atto di recupero - Investimenti per ricerca e sviluppo - Sanzioni per crediti non spettanti o inesistenti - Omessa acquisizione del parere del MISE - *Principio di diritto - Travisamento della prova - *Principio di diritto.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Roberta Crucitti	Presidente -	
dott. Maria Luisa De Rosa	Consigliere -	R.G.N. 19130/2024
dott. Paolo Di Marzio	Consigliere Rel.	
dott. Rosanna Angarano	Consigliere -	Cron.
dott. Andrea A. Salemme	Consigliere -	P.U. - 7/5/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore, legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, *ex lege*, dall'Avvocatura generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

- **ricorrente e controricorrente incidentale** -
contro

██████████ ██████████ ██████████ **Srl**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa, giusta procura speciale allegata al ricorso, dall'Avv. ██████████, che ha indicato recapito Pec;

- **controricorrente e ricorrente incidentale** -
avverso



la sentenza n. 173, pronunciata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna il 27.1.2023, e pubblicata il 21.2.2024;

ascoltata la relazione svolta dal Consigliere Paolo Di Marzio;

raccolte le conclusioni del P.M., s.Procuratore Generale Aldo Ceniccola, che ha confermato la propria richiesta accogliere il ricorso principale e rigettare il ricorso incidentale;

ascoltate le conclusioni rassegnate, per la ricorrente principale, dall'Avv.to dello Stato Francesco Montanaro, il quale ha domandato l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto dell'impugnativa incidentale e, per la controricorrente e ricorrente incidentale, dall'Avv. [REDACTED], che ha domandato il rigetto del ricorso principale e l'accoglimento del ricorso incidentale;

la Corte osserva:

Fatti di causa

1. La [REDACTED] Srl, avente sede in [REDACTED] ed esercente l'attività di trasporto marittimo di persone e cose, portava in compensazione nell'anno 2019 (dichiarazione 2020) un preteso credito d'imposta, invocato come maturato nell'anno 2018, ma non indicato nel rigo RU05 della dichiarazione dei redditi del 2019. La società sosteneva di avere diritto ai benefici di cui alla legge di stabilità per il 2016 (L. 208/2015, art. 1, commi da 98 a 108) in conseguenza dell'investimento in 'ricerca e sviluppo' ai sensi dell'art. 3 del Dl n. 145 del 2013 come conv., e succ. modd. (cfr. art. 1, legge 296 del 2006).

L'Agenzia delle Entrate richiedeva documentazione, che la società produceva, e poi ne domandava di ulteriore con accesso presso la sede. Quindi l'Ente impositore riteneva che l'agevolazione fiscale non fosse riconoscibile perché l'attività svolta dalla società non possedeva i requisiti richiesti dalla legge, in primo luogo la novità, ed il beneficio non poteva pertanto essere fruito. L'Ente impositore notificava in conseguenza il



3.3.2020 alla società l'atto di recupero di credito d'imposta n. [REDACTED] (Ires 2019).

2. La [REDACTED] Srl impugnava l'atto impositivo innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Ravenna proponendo plurime censure, procedimentali e di merito, anche in materia di sanzioni. La CTP reputava in generale infondate le contestazioni mosse dalla contribuente e le rigettava, ma riteneva di dover ridurre le sanzioni, dal 100% al 30%, stimando che il credito invocato dovesse qualificarsi come 'non spettante', anziché come 'inesistente'.

3. La società spiegava appello, avverso la parte della decisione sfavorevole conseguita nel primo grado del giudizio, innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, rinnovando le proprie critiche, mentre l'Ente impositore proponeva appello incidentale in materia di riduzione delle sanzioni. Il giudice dell'appello rigettava sia l'appello principale sia l'appello incidentale, e confermava quindi integralmente la decisione di primo grado.

