



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

IVA-IRAP-IRES 2010-2011 -
Indeducibilità costi - Presunzioni.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

dott. Roberta Crucitti Presidente -

dott. Gian Paolo Macagno Consigliere -

dott. Daniela Marconi Consigliere

dott. Gianluca Bordon Consigliere -

dott. Vincenza Bellini Consigliere Rel.

R.G.N. 12137/2020

Cron.

C.C. 10/12/2025

ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sul ricorso iscritto al n.12137/2020 proposto da

██████ **S.R.L.**, in persona del legale rappresentante p.t.,
rappresentata e difesa dall'Avv. ██████ ██████, giusta
procura speciale in atti, che ha indicato PEC;

-ricorrente-

contro

AGENZIA delle ENTRATE, in persona del direttore p.t.,
rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura Generale dello
Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi
n. 12 in Roma;

-controricorrente e ricorrente incidentale-
avverso la sentenza n. 386/01/2019 della Commissione
Tributaria Regionale dell'Umbria-Sez.1, depositata il
17.2.2019, non notificata;
sentita la relazione in camera di consiglio del consigliere
Vincenza Bellini;



la Corte osserva

I fatti di causa

1. Dagli atti di causa risulta che la [REDACTED] srl impugnò innanzi alla CTP di Perugia due avvisi di accertamento per IVA-IRAP-IRES anni 2010 e 2011, con cui l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione ex art. 109 TUIR costi di sponsorizzazione pubblicitaria per operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, fatturate dalla [REDACTED] di [REDACTED] afferenti gare dei campionati nazionali di macchine da corsa, gestite da [REDACTED] e regionali di go kart e rally, questi ultimi gestiti da [REDACTED] ed [REDACTED] dei piloti [REDACTED] e [REDACTED]

2. La CTP di Perugia accoglieva il ricorso della contribuente motivando: *"il contribuente ha dimostrato di avere una regolare contabilità, tra l'altro non contestata dall'Ufficio, ma soprattutto ha fornito, come era suo specifico onere, una idonea documentazione a supporto dell'effettività delle prestazioni, come risulta dalla documentazione fotografica prodotta".* Le spese del primo grado erano compensate con la seguente motivazione *"Attesa la natura delle questioni trattate si ritiene che sussistano motivi sufficientemente validi per disporre la compensazione delle spese tra le parti"*.

3. Interponeva appello l'Ufficio, lamentando l'erroneità della decisione in punto di assolvimento della contribuente all'onere di dimostrare l'effettività delle prestazioni, a fronte delle plurime presunzioni poste a fondamento dell'avviso che richiamava gli esiti dell'istruttoria compiuta nei confronti della [REDACTED] emittente le fatture, compendiate nel pvc. La contribuente resisteva al gravame e proponeva appello incidentale, chiedendo la riforma della statuizione di compensazione delle spese di primo grado.



4. Con la sentenza in epigrafe, la CTR dell'Umbria rigettava l'appello dell'Ufficio, ritenendo *"l'inconsistenza giuridica delle presunzioni di non genuinità delle fatture emesse dalla [REDACTED] di cui si è avvalsa la GdF e fatte proprie dall'Agenzia supinamente, quali: l'indisponibilità di mezzi propri da parte della [REDACTED] con cui partecipare a gare di qualsiasi genere e natura; l'inesistenza di piloti affiliati alla [REDACTED] attraverso cui veicolare messaggi pubblicitari; le dichiarazioni poste in essere dai piloti [REDACTED] e [REDACTED] che non avrebbero mai posto in essere pubblicità per conto della [REDACTED] e per soggetti da questa proposti, né tantomeno per la ditta [REDACTED] o comunque allo stesso riferibili; l'enorme differenza di prezzo applicato per la medesima prestazione pubblicitaria, che varia da poche centinaia di euro ad alcune migliaia di euro; la descrizione generica e ripetitiva delle prestazioni quale causale delle fatture senza citazione dei piloti o dei mezzi attraverso cui la prestazione sarebbe stata effettuata; l'omessa tenuta di un impianto contabile da parte della [REDACTED] l'omesso versamento delle imposte per tutte le annualità interessate, da parte della [REDACTED]*

Il giudice del gravame riteneva che non potessero essere *"tratte presunzioni a carico della [REDACTED] srl da fatti afferenti la [REDACTED] giudicando "risibile" la tecnica di descrizione delle causali di cui alle fatture "soprattutto a fronte della disorganizzazione strutturale di tali soggetti/meteora dell'ordinamento; per non dire della non conoscenza da parte del singolo sponsor delle fatture destinate d altri".* A fronte di un quadro di presunzioni ritenute incongrue, il giudice di secondo grado stimava comunque valide prove positive dell'effettività delle prestazioni pubblicitarie quelle offerte dalla contribuente, quali: book di foto a colori riproducenti le



macchine dei piloti [REDACTED] e [REDACTED] e i piloti stessi con abbigliamento da gara e pre-post gara, serigrafati, e materiale riproducenti i loghi della appellata e articoli di stampa e le dichiarazioni rese in autocertificazione dal [REDACTED]. L'appello, quindi, era respinto, con compensazione delle spese di giudizio in considerazione dell'esito della causa e della particolare materia trattata.

4. La società contribuente ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi, chiedendo la cassazione parziale della sentenza per omessa motivazione sull'appello incidentale e la cassazione del capo di sentenza che ha compensato le spese del grado d'appello.

5. L'Ufficio ha resistito spiegando tempestivo controricorso e proponendo ricorso incidentale affidato a due motivi, chiedendo cassarsi la sentenza in epigrafe nei capi e punti relativi all'annullamento degli avvisi di accertamento, con rinvio alla C.T.R. o decisione nel merito, ove possibile.

6. Parte ricorrente ha depositato controricorso ex art.371, comma 4, c.p.c. con cui eccepito l'inammissibilità di entrambi i motivi di ricorso incidentale. Ha, altresì, depositato memorie ex art.380-bis 1 c.p.c.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato "*violazione degli art.112 e 132, commi 1, nn.3 e 4, cod. proc. civ., in relazione all'art.360 n.4 c.p.c.- Nullità della sentenza per assoluta mancanza di motivazione e dispositivo in ordine alla domanda oggetto dell'appello incidentale*", parte ricorrente si duole dell'omessa pronuncia sull'appello incidentale con cui era dedotta la totale carente indicazione delle ragioni alla base della disposta compensazione delle spese di primo grado, nonostante l'atteggiamento negligente dell'Ufficio cui era stata



offerta in sede precontenziosa la documentazione ritenuta dalla CTP valida dimostrazione dell'effettività delle prestazioni pubblicitarie, con la richiesta di riforma sul punto della sentenza di primo grado e condanna alle spese ai valori medi.

2. Con il secondo motivo, rubricato *"violazione o falsa applicazione dell'art.15 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art.360 n.3 c.p.c."*, la ricorrente si duole dell'omessa indicazione di gravi ed eccezionali ragioni a sostegno della decisione di compensazione anche delle spese del gravame, avendo la CTR utilizzato una formula di stile, nonostante la soccombenza anche in tale grado dell'Ufficio.

3. Con il primo motivo di ricorso incidentale, l'Agenzia delle Entrate contesta la violazione e falsa applicazione degli artt.36 e 61 del d.lgs.546 del 1992 e 132 c.p.c., in relazione all'art.360, n.4 c.p.c., per adesione acritica della CTR alla tesi di controparte (appiattimento degli avvisi di accertamento sulle risultanze del pvc della GdF e mancanza di responsabilità per condotte di false fatturazioni della [REDACTED] omettendo di confrontarsi con gli elementi indicati nell'atto di appello (riprodotto) di cui si denunciava l'omesso esame da parte della sentenza di primo grado impugnata. In particolare, quanto alla valenza probatoria dei plurimi elementi tratti dal pvc, tra cui le dichiarazioni rese dai due piloti, [REDACTED] e [REDACTED] aventi valore di prova presuntiva da sola idonea ad essere posta a fondamento dell'avviso, apparendo di dubbia attendibilità la successiva ritrattazione del [REDACTED]. Sostiene la natura tautologica della motivazione della sentenza fondata su espressioni di stile circa l'irrilevanza degli elementi a carico dell'emittente delle fatture ed un asserito "supino" adagiarsi dell'Agenzia sulle risultanze del pvc.



4. Con il secondo motivo di ricorso incidentale, si contesta la violazione e falsa applicazione dell'art.109 d.P.R. n.917 del 1986, nonché degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c., art. 54, commi 3 e 4, d.P.R. n.633 del 1972 e artt. 115 e 116 c.p.c., in relazione all'art.360, comma 1, n.3, c.p.c.. Deduce la non corretta applicazione delle disposizioni richiamate, limitandosi la CTR a negare valore indiziario ai plurimi elementi emersi a carico della emittente delle fatture convergenti per la fittizietà delle operazioni, senza valutarli unitariamente, e ritenendo assolto l'onere probatorio a carico del contribuente valorizzando la regolare contabilità, senza applicare il principio di diritto secondo cui la prova non può consistere nella circostanza predetta, oltre a contravvenire al disposto dell'art.54 d.P.R. n. 633 del 1972 sulla valenza probatoria delle informazioni acquisite dall'Ufficio, negando di fatto rilievo ai dati tratti dal pvc senza esaminarli.

