Civile Ord. Sez. 5 Num. 25941 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: TARTAGLIONE GIULIANO
Data pubblicazione: 29/09/2026

Oggetto: Avviso di accertamento - IVA, IRES ed IRAP 2014 - Costi deducibili - Inerenza - Onere della prova

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 22960/2025 R.G. proposto da:

E.MAGINE s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Giuseppe Tinelli;

– *ricorrente* –

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ope legis* dall'Avvocatura Generale dello Stato;

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, n. 229/03/2025, depositata in data 24 marzo 2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16 settembre 2026 del Consigliere Giuliano Tartaglione.

**FATTI DI CAUSA**

1. Nel PVC redatto il 6 ottobre 2020 all'esito di una verifica fiscale condotta nei confronti della società contribuente, esercente l'attività di 'sviluppo di software e di piattaforme informatiche', venivano sollevate le seguenti contestazioni:

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

a) l'indebita detrazione di IVA (per Euro 13.659,00) relativa alle prestazioni rese dalle società "Area s.r.l." e "Panda s.r.l." nel corso del 2013 e fatturate nel 2014, stante la loro non inerenza;

b) l'indeducibilità ai fini IRES ed IRAP dei costi per autovetture (per Euro 32.819,00) e l'indetraibilità ai fini IVA dei relativi costi.

Le contestazioni confluivano nell'avviso di accertamento n. T7E030602579/2019, impugnato dalla società innanzi alla Commissione tributaria provinciale (poi Corte di giustizia di primo grado) di Torino deducendo:

- l'inesistenza di un gruppo di imprese;

- riguardo al rilievo *sub* a), l'inerenza dei costi fatturati dalla "Area s.r.l." e dalla "Panda s.r.l.", oggetto di altro avviso di accertamento ai fini II.DD., annullato dalla CTP di Torino con sentenza n. 161/01/2020;

- in ogni caso, il rilievo afferiva solo l'IVA ed era pacifico che le società fornitrici l'avessero versata, senza danno erariale per lo Stato;

- riguardo al rilievo *sub* b), il diritto alla deducibilità dei costi per le autovetture ed alla detraibilità ai fini IVA;

- l'inapplicabilità di qualsiasi sanzione.

La CGT-1 accoglieva parzialmente il ricorso, annullando la ripresa *sub* a); in particolare, rimarcava che la ricorrente avesse ricevuto, per le stesse fatture, altro avviso di accertamento (ai fini II.DD.) impugnato ed annullato dalla CTP di Torino nel 2020 (con decisione confermata dalla CTR nel 2022); il rilievo dell'IVA 2014 su costi di competenza del 2013 non poteva non essere considerato illegittimo, in quanto i detti costi erano stati oggetto di una verifica (ai fini II.DD.) dichiarata illegittima. Circa la non inerenza dei costi, la CGT-1 premetteva che il relativo concetto ai fini IVA fosse diverso da quello utilizzato dal legislatore per il reddito di impresa (art. 109 t.u.i.r.) e considerato dall'Ufficio nell'avviso impugnato; affermava, poi, la prevalenza del concetto di neutralità, di matrice comunitaria, su quello di inerenza quando, come nella specie, il cedente aveva già



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

versato l'IVA; richiamava, quindi, diverse decisioni della Corte di Giustizia Europea. In ogni caso, riteneva fornita dalla ricorrente la prova dell'inerenza sotto il profilo qualitativo.

Il rilievo *sub* b) veniva, invece, confermato: la CGT-1 riteneva *in parte qua* corretto l'operato dell'Agenzia, non potendo la società ricorrente essere qualificata come soggetto esercente attività di agenzia o di rappresentante di commercio per la mera iscrizione nel ruolo degli agenti di commercio.

2. L'Ufficio spiegava appello innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, chiedendo la riforma della sentenza di primo grado nella parte a sé sfavorevole. La contribuente si costituiva eccependo, preliminarmente, l'inammissibilità del gravame erariale e spiegando appello incidentale volto all'annullamento dell'avviso nella sua interezza.