4. Avverso la decisione assunta dal giudice del gravame ha proposto ricorso principale per cassazione l'Amministrazione finanziaria (notifica 16.9.2024) affidandosi ad un motivo di ricorso, e la contribuente ha reagito mediante controricorso. La società ha proposto anche ricorso incidentale (notifica 19.9.2024), affidandosi a quattro motivi di ricorso. L'Agenzia delle Entrate resiste mediante controricorso incidentale. La società ha pure depositato memoria.

4.1. Ha fatto pervenire le proprie conclusioni scritte il Pubblico Ministero, nella persona del s.Procuratore Generale Aldo Ceniccola, ed ha domandato accogliersi il ricorso dell'Amministrazione finanziaria e rigettarsi il ricorso della contribuente, ove ritenuto inammissibile il secondo motivo di ricorso incidentale proposto dalla società, avente ad oggetto la pretesa obbligatorietà dell'acquisizione del parere del MISE (Ministero per lo Sviluppo Economico), ora MIMIT (Ministero delle Imprese



e del Made in Italy), altrimenti rimettendosi la decisione alla pubblica udienza in considerazione della novità e rilevanza della questione proposta.

4.2. All'udienza camerale del 6.11.2025 questa Corte accoglieva la sollecitazione del P.M. e, con ordinanza interlocutoria dep. 26.12.2025, n. 34136, rimetteva la definizione del giudizio ad una prossima pubblica udienza. La causa è stata quindi rifissata per la trattazione nell'odierna pubblica udienza. La società ha depositato ulteriore memoria.

Ragioni della decisione

1. Con il suo motivo di ricorso principale, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., l'Amministrazione finanziaria contesta la violazione e falsa applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, per avere la Corte tributaria regionale erroneamente ritenuto che ricorresse un'ipotesi di credito non spettante, dovendo perciò applicarsi sanzioni ridotte (30%), anziché un credito inesistente, cui devono applicarsi sanzioni minime del 100%, perché il credito invocato dalla contribuente difettava di elementi costitutivi, ed il vizio non era suscettibile di essere rilevato mediante controlli automatizzati.

1.1. La Corte di giustizia tributaria regionale si limita a rilevare che "si rigetta altresì l'appello incidentale dell'agenzia in riferimento alle sanzioni rideterminate laddove la sentenza impugnata motiva la sua decisione nel fatto che l'agenzia non ha dato prova dell'inesistenza dei costi sostenuti ma [del]la loro non spettanza in base alle norme di legge" (sent. CGT II, p. V), e basta.

1.2. La motivazione adottata dal giudice del gravame non consente in alcun modo di comprendere per quali ragioni il giudice di secondo grado abbia ritenuto corretta la valutazione operata dal giudice di primo grado, pertanto di individuare quali siano gli elementi che abbiano indotto il giudice dell'appello a ritenere sussistente un'ipotesi di credito invocato non spettante e non, piuttosto, inesistente.



La Corte tributaria regionale non propone alcuna analisi delle prospettazioni fornite dalle parti, neppure esamina le censure proposte dall'Agenzia delle Entrate alle valutazioni espresse dal giudice di primo grado, tanto meno le confuta.

L'Agenzia ha sostenuto, anche innanzi alla Corte tributaria regionale, che il preteso investimento in ricerca e sviluppo risultava inesistente, e perciò non era suscettibile di godere di benefici fiscali in quanto carente, a tacer d'altro, del requisito della novità, e pertanto difettava di elementi (presupposti, se si preferisce) costitutivi. Ha pure sostenuto che il mancato diritto al conseguimento del beneficio non fosse in alcun modo desumibile mediante esame automatizzato della dichiarazione dei redditi, a causa degli errori pacificamente commessi nella redazione della stessa dalla contribuente. Trattandosi di credito inesistente le sanzioni erano state applicate nella misura del 100%, la minima normativamente prevista. Né in ordine a questi rilievi, potenzialmente decisivi, né in ordine agli altri, il giudice del gravame esprime una qualsivoglia valutazione.