5. Il primo motivo di ricorso principale è fondato e va accolto.

Il giudice di secondo grado, pur dando atto della proposizione di appello incidentale da parte dell'appellata società contribuente con richiesta di riforma della statuizione di compensazione delle spese di primo grado per carente indicazione di gravi ed eccezionali ragioni ai sensi dell'art.92, comma 2 c.p.c., ha poi omesso di pronunciarsi espressamente su di esso. Né può condividersi la tesi dell'Ufficio della statuizione di rigetto implicita nella disposta compensazione "delle spese di giudizio", da riferirsi logicamente a quelle del solo gravame.

Rimane assorbito il secondo motivo di ricorso principale, atteso che il giudice del rinvio, decidendo sull'appello



incidentale, sarà tenuto ad una nuova motivata decisione sulle spese del giudizio di secondo grado.

6. Passando all'esame dei motivi di ricorso incidentale, il Collegio ritiene infondato il primo motivo.

Come è noto costituisce orientamento consolidato di questa Corte che gli estremi della dedotta doglianza di nullità processuale della sentenza, per motivazione totalmente mancante o motivazione apparente, rilevante ai sensi dell'art. 132 n. 4, cod. proc. civ. e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., ricorrono quando la motivazione manchi del tutto - nel senso che, alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo, segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decum. 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, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata (Cass. Sez. U. n.8053 del 2014, Rv. 629830 - 01; successivamente tra le tante Cass. Sez. 6, 25/09/2018, n. 22598, Rv. 650880 - 01).

In particolare, si è in presenza di una motivazione apparente allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non



rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (si fa rimando sul punto, a Cass. Sez. 1, 28/01/2025, n. 1986, Rv. 673839 - 01).

Nella specie, la sentenza è dotata di un proprio apparato motivazionale, sia pure minimale e privo di riferimenti normativi e giurisprudenziali, in quanto la CTR, dopo aver riassunto i fatti a base dell'avviso di accertamento, ha illustrato le ragioni per cui ha ritenuto di confermare la statuizione di primo grado di annullamento degli avvisi di accertamento, con conseguente rigetto del gravame.

7. E' fondato e va accolto il secondo motivo di ricorso incidentale dell'Agenzia delle Entrate.

In tema di operazioni oggettivamente inesistenti, la giurisprudenza di questa Corte è costante nell'affermare che incombe sull'Amministrazione l'onere di dimostrare, attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione, ma non anche quello di dimostrare la mala fede del contribuente, atteso che, una volta accertata l'assenza dell'operazione, non è configurabile la buona fede di quest'ultimo, che sa certamente se ed in quale misura ha effettivamente ricevuto il bene o la prestazione per la quale ha versato il corrispettivo (Cass. Sez. 5, 18/10/2021, n. 28628, Rv. 662471 - 02).



Quanto alla natura e consistenza della prova di cui è onerata l'Amministrazione, e che già dal principio appena riportato si desume possa avere anche solo natura indiziaria, la Corte ha precisato che ai fini dell'accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 ed art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe"; pertanto, il giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria dell'effettività delle operazioni contestate offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c. (da ultimo, Sez. 5, 19/04/2024, n. 10615, Rv. 670845 – 01). Tale prova contraria, però, non può consistere nella esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché questi sono facilmente falsificabili e vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (tra le più recenti In tema di attività d'impresa, ai fini del disconoscimento della deducibilità dei costi risultanti da una fattura emessa per



operazioni oggettivamente inesistenti, incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare, attraverso prove dirette o indiziarie, la fittizietà dell'operazione, spettando viceversa al contribuente di fornire la rigorosa prova del contrario, la quale non può consistere nella mera esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché facilmente falsificabili e normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (da ultimo, Cass. Sez. 5, 19/04/2025, n. 10336, che, a propria volta, richiama copiosa giurisprudenza).

Vi è, inoltre, da richiamare l'ulteriore principio di diritto riveniente dalla giurisprudenza di questa Corte che, in tema di prova per presunzioni, il giudice, posto che deve esercitare la sua discrezionalità nell'apprezzamento e nella ricostruzione dei fatti in modo da rendere chiaramente apprezzabile il criterio logico posto a base della selezione delle risultanze probatorie e del proprio convincimento, è tenuto a seguire un procedimento che si articola necessariamente in due momenti valutativi: in primo luogo, occorre una valutazione analitica degli elementi indiziari per scartare quelli intrinsecamente privi di rilevanza e conservare, invece, quelli che, presi singolarmente, presentino una positività parziale o almeno potenziale di efficacia probatoria; successivamente, è doverosa una valutazione complessiva di tutti gli elementi presuntivi isolati per accertare se essi siano concordanti e se la loro combinazione sia in grado di fornire una valida prova presuntiva, che magari non potrebbe dirsi raggiunta con certezza considerando atomisticamente uno o alcuni di essi. Ne consegue che deve ritenersi censurabile in sede di legittimità la decisione in cui il giudice si sia limitato a negare valore indiziaro agli elementi acquisiti in giudizio senza



accertare se essi, quand'anche singolarmente sforniti di **valenza** indiziaria, non fossero in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi, nel senso che ognuno avrebbe potuto rafforzare e trarre vigore dall'altro in un rapporto di vicendevole completamento» (da ultimo, Sez. 5, Ordinanza n. 8115 del 27/03/2025, Rv. 674406 - 01).

Giova, inoltre, rammentare che l'efficacia probatoria delle dichiarazioni rese da terzi, testualmente riportate in un avviso di accertamento (quale provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di applicazione dell'imposta), non possono ritenersi come "tamquam non esset", rilevando quali fonti di conoscenza, come fatti o indizi che spetta al giudice di merito valutare insieme agli altri elementi presuntivi che completano il quadro probatorio a sostegno della pretesa tributaria, al fine di decidere se l'Ufficio abbia soddisfatto l'onere della prova a suo carico, con conseguente trasferimento al contribuente dell'onere della prova contraria. (Cass. Sez. 5, 28/10/2022, n. 32024, Rv. 666102 - 01)

Ciò premesso, il giudice tributario d'appello non si è conformato ai superiori principi, falsamente applicando le disposizioni legislative evocate dall'Agenzia delle Entrate in tema di prova indiziaria a sostegno degli atti impositivi.

Ed infatti, nel caso di specie risulta che l'amministrazione finanziaria avesse allegato numerosi indizi a sostegno della inesistenza oggettiva delle operazioni e della natura di cartiera della ditta fornitrice delle prestazioni fatturate, evidenziando nell'atto di appello che a contrastare i suddetti indizi non era sufficiente la regolarità formale della contabilità aziendale.

A fronte del coacervo di elementi obiettivi e degli indizi, invero riassunti nella sentenza impugnata, che imponevano un onere di prova contraria da parte della contribuente della



effettività delle operazioni contestate, la Commissione regionale ha invece apprezzato fatti o dati del tutto inconsistenti, come la presunta insussistenza della partecipazione soggettiva, e dunque della consapevolezza in capo alla società [REDACTED] (*"non interessa e non compete a [REDACTED] srl valutare quale sia stato il modus operandi della [REDACTED] e se siano fondate o meno le contestazioni che i verbalizzanti hanno mosso nei loro confronti; né possono essere tratte presunzioni contro [REDACTED] srl da fatti afferenti la [REDACTED] della prospettata frode fiscale (che, come si è detto, è irrilevante a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti), oppure la asserita regolarità della contabilità aziendale (fatto altrettanto privo di rilevanza), ed altra documentazione proveniente dalla stessa parte, omettendo qualsiasi valutazione comparata con gli elementi indiziari adottati dall'Amministrazione, limitandosi a considerazioni del tutto generiche ed apodittiche circa l'inconsistenza giuridica delle presunzioni di non genuinità delle fatture emesse dalla [REDACTED]*

La CTR ha ritenuto gli accertamenti viziati da un uso asseritamente arbitrario dello strumento delle presunzioni, censurando l'appiattimento dell'Ufficio sulle risultanze del pvc, ignorando l'orientamento di questa Corte secondo cui l'avviso di accertamento, non richiede un'autonoma attività istruttoria, il cui svolgimento contrasterebbe con i principi di economicità ed efficienza dell'attività amministrativa, nonché con le norme specifiche che, in materia tributaria, disciplinano l'istruttoria e la motivazione degli atti impositivi (artt. 12 della legge n. 212 del 2000) e consentono all'Amministrazione di avvalersi dell'attività di altri organi (artt. 51 e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972; v. sul punto Cass. Sez. 5, 11/06/2009, n. 13486, Rv. 608420 – 01).



Ed ancora, la CTR ha valorizzato quale prova dell'effettività delle operazioni contestate la dichiarazione resa in autocertificazione di uno dei due piloti, senza offrire dati sulla base dei quali ne ha ritenuto la maggiore attendibilità rispetto alle contrastanti dichiarazioni rese dallo stesso pilota alla Guardia di finanza e confluite nel pvc.

L'accertamento sul merito compiuto dalla CTR è , dunque, palesemente viziato dall'errore di diritto denunciato per cui si impone l'accoglimento del motivo in esame.

8. Alla stregua delle considerazioni svolte va accolto il primo motivo del ricorso principale ed il secondo motivo del ricorso incidentale, con rinvio al giudice d'appello che dovrà procedere a nuovo e motivato esame delle motivi accolti, nonché a regolare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo del ricorso principale, assorbito il secondo; accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, rigettato il primo; rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria che, in diversa composizione, procederà a nuovo e motivato esame dei motivi accolti, nonché provvederà a regolare le spese del giudizio di legittimità

Così deciso a Roma, nella camera di consiglio del 10 dicembre 2025

Il Presidente
Roberta Crucitti

