

Civile Ord. Sez. 5 Num. 25253 Anno 2026
Presidente: GIUDICE PIETRO ANDREINA
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 12/09/2026

TRIBUTI: avviso
accertamento
IRPEF, IRAP, IVA
– costi
indeducibili –
riparto onere
della prova.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14548/2025 R.G. proposto da:

KASTRATI ILIR, rappresentato e difeso dall'avv. Aldo Baldi, del Foro di S. Maria Capua Vetere, giusta procura speciale in atti

– *ricorrente* –

CONTRO

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale p.t., rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura Generale dello Stato

– *controricorrente* –

avverso la sentenza n. 7165/2024, pubblicata il 19/12/2024, resa dalla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania, non notificata;

udita la relazione svolta dalla consigliera Maria Clara Sali all'adunanza camerale dell'1.7.2026;

FATTI DI CAUSA

1. KASTRATI Ilir impugnava l'avviso di accertamento n. TF7010301393/2022 in materia di Irpef, Irap, I.V.A., Addizionale Regionale e Addizionale Comunale per l'anno di imposta 2016, per mezzo del quale l'Ufficio accertava, ai sensi degli articoli 39 e 41/bis del D.P.R. n. 600/73, il reddito di impresa di Euro 200.420,00 in luogo di quello dichiarato di Euro

25.713,00, per effetto del recupero a tassazione di costi indeducibili per complessivi Euro 174.707,00. Ai fini IRAP si accertava il maggior valore della produzione di Euro 174.707,00, con una maggiore imposta accertata di Euro 7.321,00; ai fini IVA si accertava l'imposta indebitamente detratta di Euro 34.032,00.

2. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso, ritenendo che il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.lgs. 546/92, non avesse nella sostanza modificato i consolidati principi sul riparto dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nel senso che la prova dell'inerenza di una operazione incombeva sul contribuente. I giudici di primo grado ritenevano che i contratti depositati non avessero data certa e che pertanto non erano in grado di provare l'inerenza dei relativi costi; che le fatture ricevute prodotte dal contribuente e contestate dall'Agenzia non erano idonee a supportare i requisiti di certezza, obbiettività, determinabilità e inerenza richiesti dalla norma tributaria per il riconoscimento di un costo, in quanto detti documenti non chiarivano la natura, la quantità, e la qualità dei servizi prestati, risultando del tutto generiche, né consentivano di individuare, con la necessaria certezza, il tipo di prestazione svolta. Riteneva ancora la Corte che, dall'esame dell'avviso di accertamento della DP di Verona, emergeva che la società PENTA SRLS aveva emesso nell'anno 2016 fatture per operazioni oggettivamente inesistenti e, come evidenziato dalla Guardia di Finanza, tra i clienti che avevano contabilizzato, nell'anno 2016, le predette fatture vi era anche l'attuale ricorrente per Euro 12.400,00 e ciò costituiva una presunzione semplice in grado di provare il rilievo dell'Ufficio. Quanto, infine, ai costi relativi ai ristoranti e alberghi per Euro 10.877,89, la documentazione prodotta appariva generica e non dettagliata. Quindi, in definitiva, dalla documentazione prodotta (contratto di subappalto, e c/c bancario), non era possibile risalire con certezza alla natura delle prestazioni oggetto delle suddette fatture, in evidente contrasto con gli

inderogabili principi di certezza, determinabilità e inerenza del costo stabiliti dall'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917/1986. Dunque, per i giudici di primo grado non appariva sussistente alcuna violazione della regola generale sull'onere della prova, avendo l'ufficio motivato le ragioni poste a fondamento dell'accertamento (nei termini dell'assoluta genericità dei documenti contabili) e senza che il contribuente portasse elementi (anche solo presuntivi) idonei a "dare sostanza" ai presupposti della deducibilità del costo, con riferimento alla fattispecie concreta.

3. La Corte di giustizia di secondo grado della Campania rigettava l'appello del contribuente.

4. Avverso la predetta sentenza KASTRATI ILIR proponeva ricorso per cassazione basato su tre motivi.

5. L'Agenzia delle Entrate resisteva con controricorso.

6. In data 19.12.2025 veniva pubblicata la proposta di definizione accelerata del procedimento.

7. La parte ricorrente ha chiesto la decisione della causa con istanza depositata in data 28.1.2026.

8. Per la trattazione della controversia è stata indi fissata l'adunanza camerale dell'1.7.2026, in prossimità della quale il ricorrente ha depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo il ricorrente denuncia «*Violazione e/o falsa applicazione dell'art. art. 7, comma 5-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 2697 c.c. in relazione all'art. all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c* » per errata attribuzione dell'onere della prova in capo al contribuente anziché in capo all'Amministrazione finanziaria, sgravando quest'ultima dal compito di giustificare la sua ripresa a tassazione e di provare in giudizio le violazioni contestate con l'avviso di accertamento impugnato.

2. Con il secondo motivo lamenta «*Violazione e/o falsa applicazione dell'art. art. 7, comma 5-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art.*

2697 c.c. per errata attribuzione dell'onere della prova in capo al contribuente; violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2728 c.c. e dell'art. 21 comma 2 DPR n.663/1972, assenza di una presunzione legale di non inerenza del costo ; violazione e/o falsa applicazione dell' art. 2729 c.c., per aver il giudice fondato il proprio ragionamento su presunzioni semplici che non rispettano i canoni di gravità, precisione e concordanza e/o abbia basato la presunzione su un fatto storico privo di tali caratteristiche. Violazioni o false applicazioni di norme, tutte in relazione all'art. all'art. 360, comma 1 n. 3 c.p.c.». La sentenza di secondo grado sarebbe altresì censurabile laddove la Corte afferma che: << Nel caso di specie, l'Ufficio ha effettuato il recupero dei cosiddetti compensi a terzi per Euro 146.997,00 per i quali le fatture contestate riportavano una descrizione generica e poco dettagliata delle prestazioni ricevute. La dimostrazione dell'inerenza dei costi di cui all'articolo 109, comma 5 del TUIR, è un onere del contribuente. D'altra parte anche il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall' art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui "il giudice deve valutare la prova 'comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria">>. Ribadisce al riguardo che l' art. 7, comma 5-bis, D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nell'esplicitare come il fondamento della pretesa fiscale debba essere provato "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", autorizza a continuare a dare applicazione alle presunzioni legali che - come eccezione - invertono l'ordinaria regola di riparto dell'onere probatorio, addossandolo sul contribuente, e che - in quanto tali - indirettamente corroborano il principio secondo cui l'onere di prova grava di regola in capo all'Amministrazione finanziaria che intende contestare la deducibilità dei costi.

3. Con il terzo ed ultimo motivo si duole della «Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 36, secondo comma, n. 4, del d.lgs. n. 546/1992, dell'art. 132, II comma, n. 4 c.p.c., dell'art. 118 disp. att. c.p.c. e dell'art. 111 Cost. - vizio di omessa o astratta e apodittica motivazione della sentenza, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 3 e n. 4 c.p.c.; error in iudicando - nullità della sentenza in quanto, nel rigettare il secondo e terzo motivo di appello, ha omesso la motivazione ovvero ha enunciato una astratta e apodittica motivazione, in relazione all'art. 360, comma 1 n. 4 c.p.c. Trascrizione dei motivi di gravame delibati in assenza di motivazione o comunque con motivazione astratta e apodittica». Assume che la motivazione resa dai giudici di appello è del tutto apparente, in quanto gli elementi da cui il giudice del gravame avrebbe tratto il proprio convincimento non sarebbero corroborati da un'approfondita loro disamina logica e giuridica, rendendo, in tal modo, impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento.

4. Questa Corte, con la proposta del 19.12.2025, ha così affermato: «Il ricorso è inammissibile. I primi due motivi, vertendo sulla medesima questione, possono essere esaminati congiuntamente. Con il primo motivo il ricorrente deduce la violazione dell'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 2697 c.c., assumendo che la CTR avrebbe illegittimamente posto a suo carico l'onere probatorio relativo all'inerenza dei costi contestati. Con la seconda censura lamenta, altresì, la violazione dell'art. 7, comma 5-bis, cit., nonché dell'art. 2729 c.c., sostenendo che la CTR avrebbe fondato il proprio convincimento su elementi indiziari privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Le censure sono inammissibili. La sentenza impugnata si pone nel solco dell'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in tema di reddito d'impresa e deducibilità dei costi, secondo cui: "In tema di imposte sui redditi delle società, la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti

all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé" (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 24880 del 2022). Di fronte alle allegazioni dell'Amministrazione incombe sul contribuente l'onere della prova della inerenza dei costi per smentire le contestazioni dell'Ufficio (Cass. n. 4554 del 2010; Cass. n. 24065 del 2011; Cass. n. 9892 del 2011; Cass. n. 10269 del 2017; Cass. n. 13588 del 2018, che valorizza il principio di "vicinanza alla prova"). Nel caso di specie, a fronte del quadro indiziario offerto dall'Ufficio — costituito dalla genericità delle fatture e dalla carenza di una descrizione puntuale delle prestazioni — il contribuente aveva l'onere di fornire la prova dell'inerenza del costo quale atto d'impresa (ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione), onere non assolto essendosi quest'ultimo limitato, come correttamente evidenziato dalla CTR, a riprodurre la documentazione già prodotta in primo grado, giudicata inidonea a dare sostanza ai presupposti della deducibilità del costo. Neppure può assumere rilievo la dedotta violazione dell'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 6, l. n. 130/2022. Come chiarito da questa Corte, "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in

coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni"; la nuova formulazione legislativa, pertanto, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 31878/2022). Con il terzo motivo il ricorrente lamenta un vizio di motivazione apparente, assumendo che la CTR avrebbe omissso "di indicare gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento" e non avrebbe esaminato le censure relative alla presunta illegittimità dell'avviso di accertamento per errata interpretazione del principio di inerenza ed al difetto di motivazione dell'avviso di accertamento. Il motivo è inammissibile. Le Sezioni Unite della Corte hanno chiarito che la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159, che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti giuridici sono espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557). Ancora, con sentenza n. 34476 del 27/12/2019 (che cita, in motivazione, Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679), le SS.UU. hanno ribadito che «nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione

in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: 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» (Cass 19591/2022). Nel caso di specie, la CTR ha esposto in modo chiaro e coerente il ragionamento seguito, evidenziando che l'Ufficio aveva recuperato a tassazione costi fondati su fatture a contenuto generico, che riportavano una descrizione generica e poco dettagliata delle prestazioni ricevute e che il contribuente non aveva assolto l'onere di dimostrare l'inerenza, limitandosi a reiterare le difese svolte in primo grado. Non sussiste, pertanto, alcun vizio di motivazione apparente.”

5. Il collegio ritiene di condividere la proposta di definizione.

6. I primi due motivi, da esaminarsi congiuntamente, sono infondati.

6.1. Non sussiste la dedotta violazione dell'art. 7, comma 5-bis, d.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 6, l. n. 130/2022. La nuova formulazione legislativa, infatti, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (cfr. Sez. 5, Ordinanza n. 31878/2022. Inoltre, questa Corte ha chiarito che in materia di giudizio tributario, il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui il giudice deve valutare la prova "comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono al contribuente l'onere della prova contraria (Cass. n. 2746/2024).

6.2. Neppure sussiste la dedotta violazione delle regole di riparto dell'onere della prova, in quanto la sentenza impugnata si pone nel solco dell'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità in tema di reddito d'impresa e deducibilità dei costi, secondo cui, in tema di imposte sui redditi delle società, la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale ed indiretta - secondo valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi in sé" (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 24880 del 2022). Di fronte alle allegazioni dell'Amministrazione incombeva pertanto sul contribuente l'onere della prova della inerenza dei costi per smentire le contestazioni dell'Ufficio (Cass. n. 4554 del 2010; Cass. n. 24065 del 2011; Cass. n. 9892 del 2011; Cass. n. 10269 del 2017; Cass. n. 13588 del 2018, che valorizza il principio di "vicinanza alla prova").

6.3. Nel caso di specie, a fronte del quadro indiziario offerto dall'Ufficio — costituito dalla genericità delle fatture e dalla carenza di una descrizione puntuale delle prestazioni — il contribuente aveva l'onere di fornire la prova dell'inerenza del costo quale atto d'impresa (ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione), onere non assolto essendosi quest'ultimo limitato, come correttamente evidenziato dalla CGT-2, a riprodurre la documentazione già depositata in primo grado, giudicata inidonea a dare sostanza ai presupposti della deducibilità.

7. Infine, manifestamente infondato è il terzo ed ultimo motivo.

7.1. Si legge nella sentenza impugnata: *“Con il primo motivo di doglianza il contribuente eccepisce la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per errata interpretazione del principio di inerenza. La doglianza appare priva di pregio in quanto la S.C. in diverse occasioni, da ultimo con l'Ordinanza n. 35568 del 2 dicembre 2022, ha chiarito che “ai fini della detrazione di un costo, la prova dell'inerenza del medesimo quale atto d'impresa, ossia dell'esistenza e natura della spesa, dei relativi fatti giustificativi e della sua concreta destinazione alla produzione quali fatti costitutivi su cui va articolato il giudizio di inerenza, incombe sul contribuente in quanto soggetto gravato dell'onere di dimostrare l'imponibile maturato”. Nel caso di specie, l'Ufficio ha effettuato il recupero dei cosiddetti compensi a terzi per Euro 146.997,00 per i quali le fatture contestate riportavano una descrizione generica e poco dettagliata delle prestazioni ricevute. La dimostrazione dell'inerenza dei costi di cui all'articolo 109, comma 5 del TUIR, è un onere del contribuente. D'altra parte, anche il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall' art. 6 della l. n. 130 del 2022, secondo cui “il giudice deve valutare la prova ‘comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, non si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongano al contribuente l'onere della prova contraria”. Prive di pregio appaiono anche le ulteriori eccezioni sollevate dall'appellante che ripropone grosso modo quanto già eccepito in primo grado.”*

7.2. Alla luce della consolidata giurisprudenza di questa Corte in tema di motivazione apparente, la motivazione della sentenza appare rispettosa del “minimo costituzionale”, avendo il giudice di secondo grado esposto in modo chiaro e coerente il ragionamento seguito, evidenziando che l'Ufficio aveva recuperato a tassazione costi fondati su fatture a contenuto generico, che riportavano una descrizione generica e poco dettagliata delle

prestazioni ricevute e che il contribuente non aveva assolto all'onere di dimostrare l'inerenza, limitandosi a reiterare le difese svolte in primo grado. Nel descritto contesto, la mancanza di una puntuale disamina delle difese articolate della contribuente -che il giudice di seconde cure ha comunque sommariamente deliberato - potrebbe al più dare luogo al vizio di insufficienza della motivazione, non più deducibile in sede di legittimità a sèguito della riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c. disposta dal D.L. n. 83 del 2012, convertito in L. n. 134 del 2012.

8. Il ricorso va conclusivamente respinto.

9. Le spese seguono la soccombenza.

10. Poiché il giudizio viene definito in conformità alla proposta di definizione accelerata, va inoltre disposta la condanna della parte istante a norma dell'art. 96, commi 3 e 4 cod. proc. civ.. Infatti, in tema di procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati, l'art. 380 bis c.p.c., comma 3, cod. proc. civ. contiene una valutazione legale tipica della sussistenza dei presupposti per la condanna ai sensi del terzo e quarto comma dell'art. 96 cit., codificando altresì un'ipotesi normativa di abuso del processo che la conformità della decisione definitiva a quella inizialmente proposta e rifiutata lascia presumere (così Cass. Sez. U. 13/10/2023, n. 28540).

11. Pertanto, la parte ricorrente va condannata anche al pagamento della somma equitativamente determinata di Euro 5.900,00, oltre al pagamento dell'ulteriore somma di euro 3.000,00 in favore della Cassa delle ammende.

12. Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'articolo 13 comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1*bis* del citato art. 13, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle Entrate, delle spese processuali del giudizio di legittimità, che liquida in euro 5.900,00, oltre spese prenotate a debito.

Condanna, altresì, parte ricorrente al pagamento della somma di euro 5.900,00 in favore dell'Agenzia delle Entrate e dell'ulteriore somma di euro 3.000,00 a favore della Cassa delle ammende.

Dà atto della sussistenza dei presupposti, ai sensi dell'articolo 13 comma 1 - quater del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'1.7.2026.

La Presidente
(Andreina Giudicepietro)