1.3. A tanto merita di essere aggiunto che la Suprema Corte, recentemente pronunciando a Sezioni Unite, ha chiarito che in tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, è applicabile la sanzione di cui all'art. 27, comma 18, d.l. n. 185 del 2008, vigente *ratione temporis*, ovvero, se più favorevole, quella prevista dall'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) *il credito*, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è *carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge* ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) *l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972*; ove sussista il primo



requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano le sanzioni previste dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 ovvero dall'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 qualora *ratione temporis* applicabile, Cass. SU, 11.12.2023, n. 34452 (evidenza aggiunta).

Il ricorso principale proposto dall'Agenzia delle Entrate risulta pertanto fondato e deve essere perciò accolto, cassandosi la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna.

2. Con il primo strumento di impugnazione incidentale, proposto ai sensi dell'art 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la società censura la nullità della sentenza impugnata in conseguenza della violazione dell'art. 112 c.p.c., per non essersi il giudice del gravame pronunciato "sull'eccezione di nullità dell'atto di recupero per omessa verifica della rettifica del credito di imposta ed emendabilità della dichiarazione anche in fase contenziosa" (ric. inc., p. 20).

2.1. L'Amministrazione finanziaria ha domandato dichiararsi il motivo di ricorso inammissibile, per non avere la contribuente chiarito con quali specifiche critiche avesse contestato la emendabilità della dichiarazione dei redditi anche in sede contenziosa, e comunque ha sostenuto l'infondatezza della censura, perché quand'anche il giudice dell'appello avesse ritenuto la dichiarazione dei redditi emendabile, avrebbe dovuto entrare nel merito delle contestazioni proposte dalla parte, e non avrebbe potuto far altro che rigettarle, come del resto ha fatto.

2.2. Invero, sebbene il giudice di primo grado avesse pronunciato la propria decisione proprio fondando sulla ritenuta inemendabilità tardiva della dichiarazione dei redditi della società, e questa pronuncia sia stata criticata dalla contribuente come riportato nella parte introduttiva della propria decisione, il giudice dell'appello ha motivato la propria pronuncia,



che esamina nel merito le questioni proposte dalla parti, senza attribuire rilevanza alla pretesa non emendabilità tardiva della dichiarazione. Non resta pertanto da ritenere che ricorra una pronuncia implicita del giudice di secondo grado, il quale ha ritenuto ammissibile l'emenda della dichiarazione, ed ha quindi esaminato nel merito il ricorso della contribuente, ritenendolo infondato.

Da tanto discende che non vi è interesse della contribuente ad impugnare una decisione implicita per sé interamente favorevole sul punto, ed il motivo di ricorso deve essere perciò dichiarato inammissibile.

3. Mediante il secondo motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la società critica la nullità della sentenza impugnata in conseguenza della violazione degli artt. 36 e 61 del D.Lgs. n. 546 del 1992, e dell'art. 118 Disp. att. c.p.c., perché il giudice dell'appello non ha espressamente pronunciato, salvo riportarsi a quanto deciso dal giudice di primo grado, in materia di invalidità dell'atto di recupero a causa della mancata acquisizione del parere preventivo del Ministero dello Sviluppo Economico (MISE).

3.1. La controricorrente Amministrazione finanziaria ha replicato affermando l'inammissibilità del motivo di ricorso, perché volto in realtà a contestare "una presunta errata valutazione del materiale probatorio" (controric., p. 14).

In realtà la ricorrente incidentale pone una questione di diritto: se il parere del MISE sia normativamente previsto come indispensabile in sede di contestazione dell'ammissibilità dei benefici fiscali conseguenti ad attività di ricerca e sviluppo, allegando che il giudice di secondo grado non avrebbe pronunciato espressamente in materia. Ricordato che non è precluso al giudice dell'appello motivare per relationem, con riferimento ad atti del processo o precedenti pronunce intervenute nello stesso giudizio, la ricorrente pone una questione di diritto, su cui questa Corte di legittimità è comunque tenuta a pronunciare, cfr. Cass. sez. V,



28.10.2015, n. 21968 (conf. già Cass. sez. VI-III, 8.10.2014, n. 21257 e, più di recente, Cass. sez. III, 16.6.2023, n. 17416).

