

Inerenza dei costi e fatture generiche: l'articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 non modifica il riparto dell'onere della prova

La prova dell'inerenza del costo quale atto d'impresa — esistenza e natura della spesa, fatti giustificativi, destinazione alla produzione — grava sul contribuente quando l'Ufficio ne contesti la deducibilità allegando la genericità delle fatture; l'articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 non introduce a carico dell'Amministrazione un onere diverso o più gravoso.

PROVVEDIMENTO	Cass. civ., sez. trib., ordinanza 12 settembre 2026, n. 25253 · Pres. Giudicepietro
DECISIONE	Rigetto del ricorso del contribuente · esito favorevole all'ufficio · condanna ai sensi dell'art. 96, commi 3 e 4, c.p.c.
OGGETTO	IRPEF, IRAP e IVA 2016 · costi ritenuti indeducibili per 174.707 euro

1. MASSIMA

In tema di imposte sui redditi, la deducibilità dei costi richiede la loro inerenza all'attività d'impresa, da apprezzarsi in termini qualitativi e non quantitativi. Ove l'Amministrazione finanziaria ne contesti la deducibilità allegando la genericità delle fatture e la mancanza di una descrizione puntuale delle prestazioni, incombe sul contribuente l'onere di provare l'inerenza del costo quale atto d'impresa, ossia l'esistenza e la natura della spesa, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione; l'onere non è assolto dalla riproduzione in appello della documentazione già giudicata inidonea in primo grado.

L'articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall'articolo 6 della legge n. 130 del 2022, non stabilisce a carico dell'Amministrazione un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti, né si pone in contrasto con la persistente applicabilità delle presunzioni legali che, nella normativa tributaria sostanziale, impongono al contribuente la prova contraria.

Non ricorre il vizio di motivazione apparente quando il giudice d'appello esponga in modo chiaro e coerente il ragionamento seguito, ancorché senza una puntuale disamina di tutte le difese: l'eventuale insufficienza della motivazione non è più deducibile in sede di legittimità dopo la riformulazione dell'articolo 360, primo comma, n. 5, del codice di procedura civile.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

Articolo 109, comma 5, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917; articoli 39 e 41-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; articoli 19 e 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'articolo 6 della legge 31 agosto 2022, n. 130; articoli 2697, 2728 e 2729 del codice civile; articoli 96, commi 3 e 4, 360, primo comma, nn. 3, 4 e 5, e 380-bis del codice di procedura civile.

3. FATTO E SVOLGIMENTO PROCESSUALE

L'Ufficio rettificava, ai sensi degli articoli 39 e 41-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, il reddito d'impresa dichiarato da un imprenditore individuale per il 2016, recuperando a tassazione costi ritenuti indeducibili per complessivi 174.707 euro, con le conseguenti riprese ai fini IRAP e il disconoscimento dell'IVA detratta per 34.032 euro. La parte prevalente del recupero riguardava compensi a terzi per 146.997 euro, documentati da fatture recanti una descrizione generica delle prestazioni; una quota minore concerneva fatture emesse da un fornitore che, secondo le risultanze di altra verifica della

Guardia di finanza, aveva emesso nello stesso anno fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, e spese per ristoranti e alberghi documentate in modo non dettagliato.

Il giudice di primo grado respingeva il ricorso, ritenendo che i contratti di subappalto prodotti fossero privi di data certa e che né le fatture né gli estratti di conto corrente consentissero di individuare natura, quantità e qualità dei servizi; il giudice d'appello confermava la decisione, rilevando che il contribuente si era limitato a riprodurre la documentazione già esaminata. Proposto ricorso per cassazione e formulata proposta di definizione accelerata, il ricorrente chiedeva la decisione della causa.

4. MOTIVI DI RICORSO

Con i primi due motivi il contribuente deduceva la violazione dell'articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell'articolo 2697 del codice civile, sostenendo che la nuova disposizione ponga a carico dell'Amministrazione la prova della indeducibilità dei costi, salve le sole ipotesi di presunzione legale; lamentava inoltre la violazione degli articoli 2728 e 2729 del codice civile, per avere il giudice fondato il convincimento su presunzioni semplici prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Con il terzo motivo denunciava la nullità della sentenza per motivazione apparente, in quanto il giudice d'appello avrebbe respinto senza esaminarle le censure relative all'interpretazione del principio di inerenza e al difetto di motivazione dell'avviso.

