Civile Ord. Sez. 5 Num. 28442 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: TARASCHI CESARE
Data pubblicazione: 04/11/2026

Oggetto: Avviso di accertamento – Spese non deducibili – Riparto degli oneri probatori.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7719/2020 R.G. proposto da:

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

– ricorrente –

contro

FALLIMENTO ALTO TIRRENO COSENTINO s.p.a. in liquidazione (C.F. 02397810793), in persona del curatore fallimentare *pro tempore*

– intimato –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Calabria, n. 3357/2019, depositata il 20/09/2019.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 16/10/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di verifica fiscale svolta dalla Guardia di Finanza per l'anno d'imposta 2012 emergeva che la società Alto Tirreno Cosentino s.p.a., per il periodo antecedente alla messa in liquidazione (avvenuta il 26/04/2012), aveva omesso e/o irregolarmente tenuto le scritture contabili, nonché indicato costi ed altri componenti negativi di reddito per euro 310.021,73, ritenuti non deducibili ai sensi dell'art. 109 del t.u.i.r.

Venivano, inoltre, accertati costi totali indetraibili, ai sensi dell'art. 19 del d.P.R. n. 633/1972, per l'importo di euro 730.500,39.

L'Amministrazione finanziaria notificava, quindi, alla società contribuente l'avviso di accertamento n. TD3030900692/2015, con il quale venivano determinati una perdita del reddito d'impresa pari ad euro 151.587,27, minore rispetto a quella dichiarata, un valore della produzione netta ai fini Irap di euro 173.730,00 ed un'Iva indetraibile di euro 54.951,75, con conseguenti maggiori imposte per un totale di euro 110.267,00, oltre interessi e sanzioni.

L'atto impositivo veniva impugnato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Cosenza. Il giudizio di primo grado veniva interrotto a seguito del fallimento della società contribuente e poi riassunto dalla curatela fallimentare.

La CTP accoglieva il ricorso ed annullava l'avviso di accertamento, ritenendo lo stesso non adeguatamente motivato, in quanto basato su un rinvio acritico al processo verbale di constatazione, e, comunque, illegittimo, dovendo ritenersi i costi dedotti esistenti ed inerenti all'attività d'impresa.

2. L'Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale della Calabria, la quale rigettava il gravame.

3. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidandosi a due motivi.

La contribuente è rimasta intimata.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per il 16/10/2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si deduce la nullità della sentenza impugnata per violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, rispettivamente n. 4 e n. 3, c.p.c., per aver la CTR confermato l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento sebbene, come

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dedotto in primo grado in sede di controdeduzioni e reiterato successivamente in sede d'appello, la società contribuente non avesse sollevato alcuna contestazione in relazione ad alcuni dei rilievi inerenti ai costi non deducibili ai fini Ires ed Irap e ai costi non detraibili ai fini Iva.

In ossequio al principio di "non contestazione" di cui all'art. 115 c.p.c., i recuperi a tassazione non contestati avrebbero dovuto essere confermati. Ed invece i giudici d'appello, violando il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art. 112 c.p.c., hanno omesso di pronunciarsi su tale eccezione, inerente alla validità quanto meno parziale dell'atto impositivo in ordine agli accertamenti non contestati.

1.1 Il motivo è inammissibile.

1.2 L'Ufficio ricorrente non riproduce, nei suoi esatti termini, il motivo di appello sul quale la CTR avrebbe omesso di pronunciarsi, così violando il principio, costantemente affermato da questa Corte, secondo cui la deduzione del vizio di omessa pronuncia, ai sensi dell'art. 112 c.p.c., postula, per un verso, che il giudice di merito sia stato investito di una domanda o eccezione autonomamente apprezzabili e ritualmente e inequivocabilmente formulate e, per altro verso, che tali istanze siano puntualmente riportate nel ricorso per cassazione nei loro esatti termini e non genericamente o per riassunto del relativo contenuto, con l'indicazione specifica, altresì, dell'atto difensivo e/o del verbale di udienza nei quali l'una o l'altra erano state proposte, onde consentire la verifica, innanzitutto, della ritualità e della tempestività e, in secondo luogo, della decisività delle questioni prospettatevi. Pertanto, non essendo detto vizio rilevabile d'ufficio, la Corte di cassazione, quale giudice del "fatto processuale", intanto può esaminare direttamente gli atti processuali in quanto, in ottemperanza al principio di autosufficienza del ricorso, il ricorrente abbia, a pena di inammissibilità, ottemperato all'onere di indicarli compiutamente, non essendo essa legittimata a procedere ad

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

un'autonoma ricerca, ma solo alla verifica degli stessi (Cass. 04/07/2014, n. 15367; Cass. 14/10/2021, n. 28072; Cass. 13/06/2023, n. 16899).