3.2. Il giudice del gravame, ad ogni buon conto, mostra di avere ben presente la indicata censura proposta dalla contribuente, infatti la riporta nello svolgimento del processo, quindi dichiara di aderire alla motivazione adottata dalla CTP "in relazione al mancato parere del Mise" (sent. CGT II, p. III). La CTP aveva rilevato che "non vi è una specifica norma di legge che imponga tale preventiva richiesta" (sent. CTP, p. 5).

3.3. Merita quindi di essere ricordato che ai sensi del secondo comma dell'art. 8 del Dm Interministeriale del 27.5.2015 (emesso in attuazione dell'art. 3, comma 14, del D.L. n. 145 del 2013, come conv.), emanato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico, disposizione peraltro non richiamata dalla contribuente, si prevede che *"2. Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere"*.

Si tratta evidentemente ("può") di una facoltà, suscettibile di essere attivata dall'Amministrazione finanziaria qualora risultino necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti.

Il diritto alla difesa del contribuente non risulta limitato da questa previsione, perché è naturalmente a lui consentito dimostrare anche giudizialmente il proprio diritto a conseguire il credito d'imposta, indipendentemente dall'acquisizione del parere del MISE da parte dell'Ente impositore ed anche dal suo eventuale contenuto.



La valutazione espressa dai giudici del merito appare allora immeritevole di censura. L'acquisizione del parere preventivo del MISE non è prevista come necessaria dalla normativa applicabile.

3.3.1. Non essendosi rinvenuti nella giurisprudenza di legittimità precedenti specifici in materia, appare opportuno indicare il principio di diritto secondo cui: "In tema di benefici fiscali conseguenti ad attività di ricerca e sviluppo, ai sensi del disposto di cui all'art. 8, comma 2, del Dm Interministeriale del 27.5.2015 (emesso in attuazione dell'art. 3, comma 14, del D.L. n. 145 del 2013, come conv.), l'Agenzia delle entrate, qualora si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, ha la facoltà, ma non l'obbligo, di richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere; questa previsione non limita il diritto alla difesa del contribuente, perché è a lui consentito dimostrare anche giudizialmente il proprio diritto a conseguire il credito d'imposta, indipendentemente dall'acquisizione del parere del MISE (Ministero per lo Sviluppo Economico, ora MIMIT, Ministero delle Imprese e del Made in Italy) da parte dell'Ente impositore, ed anche dal suo eventuale e non vincolante contenuto".

Il secondo motivo di ricorso incidentale risulta pertanto infondato e deve perciò essere respinto.

4. Con il terzo strumento di impugnazione incidentale, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., la contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 4 *octies* del D.L. n. 34 del 2019, come conv., per non avere la Corte tributaria regionale rilevato l'invalidità dell'atto di recupero in conseguenza dell'omessa istaurazione del contraddittorio endoprocedimentale.

4.1. La società ha contestato la violazione del contraddittorio endoprocedimentale sin dal ricorso introduttivo, ed il giudice impugnato ha ritenuto che non sussistesse violazione perché "l'agenzia ha notificato un



atto di recupero di credito d'imposta non ha eseguito un avviso di accertamento ... di conseguenza l'obbligo del contraddittorio preventivo nel caso di specie non opera" (sent. CGT II, p. III).

