

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10456 Anno 2026
Presidente: CRUCITTI ROBERTA
Relatore: TARASCHI CESARE
Data pubblicazione: 21/04/2026

Oggetto: Costi e oneri deducibili - Forfettizzazione contenuta in contratto quadro - Inerenza all'attività d'impresa - Onere della prova - Contenuto.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 26613/2018 R.G. proposto da:

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

- *ricorrente* -

contro

SATA s.p.a. (C.F. 03773170018), anche quale incorporante la SATA SUD s.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avv. Ruggero Mollo

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Molise, n. 61/18, depositata il 14/02/2018.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'08/04/2026 dal Consigliere Cesare Taraschi.

FATTI DI CAUSA

1. La Sata Sud s.p.a. impugnava, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Isernia, l'avviso di accertamento n. TR403T200578/2012, con il quale l'Agenzia delle entrate, in relazione all'anno d'imposta 2007, aveva recuperato a tassazione una maggiore imposta ai fini Irap, in ragione dell'indebita deduzione di costi per

consulenze per euro 211.804,28, addebitati dalla società controllante F.C. s.r.l.

Secondo l'Ufficio, sebbene le attività di consulenza rientrassero nei rapporti di "service infragruppo", regolati da scritture private che prevedevano l'impegno della capogruppo ad eseguire una serie di servizi per un corrispettivo forfettizzato nella misura dell'1,75% mensile dell'imponibile delle vendite, era emerso, sulla base del p.v.c. del 13/10/2007, che le fatture relative ai servizi resi dalla controllante riportavano solo una generica descrizione dell'operazione, senza riferimenti documentali concernenti la concreta attività prestata, sicché non risultavano dimostrate l'inerenza, l'effettività e la congruità della spesa sostenuta, nonché l'utilità del servizio ricevuto.

La contribuente, a sostegno del ricorso, deduceva: a) la violazione dell'art. 33 del d.P.R. n. 600/1972 e dell'art. 12 dello Statuto del contribuente per essere stata la verifica indebitamente estesa anche ai fini Irap, sebbene disposta ai soli fini Iva; b) la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r.; c) l'inesistenza dell'intento elusivo; d) la violazione e falsa applicazione delle disposizioni concernenti l'onere della prova.

La CTP accoglieva il ricorso, assumendo la sussistenza della inerenza dei costi, nonché la loro certezza e congruità, e osservando che *«l'Ufficio avrebbe dovuto dimostrare la incongruità dei costi, nonché provare la ricorrenza di pratica elusiva»*.

2. L'Agenzia delle entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Molise, la quale rigettava il gravame, poiché: a) riteneva che la contribuente avesse dimostrato lo svolgimento delle prestazioni di consulenza; b) accertava l'indisponibilità, da parte della Sata Sud s.p.a., di risorse umane qualificate necessarie per l'esecuzione dell'attività oggetto di tali prestazioni; c) accertava che non vi era alcuna incongruità nella spesa sostenuta.

3. Ha proposto ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate, affidandosi ad un solo motivo.

La Sata s.p.a., incorporante la Sata Sud s.p.a., resiste con controricorso.

È stata, quindi, fissata l'adunanza camerale per l'08/04/2026.

La controricorrente ha depositato memoria ex art. 380-*bis*.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 109 t.u.i.r., in combinato disposto con l'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c., per aver la CTR, con un inammissibile ribaltamento dell'onere probatorio, ritenuto che incombesse sull'Ufficio dimostrare la carenza di inerenza e congruità dei costi sostenuti dall'imprenditore.

In realtà, spettava a quest'ultimo provare i requisiti di deducibilità dei costi in oggetto di cui all'art. 109 t.u.i.r., e quindi l'effettività delle prestazioni fatturate, in termini di congruenza e proporzionalità con i ricavi dichiarati, l'inerenza di detti costi all'attività d'impresa, non essendo all'uopo sufficiente l'esibizione delle sole fatture e dei contratti sottostanti, nonché la certezza, determinatezza o determinabilità dei costi in relazione alla percentuale forfettaria pattuita contrattualmente.

La prova dei costi dev'essere, invero, opportunamente documentata, anche in relazione alla coerenza economica degli stessi, dovendosi in mancanza reputare legittima la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa. Ed il relativo onere probatorio, per consolidata giurisprudenza di legittimità, grava sul contribuente, *a fortiori* qualora questi sia soggetto controllato che beneficia dei servizi resi dalla società controllante o capogruppo.

Nel caso di specie, la CTR non ha considerato che la genericità delle fatture, in cui non sono specificate la quantità e qualità delle prestazioni rese, non consente di ritenere assolto l'onere probatorio gravante sulla

contribuente, la quale avrebbe dovuto dimostrare l'effettività dei servizi di consulenza e l'utilità degli stessi, al fine di evitare le fenomenologie elusive/evasive nei rapporti tra imprese collegate.

2. Il motivo – da reputarsi ammissibile in quanto, deducendosi con lo stesso la violazione e falsa applicazione di norme di diritto, non trova applicazione lo sbarramento processuale previsto, per la cd. “doppia conforme”, dall'art. 348-ter c.p.c. *ratione temporis* vigente, inerente al solo motivo di cui al n. 5 dell'art. 360 c.p.c. - è fondato nei termini che seguono.

3. L'art. 109 t.u.i.r., al comma 1, dispone che *«I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni»*; il successivo comma 5 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 però recentemente sostenuto che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava 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, altresì, precisato che l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono rilevare come elementi sintomatici, ossia come indici rivelatori della mancanza di inerenza, pur non identificandosi con essa (Cass. 11/08/2025, n. 23095; 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).

Ragion per cui l'inerenza di un costo attinente all'attività di impresa non può essere esclusa in considerazione della mera sproporzione o incongruenza della spesa, salvo che l'Amministrazione finanziaria ne dimostri la macroscopica antieconomicità ed essa rilevi quale indizio dell'assenza di connessione tra costo ed attività d'impresa (Cass. 11/08/2025, n. 23095; Cass. 17/07/2018, n. 18904).

Peraltro, 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, grava sul contribuente (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). Soltanto quando l'Amministrazione finanziaria ritenga gli elementi dedotti dal contribuente mancanti, insufficienti od inadeguati oppure riscontri ulteriori circostanze di fatto tali da inficiare gli elementi allegati, la stessa 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 è correlato all'impresa (Cass. 15/11/2022, n. 33568; Cass. 06/07/2021, n. 19168; Cass. 02/02/2021, n. 2224).

In definitiva, dunque, la nozione di inerenza attiene alla compatibilità, coerenza e correlazione dei costi non ai ricavi in sé, ma all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi (Cass. 12/08/2024, n. 22664; Cass. 17/01/2020, n. 902; Cass. 12/09/2019, n. 29179; Cass. 23/05/2018, n. 12738). Inoltre, l'inerenza delle singole spese e dei costi affrontati, indispensabile per ottenerne la deduzione ex art. 109 t.u.i.r., è riscontrabile non solo se l'attività svolta rientra tra quelle previste nello statuto sociale, circostanza che ha un valore meramente indiziario, ma anche quando essa è destinata, almeno potenzialmente, a produrre utili, potendosi valorizzare spese che, pur presentando un rapporto debole tra costo ed attività d'impresa, concretamente si rivelino strumentali al progetto imprenditoriale (Cass. 03/04/2024, n. 8739).

4. Nel caso di specie, la CTR ha ritenuto che, ai fini dell'art. 109 t.u.i.r., fossero stati provati dalla contribuente i presupposti per la deduzione delle componenti negative di reddito in contestazione, atteso che *«dalla documentazione in atti non v'è dubbio che la società appellata abbia usufruito dei servizi reali offerti dalla F.C. disponente di un complesso di uffici e di una organizzazione tecnico-organizzativa per espletare servizi reali alle imprese dal momento che la SATA SUD possedeva una ridotta dotazione organica giusta le risultanze documentali»*, che *«la mancanza di personale idoneo a svolgere determinate mansioni può giustificare le prestazioni rese, in quel settore, da altra società del gruppo»* e che *«dal contratto sottoscritto tra le due società risulta di tutta evidenza che, per alcuni servizi quali quelli di consulenza, di organizzazione, di rapporti con le banche, di verifiche e pianificazioni di commesse, non vi potesse essere documentazione che ne*

dimostrasse la fornitura, essendo i costi ricompresi in un corrispettivo fissato globalmente nella misura dell'1,75% come da contratto intercorso tra le parti» (pagg. 4 e 5 della sentenza impugnata).

Inoltre, in sentenza si afferma che «Sulla osservazione che la società verificata non è stata in grado di esibire la documentazione relativa alle prestazioni atta a dare certezza del sostenimento di esse, si deve osservare che la documentazione è solo lo strumento attraverso il quale si perviene alla certezza e, non necessariamente, deve essere costituita da materiale cartaceo da esibire. Dal punto di vista formale vi è un contratto di data anteriore la emissione di fatture e la loro corretta registrazione. Dal punto di vista sostanziale la natura delle prestazioni rese era tale da non prevedere e consentire una documentazione cartacea trattandosi di interventi di uomini e mezzi, di contatti e interventi che via, via si rendevano necessari e opportuni necessari per la gestione e funzionamento della SATA SUD che non disponeva delle corrispondenti risorse umane e materiali come già innanzi evidenziato» (pag. 5, ibidem).

5. Ebbene, la sentenza impugnata - considerato che i costi *de quibus* sono stati forfettizzati nel contratto del 05/07/2007 nella misura dell'1,75% mensile dell'imponibile delle vendite effettive - non ha valutato la determinatezza dei costi in relazione alle effettive vendite periodicamente effettuate.

La determinatezza, nella presente fattispecie, è cosa diversa dalla dimostrazione della regolarità del contratto quadro e anche dell'esistenza delle prestazioni, e va intesa quale dimostrazione della effettiva e concreta erogazione del servizio di consulenza che l'Ufficio contesta alla luce della genericità delle fatture. Nonostante tale genericità, una prova della corrispondenza del servizio con le prestazioni sottostanti è possibile *aliunde* e può essere data in giudizio dal contribuente (ragionando da Cass. 26/09/2018, n. 22940). L'Amministrazione finanziaria deve, infatti,

al di là della fattura, tenere conto anche di eventuali altri documenti, messaggi o informazioni complementari fornite dal soggetto passivo.

Pertanto, un accertamento da parte del giudice del merito con riferimento a tale profilo è essenziale, atteso che non può reputarsi sufficiente, ai fini della deduzione del costo nella fattispecie, in cui il servizio è reso tra società dello stesso gruppo, una mera indicazione formale della misura fissa percentuale dei costi contenuta in un contratto quadro valido per una pluralità di annualità, né la mera presenza di contratti di consulenza sottoscritti o l'assenza di personale qualificato presso la Sata Sud s.p.a., occorrendo, invece, la prova degli specifici costi sostenuti in relazione alle operazioni effettivamente realizzate nel periodo di imposta di riferimento (in tal senso, Cass. 13/02/2025, n. 3750, in relazione a controversia, per Ires e Iva, tra le stesse parti e per il medesimo anno d'imposta).

Il giudice del rinvio terrà conto di ciò compiendo un accertamento fattuale sulla base degli elementi istruttori raccolti nel processo.

6. In definitiva, il ricorso va accolto, con cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, alla quale si demanda anche la liquidazione delle spese di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio dell'08/04/2026.

Il Presidente
Roberta Crucitti