

Frodi, a carico del Fisco onere della prova a 360°

Incombe sull'amministrazione finanziaria l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore fosse fittizio, ma anche che il destinatario fosse consapevole della frode, ovvero che l'operazione fosse finalizzata all'evasione d'imposta, essendo inesistente il contraente, nonché, ai fini sanzionatori, l'elemento soggettivo della colpa.

È il principio stabilito dalla sentenza n. 655/2026 emessa dalla Cgt di II grado della Puglia.

La vicenda trae origine da un avviso di accertamento per Ires, Irap e Iva 2014, emesso a seguito di pvc della Guardia di finanza, con cui venivano recuperati costi ritenuti relativi a fatture soggettivamente inesistenti. La Ctp aveva rigettato integralmente il ricorso della società.

In appello, il collegio valorizza la documentazione prodotta dalla società: fatture, tracciabilità dei pagamenti mediante assegni e bonifici, nonché movimentazioni bancarie coerenti con l'attività esercitata. Tali elementi dimostrano, secondo i giudici, l'effettività degli acquisti e il sostenimento dei relativi costi.

Sotto il profilo delle imposte dirette, il collegio richiama l'orientamento di legittimità secondo cui i costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti sono deducibili se effettivamente sostenuti, e anche

con la consapevolezza della frode (cfr. Cass. n. 26786/2024), salvo il contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza e determinabilità, o se relativi a beni o servizi direttamente impiegati per la commissione di un delitto non colposo. Nella fattispecie, l'ufficio non ha fornito prova contraria.

Quanto all'Iva, la sentenza ribadisce il consolidato principio per cui, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, incombe sull'amministrazione l'onere di dimostrare non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del cessionario circa il coinvolgimento in una frode.

Nel caso concreto, le intercettazioni richiamate nel pvc sono ritenute ininfluenti e non idonee a provare né l'oggettiva inesistenza soggettiva del fornitore né la partecipazione consapevole della società al disegno evasivo.

La Corte evidenzia infine che, ai sensi dell'art. 5 del dlgs 472/1997, è sufficiente la colpa per affermare la responsabilità amministrativa, ma tale elemento soggettivo deve essere provato dall'amministrazione. In assenza di dimostrazione della consapevolezza o della negligenza qualificata della contribuente, le sanzioni non possono trovare applicazione.

Benito Fuoco

LE MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

(...) Dalla documentazione depositata in atti emerge che l'appellante ha regolarmente acquistato i prodotti necessari alla propria attività d'impresa e i relativi pagamenti sono stati effettuati in contanti (in ipotesi di importi non superiori a € 1.000,00) oppure a mezzo di assegni o bonifici bancari. A riprova della regolarità delle operazioni realizzate nell'anno 2014, la società ha inoltre depositato copia delle relative fatture, dei movimenti bancari in entrata e in uscita, mentre l'ufficio non ha fornito prova della mancanza delle condizioni per la deduzione dei costi e per la detrazione dell'Iva né, tantomeno, della consapevolezza della contribuente alla partecipazione a una frode.

La Suprema Corte si è più volte pronunciata sull'argomento per ribadire che "in tema di imposte sui redditi ... sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una frode carosello), per il solo fatto che sono stati sostenuti, anche se l'acquirente è consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo". (in tal senso Cass. Civ. Sez. V 15/10/2024 n. 26786, ma anche Cass. Civ. Sez. V 5/4/2022 n. 11020, nonché Cass. Civ. Sez. V

24/1/2018 n. 1715 e Cass. Civ. Sez. V 10/10/2018 n. 25027).

Al tempo stesso la Cassazione ha affermato che "in tema di detrazione dell'Iva, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; ..." (in tal senso Cass. Civ. Sez. V 9/8/2022 n. 24471; Cass. Civ. Sez. V 20/4/2018 n. 9851).

Orbene nella fattispecie per cui è causa l'amministrazione finanziaria, come opportunamente sottolineato dall'appellante, non ha dimostrato la diretta partecipazione della contribuente al fatto illecito (...).

Anche il quinto e ultimo motivo d'appello, di conseguenza, merita accoglimento, atteso che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione della responsabilità del contribuente, l'art. 5 primo comma del dlgs n. 472/1997 ritiene sufficiente, ai fini della punibilità, l'elemento psicologico della colpa che, nel caso di specie, non è stato provato (...).

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
ANNA RITA VENNARI

Sentenza n. 655/2026
Depositata il 26/02/2026
Il Segretario
VITTORIO MURA



Il Presidente
PIER LUIGI D'ANTONIO

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della PUGLIA Sezione 24, riunita in udienza il 16/07/2025 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

D'ANTONIO PIER LUIGI, Presidente
VENNARI ANNA RITA, Relatore
GALIANO GIANMARCO, Giudice

in data 16/07/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1789/2019 depositato il 31/05/2019

proposto da

Secom S.r.l - 04112390754

Difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Lecce

elettivamente domiciliato presso dp.lecce@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 2812/2018 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale LECCE sez. 1 e pubblicata il 24/09/2018

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030200050/2017 IRES-ALTRO 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030200050/2017 IVA-ALTRO 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030200050/2017 IRAP 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Le parti si riportano ai rispettivi scritti in atti e chiedono l'accoglimento dei motivi in essi contenuti.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 2812/1/2018 pronunciata il 22/05/2018 e depositata in Segreteria il 24/09/2018, la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce - Sez. I - ha rigettato il ricorso proposto dalla SECOM s.r.l. con sede in Lecce, esercente l'attività di "Minimercati e altri esercizi non specializzati di alimentari", avverso l'avviso di accertamento n. TVM030200050/2017 notificato il 23/02/2017 per IRES-IRAP-IVA (anno di imposta 2014) e per l'importo, comprensivo di sanzioni, di € 115.878,10.

Detto avviso scaturiva da un'indagine della Guardia di Finanza di Otranto (LE) che, nel corso della verifica conclusasi con p.v.c. del 17/12/2015, aveva rilevato - per l'anno 2014 - l'indebita contabilizzazione, da parte della società, di costi relativi ad operazioni ritenute soggettivamente inesistenti per € 82.305,00 (IVA € 17.536,00).

La società in primo grado eccepiva:

- 1) la nullità dell'avviso di accertamento per illegittimità della delega conferita al Dott. Pasquale Martignano e perché l'avviso risulta sottoscritto da funzionario non appartenente alla carriera direttiva;
- 2) la nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione, in quanto emesso esclusivamente sulla base del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza;
- 3) il mancato assolvimento, da parte dell'Ufficio, dell'*onus probandi*, non potendosi configurare il p.v.c. quale presupposto della rettifica e, contemporaneamente, prova del fondamento dei fatti rettificati;
- 4) nel merito, e con riferimento alla contestata indebita deduzione di costi relativi all'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti e conseguente indetraibilità dell'IVA, la ricorrente sosteneva che tutte le fatture contestate avevano ad oggetto operazioni effettivamente realizzate tra i soggetti nelle stesse indicati, come confermato dal regolare pagamento dei prodotti acquistati, eseguito tramite assegni e/o bonifici bancari e/o in contanti, se riguardante importi esigui;
- 5) l'illegittimità delle sanzioni irrogate, attesa la mancanza di dolo o colpa.

Chiedeva, infine, la nomina di un CTU al fine di fare chiarezza sulla situazione contabile e patrimoniale della società.

L'Agenzia delle Entrate, dal canto suo, contestava ogni singolo motivo di impugnazione, ribadendo che spetta al contribuente dare la prova dei costi sostenuti nonché, secondo quanto più volte ribadito dalla Suprema Corte, la prova che non sapeva o non poteva sapere di partecipare ad un'operazione fraudolenta.

I primi giudici hanno rigettato il ricorso, condannando la ricorrente al pagamento di € 1.800,00 di spese di lite, dopo aver respinto ogni singolo motivo di impugnazione dell'accertamento.

Hanno infatti disatteso l'eccezione riguardante la presunta nullità dell'atto impugnato perché non sottoscritto da funzionario abilitato ed hanno altresì ritenuto correttamente motivato l'accertamento opposto, tenuto conto che nello stesso si fa riferimento ad un atto istruttorio, quale il p.v.c. della Guardia di Finanza del 17.12.2015, ben noto al contribuente. In relazione al recupero dei dedotti costi, la CTP segnalava che parte ricorrente non aveva contestato il rilievo fiscale relativo all'indeducibilità di costi per € 28.984,00 di cui a pag. 6 dell'avviso di accertamento.

Ha proposto appello la società per i seguenti motivi:

- 1) **difetto di motivazione della sentenza impugnata**, atteso che la motivazione adottata dai primi giudici è formulata in estrema adesione al contenuto del p.v.c., con totale indifferenza rispetto alle varie eccezioni rilevate dall'odierna appellante, qualificandosi come apparente e generica;
- 2) **illegittimità della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione**, tenuto conto che non vi è alcun riferimento alla reale motivazione per la quale sia stata conferita la delega, peraltro non allegata all'avviso di accertamento impugnato e senza indicazione del termine di validità della stessa;
- 3) **illegittimità della sentenza impugnata per non aver dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di motivazione**, atteso che l'avviso di accertamento è stato emesso e notificato sulla base del solo processo verbale di constatazione, senza fornire la prova che la società accertata fosse direttamente coinvolta nel fatto illecito, ossia la prova della consapevolezza circa le violazioni commesse. L'accertamento non svolge, secondo l'appellante, alcuna analisi giuridica e di merito, atteso che l'Ufficio ha operato un rinvio *per relationem* al p.v.c. non adeguatamente motivato;
- 4) **illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui non ha riconosciuto la totale infondatezza nel merito della pretesa impositiva**, con specifico riferimento all'indeducibilità dei costi dal reddito di impresa e all'indetraibilità dell'IVA;
- 5) **illegittimità della sentenza impugnata nella parte in cui non ha rideterminato le sanzioni irrogate con l'avviso di accertamento**.

Conclude pertanto l'appellante per l'accoglimento dell'appello e, in riforma della sentenza impugnata, per l'annullamento totale dell'accertamento opposto in quanto del tutto illegittimo in fatto e in diritto; in subordine chiede la riduzione dell'ammontare delle somme dovute, nonché l'inapplicabilità o comunque la riduzione delle sanzioni, con condanna dell'Agenzia delle Entrate al rimborso di quanto eventualmente pagato, oltre interessi e spese di lite.

L'Agenzia delle Entrate, nel costituirsi in giudizio, impugna e contesta quanto *ex adverso* dedotto, ribadendo la correttezza della sentenza di primo grado, mentre l'appellante non ha fornito la prova

della sua buona fede e della sua estraneità al disegno fraudolento descritto nel p.v.c..

Controdeduce, infine, anche in relazione all'asserita illegittimità delle sanzioni, non ritenendo sussistenti le esimenti invocate dall'appellante.

Infine, con *Memorie illustrative* depositate il 24/06/2025, la società ribadisce la nullità dell'impugnato accertamento anche alla luce della sentenza "ITALGOMME" della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) del 6/02/2025 con cui è stato rilevato che la normativa italiana in tema di accessi, ispezioni e verifiche fiscali presso il domicilio delle persone giuridiche o presso i locali adibiti all'attività professionale viola l'art. 8 CEDU, che tutela la vita privata e il domicilio, nel quale sono inclusi i locali aziendali e professionali quando questi costituiscono la sede dell'attività d'impresa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dalla società risulta solo in parte fondato e va di conseguenza parzialmente accolto, come da dispositivo.

Non merita accoglimento il primo motivo d'appello. A tal proposito non sembra inutile rammentare che il principio cardine in materia è rappresentato dalla circostanza che la motivazione *per relationem* è legittima tutte le volte in cui l'atto notificato - pur rinviando a documenti esterni - ne riproduce comunque il "contenuto essenziale", necessario a sostenere la pretesa del Fisco, al contempo permettendo, al contribuente, di approntare un'adeguata difesa (in tal senso Cass. Civ. Sez. V 18/12/2024 n. 33105). La condizione da cui non si può prescindere è che l'atto richiamato - rappresentato, nel caso di specie, dal p.v.c. della Guardia di Finanza - sia chiaramente identificato e reso disponibile, permettendo così di ricostruire l'*iter* logico-giuridico seguito dal giudice nella motivazione del suo provvedimento (in tal senso anche la recentissima Cass. Civ. Sez. V 19/12/2025 n. 33305). Nella fattispecie per cui è causa tutte le condizioni appena richiamate sono state garantite e pertanto la sentenza di prime cure risulta adeguatamente motivata in relazione ai fatti di cui si controverte.

Anche il secondo motivo d'appello non merita accoglimento. La CTP, nella sentenza impugnata, ha correttamente rammentato che "... l'atto risulta firmato dal funzionario appartenente alla carriera direttiva nei limiti, anche temporali, dei poteri di firma ad esso attribuiti dal provvedimento di delega del Direttore Provinciale indicato nell'atto."

L'atto impositivo è stato regolarmente sottoscritto dal Dott. Pasquale Martignano, appartenente alla ex carriera direttiva (ora III Area Funzionale) in virtù di apposita delega attribuitagli dal Direttore Provinciale, Dott.ssa Isabella Corrado (dirigente di seconda fascia già a far data dal 21.05.1992).

Non sembra inutile rammentare, in questa sede, che in calce alla firma digitale dell'avviso di accertamento, si legge infatti: "Firma su delega del Direttore Provinciale Isabella Corrado - Delega

rilasciata con provvedimento n. 80 del 29/12/2016 prot. n. 16008 R.I.”.

Detto provvedimento contiene pertanto tutti gli elementi indicati dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 22803/2015 citata dalla società nel proprio atto d'appello.

L'accertamento impugnato risulta quindi correttamente sottoscritto con firma digitale e, inoltre, fra i documenti allegati dall'Ufficio al fascicolo di primo grado compare il provvedimento di delega innanzi richiamato (all.to 5 alle controdeduzioni dell'Ufficio, prot. n. 16008/2016 del registro interno) nel quale sono indicati - fra i vari atti rientranti nella delega di firma - gli *Avvisi di accertamento e rettifica, atti comportanti recupero di imposta nonché atti di intimazione ad adempiere*.

Anche il terzo motivo d'appello non merita accoglimento. Nel caso all'esame di questo Collegio l'avviso di accertamento è stato motivato sulla base del p.v.c. della Guardia di Finanza del 17/12/2015, regolarmente redatto alla presenza del Sig. Adolfo Diamante - rappresentante legale della SECOM s.r.l. - che alla fine delle operazioni lo ha regolarmente sottoscritto. In tali condizioni il p.v.c. costituisce un atto istruttorio essenziale attraverso il quale gli accertatori possono adempiere all'obbligo di motivazione *per relationem* al fine di definire la pretesa tributaria, come correttamente avvenuto nel caso di specie. In ogni caso la carenza motivazionale eccepita dall'appellante non può dare origine a nullità dell'avviso di accertamento tutte le volte in cui il p.v.c. da questo richiamato - che peraltro costituiva *“parte integrante e sostanziale”* dell'accertamento - sia stato redatto in contraddittorio con il contribuente, con conseguente sottoscrizione del processo verbale di constatazione a chiusura della verifica (si veda, per tutte, la recentissima Cass. Civ. Sez. V 12/02/2025 n. 3610 secondo cui *“In tema di avviso di accertamento, la motivazione per relationem, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza dell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio.”*).

Merita accoglimento, invece, il quarto motivo d'appello. Dalla documentazione depositata in atti emerge che l'appellante ha regolarmente acquistato i prodotti necessari alla propria attività d'impresa e i relativi pagamenti sono stati effettuati in contanti (in ipotesi di importi non superiori a € 1.000,00) oppure a mezzo di assegni o bonifici bancari. A riprova della regolarità delle operazioni realizzate nell'anno 2014, la società ha inoltre depositato copia delle relative fatture, dei movimenti bancari in entrata e in uscita, mentre l'Ufficio non ha fornito prova della mancanza delle condizioni per la deduzione dei costi e per la detrazione dell'IVA né, tantomeno, della consapevolezza della contribuente alla partecipazione ad una frode.

La Suprema Corte si è più volte pronunciata sull'argomento per ribadire che *"In tema di imposte sui redditi ... sono deducibili i costi delle operazioni soggettivamente inesistenti (inserite, o meno, in una frode carosello), per il solo fatto che sono stati sostenuti, anche se l'acquirente è consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che detti costi siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità ovvero relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di un delitto non colposo."* (in tal senso Cass. Civ. Sez. V 15/10/2024 n. 26786, ma anche Cass. Civ. Sez. V 5/04/2022 n. 11020, nonché Cass. Civ. Sez. V 24/01/2018 n. 1715 e Cass. Civ. Sez. V 10/10/2018 n. 25027, queste ultime due depositate in copia dall'appellante).

Al tempo stesso la Cassazione ha affermato che *"In tema di detrazione dell'IVA, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; ..."* (in tal senso Cass. Civ. Sez. V 9/08/2022 n. 24471; Cass. Civ. Sez. V 20/04/2018 n. 9851).

Orbene nella fattispecie per cui è causa l'Amministrazione Finanziaria - come opportunamente sottolineato dall'appellante - non ha dimostrato la diretta partecipazione della contribuente al fatto illecito né, a tal fine, sono d'ausilio le *"... intercettazioni telefoniche riportate a pag. 17 - blocco 4)"* del p.v.c., richiamate a pag. 3 dell'avviso di accertamento impugnato, del tutto ininfluenti al fine di provare sia l'oggettiva fittizietà del fornitore, sia la consapevolezza, dell'odierna appellante, dell'inserimento dell'operazione in ambito di evasione dell'imposta.

Anche il quinto e ultimo motivo d'appello, di conseguenza, merita accoglimento, atteso che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, ai fini dell'affermazione della responsabilità del contribuente, l'art. 5 primo comma del D.lgs. n. 472/1997 ritiene sufficiente - ai fini della punibilità - l'elemento psicologico della colpa che, nel caso di specie, non è stato provato.

Infine, con riferimento alle Memorie illustrative depositate dall'appellante in data 24/06/2025, relative alla sentenza del 6/02/2025 resa nella causa Italgomme Pneumatici s.r.l. e altri c/Italia - con la quale la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (Corte EDU) ha ritenuto incompatibile l'art. 8 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) con la disciplina interna su accessi, ispezioni e verifiche ai fini fiscali presso i locali destinati alle attività commerciali, agricole e professionali - va rilevato che, in conseguenza di detta autorevole pronuncia il legislatore italiano, con l'art. 13-bis del D.L. n. 84/2025, convertito con legge 30/07/2025 n. 108, ha modificato l'art. 12 della legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*), rubricato *"Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali"*, inserendo al primo comma la seguente disposizione: *"Negli atti di*

autorizzazione e nei processi verbali ... devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso".

Tuttavia il decreto-legge innanzi citato dispone espressamente che le nuove disposizioni normative valgono per il futuro e, infatti, l'art. 13 *bis* comma 2 del D.L. n. 84/2025, nella seconda parte, prevede che: *"Restano comunque validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto."*

L'accoglimento parziale delle ragioni dell'appellante giustifica la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie parzialmente l'appello come da parte motiva. Spese compensate.

Lecce 16 luglio 2025

Il Relatore

Anna Rita Venneri

Il Presidente

Pier Luigi D'Antonio