4.2. Invero questa Corte regolatrice ha già avuto occasione di chiarire che in tema di diritti e garanzie del contribuente, all'avviso di recupero di credito d'imposta è applicabile il termine dilatorio di sessanta giorni dalla conclusione della verifica fiscale previsto dall'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, in ragione della sostanziale equiparazione tra tale atto accertativo della pretesa tributaria, con natura impositiva, e l'avviso di accertamento. Ne consegue l'illegittimità dell'avviso di recupero di credito d'imposta emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. (Nella specie, la S.C. ha accertato la suddetta violazione, in presenza di un atto impositivo notificato dopo dodici giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, ed escluso che l'imminente prescrizione del diritto al rimborso potesse integrare i motivi d'urgenza che consentono di derogare al rispetto del termine), Cass. sez. V, 25.7.2022, n. 23223 (conf. Cass. sez. V, 9.7.2014, n. 15634). Il rispetto delle regole vigenti in materia di contraddittorio preventivo (e termine dilatorio) è quindi dovuta anche in presenza di un atto di recupero, e non solo di un avviso di accertamento.

4.2.1. In materia di contraddittorio preventivo la contribuente ritiene applicabile l'art. 4 *octies* del Dl n. 34 del 2019, che ha introdotto l'art. 5 *ter* nel D.Lgs. n. 218 del 1997, entrato in vigore il 1°.7.2020, mentre l'atto di recupero oggetto del presente giudizio è stato notificato il 3.3.2020, pertanto in data antecedente, e la contribuente non illustra le ragioni per le quali la norma dovrebbe ritenersi retroattiva (in senso contrario, cfr. Cass. sez. V, 1.4.2021, n. 9076).



Ora, a parte che la norma invocata richiede il superamento della c.d. prova di resistenza, e non risulta che la stessa sia stata assicurata, la contribuente non chiarisce perché ritenga applicabile la disciplina di cui all'art. 4 *octies* e non quella vigente all'epoca della notificazione dell'atto di recupero, che non prevedeva l'obbligo generale di istituzione del contraddittorio endoprocedimentale in materia di tributi non armonizzati mentre, con riferimento ai tributi armonizzati, era comunque necessario fornire la c.d. prova di resistenza.

Il terzo motivo di ricorso incidentale risulta pertanto infondato e deve perciò essere rigettato.

5. Con il quarto motivo di ricorso incidentale, proposto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, c.p.c., la contribuente denuncia ancora la nullità della pronuncia impugnata, in conseguenza della violazione dell'art. 115 c.p.c., perché il giudice dell'appello è incorso nel travisamento della prova, non avendo tenuto conto dei numerosi elementi di prova assicurati dalla contribuente, inclusa la certificazione di regolarità contabile.

5.1. Ha replicato l'Amministrazione finanziaria che il quarto motivo di impugnazione incidentale è inammissibile, perché "finisce per criticare la sentenza di appello unicamente nella misura [in cui] si chiede una mera valutazione del merito e del materiale probatorio del precedente grado del giudizio e addirittura del primo grado" (controric., p. 20).

5.2. Il giudice del gravame, invero, esprime compiutamente il proprio giudizio sulla documentazione prodotta dalla ricorrente. Ritiene che la società non abbia provato di avere diritto al credito d'imposta perché le fatture prodotte sono relative a costi sostenuti "per attività svolte dalla società ma non inquadrabili tra quelle aventi carattere di ricerca e sviluppo, dato che riguardano personale amministrativo, addetti alla sicurezza ed alla manutenzione, software e consulenze per il miglioramento organizzativo del reparto collaudo o la costruzione di un serbatoio per camera iperbarica, di cui però non si dà alcuna indicazione in



riferimento alla eventuale novità rispetto a quelli esistenti. Su detti punti la contribuente non porta chiarimenti ma continua a proporre frasi apodittiche ma non supportate da valida documentazione ... per contro l'agenzia ha documentato e motivato con precisione le proprie tesi ..." (sent. CGT II, p. IV). Il giudice del gravame proporrà anche un esempio esplicativo relativo al progetto [REDACTED] e conferma la decisione di primo grado, che esamina tutti e quattro i progetti Pagurus, non mancando di operare riferimento alla consulenza contabile prodotta dalla società, ed esclude la ricorrenza di un'attività di ricerca e sviluppo agevolabile ai termini di legge.

5.3. La contribuente, già nella premessa descrittiva del giudizio, e quindi nell'esposizione del motivo, opera riferimento ad una pluralità di argomenti ed allegazioni documentali che ritiene il giudice dell'appello non abbia correttamente interpretato e perciò 'travisato'.

Invero, la ricorrente non ha cura di indicare di quali documenti sia stato frainteso il significato da parte del giudice del gravame, ma soltanto li riassume, per affermare la loro complessiva rilevanza. Domanda pertanto una rinnovazione del giudizio di merito, in sostanza, che non è consentita in sede di giudizio di cassazione.

5.4. Questa Corte di legittimità ha in proposito chiarito che il cattivo esercizio del potere di apprezzamento delle prove non legali da parte del giudice di merito non dà luogo ad alcun vizio denunciabile con il ricorso per cassazione, non essendo inquadrabile nel paradigma dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (che attribuisce rilievo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e presenti carattere decisivo per il giudizio), né in quello del precedente n. 4, disposizione che - per il tramite dell'art. 132, n. 4, c.p.c. - dà rilievo unicamente all'anomalia motivazionale che si tramuta in



violazione di legge costituzionalmente rilevante, Cass. sez. III, 10.6.2016, n. 11892.

Non si è del resto mancato di evidenziare che in tema di ricorso per cassazione, può essere dedotta la violazione dell'art. 115 c.p.c. qualora il giudice, in contraddizione con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove inesistenti e, cioè, sia quando la motivazione si basi su mezzi di prova mai acquisiti al giudizio, sia quando da una fonte di prova sia stata tratta un'informazione che è impossibile ricondurre a tale mezzo (ipotesi diversa dall'errore nella valutazione dei mezzi di prova - non censurabile in sede di legittimità - che attiene alla selezione da parte del giudice di merito di una specifica informazione tra quelle astrattamente ricavabili dal mezzo assunto), a condizione che il ricorrente assolva al duplice onere di prospettare l'assoluta impossibilità logica di ricavare dagli elementi probatori acquisiti i contenuti informativi individuati dal giudice e di specificare come la sottrazione al giudizio di detti contenuti avrebbe condotto a una decisione diversa, non già in termini di mera probabilità, bensì di assoluta certezza, Cass. sez. III, 26.4.2022, n. 12971.

5.4.1. Può in proposito indicarsi il principio di diritto secondo cui: "Ricorre il travisamento della prova documentale qualora il giudice abbia equivocato sul significato di uno scritto, attribuendo al documento un contenuto che lo stesso, inequivocabilmente, non ha; diversamente, quando la parte contesta la selezione e valutazione delle prove documentali come espressa dal giudice del merito, proponendo una propria lettura alternativa del materiale probatorio, non ricorre il travisamento della prova, e non è consentita la critica della pronuncia impugnata in termini di nullità della decisione".

Il quarto motivo di impugnazione incidentale deve essere perciò dichiarato inammissibile.



6. Il ricorso incidentale introdotto dalla società, in conclusione, deve essere respinto, mentre deve essere accolto il ricorso principale proposto dall'Agenzia delle Entrate cassandosi, in relazione al ricorso accolto, la decisione impugnata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna.

6.1. Occorre anche dare atto che ricorrono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, del c.d. doppio contributo.

La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale proposto dalla **Agenzia delle Entrate**, respinto il ricorso incidentale introdotto dalla [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] **Srl**, in persona del legale rappresentante *pro tempore*, cassa la decisione impugnata in relazione al ricorso accolto e rinvia innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna perché, nel rispetto dei principi esposti ed in diversa composizione, proceda a nuovo esame, provvedendo anche a regolare le spese di lite del giudizio di legittimità tra le parti.

Ai sensi del d.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, art. 13, comma 1 *quater*, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello da corrispondere per il ricorso a norma del cit. art. 13, comma 1 *bis*, se dovuto.

Così deciso in Roma il 7.5.2026.

L'Estensore
Paolo Di Marzio

Il Presidente
Roberta Crucitti