1.3 L'inammissibilità discende anche dal rilievo per cui parte ricorrente non precisa di aver mantenuto fermo il motivo di gravame in questione fino all'udienza di discussione della causa, così contravvenendo ad altro principio, pure affermato da questa Corte, secondo cui la parte che, in sede di ricorso per cassazione, deduce che il giudice di appello sarebbe incorso nella violazione dell'art. 112 c.p.c. per non essersi pronunciato su un motivo di appello o, comunque, su una conclusione formulata nell'atto di appello, è tenuta, ai fini dell'astratta idoneità del motivo ad individuare tale violazione, a precisare - a pena di inammissibilità - che il motivo o la conclusione sono stati mantenuti nel giudizio di appello fino al momento della precisazione delle conclusioni (Cass. 22/12/2021, n. 41205; Cass. 03/03/2010, n. 5087).

1.4 In ordine all'asserita condotta di "non contestazione", da parte della contribuente, di alcuni dei rilievi mossi con l'avviso di accertamento *de quo*, il motivo, proposto ai sensi del n. 3 dell'art. 360 c.p.c., è privo di specificità in quanto non riporta il contenuto degli atti processuali in tal senso rilevanti, in particolare del ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla CTP, in violazione del principio secondo cui il ricorso per cassazione con cui viene dedotta la violazione del principio di non contestazione deve indicare sia la sede processuale in cui sono state dedotte le tesi ribadite o lamentate come disattese, inserendo nell'atto la trascrizione dei relativi passaggi argomentativi, sia, specificamente, il contenuto della comparsa di risposta avversaria e degli ulteriori scritti difensivi, in modo da consentire alla Corte di valutare la sussistenza dei presupposti per la corretta applicazione dell'art. 115 c.p.c. (Cass. 29/05/2024, n. 15058; Cass. 22/05/2017, n. 12840; Cass. 09/08/2016, n. 16655).

2. Con il secondo motivo si deduce la violazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600/1973, degli artt. 109 e 101 del t.u.i.r., dell'art. 113 c.p.c.,

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

nonché dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, c.p.c., per aver la CTR confermato la valutazione di illegittimità dell'atto impositivo per difetto di motivazione e per aver reso, nel merito delle questioni esaminate, una sentenza affetta da motivazione apparente.

Invero, i giudici d'appello hanno ritenuto che l'avviso di accertamento fosse invalido perché, come già sostenuto dalla CTP, motivato tramite un acritico richiamo alle risultanze del p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza, ma tale tesi è infondata in quanto, da un lato, il predetto avviso indica in maniera dettagliata le contestazioni sollevate, i documenti esaminati e le disposizioni normative applicate, e, dall'altro, secondo la costante giurisprudenza di legittimità, l'atto impositivo può essere motivato anche *per relationem*, ossia mediante rinvio ad altro atto, nella specie il p.v.c., già conosciuto dalla contribuente.

In ordine poi alla deducibilità dei costi, ciò che difetta, ai fini dell'applicabilità dell'art. 109 t.u.i.r., è la certezza delle operazioni da cui sarebbero derivate le spese dedotte dalla contribuente, avendo la CTR reso una motivazione del tutto apparente, da cui non è possibile desumere il percorso logico-giuridico seguito dai giudici d'appello, i quali si sono limitati ad affermare, in forma apodittica, che «*non appaiono convincenti i rilievi critici svolti dall'appellante* [l'Ufficio] *nei confronti della sentenza impugnata che appare, invece, ben motivata prendendo in considerazione tutti gli aspetti della controversia e rispondendo in concreto ai punti esposti, da ciò ne discende l'inefficacia dell'atto di accertamento*».

In particolare, in tema di spese per carburanti, noleggio dei cassoni e assicurazione per automezzi, la CTR ha ritenuto che le stesse fossero deducibili in quanto «*inerenti allo svolgimento dell'attività di spazzamento rifiuti*» espletata dalla contribuente, la quale svolgeva «*attività di servizio pubblico, pertanto tutte le prestazioni effettuate erano certificate ed attestate dagli stessi Enti. Tale circostanza evidenzia che i costi possono ritenersi esistenti perché indispensabili per l'effettuazione del servizio da*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

parte contribuente che impegnava oltre 40 automezzi per l'attività di spazzamento rifiuti e trasporto di essi».

Tale asserzione è errata in quanto gravava sulla contribuente l'onere di dimostrare in maniera dettagliata, con adeguata documentazione, di aver sostenuto i costi dedotti e l'entità degli stessi; in mancanza è legittima la ripresa a tassazione dei costi indeducibili.

In particolare, per quanto attiene alle "schede carburanti", l'incompletezza delle stesse - prive dell'annotazione dei chilometri effettuati alla fine del mese o trimestre di riferimento, nonché, in talune, anche dei dati dell'automezzo - rendeva incerti i costi effettivamente sostenuti ed era sintomatica di artificiose ricostruzioni postume del contenuto delle stesse. Invero, le lacunose schede carburanti violavano le disposizioni del d.P.R. n. 444/1997, che prescrive un dettagliato contenuto di tali documenti ai fini dell'accertamento dei consumi effettivi in relazione a ciascun automezzo: in mancanza degli elementi essenziali prescritti a livello normativo, i costi per carburanti non sono deducibili dal reddito d'impresa, né è detraibile la relativa Iva.

Del tutto priva di motivazione è poi la questione del recupero, da parte dell'Ufficio, delle ritenute fiscali operate dalla contribuente nel 2012 quale sostituto d'imposta in occasione del pagamento dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, posto che tali ritenute non risultano dichiarate nel modello 770/2013 né, tanto meno, versate.

La CTR erra, infine, nel sostenere che l'Ufficio non possa contestare l'antieconomicità delle operazioni, sia in ordine alle imposte dirette che in materia di Iva, stante la neutralità di quest'ultima, assumendo che la valutazione di congruità dei costi rientrerebbe tra quelle di strategia commerciale riservate all'imprenditore: in senso contrario a tale tesi, la giurisprudenza di legittimità ha sostenuto che il diritto alla deducibilità dei costi ed alla detrazione della relativa Iva va escluso se l'Amministrazione finanziaria dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell'operazione, come tale esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, che assume rilievo quale indizio di non verità della fattura, e, dunque, di non verità dell'operazione stessa o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad Iva; in tal caso spetta all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o servizio è reale ed inerente all'attività svolta.

In proposito, la CTR si è limitata a sostenere che la dedotta antieconomicità non fosse condivisibile in quanto «*l'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento induttivo, deve procedere alla ricostruzione della situazione reddituale complessiva*», il che è proprio quanto avvenuto nel caso di specie, avendo l'Ufficio provveduto, a fronte delle gravi carenze documentali rilevate, a ricostruire induttivamente la globale situazione reddituale della contribuente, rilevando sulla base di questa l'incongruenza, la non proporzionalità e l'antieconomicità delle operazioni da quest'ultima dedotte, da cui è derivata l'emissione dell'avviso di accertamento.

2.1 Il motivo è fondato.

2.2 In primo luogo, per quanto attiene al vizio di motivazione dell'avviso di accertamento, perché richiamante acriticamente le risultanze contenute nel p.v.c., la statuizione della CTR, conforme a quanto già deciso dalla CTP, si pone in contrasto con il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui, in tema di avviso di accertamento, la motivazione *per relationem* con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'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 (Cass.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

12/02/2025, n. 3610; Cass. 20/12/2018, n. 32957; Cass. 20/12/2017, n. 30560; Cass. 13/10/2011, n. 21119).

2.3 In ordine alla deducibilità dei costi, occorre premettere che il comma 5 dell'art. 109 t.u.i.r. prevede, per quanto interessa in questa sede, che «*Le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi* […] *sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito o che non vi concorrono in quanto esclusi*».

Questa Corte, in tema di imposte sui redditi delle società, ha precisato che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava, però, dalla nozione di reddito d'impresa (e non dall'art. 109, comma 5, t.u.i.r., riguardante il diverso principio 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 che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico, né potendo assumere rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.

È stato, quindi, sostenuto che l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono rilevare solo come elementi sintomatici, ossia come indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa (Cass. 11/06/2026, n. 19140; Cass. 11/08/2025, n. 23095; Cass. 07/05/2025, n. 11999; Cass. 12/07/2024, n. 19232; Cass. 27/01/2023, n. 2599; Cass. 15/11/2022, n. 33568; Cass. 26/09/2018, n. 22938; Cass. 06/06/2018, n. 14579), conformemente peraltro a quanto statuito dalla più recente giurisprudenza unionale (Corte Giustizia, 25/11/2021, C-334/2020, Amper Metal Kft), sicché la nozione di inerenza finisce per attenere alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

12/08/2024, n. 22664; Cass. 17/01/2020, n. 902; Cass. 12/09/2019, n. 29179; Cass. 23/05/2018, n. 12738).

Si è, però, operata una distinzione al riguardo, essendosi precisato che le contestazioni dell'Amministrazione finanziaria - che ritiene gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero che individua circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati per l'imputazione del costo alla determinazione del reddito - si traducono, per negare l'inerenza di un costo, rispettivamente, ai fini delle imposte dirette, nella contestazione anche dell'incongruità e dell'antieconomicità della spesa, quali indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa, mentre, ai fini dell'Iva, nella dimostrazione della macroscopica antieconomicità del costo, quale indizio dell'assenza di connessione tra il costo e l'attività d'impresa (Cass. 18/01/2025, n. 1239; Cass. 28/12/2018, n. 33574; Cass. 17/07/2018, n. 18904).

Sul piano probatorio, è poi pacifico nella giurisprudenza di questa Corte che, in caso di contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, l'onere di provare e documentare l'imponibile maturato, e dunque l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione, quale atto d'impresa, gravi sul contribuente, anche ai fini della detrazione dell'Iva (Cass. 13/02/2025, n. 3747; Cass. 18/08/2022, n. 24880; Cass. 07/04/2022, n. 11324; Cass. 02/02/2021, n. 2224; Cass. 19/12/2019, n. 33915; Cass. 21/11/2019, n. 30366; Cass. 13/11/2019, n. 29404; Cass. 17/07/2018, n. 18904; Cass. 11/01/2018, n. 450). Tale prova non può, peraltro, consistere nella esibizione della fattura, in quanto espressione cartolare di operazioni commerciali mai realizzate, né nella sola dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. 19/04/2025, n. 10336; Cass. n. 33915/2019, cit.).

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

In particolare, l'Amministrazione finanziaria - qualora ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati - può contestare l'inerenza con due modalità: precisamente, da un lato, può contestare la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e, quindi, la loro insufficienza a dimostrare l'inerenza, mentre, dall'altro, può addurre, anche con il ricorso ad indizi, l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere che il costo non sia correlato all'impresa (Cass. 15/11/2022, n. 33568; Cass. 06/07/2021, n. 19168; Cass. 02/02/2021, n. 2224).

2.4 Ebbene, a tali principi la CTR non si è attenuta.

Invero i giudici d'appello hanno ritenuto che le spese per carburanti, per noleggio dei cassoni e per l'assicurazione degli automezzi fossero deducibili in quanto inerenti all'attività di raccolta e trasporto dei rifiuti espletata dalla società contribuente tramite decine di automezzi, sicché si trattava di costi da reputarsi esistenti in quanto indispensabili per l'effettuazione dell'attività di servizio pubblico.

Con tali asserzioni, però, risulta violato l'onere probatorio operante in tema di costi deducibili, in quanto, posto che gravava sulla contribuente dimostrare in modo analitico la sussistenza dei costi e l'entità degli stessi, oltre che la loro inerenza all'attività d'impresa, la carenza documentale lamentata dall'Ufficio non poteva essere superata con un generico riferimento alla astratta riconducibilità dei predetti costi all'attività d'impresa, risultando indispensabile, invece, appurare in concreto l'effettivo sostenimento dei costi e l'importo degli stessi.

In mancanza di una documentazione di supporto dei costi asseritamente sostenuti, è legittima, infatti, la negazione della deducibilità degli stessi, non essendo sufficiente ipotizzare la sussistenza dei costi solo perché ipoteticamente rientranti nell'attività d'impresa.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2.5 La motivazione dell'impugnata sentenza risulta, poi, meramente apparente laddove si afferma, del tutto apoditticamente, che la sentenza della CTP è ben motivata perché esamina tutti gli aspetti della controversia e risponde in concreto ai punti esposti: non risulta, invero, operato alcun richiamo ai temi in contestazione ed alle ragioni esplicitate dai giudici di primo grado, sicché non è possibile comprendere il percorso logico-giuridico seguito dalla CTR.

2.6 Anche l'asserzione secondo cui la valutazione di congruità dei costi «*non può spingersi fino alla verifica circa l'opportunità*» degli stessi rispetto all'oggetto dell'attività imprenditoriale, operata dalla CTR al fine di superare la contestata antieconomicità di alcune operazioni, è meramente apparente, in quanto del tutto priva di concreti riferimenti alle contestazioni sollevate nell'atto impositivo, e comunque errata, in quanto, come già rilevato, era ben possibile da parte dell'Ufficio contestare l'antieconomicità ed incongruità dei costi, al fine di negarne la deducibilità sul piano delle imposte dirette, nonché la macroscopica antieconomicità degli stessi, al fine di escludere la detraibilità della relativa Iva.

3. In definitiva, va accolto il secondo motivo, inammissibile il primo, e la sentenza impugnata va cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, perché si attenga ai principi esposti e provveda, altresì, alla liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo, inammissibile il primo, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 16/10/2026.

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa

Corte di Cassazione - copia non ufficiale