



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI	Presidente
LUNELLA CARADONNA	Consigliere
TANIA HMEJAK	Consigliere
GIACOMO MARIA NONNO	Relatore
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI - ACCERTAMENTO - OPERAZIONI INESISTENTI.

Ud.03/12/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 396/2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

contro

[REDACTED] SNC, [REDACTED]
[REDACTED] elettivamente domiciliati
in ROMA [REDACTED] presso lo studio dell'avvocato
[REDACTED] che li rappresenta e
difende unitamente all'avvocato [REDACTED]

-controricorrenti-

contro

[REDACTED]

-intimato-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della Lombardia n. 3485/01/21 depositata il 30/09/2021.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 03/12/2024 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

FATTI DI CAUSA

1. Con la sentenza n. 3485/01/21 del 30/09/2021, la Commissione tributaria regionale della Lombardia (di seguito CTR), rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) nei confronti della sentenza n. 100/02/18 della Commissione tributaria provinciale di Cremona (di seguito CTP), che aveva accolto i ricorsi riuniti proposti da [REDACTED] s.n.c. (di seguito [REDACTED] s.n.c.), nonché dei soci [REDACTED] nei confronti di due avvisi di accertamento per IRAP e IVA notificati alla società e concernenti gli anni d'imposta 2010 e 2011, nonché di tre avvisi di accertamento per IRPEF notificati ai soci e concernenti l'imputazione per trasparenza del maggior reddito accertato nei confronti della società con riferimento ai medesimi anni d'imposta.

1.1. Come evincibile dalla sentenza impugnata, gli atti impositivi erano stati notificati alla società in ragione della contestazione di operazioni parzialmente inesistenti derivanti dalla sovrapproduzione di alcune prestazioni di sponsorizzazione rese in favore di [REDACTED]

1.2. La CTR respingeva l'appello proposto da AE, evidenziando che: a) non sussisteva la contestata sproporzione delle spese di sponsorizzazione a fronte dei costi generalmente sostenuti; b) le spese di sponsorizzazione erano accompagnate dalla presunzione assoluta di inerenza rispetto all'attività dello sponsor e del soggetto sponsorizzato ex art. 90, comma 8, della l. 27 dicembre 2002, n. 289; c) l'eventuale valore normale determinato dall'Ufficio non era derivato da uno studio approfondito del settore su di un campione rappresentativo omogeneo, ma era fondato su considerazioni



soggettive assunte su dati relativi ad una società sportiva di altra categoria, sicché doveva ritenersi che l'Ufficio non aveva fornito idonei presupposti di fatto e di diritto su cui erano basati i provvedimenti impositivi.

2. Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. [REDACTED] e soci resistevano con controricorso e depositavano memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Va pregiudizialmente evidenziato che AE notifica il ricorso anche a tale [REDACTED] indicato quale socio della società, ma nei cui confronti non si è svolto il giudizio di appello, né quest'ultimo risulta difeso dal difensore al quale il ricorso per cassazione è stato notificato.

1.1. Ne consegue che il ricorso proposto nei confronti di [REDACTED] [REDACTED] va dichiarato inammissibile, non essendo nemmeno stata provata la sua qualità di socio della [REDACTED] s.n.c.

2. Il ricorso di AE è affidato a due motivi, di seguito brevemente illustrati.

2.1. Con il primo motivo di ricorso si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 90 della l. n. 289 del 2002, per avere la CTR ritenuto l'applicabilità della menzionata disposizione sebbene l'Amministrazione finanziaria avesse contestato l'effettiva sussistenza degli esborsi, ritenendo la (parziale) oggettiva inesistenza delle spese sostenute.

2.2. Con il secondo motivo di ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR) e degli artt. 2697 2727 e



2729 cod. civ., per avere la CTR indebitamente invertito l'onere dalla prova, avendo l'Ufficio dimostrato la sussistenza di plurimi elementi concernenti l'oggettiva inesistenza (parziale) delle operazioni di sponsorizzazione.

3. I due motivi possono essere congiuntamente esaminati per ragioni di connessione e sono complessivamente fondati.

3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, l'Amministrazione finanziaria la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni oggettivamente inesistenti, *«ha l'onere di provare che l'operazione non è mai stata posta in essere, indicandone i relativi elementi, anche in forma indiziaria o presuntiva»* (Cass. n. 28628 del 18/10/2021; conf. Cass. n. 11873 del 15/05/2018; Cass. n. 18118 del 14/09/2016). In particolare, *«la sproporzione fra la prestazione ed il prezzo, che esorbita la normalità di mercato tenuto conto anche della particolarità e della specialità della prestazione offerta, costituisce indice sintomatico di un'operazione parzialmente inesistente, sotto il profilo oggettivo, per la parte di prezzo eccessivo e non giustificato, presupponendo una attività realmente svolta e pagata al fine di simularne l'esistenza»* (Cass. n. 13247 del 14/05/2024).

3.2. Grava, invece, sul contribuente l'onere di provare: i) l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura, ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. n. 28628 del 2021, *cit.*); ii) in alternativa, che le operazioni siano solo soggettivamente inesistenti e, quindi, che i beni o servizi oggetto di quelle fatture siano stati effettivamente acquistati ma non già dall'impresa che quelle fatture ha formalmente emesso (cfr. Cass. n. 20556 del 24/07/2024).



3.3. Nel caso di specie, come si evince dall'avviso di accertamento regolarmente trascritto, l'Amministrazione finanziaria ha fornito una serie di elementi indiziari concernenti la parziale oggettiva inesistenza delle prestazioni rese, vale a dire la sovrapproduzione delle stesse.

3.4. Invero, l'Amministrazione finanziaria: a) ha provveduto a comparare le sponsorizzazioni della società dilettantistica che ha emesso le fatture con quelle di un soggetto professionistico (la [REDACTED] operando gli aggiustamenti del caso, con conseguente evidenziazione della scarsa attendibilità delle somme versate alla [REDACTED] b) ha ritenuto la sproporzione dei costi di sponsorizzazione sostenuti rispetto ai ricavi e agli utili conseguiti.

3.5. Tali elementi indiziari, unitamente alla dettagliata descrizione delle modalità operative attraverso le quali le somme pagate ritornavano nella disponibilità dello sponsorizzante, non sono stati debitamente considerati dalla CTR, la quale si è limitata, da un lato, ad affermare la non omogeneità in astratto della comparazione, senza tenere conto degli adeguamenti operati da AE; e, dall'altro, non ha chiarito la natura delle percentuali relative alle spese pubblicitarie effettuate (si parla di costi pari al 2,75% e dell'1,71%, ma non si spiega in relazione a cosa).

3.6. Operando in tal modo, il giudice di appello ha finito per invertire l'onere della prova che, a fronte delle specifiche e dettagliate indicazioni offerte da AE, grava senz'altro sul contribuente.

3.7. L'oggetto della prova, inoltre, non riguarda l'inerenza o meno della spesa sostenuta per la sponsorizzazione (la quale, si presume alla ricorrenza delle altre condizioni previste dall'art. 90, comma 8, della l. n. 289 del 2002: cfr. Cass. n. 5720 del 23/03/2016; Cass. n. 8981 del 06/04/2017; Cass. n. 14232 del 07/06/2017), quanto l'esistenza stessa di detta spesa, nella misura in cui è ritenuta oggettivamente inesistente.



4. In conclusione, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte dichiara inammissibile il ricorso nei confronti di [REDACTED] [REDACTED] con riferimento agli altri controricorrenti, accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 03/12/2024.

Il Presidente

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI

