Civile Ord. Sez. 5 Num. 28432 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 04/11/2026

Oggetto: omessa pronuncia art. 112 c.p.c.; deducibilità dei costi art. 109 t.u.i.r., inerenza, operazioni oggettivamente inesistenti, onere della prova.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27621/2017 R.G. proposto da:

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

– ricorrente –

contro

HEROES S.r.l., in persona del legale rappresentate pro tempore,

- intimato-

avverso

la sentenza n. 1325 pronunciata in data 10/4/2017 dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna, depositata il 13/4/2017; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 14 ottobre 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

FATTI DI CAUSA

1. Con avviso di accertamento n. THB03CE01681/2012 emesso nei confronti della società Heroes S.r.l. in relazione all'anno di imposta 2007, l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione componenti negativi rilevanti ai fini IRES (per euro 262.927,00) ed IRAP (per euro 154.257,00) e recuperava l'IVA (per euro 49.631,00) indebitamente detratta sulle fatture passive. A seguito di istanza di accertamento con adesione presentata dalla società veniva instaurato il contraddittorio e, all'esito dell'esame della documentazione contabile relativa al 2007, l'Agenzia confermava la ripresa a tassazione di parte dei componenti negativi ritenuti nell'avviso di accertamento indeducibili perché non documentati, non inerenti o per mancanza di prova circa l'effettività dei costi.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso del contribuente ritenendo provata l'effettività delle prestazioni rese dalla ditta individuale RE.AN di Calabrese Antonietta, operante nel campo dei lavori edili. In particolare, dopo l'accertamento con adesione era emerso che, a fronte della natura meramente cartolare dell'accertamento svolto dall'Ufficio -in ordine all'inesistenza delle operazioni fatturate dalla ditta Calabresi in quanto la partita IVA era cessata nel 2006, anche se in concreto nel 2008 con effetto retroattivo- il contribuente aveva fornito compiuta prova dell'esistenza delle attività contestate.

3. La Commissione Tributaria Regionale rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate ritenendo che l'accertamento presuntivo svolto dall'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'art. 39 d.P.R. 600/1973 fosse stato superato dalle difese svolte dalla parte, che aveva fornito la prova delle perdite, in quanto documentate e effettivamente sussistenti alla luce dei dati contabili, delle fatture, dei contratti d'opera, dell'autocertificazione e anche di fotografie di lavori eseguiti. La prova contraria fornita dal contribuente aveva superato la

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

presunzione di cartolarità delle operazioni affermata in ragione della mancanza delle dichiarazioni dei redditi della ditta Calabresi non imputabile alla società verificata.

4. L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a due motivi.

La società, edotta del giudizio con notifica via PEC del 13/11/2017, non ha depositato controricorso.

5. La ricorrente non ha depositato memorie illustrative.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo l'Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 4, c.p.c., l'omessa pronuncia in violazione dell'art. 112 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale esaminato soltanto la questione della deducibilità parziale delle prestazioni rese dalla ditta individuale Calabrese Antonietta.

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. L'Agenzia delle Entrate si duole dell'omessa pronuncia in relazione a costi indeducibili, pari complessivamente ad euro 125.773,35, relativi ad utenze personali del rappresentante legale della società (che aveva un domicilio fiscale diverso da quello della sede legale della società) e ad acquisti personali dello stesso (per divani, frigoriferi, coperte, cuscini e sanitari) e che, invece, erano stati contabilizzati fra i costi della società, con conseguente indeducibilità ex art. 109 t.u.i.r. e indetraibilità ex art. 19 d.P.R. 633/1972 per difetto del requisito di inerenza. A tal fine, la ricorrente ha riportato uno stralcio dell'atto di appello, alle pagine 7 e seguenti, nelle quali ha censurato la decisione del giudice di primo grado che non aveva statuito in ordine alla indeducibilità dei costi di cui al punto n. 2, prima parte.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

1.3. La Commissione Tributaria Regionale, pur premettendo che l'Agenzia delle Entrate nel proporre appello aveva evidenziato che l'avviso di accertamento era riferito non soltanto ai costi relativi alle prestazioni ricondotte alla ditta individuale Calabrese, ma anche ad ulteriori voci in relazione alle quali la Commissione Tributaria Provinciale non si era pronunciata, ha incentrato la sua valutazione sui rapporti tra la società verificata e la citata ditta individuale.

Non risulta esaminata, nemmeno implicitamente, la doglianza relativa alla accertata indeducibilità dei costi pari ad euro 125.773,35, relativi alle spese personali del rappresentante legale della società (utenze ed acquisti personali).

Manca, dunque, la decisione in ordine ad una domanda o ad una questione che richiedeva una statuizione di accoglimento o di rigetto; di tal ché deve ritenersi sussistente la censura di cui all'art. 360, primo comma, num. 4 c.p.c., sotto il profilo della violazione di cui all'art. 112 c.p.c., perché la mancanza di pronuncia su un motivo di appello - omessa pronuncia del giudice di primo grado sulla accertata indeducibilità di costi per difetto di inerenza- integra la violazione dell'art. 112 c.p.c. e non già l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti, in quanto il motivo di gravame non costituisce un fatto storico, principale o secondario, bensì la specifica domanda sottesa alla proposizione dell'appello (Cass. sez. 5, 6/3/2026, n. 5017).

La decisione impugnata, quindi, sul punto va cassata con rinvio al giudice del merito per nuovo esame sulle questioni pretermesse.

Il giudice del rinvio dovrà in particolare accertare se i costi contestati possano ritenersi inerenti all'attività di impresa e cioè se siano collegati all'attività d'impresa in concreto esercitata (produttiva del reddito soggetto a tassazione); si tratta di giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

quantitativo, tenendo conto dei criteri di ripartizione della prova delineati dalla giurisprudenza costante della Corte. In caso di contestazione dell'Ufficio in ordine ai costi portati in deduzione, mentre spetta all'Amministrazione la prova della maggiore pretesa tributaria, il contribuente è tenuto 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. 18/08/2022, n. 24880, Cass. n. 12509/2024).

2. Con il secondo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c., la violazione e/o la falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r., dell'art. 21, comma 7, d.P.R. 633/1972 e dell'art. 2697 c.c. con riferimento ai costi sostenuti dalla società nei confronti della ditta Calabrese per complessivi euro 121.150,00.

L'Agenzia censura, da una parte, la mancanza della prova circa l'effettività del costo, anche in considerazione del fatto che i servizi di pulizia richiesti alla ditta Calabrese (con scrittura privata dell'8/1/2007) sono state pagati in contanti, e, dall'altra, l'omessa giustificazione in ordine all'inerenza di spese sostenute per terzi, laddove si chiedeva alla ditta Calabrese di procedere alla pulizia delle celle frigorifere di un cliente (con scrittura privata dell'1/4/2007).

2.1. Il motivo è fondato.

2.2. Quanto alla censura di effettività della prestazione, con riferimento alle operazioni oggettivamente inesistenti, deve rilevarsi che, secondo l'orientamento della Corte al quale si intendere dare continuità (Cass. n. 1111 del 19 gennaio 2026 Cass. n. 10336 del 2025; Cass. n. 9723 del 2024), ai fini del disconoscimento della deducibilità dei costi, incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare, attraverso prove dirette o indiziarie, la fittizietà

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'operazione, spettando viceversa al contribuente di fornire la rigorosa prova del contrario, la quale non può consistere nella mera esibizione della fattura o nella dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento, poiché facilmente falsificabili e normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.

Quanto poi alle operazioni soggettivamente inesistenti, l'IVA indetraibile non è deducibile tra i costi d'impresa ai fini della determinazione delle imposte dirette, in quanto configura un esborso non inerente allo svolgimento della specifica attività economico-produttiva, essendo piuttosto espressione di distrazione verso diverse finalità (Cass. Sez.5, 29/09/2025, n. 26340).

2.3. La Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che, a fronte della contestazione dell'Ufficio, la società contribuente avesse fornito la prova della effettività delle prestazioni e, quindi, dei costi sulla base di "dati contabili, fatture, contratti d'opera, autocertificazione ed anche fotografie di lavori eseguiti", a nulla rilevando che la ditta individuale -che avrebbe effettuato le prestazioni contestate- non ha presentato dichiarazione dei redditi per l'anno di interesse, che alla data del 31/12/2006 avesse cessato la partita IVA e che l'Agenzia avesse evidenziato come fosse priva di mezzi e personale per effettuare le attività relative ad un volume di affari così rilevante.

La Commissione Tributaria Regionale non ha fatto buon governo dei principi innanzi richiamati ritenendo che la società contribuente avesse assolto all'onere della prova avendo genericamente fatto riferimento alle scritture contabili, alle fatture, alle scritture private e anche le fotografie, tutti elementi non necessariamente riconducibili ad elementi oggettivi avulsi dalla sfera di disponibilità delle parti e, quindi, dalla parziarietà ed eventuale non veridicità di quanto rappresentato.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

Non può ritenersi, pertanto, che la parte abbia assolto all'onere della prova contraria che la giurisprudenza di legittimità ha delineato in modo rigoroso e puntuale rispetto all'accertamento presuntivo dell'Agenzia delle Entrate.

Con riferimento alle ulteriori spese per lavori di pulizie in favore di terzi si rileva, poi, la violazione del principio di inerenza essendo stata riconosciuta la deducibilità dei costi senza verificare la sussistenza dei presupposti di cui all'art. 109 t.u.i.r.

E' noto che l'inerenza costituisce un requisito fondamentale per la determinazione del reddito d'impresa e riguarda, in termini generali, l'esistenza di una relazione tra i costi e l'attività d'impresa.

Tale nozione, per le imposte dirette, discende dall'art. 109 t.u.i.r. sebbene la norma si riferisca, in senso stretto alla deducibilità dei componenti negativi in quanto riferiti a beni o attività produttive di reddito e dunque ad un profilo ulteriore e successivo, che tuttavia, presuppone il concetto di inerenza. Il principio di inerenza esprime, pertanto, una correlazione tra costi ed attività d'impresa in concreto esercitata e si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico o quantitativo (Cass. 17/07/2018, n. 18904, Cass. 8/5/2024, n. 12509).

La Commissione Tributaria Regionale ha effettuato una errata ricostruzione delle diverse fattispecie in esame non distinguendo le contestazioni relative all'inerenza da quelle aventi ad oggetto la denunciata insussistenza delle operazioni, in violazione dei principi e dei criteri che sovrintendono alle diverse ipotesi in contestazione.

Anche con riferimento alla violazione di legge denunciata la sentenza impugnata va cassa con rinvio al giudice del merito che dovrà provvedere a riesaminare anche i costi relativi ai rapporti tra la società verificata e la ditta individuale Calabrese Antonietta applicando i

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

principi di diritto innanzi richiamati in ordine all'onere della prova circa l'effettività dei costi ed all'inerenza degli stessi all'attività di impresa.

3. In definitiva, il ricorso va accolto con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado, in diversa composizione, la quale provvederà al riesame alla luce di quanto innanzi indicato, fornendo congrua motivazione, e al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, in diversa composizione, la quale provvederà anche al regolamento delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale del 14 ottobre 2026.

La Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale