

Civile Ord. Sez. 5 Num. 8706 Anno 2026
Presidente: FEDERICI FRANCESCO
Relatore: D'ALESSANDRO LUIGI
Data pubblicazione: 08/04/2026

Oggetto: reddito d'impresa -
deducibilità dei costi- ine-
renza

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 7377/2022 R.G. proposto da
ANGERETTI S.a.s. di Gabriele Angeretti e ANGERETTI Gabriele,
rappresentati e difesi dall'avv. Paolo Alliata

- ricorrenti -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato

- controricorrente e ricorrente incidentale -

proposto avverso la sentenza n. 912/2021, emessa dalla Commissione tributaria regionale del Piemonte, depositata il 9 novembre 2021; Udita la relazione svolta nell'adunanza camerale del 18 dicembre 2025 dal consigliere Luigi D'Alessandro.

Rilevato che:

1. Con separati ricorsi, poi riuniti dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Verbania, la Angeretti S.a.s. di Gabriele Angeretti e i suoi due soci Gabriele Angeretti e Paola Elisabetta Andrini impugnarono gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle entrate aveva determinato, rispettivamente, maggiori imponibili della società ai fini Ires e Irap per gli anni d'imposta 2010 e 2011, nonché, per i medesimi anni, un maggior reddito di partecipazione in capo ai soci. Il recupero a tassazione era stato giustificato dall'Ufficio in ragione dell'indebita deduzione, ai fini delle imposte dirette, di costi ritenuti non inerenti.
2. Il Giudice di prime cure accolse i ricorsi riuniti.
3. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, investita dell'appello dell'Agenzia delle entrate, accolse il gravame, evidenziando, in sintesi, la genericità delle fatture emesse dalla ditta subappaltatrice di Mario Lenzi e, quindi, la mancanza di elementi che consentissero di correlare i costi relativi a quelle fatture all'attività di impresa della società contribuente.
4. Avverso la pronuncia del secondo Giudice la Angeretti S.a.s. di Gabriele Angeretti, Gabriele Angeretti e Paola Elisabetta Andrini hanno proposto ricorso per cassazione affidandolo a tre motivi, ulteriormente illustrato da memoria, cui l'Agenzia delle entrate ha resistito con controricorso.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

5. Nel corso del giudizio di legittimità la sola ricorrente Paola Elisabetta Andrini ha chiesto che nei suoi confronti fosse dichiarata l'estinzione del giudizio ai sensi dell'art. 5, comma 12, legge n. 130 del 2022, avente ella aderito alla definizione agevolata prevista dall'ottavo comma del medesimo articolo.

6. Con decreto dell'8 settembre 2025 la Presidente titolare di questa Sezione ha dichiarato estinto il giudizio.

7. Con successiva istanza *ex art.* 391, comma 3, cod. proc. civ. Gabriele Angeretti e la Angeretti S.a.s. di Gabriele Angeretti, premesso di non aver aderito alla predetta definizione agevolata e di aver interesse alla prosecuzione e alla decisione della causa, hanno chiesto la fissazione dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

Considerato che:

1. Con il primo motivo del ricorso si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., «violazione e/o falsa applicazione degli artt. 75 del DPR 917/86, dell'art. 109, co. 1 e 5 del TUIR, degli artt. 5 e 11 *bis* del D.Lgs. 446/97, dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dell'art. 8 D.L. 16/2012, convertito nella Legge n. 44/2012 e dell'art. 2697 c.c.». Secondo i ricorrenti la sentenza impugnata ha erroneamente ritenuto sussistere una violazione dell'art. 21 d.P.R. n. 633 del 1972 a causa della mancanza nelle fatture contestate di «riferimenti misurabili» necessari per correlare il costo sostenuto all'attività d'impresa, quando invece nessuna norma prevede che le prestazioni eseguite debbano essere misurabili in ore di lavoro o in metri quadrati, essendo peraltro ben possibile una determinazione del corrispettivo «a corpo». Al contrario, nelle fatture per cui è controversia era stato chiaramente indicato il tipo di servizio prestato dal subappaltatore (con le diciture «prestazione di manodopera» o «movimentazione ponteggi») e specificamente individuato il luogo di svolgimento delle prestazioni. Aggiungono, i ricorrenti, che i costi in questione erano senz'altro inerenti

ai sensi dell'art. 109, comma 5, Tuir, trattandosi di esborsi relativi a contratti di subappalto, quindi strettamente necessari alla produzione del reddito dell'impresa, il cui oggetto sociale è costituito dal montaggio e noleggio di ponteggi e strutture a tubo e giunto, nonché da lavori di imbiancatura. Con il medesimo motivo si evidenzia, infine, come sia irrilevante il fatto, pure evidenziato dalla sentenza impugnata, che le fatture emesse dalla ditta subappaltatrice si riferissero ad operazioni soggettivamente inesistenti, non influenzando tale circostanza sulla deducibilità dei relativi costi, purché, come nella specie, effettivamente sostenuti.

2. Il motivo è fondato nei termini che di seguito si precisano.

2.1. È stato osservato che quella di inerenza è una nozione pre-giuridica, di origine economica, legata all'idea del reddito come entità necessariamente calcolata al netto dei costi sostenuti per la sua produzione. Sotto tale profilo, pertanto, inerente è tutto ciò che, sul piano dei costi e delle spese, appartiene alla sfera dell'impresa, in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima un'utilità, anche in modo indiretto. *A contrario*, non è invece inerente all'impresa tutto ciò che si può ricondurre alla sfera personale o familiare dell'imprenditore, ovvero del socio o del terzo.

Sul piano fiscale l'inerenza di un onere o di un costo all'impresa, concretandosi in una componente negativa del reddito, si traduce, attraverso il meccanismo delle deduzioni, in un risparmio di imposta, giacché esso viene ad abbattere il reddito imponibile netto, in misura corrispondente all'entità della spesa o del costo deducibili. È allora agevolmente comprensibile la ragione per cui, in applicazione del principio desumibile dalla norma di cui all'art. 2697 c.c., l'onere della prova circa l'esistenza dei fatti che danno vita ad oneri e/o a costi deducibili, nonché in ordine al requisito dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o d'impresa svolta, *ex art. 109, co. 5 d.P.R. n. 917 del 1986*, cada

in via di principio, secondo il costante insegnamento di questa Corte, a carico del contribuente che intenda avvalersene (cfr. Cass. n. 11205/2007; Cass. n. 3305/2009; Cass. n. 18930/2011; più di recente Cass. n. 1239/2025).

È stato tuttavia precisato che laddove si tratti di spese strettamente necessarie alla produzione del reddito, o comunque fisiologicamente riconducibili alla sfera imprenditoriale (ad esempio, i costi per l'acquisto di materie prime, o di macchinari o strumenti indispensabili a produrre certi beni, o di manufatti necessari per la loro custodia) che, in quanto tali, possano ritenersi intrinsecamente inerenti all'attività di impresa, è l'amministrazione a dover provare l'inesistenza, nel caso specifico, del predetto nesso di inerenza (Cass. n. 6548/2012). La giurisprudenza ha così distinto tra beni «*normalmente necessari e strumentali*» e beni «*non necessari e strumentali*», concludendo nel ritenere a carico del contribuente l'onere della prova dell'inerenza solo in questa seconda evenienza» (così la già citata Cass. n. 6548/2012). In buona sostanza, si è ritenuto di porre l'onere della prova a carico del contribuente solo laddove la strumentalità della spesa all'attività di impresa non risulti di chiara evidenza in considerazione della sua stessa natura.

Nella successiva evoluzione del pensiero giurisprudenziale si è poi puntualizzato che, anche nel caso di spese per beni normalmente necessari e strumentali, non si assiste ad una modifica dei criteri di ripartizione, ma, più propriamente, ad una semplificazione dell'onere del contribuente. È sempre quest'ultimo il soggetto su cui ricade l'onere probatorio dell'inerenza, ma tale onere può ritenersi soddisfatto ove si dimostri che la spesa attenga a beni o servizi riferibili, secondo un criterio di normalità, all'attività d'impresa (Cass. n. 18094/2018). Qualora si provi tale circostanza, può presuntivamente ritenersi sussistente l'inerenza della spesa affrontata.

Resta pur sempre salva la possibilità dell'amministrazione finanziaria di dare la prova contraria: invero l'Ufficio, ove ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati ovvero riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare la validità e/o la rilevanza di quelli allegati a fondamento dell'imputazione del costo alla determinazione del reddito, può contestare la valutazione di inerenza. In questo caso sarà allora l'amministrazione a dover provare o la carenza degli elementi di fatto portati dal contribuente e, dunque, la loro insufficienza a giustificare una positiva valutazione di inerenza, o l'esistenza di ulteriori elementi tali da far ritenere – di per sé od in combinazione con quelli portati dal contribuente – che il costo non sia, in realtà, correlato all'attività d'impresa.

2.2. Sotto altro profilo questa Corte ha altresì affermato che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, esclusa ogni valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta) o congruità *«perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo»* (Cass. n. 450/2018; Cass. n. 3170/2018; Cass. n. 3747/2025). In altri termini, il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità.

2.3. Tanto premesso, la sentenza impugnata ha ritenuto che gli elementi istruttori non permettessero di individuare con esattezza la consistenza delle prestazioni cui si riferivano le fatture contestate dall'Ufficio, ciò che, in via consequenziale, precludeva anche di verificare la correlazione dei relativi costi con l'attività di impresa della società contribuente. In particolare, la CTR ha sottolineato come non fosse possibile comprendere quali fossero state le prestazioni eseguite *«in assenza di riferimenti misurabili»*, riferimenti da considerarsi invece necessari anche *«al fine di garantire al committente l'affidabilità di quanto*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

stimato». In definitiva, la pronuncia ha sostenuto, come illustrato anche dall’Agenzia fiscale a pag. 9 del controricorso, che i contratti e le fatture versati in atti non consentissero di effettuare la verifica circa le modalità di determinazione del costo delle prestazioni fatturate dall’impresa fornitrice, verifica ritenuta indispensabile ai fini del riconoscimento della deducibilità.

2.4. In tal modo, però, la sentenza d’appello si è posta duplicemente in contrasto con i principi giurisprudenziali sopra ricordati.

Da un lato, essa ha omesso di valutare la tipologia di prestazioni acquisite con i contratti di appalto stipulati dalla società contribuente con la ditta Metal Service di Lenzi Mario, prestazioni che, come si desume dalle incontroverse indicazioni contenute nelle fatture, consistevano nella fornitura di manodopera e nella movimentazione di ponteggi. Tale valutazione era invece necessaria al fine di stabilire se le dette prestazioni fossero o meno normalmente necessarie e strumentali all’attività di impresa svolta dalla società contribuente e, di conseguenza, al fine di modulare in concreto, secondo le coordinate dianzi indicate, la ripartizione e il contenuto degli oneri probatori delle parti. In altri termini, la sentenza della CTR ha ritenuto non assolto l’onere probatorio a carico della contribuente, senza accertare se nella specie ci si trovasse o meno di fronte a spese fisiologicamente riconducibili all’attività d’impresa, situazione in cui, per la giurisprudenza di questa Corte, o non v’è alcun onere probatorio a carico del contribuente (Cass. n. 6548/2012; Cass. n. 21131/2018) oppure tale onere risulta semplificato (Cass. n. 18904/2018).

Dall’altro lato, nel sostenere che l’assenza di “riferimenti misurabili” compromettesse la verifica dell’affidabilità del prezzo pattuito, la sentenza ha in buona sostanza valorizzato il concetto di congruità della spesa, il quale, come si è visto, è tendenzialmente estraneo al giudizio

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

di inerenza (salvo nel caso, qui comunque non ricorrente, in cui si dimostri la manifesta sproporzione tra l'importo sborsato e il vantaggio conseguito, sproporzione che allora può assurgere ad indice rivelatore dell'assenza di correlazione tra l'esborso e l'attività d'impresa).

2.5. La pronuncia gravata è erronea anche nella parte in cui, a rafforzamento della conclusione dell'indeducibilità dei contestati costi, fa leva sul carattere soggettivamente inesistente delle operazioni economiche oggetto di verifica, realizzate con una ditta priva di qualsivoglia struttura organizzativa e/o operativa.

Per dimostrare l'erroneità della statuizione è sufficiente richiamare il consolidato orientamento di questa Corte secondo cui in tema di imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 14, comma 4-*bis*, legge n. 537 del 1993 – nella formulazione introdotta con l'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, applicabile, in virtù del disposto del terzo comma del medesimo articolo, anche ad atti, fatti o attività posti in essere prima della sua entrata in vigore – l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, anche nell'ipotesi in cui sia consapevole del loro carattere fraudolento, salvi i limiti derivanti, in virtù del d.P.R. n. 917 del 1986, dai principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità, mentre è esclusa la deducibilità dei costi delle operazioni oggettivamente inesistenti (Cass. n. 8480/2022).

2.6. Ad una nuova valutazione della vicenda, che tenga conto dei principi in tema di inerenza quali sopra chiariti, dovrà allora provvedere la fase di rinvio.

3. L'accoglimento del primo motivo di ricorso comporta l'assorbimento degli altri due, con i quali la ricorrente ha dedotto, da un lato, il mancato esame della documentazione integrativa alle fatture emesse dai subappaltatori, dall'altro, l'erronea percezione delle risultanze probatorie offerte nei gradi di merito.

4. In conclusione, il ricorso deve essere accolto, nei termini di cui in motivazione, in relazione al primo motivo, assorbiti gli altri, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, la quale procederà a un nuovo esame della controversia nonché alla regolazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie, nei termini di cui in motivazione, il primo motivo di ricorso, assorbiti gli altri; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione.

Il Presidente

Francesco Federici

Corte di Cassazione - copia non ufficiale