La CGT-2 accoglieva l'appello principale e rigettava quello incidentale. Rilevava, in primo luogo, che alcun effetto utile nel giudizio potesse avere la sentenza della CTR n. 869/2022, in quanto non ancora passata in giudicato e perché fondata su questioni prettamente formali; inoltre, la natura e la consistenza delle prestazioni contestate non erano state provate dalla contribuente non essendo all'uopo sufficiente la descrizione generica contenuta nelle fatture; di qui, l'impossibilità di affermarne l'inerenza, necessaria ai fini della detrazione IVA. Il gravame incidentale era, invece, respinto poiché il dato formale dell'iscrizione alla Camera di Commercio ed all'Enasarco era ritenuto insufficiente, in difetto della prova dell'effettivo svolgimento di attività di agente, al fine di ottenere la maggior detrazione dei costi per le autovetture.

3. Per la cassazione della citata sentenza la società ha proposto ricorso affidato a sei motivi. L'Ufficio resiste con controricorso.

È stata fissata l'adunanza camerale per il 16 settembre 2026.

Il Sostituto Procuratore Generale, nella persona del dr. Michele Di Mauro, ha depositato memoria scritta con cui ha chiesto dichiararsi l'inammissibilità ed il rigetto del ricorso.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In data 4 settembre 2026 la ricorrente ha depositato memoria ex art. 380bis1 c.p.c., nella quale ha, tra l'altro, contestato le conclusioni rese dalla Procura Generale.

**RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo la società deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per violazione degli artt. 100, 112, 324 e 329 c.p.c., nonché dell'art. 2909 c.c.» per non avere la CGT-2 dichiarato l'inammissibilità del primo motivo di appello erariale, con il quale erano state travisate le ragioni poste a base della decisione della CTP. Invero, l'Ufficio aveva imputato al giudice di prime cure l'erroneo convincimento che fosse maturato un giudicato esterno sulla scorta della sentenza n. 869/2022 della CTR piemontese; sostiene, invece, la contribuente che la CTP non aveva in alcun modo esteso il giudicato formatosi nel giudizio relativo al 2013, tanto è vero che l'espressione 'giudicato esterno' non compare affatto nella motivazione della sentenza di primo grado. Di qui, l'eccepita inammissibilità del motivo di appello, in quanto non era stata impugnata l'autonoma *ratio decidendi*, ovvero la riconosciuta illegittimità della verifica effettuata sui costi di competenza 2013 da cui è derivato il recupero dell'IVA nel 2014.

1.1. Il motivo è infondato.

1.2. Appare opportuno riportare il contenuto degli atti e delle sentenze dei pregressi gradi (riportati nel ricorso per cassazione), il cui esame è consentito a questa Corte essendo stato dedotto un vizio processuale (art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c.):

-la CTP di Torino motivava l'accoglimento del ricorso in relazione al primo rilievo nei seguenti termini: «*i costi in oggetto attengono a prestazioni di servizi che AREA srl e PANDA srl hanno fatturato ad E.MAGINE srl nell'esercizio 2014, con competenza 2013 per un importo di € 62.000,00 che sono state oggetto di apposito avviso di accertamento emesso nel 2013 ai fini delle imposte dirette*



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*mentre la ripresa IVA di € 13.659,80 costituisce l'oggetto del presente avviso di accertamento relativo anno 2014.*

*Con riferimento all'avviso di accertamento emesso per il 2013 ai fini delle imposte dirette, avente ad oggetto le stesse fatture emesse nel 2014, la società si è vista riconoscere le proprie ragioni con sentenza n. 161/1/2020 depositata il 15.02.2020.*

*L'anno di competenza della verifica considerata irregolare dalla Commissione è il 2013, ed i costi sono di competenza del 2013, le evidenze fatturali e documentali andavano cercate in tale anno, cosa che non è avvenuta.*

*Trattandosi dello stesso rilievo contestato su esercizi diversi, in quanto riferibile ad imposte diverse, la circostanza di aver emesso le fatture nell'anno successivo non fa venir meno l'illegittimità del comportamento tenuto dell'Agenzia.*

*Tale rilievo, che accerta l'IVA fatturata nel 2014 su costi di competenza del 2013, che non potevano essere accertati, che sono stati oggetto di una verifica dichiarata illegittima, non può che a sua volta, essere considerato illegittimo*»;