5. DECISIONE

La Corte, condividendo la proposta di definizione accelerata, rigetta il ricorso. Quanto alla disposizione processuale, ribadisce che l'articolo 7, comma 5-bis, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti ed è coerente con le ulteriori modifiche in materia di prova, che attribuiscono all'istruttoria un ruolo centrale; richiama inoltre il proprio indirizzo secondo cui il riferimento alla coerenza «con la normativa tributaria sostanziale» consente di continuare ad applicare le presunzioni legali che pongono a carico del contribuente la prova contraria.

Sul riparto dell'onere, la decisione impugnata è giudicata conforme all'orientamento consolidato: l'inerenza va riferita all'attività d'impresa e non ai ricavi, si apprezza in termini qualitativi, e la sua prova, a fronte delle contestazioni dell'Ufficio, grava sul contribuente anche in applicazione del principio di vicinanza della prova. Nella specie, a fronte di un quadro indiziario costituito dalla genericità delle fatture, il contribuente non ha offerto elementi idonei a dare sostanza ai presupposti della deducibilità.

Il terzo motivo è ritenuto manifestamente infondato: la motivazione rispetta il minimo costituzionale, e la mancata disamina puntuale delle difese potrebbe integrare al più un vizio di insufficienza, non più denunciabile. Poiché il giudizio è definito in conformità alla proposta, la Corte applica l'articolo 96, commi 3 e 4, del codice di procedura civile, condannando il ricorrente al pagamento di una somma equitativamente determinata in favore della controparte e di un'ulteriore somma in favore della Cassa delle ammende.

6. QUADRO NORMATIVO

L'articolo 109, comma 5, del TUIR ammette in deduzione le spese e gli altri componenti negativi nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito. La giurisprudenza di legittimità ricostruisce l'inerenza come giudizio qualitativo di riferibilità del costo all'attività d'impresa, distinto dalla valutazione di congruità della spesa, che assume rilievo soltanto sintomatico.

L'articolo 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 dispone che l'Amministrazione provi in giudizio le violazioni contestate e che il giudice annulli l'atto se la prova della sua fondatezza manca, è con-

traddittoria o è insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive della pretesa. L'inciso finale è il cardine della questione: la disposizione processuale opera entro il riparto stabilito dalla disciplina sostanziale e non lo sovverte per i fatti costitutivi dei componenti negativi, che è il contribuente a far valere.

7. ORIENTAMENTO GIURISPRUDENZIALE

L'indirizzo che assegna al contribuente la prova dell'inerenza è costante e la pronuncia lo ribadisce richiamando i precedenti conformi, tra i quali la sentenza n. 24880 del 2022, per la definizione del giudizio di inerenza, e l'ordinanza n. 13588 del 2018, per il criterio di vicinanza della prova. Parimenti costante, dopo la riforma, è la lettura che esclude un effetto di inversione dell'onere derivante dall'articolo 7, comma 5-bis, della quale l'ordinanza n. 31878 del 2022 e l'ordinanza n. 2746 del 2024, richiamate in motivazione, costituiscono i riferimenti.

La tesi opposta, prospettata dal ricorrente e frequente nelle difese successive al 2022, attribuisce alla norma la funzione di porre a carico dell'Amministrazione la prova di ogni elemento della ripresa, salvo presunzione legale espressa. La Corte non la accoglie: sul terreno dei componenti negativi il comma 5-bis incide sulla qualità della prova richiesta all'Ufficio per le ragioni della contestazione, non sulla titolarità dell'onere di dimostrare i fatti costitutivi della deduzione. La pronuncia conferma altresì l'applicazione dell'articolo 96 nei casi di decisione conforme alla proposta accelerata, secondo l'indirizzo delle Sezioni Unite n. 28540 del 2023.

Pubblicato il 21 settembre 2026 · Redazione MassimarIA

Il commento espone la decisione e il relativo contesto giurisprudenziale a fini informativi; non costituisce parere professionale né sostituisce la valutazione della fattispecie concreta.