Civile Ord. Sez. 5 Num. 28085 Anno 2026
Presidente: MACAGNO GIAN PAOLO
Relatore: BORDON GIANLUCA
Data pubblicazione: 29/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27430/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (c.f. 06363391001), in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

-ricorrente-

contro

LG-NET SRL (c.f. 06055661000), in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dagli avv.ti Francesco Napolitano e Pierluigi Muccari

-controricorrente-

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 2886/2017, depositata il 19/5/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13/10/2026 dal Consigliere Gianluca Bordon.

FATTI DI CAUSA

1. Lg-Net srl riceveva un avviso di accertamento per l'anno 2006 ai fini Irpef, Irap e Iva. L'attività era antieconomica e non coerente con gli studi di settore, dato che per tutto il periodo 2002-2006 i redditi erano esigui o erano state dichiarate perdite e il margine operativo lordo era pari a -54,17, invece che ricompreso fra 6,86 e

76,36. L'Ufficio accertava maggiori ricavi per euro 134.995,00 derivanti dall'applicazione del valore minimo del margine operativo lordo e recuperava a tassazione costi per euro 106.301,00, data la genericità delle spese non documentate.

2. La CTP di Roma, con sentenza n. 27613/2015, accoglieva parzialmente il ricorso della contribuente, annullando la ripresa a tassazione dei maggiori ricavi e dei costi di ricerca e sviluppo, con riduzione di interessi e sanzioni. Il giudice di primo grado riteneva:

- che l'avviso di accertamento non era fondato sullo scostamento fra ricavi dichiarati e quelli risultanti dagli studi di settore ma sull'antieconomicità dell'attività imprenditoriale. Lo studio di settore era servito solo per desumerne il MOL, sicché, a differenza di quanto eccepito, non sussisteva l'obbligo d'instaurare il contraddittorio;

- che peraltro la motivazione dell'avviso era carente. Nel determinare il MOL, l'Ufficio aveva omesso di precisare quale fosse lo specifico studio di settore, non consentendo così di verificare se vi fossero stati un corretto inquadramento dell'attività e una corretta individuazione del margine operativo lordo;

- che la documentazione dimostrava che gli ammortamenti per costi di ricerca e sviluppo sostenuti negli anni precedenti erano riconducibili a spese per la realizzazione di *software* strumentale alla realizzazione di servizi per la clientela. I costi per prestazioni per servizi logistici e operativi, invece, non erano stati adeguatamente documentati.

3. A seguito di appello principale dell'Agenzia delle entrate e di appello incidentale della società, con la sentenza n. 2886/2017 la CTR del Lazio confermava la sentenza di primo grado. La Corte regionale evidenziava:

- che i maggiori ricavi non erano stati accertati legittimamente perché l'Ufficio si era limitato a prendere atto che lo studio di settore aveva generato un risultato di non congruità, senza supportare tale conclusione con l'allegazione del calcolo riguardante lo studio di

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

settore. Era mancato un confronto con la concreta situazione in cui la società operava;

- che le fatture, gli estratti dal libro giornale, i mastri contabili e prospetti di dettaglio provavano la regolarità dei costi per studi e ricerche mentre la documentazione risultava effettivamente carente rispetto ai costi per prestazioni per servizi logistici e operativi.

4. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso affidato a tre motivi mentre la contribuente ha resistito con controricorso.

5. La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso, rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 39 comma 1 lett. d) del DPR 600/1973, art. 54 DPR 633/1972, art. 62 sexies D.L. n. 331/1993 ed artt. 2697 e 2729 cc, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3) cpc», l'Agenzia lamenta che, con riferimento allo studio di settore, la sentenza si pone in contrasto con il regime delineato dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui *a)* lo studio di settore configura una presunzione grave, precisa e concordante sulla fondatezza dello scostamento rilevato a seguito della valutazione degli elementi addotti dal contribuente in sede di contraddittorio; *b)* l'accertamento deve indicare le ragioni per cui le giustificazioni addotte dal contribuente siano state disattese; *c)* il contribuente ha ampia facoltà di fornire prova contraria per contrastare l'applicabilità dello studio di settore. Il contribuente non aveva però fornito alcun elemento per confutare l'applicazione dello studio di settore rispetto alla specifica realtà aziendale.

2. Il primo motivo è inammissibile perché l'accertamento, come ricostruito dalle sentenze di merito, non era fondato sugli studi di settore.

2.1. Il metodo di accertamento contemplato dall'art. 62-*sexies* d.l. n. 331 del 1993, convertito con legge n. 427 del 1993, era soltanto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

uno degli strumenti utilizzabili dall'amministrazione finanziaria per accertare in via presuntiva, al cospetto di una contabilità formalmente regolare ma intrinsecamente inattendibile, il reddito reale del contribuente. Secondo un consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, richiamato anche nella sentenza impugnata, la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standard* in sé considerati - meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività - ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, quest'ultimo ha l'onere di provare, senza limitazione alcuna di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli *standard* o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello *standard* prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente. L'esito del contraddittorio non condiziona l'impugnabilità dell'accertamento, potendo il giudice tributario liberamente valutare tanto l'applicabilità degli *standard* al caso concreto, da dimostrarsi dall'ente impositore, quanto la controprova offerta dal contribuente che, al riguardo, non è vincolato alle eccezioni sollevate nella fase del procedimento amministrativo e dispone della più ampia facoltà, incluso il ricorso a presunzioni semplici, anche se non abbia risposto all'invito al contraddittorio in sede amministrativa. Nel caso sia rimasto inerte, tuttavia, il contribuente si assume le conseguenze del proprio comportamento,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

in quanto l'Ufficio può motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione degli *standard*, dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio, nonostante il rituale invito, ed il giudice può valutare, nel quadro probatorio, la mancata risposta all'invito (Cass., Sez. U., 26635/2009, Cass. 17646/2014, Cass. 21754/2017, Cass. 24931/2022 e Cass. 26594/2026).

2.2. Nella sentenza di secondo grado è riportato che l'Ufficio si era limitato a prendere atto che lo studio di settore aveva generato un risultato di non congruità. Nel respingere l'eccezione di nullità dell'avviso di accertamento, per mancato rispetto del contraddittorio preventivo, il giudice di primo grado aveva chiarito che lo studio di settore era stato utilizzato solo al fine di desumere il margine operativo lordo applicabile per la ricostruzione dei ricavi. Lo scostamento dai dati parametrici degli studi di settore non aveva, pertanto, giustificato un accertamento fondato sugli studi, bensì costituito l'atto di innesco dell'accertamento effettuato con metodologia analitico-induttiva *ex* art. 39, primo comma, lett. *d),* d.P.R. n. 600/1973 e in questi termini trovava giustificazione il rigetto dell'eccezione relativa al contraddittorio, sussistendo l'obbligo del contraddittorio preventivo solo nel caso in cui l'accertamento sia basato esclusivamente sugli studi di settore (Cass. 31814/2019, Cass. 28034/2020 e Cass. 14099/2021). Nel sostenere che lo studio di settore applicato configurava una presunzione grave e precisa che aveva spostato l'onere della prova sul contribuente, l'Amministrazione finanziaria muove di conseguenza da un presupposto di fatto diverso da quello accertato. La sentenza non ha violato l'art. 62-*sexies* d.l. n. 331 del 1993 solo perché il contribuente non aveva fornito una prova per contrastare lo studio di settore. La disciplina degli studi di settore non può essere richiamata solo quando comporta delle conseguenze favorevoli all'Ufficio.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3. Con il secondo motivo di ricorso, rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 7 comma legge n. 212/2000 in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3) cpc», l'Agenzia deduce che è errata la censura sulla mancata indicazione dei dati contabili ed extracontabili utilizzati per la determinazione dei ricavi, dal momento che si trattava di dati pienamente conosciuti dalla società. I ricavi erano stati determinati sulla base dei dati contabili dichiarati dalla stessa società, con applicazione dello studio di settore allegato alla dichiarazione.

4. Anche il secondo motivo è inammissibile.

4.1. In giurisprudenza è consolidato il principio secondo cui, in sede di ricorso per cassazione, l'onere di specificità dei motivi, sancito dall'art. 366, comma 1, n. 4 c.p.c., impone al ricorrente che denunci il vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., a pena di inammissibilità della censura, di indicare le norme di legge di cui intende lamentare la violazione, di esaminarne il contenuto precettivo e di raffrontarlo con le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata, che è tenuto espressamente a richiamare, al fine di dimostrare che queste ultime contrastano col precetto normativo, non potendosi demandare a questa Corte il compito di individuare- con una ricerca esplorativa ufficiosa- che trascende le sue funzioni- la norma violata o i punti della sentenza che si pongono in contrasto con essa (Cass., sez. U., 23745/2020, Cass. 18998/2021, Cass. 1908/2025 e Cass. 31964/2025).

4.2. Questa Corte ha affermato che la motivazione *per relationem* dell'avviso di accertamento, disciplinata dall'art. 42, comma 3, d.P.R. n. 600 del 1973, è legittima anche se l'atto a cui si rinvia non è stato ricevuto dal contribuente, purché sia dimostrato, anche attraverso altri atti, che egli ne ha avuto una conoscenza tale da poter predisporre le sue difese (Cass. 29808/2024) e che l'onere di allegazione di cui all'art. 7 della legge n. 212 del 2000 è limitato ai documenti non conosciuti né ricevuti dal contribuente e costituenti il

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presupposto dell'atto impositivo, al fine di evitare il pregiudizio del diritto di difesa di quest'ultimo (Cass. 14723/2020).