- il patrono erariale censurava questo capo della decisione nei seguenti termini: «*la Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Torino ha ritenuto che dovesse accertarsi l'illegittimità del rilievo effettuato dall'Ufficio ai fini Iva per l'anno d'imposta 2014, considerando erroneamente come "cosa giudicata" quanto statuito dalla sentenza della CTR Piemonte n. 869/2022, depositata il 15.9.2022, che - in conferma della sentenza della CTP Torino n. 161/1/2020 - ha disposto l'annullamento dell'accertamento n. T7E030705381/2018, relativo all'anno d'imposta 2013.*

*La sentenza sul punto è illegittima.*

*[…] Nel caso all'esame, i Giudici di primo grado hanno illegittimamente esteso la decisione relativa al giudizio avente ad oggetto l'accertamento emesso per l'anno d'imposta 2013, in quanto si tratta di pronuncia non definitiva, in considerazione della sospensione dei termini per l'impugnazione disposta dal comma 199*



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*della L. n. 197/2022 e, soprattutto, si tratta di sentenza che ha ad oggetto fatti non aventi carattere permanente e variabili di anno in anno. La sentenza della CTR Piemonte relativa all'anno d'imposta 2013, infatti, ha disposto l'annullamento dell'accertamento emesso nei confronti di E.Magine S.r.l. esclusivamente per vizi procedurali, in quanto i Giudici Regionali hanno ritenuto che la verifica per l'anno d'imposta 2013 non fosse stata regolarmente autorizzata, contrariamente a quanto avvenuto per il 2014 (fatto non contestato da Controparte).*

*Tale tipo di circostanza non ha evidentemente carattere permanente e, quindi, il rimando all'intervenuto giudicato esterno operato in sentenza dalla Corte di Giustizia di I grado risulta illegittimo, sia formalmente che sostanzialmente*»;

- nelle controdeduzioni depositate in appello la società aveva eccepito l'inammissibilità del primo motivo, non cogliendo esso la reale motivazione addotta dal Collegio di prime cure: «*ed invero, dalla piana lettura della sentenza gravata emerge inconfutabilmente che il Giudice* a quo *non ha in alcun modo esteso il giudicato formatosi nel giudizio afferente l'anno 2013, non facendo mai riferimento nel provvedimento al "giudicato esterno*". Ed infatti, la Corte di primo grado, nella pronuncia riportata nella parte in fatto, dopo aver premesso che *…Con riferimento all'avviso di accertamento emesso per il 2013 ai fini delle imposte dirette, avente ad oggetto le stesse fatture emesse nel 2014, la società si è vista riconoscere le proprie ragioni con sentenza n. 161/1/2020 depositata il 15.02.2020.- L'anno di competenza della verifica considerata irregolare dalla Commissione è il 2013, ed i costi sono di competenza del 2013, le evidenze fattuali e documentali andavano cercate in tale anno, cosa che non è avvenuta*, ha correttamente affermato che *Trattandosi dello stesso rilievo contestato su esercizi diversi, in quanto riferibile ad imposte diverse, la circostanza di aver emesso le fatture nell'anno successivo non fa venir meno l'illegittimità del comportamento tenuto dell'Agenzia.*



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

*Tale rilievo, che accerta l'IVA fatturata nel 2014 su costi di competenza del 2013, che non potevano essere accertati, che sono stati oggetto di una verifica dichiarata illegittima, non può che a sua volta, essere considerato illegittimo*.

*… In altri termini, il Collegio di prime cure, lungi dal fondare la decisione sull'asserito giudicato intervenuto per l'annualità 2013, ha invece rilevato come l'illegittimità dell'operato dell'Ufficio in merito alla verifica dei costi di competenza di tale periodo di imposta, statuita da ultimo con sentenza della CTR Piemonte n. 869/2022 (cfr. doc. n. 6.2.), non poteva che determinare l'illegittimità dell'IVA recuperata nel 2014 al momento di emissione delle fatture. Ciò in quanto i rilevati vizi procedurali della verifica compiuta per il 2013 non potevano non esplicare effetti anche sull'IVA, la quale, sebbene recuperata nel successivo anno di imposta in virtù dell'emissione dei documenti contabili, derivava dai costi di competenza 2013*»;

- la CGT-2, infine, ha accolto il motivo di appello evidenziando che «*nel caso non possono invocarsi effetti utili per la decisione della presente controversia dalla sentenza CTR Piemonte n. 869/2022 sia perché non passata in giudicato, sia perché la decisione è stata presa valorizzando questioni prettamente formali*».

1.3. Orbene, conformemente a quanto argomentato dalla Procura Generale, deve ritenersi che unica, almeno *in parte qua*, sia stata la *ratio decidendi* della pronuncia di prime cure sul primo rilievo, ovvero l'effetto espansivo dell'annullamento della ripresa a tassazione dei costi di competenza del 2013 (all'esito del giudizio conclusosi con la sentenza della CTR n. 869/2022) nel giudizio relativo all'IVA del 2014. Non rileva all'uopo il mancato utilizzo, da parte della CTP, dell'espressione 'giudicato esterno', dovendo badarsi alla sostanza delle affermazioni contenute nella sentenza. Tale unica *ratio* è stata contestata nel primo motivo di appello dell'Ufficio, per cui la decisione della CGT-2 si sottrae al vizio denunciato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2. Con il secondo strumento la contribuente lamenta, sempre ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «nullità della sentenza per violazione degli artt. 100, 112, 324 e 329 c.p.c., nonché dell'art. 2909 c.c., sotto altro e distinto profilo». I giudici di appello, affermando che la sentenza della CTR n. 869/2022 non era passata in giudicato ed era stata resa valorizzando questioni formali, avrebbero travisato il contenuto del gravame erariale, ampliandone il tenore, in tal modo violando l'art. 112 c.p.c. L'appello era, infatti, fondato esclusivamente sull'inesistenza del giudicato esterno, giudicato tra l'altro, invece, esistente per non essere stata impugnata la detta sentenza.

2.1. Il motivo, con il quale, a ben vedere, l'unica violazione argomentata è quella relativa all'art. 112 c.p.c., è inammissibile.

2.2. Circa il denunciato travisamento dell'atto di appello dell'ADE, va opportunamente premesso che, per costante orientamento di questa Corte, «la rilevazione ed interpretazione del contenuto della domanda è attività riservata al giudice di merito ed è sindacabile: a) ove ridondi in un vizio di nullità processuale, nel qual caso è la difformità dell'attività del giudice dal paradigma della norma processuale violata che deve essere dedotto come vizio di legittimità ex art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ.; b) qualora comporti un vizio del ragionamento logico decisorio, eventualità in cui, se la inesatta rilevazione del contenuto della domanda determina un vizio attinente alla individuazione del "petitum", potrà aversi una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato, che dovrà essere prospettato come vizio di nullità processuale ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ.; c) quando si traduca in un errore che coinvolge la "qualificazione giuridica" dei fatti allegati nell'atto introduttivo, ovvero la omessa rilevazione di un "fatto allegato e non contestato da ritenere decisivo", ipotesi nella quale la censura va proposta, rispettivamente, in relazione al vizio di "error in judicando", in base all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

civ., o al vizio di "error facti", nei limiti consentiti dall'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ.» (Cass. 10/06/2020, n. 11103).

In materia di ricorso per cassazione, l'individuazione e l'interpretazione del contenuto della domanda, attività riservate al giudice di merito, sono comunque sindacabili, come vizio di nullità processuale ex art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., qualora l'inesatta rilevazione del contenuto della domanda determini un vizio attinente all'individuazione del *petitum*, sotto il profilo della violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato (Cass. 06/11/2023, n. 30770).

In definitiva, l'interpretazione della domanda giudiziale (e dei motivi di appello) è riservata al giudice del merito e può essere censurata in sede di legittimità solo quando risulti travisato il suo contenuto.

Ai fini del controllo della Corte sulla correttezza dell'interpretazione della domanda giudiziale è, comunque, necessario che il ricorrente, nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, individui in modo chiaro il contenuto della parte argomentativa e delle conclusioni dell'atto introduttivo del giudizio riguardanti le domande che sarebbero state erroneamente interpretate dal giudice di merito e la loro esatta collocazione (v. Cass. 24/07/2025, n. 21128), e i criteri ermeneutici violati dal giudice di merito.

Nella specie, la doglianza deve essere dichiarata inammissibile, non essendo stata formulata con la specificità richiesta dall'art. 366 c.p.c., in quanto la ricorrente si è limitata a trascrivere le pagine nove e dieci dell'atto di appello erariale, ma non ha selezionato le parti del primo motivo di appello rilevanti ai fini dell'accoglimento del motivo di ricorso (sull'argomento, v. anche Cass. 14/10/2021, n. 28072; Cass. 21/06/2025, n. 16618) e, soprattutto, non ha indicato i canoni ermeneutici che in concreto sarebbero stati violati dalla CTR nell'interpretare il suddetto motivo di appello.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.3. Né, infine, rileva nella specie il sopravvenuto (o, comunque, non segnalato in appello) giudicato della sentenza n. 869/2022 della CTR, atteso che la sentenza in questa sede gravata ha escluso qualsiasi incidenza della detta decisione non solo perché non passata in giudicato ma anche perché fondata su questioni formali (e, *in parte qua*, la sentenza non è minimamente censurata).

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce, ancora ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c., la «violazione dell'art. 115 c.p.c.» per non avere la CGT-2 minimamente considerato la documentazione prodotta *in iudicio* dalla società al fine di provare i propri assunti, ovvero a) l'inerenza all'attività svolta dell'affidamento ad altre imprese (Area e Panda) di commesse e/o parti di commesse (nei confronti delle società Pearson e FidiToscana); b) la rispondenza a criteri di ragionevolezza dell'affidamento ad Area e Panda.

Il motivo è inammissibile per un duplice ordine di considerazioni.

3.1. Da un lato, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., la ricorrente si duole, in realtà, di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta compiuta dal giudice di merito e mira, pertanto, ad una rivalutazione dei fatti storici non consentita in sede di legittimità, alla stregua del principio secondo cui "deve ritenersi inammissibile il motivo di impugnazione con cui la parte ricorrente sostenga un'alternativa ricostruzione della vicenda fattuale, pur ove risultino allegati al ricorso gli atti processuali sui quali fonda la propria diversa interpretazione, essendo precluso nel giudizio di legittimità un vaglio che riporti a un nuovo apprezzamento del complesso istruttorio nel suo insieme" (*ex multis*, Cass. 28/11/2024, n. 30670).

3.2. Sotto altro aspetto non ricorre alcuna violazione dell'art. 115 c.p.c.: invero, per dedurre la violazione della citata norma occorre denunziare che il giudice, contraddicendo espressamente o implicitamente la regola posta dall'art. 2697 c.c., abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (nessuna delle dette ipotesi ricorre nella specie), non anche che il medesimo, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività consentita dall'art. 116 c.p.c. (da ultimo, Cass. 15/10/2024, n. 26769).

4. Con il quarto mezzo la società lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., la «violazione dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.» per avere la CGT-2, nel denegare il diritto alla detraibilità dell'IVA, violato i principi regolatori in tema di onere della prova. Gli elementi previsti dalla giurisprudenza nazionale ed unionale al fine di dimostrare l'inerenza ai fini IVA erano stati dimostrati dalla ricorrente.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Nessuna violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 19 cit. è ravvisabile nella specie, poiché correttamente la CGT-2 ha posto a carico della contribuente l'onere di provare l'inerenza dei costi, né sotto il paradigma dell'art. 2697 c.c. è censurabile la valutazione del compendio probatorio effettuata dal giudice del merito. L'art. 19 cit., invero, richiede la prova della connessione degli acquisti con le finalità imprenditoriali e, quindi, dell'inerenza ai fini della detrazione della suddetta imposta. Anche in materia di IVA è onere del contribuente dimostrare, ai fini della richiesta di detrazione/deduzione delle spese sostenute, che le operazioni passive sono state effettuate in stretta connessione con le finalità imprenditoriali, alla stregua del principio secondo cui «in tema di IVA, 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» (da ultimo, Cass. 13/02/2025, n. 3747).



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Parimenti deve essere esclusa la violazione degli artt. 2727 e 2729 c.c.: il ragionamento inferenziale compiuto dal giudice del merito è, infatti, censurabile con il ricorso per cassazione ex art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c., e compete alla Corte controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta dal giudice di merito, lo sia stata anche a livello di applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta.

Secondo il costante insegnamento di questa Corte «la deduzione del vizio di falsa applicazione dell'art. 2729, primo comma, cod. civ., suppone allora un'attività argomentativa che si deve estrinsecare nella puntuale indicazione, enunciazione e spiegazione che il ragionamento presuntivo compiuto dal giudice di merito - assunto, però, come tale e, quindi, in facto per come è stato enunciato - risulti irrispettoso del paradigma della gravità, o di quello della precisione o di quello della concordanza. Occorre, dunque, una preliminare attività di individuazione del ragionamento asseritamente irrispettoso di uno o di tutti tali paradigmi compiuto dal giudice di merito e, quindi, è su di esso che la critica di c.d. falsa applicazione si deve innestare ed essa postula l'evidenziare in modo chiaro che quel ragionamento è stato erroneamente sussunto sotto uno o sotto tutti quei paradigmi. Di contro la critica al ragionamento presuntivo svolto da giudice di merito sfugge al concetto di falsa applicazione quando invece si concreta o in un'attività diretta ad evidenziare soltanto che le circostanze fattuali in relazione alle quali il ragionamento presuntivo è stato enunciato dal giudice di merito, avrebbero dovuto essere ricostruite in altro modo (sicché il giudice di merito è partito in definitiva da un presupposto fattuale erroneo nell'applicare il ragionamento presuntivo), o nella mera prospettazione di una inferenza probabilistica semplicemente diversa da quella che si dice applicata dal giudice di merito, senza spiegare e dimostrare perché quella da costui applicata abbia esorbitato dai paradigmi dell'art. 2729, primo comma (e ciò tanto se questa



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

prospettazione sia basata sulle stesse circostanze fattuali su cui si è basato il giudice di merito, quanto se basata altresì su altre circostanze fattuali). In questi casi la critica si risolve in realtà in un diverso apprezzamento della ricostruzione della *quaestio facti*, e, in definitiva, nella prospettazione di una diversa ricostruzione della stessa *quaestio* e ci si pone su un terreno che non è quello del n. 3 dell'art. 360 cod. proc. civ. (falsa applicazione dell'art. 2729, primo comma, cod. civ.), ma è quello che sollecita un controllo sulla motivazione del giudice relativa alla ricostruzione della quaestio facti. Terreno che, come le Sezioni Unite, (Cass., Sez. Un., nn. 8053 e 8054 del 2014) hanno avuto modo di precisare, vigente il nuovo n. 5 dell'art. 360 cod. proc. civ., è percorribile solo qualora si denunci che il giudice di merito l'esame di un fatto principale o secondario, che avrebbe avuto carattere decisivo per una diversa individuazione del modo di essere della detta quaestio ai fini della decisione, occorrendo, peraltro, che tale fatto venga indicato in modo chiaro e non potendo esso individuarsi solo nell'omessa valutazione di una risultanza istruttoria» (Cass., Sez. U., 24/01/2018, n. 1785; conf. Cass. 30/06/2021, n. 18611, Cass. 15/11/2021, n. 34248; Cass. 21/02/2022, n. 9054).

Ciò posto, nel caso di specie la ricorrente non ha prospettato la violazione degli articoli 2727 e 2729 c.c. nei termini sopra indicati, in quanto non ha spiegato per quale ragione gli elementi presuntivi valorizzati dalla CGT-2 (genericità delle fatture, intreccio di ruoli e partecipazioni tra committente ed esecutore, coincidenza tra le persone che hanno affidato gli incarichi e quelle che li hanno eseguiti) risulterebbero irrispettosi del paradigma della gravità, o di quello della precisione o di quello della concordanza, e si è limitata a prospettare una diversa ricostruzione delle questioni di fatto dibattute tra le parti, contrapponendo, a quelli valorizzati dal giudice di appello, i diversi elementi indiziari dalla medesima invocati.

5. Con il quinto motivo la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 4, c.p.c. la «nullità della sentenza per



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

violazione degli artt. 1, comma 2, 36, comma 2, n. 2 e 4, 53 e 54, del D. Lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, comma 2, n. 4, c.p.c., e dell'art. 118, comma 1, Disp. Att. c.p.c.». In particolare, la CGT-2 avrebbe apoditticamente statuito che la ricorrente non aveva dato prova dell'inerenza dell'IVA afferente ai costi addebitati alle società "Area" e "Panda".

5.1. Il motivo è infondato.

5.2. Giova premettere che secondo la giurisprudenza di questa Corte «la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente 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., Sez. U., 07/04/2014 n. 8053).

Inoltre, la motivazione è solo «apparente» e la sentenza è nulla quando benché graficamente esistente, non renda percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. n. 8053/2014 cit.).

Si è, più recentemente, precisato che «in seguito alla riformulazione dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., disposta dall'art.



Corte di Cassazione - copia non ufficiale

54 del d.l. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla l. n. 134 del 2012, non sono più ammissibili nel ricorso per cassazione le censure di contraddittorietà e insufficienza della motivazione della sentenza di merito impugnata, in quanto il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica del rispetto del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost., che viene violato qualora la motivazione sia totalmente mancante o meramente apparente, ovvero si fondi su un contrasto irriducibile tra affermazioni inconcilianti, o risulti perplessa ed obiettivamente incomprensibile, purché il vizio emerga dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali» (Cass. 03/03/2022, n. 7090).

5.3. Ciò premesso, va rilevato che nella specie la CGT-2 ha ritenuto non assolto dalla contribuente l'onere probatorio sulla base di plurimi elementi, ovvero la genericità delle fatture, l'intreccio di ruoli e partecipazioni tra committente ed esecutore, la coincidenza tra le persone che hanno affidato gli incarichi e quelle che li hanno eseguiti. La motivazione si pone, quindi, al di sopra del minimo costituzionale richiesto dalla giurisprudenza di legittimità.

6. Con il sesto (ed ultimo) motivo di ricorso la società lamenta, ai sensi dell'art. 360, comma primo, n. 3, c.p.c. ed in relazione al rigetto dell'appello incidentale, la «violazione e falsa applicazione degli artt. 109 e 164 del T.U.I.R. nonché degli artt. 19 e 19*bis*1 del D.P.R. n. 633 del 1972». Sostiene di aver evidenziato "sotto ogni profilo, sia formale che sostanziale, l'effettività della propria attività di agente di commercio" (pag. 41 del ricorso). In particolare, aveva dato conto dell'esistenza di un rapporto contrattuale di agenzia con una società cliente; riteneva, poi, irrilevante al fine di escludere la detrazione delle spese per le autovetture l'elemento evidenziato dall'Ufficio, ovvero la mancata emissione di fatture per provvigioni nei confronti della cliente, atteso che la valutazione dell'inerenza va compiuta solo sotto il profilo qualitativo.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

6.1. Anche questo motivo è inammissibile per un duplice ordine di ragioni.

6.2. Da un lato, come sottolineato dalla Procura Generale, il ricorso, nel riportare le valutazioni dell'Ufficio, non si confronta con il *decisum* bensì con l'avviso di accertamento impugnato; dall'altro, mira in realtà ad una rivalutazione dei fatti non consentita in questa sede.

7. Per tutto quanto esposto il ricorso va integralmente rigettato.

Le spese del presente giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo che segue.

Sussistono, infine, i presupposti, ai sensi dell'articolo 13 comma 1*quater* del d.P.R. n. 115/2002, per il versamento, da parte della 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 (cfr. Cass. Sez. U. n. 4315/2020).

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna la società contribuente al pagamento, in favore dell'Agenzia delle entrate, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in complessivi Euro 5.800,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

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 della 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 del 16 settembre 2026.

Il Presidente

Roberta Crucitti

Corte di Cassazione - copia non ufficiale