4.3. Per giustificare il motivo la ricorrente premette che per la CTR i dati contabili erano dichiarati dalla società e quindi erano da essa conosciuti ma, invero, dalla motivazione della sentenza impugnata risulta unicamente che i dati contabili ed extracontabili utilizzati per la determinazione dei ricavi non erano stati riportati nell'avviso di accertamento. Nello stesso tempo, parte ricorrente non riproduce l'atto impugnato o il documento allegato alla dichiarazione della società a riscontro delle proprie deduzioni, per consentire di verificare che, proprio attraverso il richiamo alle informazioni contenute in uno studio di settore perfettamente noto, la contribuente era stata posta nella condizione di ricostruire le modalità di calcolo dei maggiori ricavi.

5. Con il terzo motivo di ricorso, rubricato «violazione e falsa applicazione dell'art. 109 TUIR e art. 2697 cc, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 3) cpc», l'Agenzia delle entrate contesta il riconoscimento della deducibilità di costi di ammortamento per euro 79.901,00 per studi e ricerche. Secondo la ricorrente, la CTR non avrebbe potuto ritenere deducibili dei costi spropositati e non verificabili solo perché regolarmente indicati nelle scritture contabili. A fronte della contestazione, era la contribuente a dover provare l'inerenza dei costi e a tale fine non era sufficiente che le spese fossero contabilizzate.

6. Il motivo è fondato.

6.1. Per sostenere la deducibilità della quota di ammortamento di spese per studi e ricerche, ritenute dall'Amministrazione particolarmente onerose e non verificabili, il giudice si è limitato a sostenere la «certezza, competenza e inerenza del costo come da documentazione prodotta (fatture in numero di 30, estratti dal libro giornale, mastri contabili, prospetti di dettaglio)» (v. motivazione della sentenza, pag. 3), ritenendo la stessa sufficiente. Non ha fatto

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

alcun riferimento ad altri documenti idonei a provare l'inerenza dell'oggetto, la congruità dei corrispettivi e l'adempimento dei contratti.

6.2. Il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa dell'art. 55, primo comma, t.u.i.r. - e non dall'art. 109, comma 5, t.u.i.r, riguardante il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza) cioè della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili – ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza compiere una valutazione in termini di utilità, anche solo potenziale o indiretta, in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca vantaggio economico. Non assume rilevanza la congruità della spesa perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo (Cass. 22938/2018, Cass. 30366/2019 e Cass. 1290/2020). Pur riconoscendosi che «l'antieconomicità e l'incongruità della spesa sono indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa» (Cass. 450/2018), deve escludersi un automatismo fra valutazione di vantaggiosità e inerenza (Cass. 22664/2024 e Cass. 23095/2025), risultando così superati quei precedenti che ritenevano un costo inerente nella misura in cui potesse ritenersi congruo (Cass. 15856/2018). L'inerenza integra un giudizio sulla riferibilità del costo all'attività d'impresa e spetta al contribuente l'onere della prova, che si articola, ancora prima dell'esigenza di contrastare la maggiore pretesa erariale, nell'onere di 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 (Cass. 18904/2018, Cass. 1239/2025 e Cass. 3747/2025). L'Amministrazione può contestare l'inerenza, rilevando la carenza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

degli elementi di fatto portati dal contribuente e quindi la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza ovvero allegando l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non è correlato all'impresa (Cass. 30366/2019 e Cass. 24880/2022), con la precisazione che il controllo sull'inerenza non può interferire nel campo delle scelte imprenditoriali, a meno che, per quanto già evidenziato, la sproporzione tra prestazioni sia così macroscopica da costituire elemento sintomatico dell'assenza di correlazione con l'attività imprenditoriale (Cass. 33574/2018 e Cass. 2224/2021). Non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore ed occorre una documentazione di supporto da cui desumere, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (Cass. 13300/2017 e Cass. 32280/2018).

7. In conclusione, deve essere accolto il terzo motivo del ricorso, mentre vanno dichiarati inammissibili i restanti. La sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità a norma degli artt. 385, terzo comma, seconda parte, c.p.c. e 62, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992.

P.Q.M.

La Corte accoglie il terzo motivo del ricorso, dichiarati inammissibili i restanti; cassa la sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda a regolare le spese del giudizio di legittimità tra le parti.

Così deciso in Roma, il 13/10/2026.

Il Presidente

Gian Paolo Macagno

Corte di Cassazione - copia non ufficiale