

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

Giuseppe Fuochi Tinarelli

Lucio Luciotti

Gianluca Grasso

Giovanni Galasso

Alessandro Trinci

Presidente

Consigliere

Consigliere

Consigliere

Consigliere Rel.

Oggetto:

IVA - stipendi
erogati "in nero" -
prova maggior
reddito - prova
costi deducibili -
differenze

Ud.27/02/2026 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23371/2023 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale Dello Stato

-ricorrente-

contro

██████████ S.r.l. in persona del legale rappresentante pro tempore,
rappresentato e difeso dall'avvocato ██████████

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania n. 2897/2023 depositata il 03/05/2023.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27/02/2026 dal Consigliere Alessandro Trinci.

FATTI DI CAUSA



Con l'atto di accertamento n. [REDACTED] per l'anno d'imposta 2015, l'Agenzia delle Entrate contestava alla società [REDACTED] S.r.l. l'indebita deduzione di costi per un importo complessivo di €. 122.305,00, riferita ad operazioni oggettivamente inesistenti riguardanti la società [REDACTED] S.r.l., ritenuta una "cartiera", e la mancata dichiarazione di ricavi non contabilizzati per €. 148.668,00, corrispondenti a stipendi "in nero" erogati dalla società contribuente a più operai, rideterminando il reddito d'impresa in € 382.752,00 (anziché € 111.779,00 come dichiarato dalla parte).

Con sentenza n. 1095/34/2022, depositata il 26/01/2022, la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, adita dalla società contribuente, accoglieva parzialmente il ricorso, da un lato, ritenendo che le fatture emesse dalla società [REDACTED] S.r.l. fossero relative ad operazioni soggettivamente (e non oggettivamente) inesistenti e, dall'altro, riconoscendo, in applicazione dell'art. 109, comma 4, TUIR, la deducibilità dei costi rappresentati dai compensi corrisposti "in nero" ai dipendenti.

Con sentenza n. 2897/08/2023, depositata il 3/05/2023, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, adita dall'Agenzia delle Entrate, accoglieva parzialmente l'appello, riqualificando come oggettivamente (e non soggettivamente) inesistenti le operazioni fatturate dalla società [REDACTED] S.r.l. per complessivi € 122.305,00.

Avverso la suddetta sentenza, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione sulla base di un unico motivo.

La [REDACTED] S.r.l. si è costituita con controricorso e ha proposto ricorso incidentale affidato a quattro motivi, sui quali l'Agenzia delle Entrate ha controdedotto con memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il ricorso principale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 109 TUIR.



Ritiene parte ricorrente che i giudici di seconde cure abbiano erroneamente ritenuto deducibili i costi "in nero" del lavoro dipendente per il solo fatto di essere stati annotati in documentazione extracontabile, così violando la disposizione di cui all'art. 109 TUIR. Infatti, mentre la prova dei maggiori ricavi può essere data dall'amministrazione finanziaria mediante ricostruzione induttiva basata su documentazione extracontabile, la prova del contribuente circa i costi da portare in deduzione deve essere certa (recita l'art. 109 TUIR che «*le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi*»).

In sostanza, dalla stessa documentazione extracontabile può desumersi in via indiziaria la prova di redditi sottratti a tassazione, ma non la prova di componenti negative detraibili.

Deduce il controricorrente che il suddetto motivo è inammissibile o, in subordine, infondato.

Inammissibile perché l'inerenza all'attività dei costi affrontati costituisce una valutazione di fatto, non censurabile in Cassazione se congruamente motivata.

Infondato perché è la stessa Agenzia ad aver ritenuto "certi e precisi", nonché "inerenti", i costi costituiti dall'ammontare dei compensi corrisposti "in nero", in quanto pagati a dipendenti impiegati nell'attività edile svolta dalla contribuente, avendo accertato ciò con l'atto impugnato.

2. Il motivo è inammissibile, in quanto devolve a questa Corte un diverso apprezzamento delle prove.

Deve ribadirsi che la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, le cui conclusioni in ordine alla ricostruzione della vicenda fattuale non sono sindacabili da parte della Corte di Cassazione, sicché rimane estranea ai vizi deducibili con



ricorso per cassazione qualsiasi censura volta a criticare il "convincimento" che il giudice si è formato, a norma dell'art. 116, commi 1 e 2, c.p.c., in esito all'esame del materiale istruttorio mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova. Dunque, il ricorso per cassazione non consente di censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali, contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una diversa interpretazione al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimità degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito (cfr. *ex multis* Cass., 17 dicembre 2025, n. 32935).

3. Passando al ricorso incidentale, con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 112 c.p.c.

Osserva la società ricorrente che con l'atto di appello è stato dedotto il difetto di motivazione *per relationem* dell'accertamento della maggiore imposta, in quanto il P.V.C. consegnato al contribuente richiama, a sostegno dell'inesistenza della fornitrice █████ S.r.l., documentazione (gli esiti dell'attività della verifica svolta dalla Guardia di Finanza di Aversa nei confronti della società █████ S.r.l.) non allegati, né riprodotti nel contenuto essenziale, né conosciuti o conoscibili da parte del contribuente, mentre i giudici di seconde cure si sono limitati a rilevare che l'accertamento è *«completo in ogni sua parte, ed idoneo a provocare il contraddittorio e le difese articolate dalla contribuente, ciò anche senza tener conto della allegazione del PVC in merito alla conoscenza del quale non vi è contestazione»*.

4. Il motivo è infondato, non configurando l'esposta deduzione il vizio di omessa pronuncia ex art. 112 c.p.c.

Poiché il vizio di omessa pronuncia si concreta nel difetto del momento decisorio, per integrare detto vizio occorre che sia stato completamente omesso il provvedimento indispensabile per la soluzione del caso concreto, ciò che si verifica quando il giudice non decide su alcuni capi della domanda,



che siano autonomamente apprezzabili, o sulle eccezioni proposte, ovvero quando pronuncia solo nei confronti di alcune parti. Per contro, il mancato o insufficiente esame delle argomentazioni delle parti integra un vizio di natura diversa, relativo all'attività svolta dal giudice per supportare l'adozione del provvedimento, senza che possa ritenersi mancante il momento decisorio (Cass., Sez. V, 18 febbraio 2005, n. 3388, Rv. 579433-01; Cass., Sez. V, 3 marzo 2020, n. 5730, Rv. 657560-01).

Quel che si censura, nel caso di specie, non è la mancanza della motivazione, ma la sua (ritenuta) insufficienza.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 36 del D.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c.

Osserva il ricorrente incidentale che in merito al dedotto vizio di motivazione dell'atto di accertamento i giudici di appello si sono espressi con motivazione del tutto apparente e apodittica dal momento che affermano soltanto che l'atto è «*completo in ogni sua parte*» e che il PVC è stato consegnato alla società contribuente, nonostante dal PVC redatto nei confronti della società █████ S.r.l. risulti che la società █████ S.r.l. è stata considerata inesistente all'esito di ulteriore e distinta attività di verifica svolta nei suoi confronti, e di cui la contribuente non ha avuto conoscenza.

6. Il motivo è infondato.

La Corte reitera l'insegnamento secondo cui la motivazione è solo apparente e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. Un. 3 novembre 2016 n. 22232).



Rammenta, inoltre, che la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del d.l. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in legge 7 agosto 2012, n. 134, dev'essere interpretata alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. Sez. Un., 7 aprile 2014 n. 8053).

Nel caso di specie, il giudice d'appello afferma che l'accertamento è *«completo in ogni sua parte, ed idoneo a provocare il contraddittorio e le difese articolate dalla contribuente, ciò anche senza tener conto della allegazione del PVC in merito alla conoscenza del quale non vi è contestazione»*.

La motivazione, seppur succinta, rispetta, nel suo complesso, il minimo costituzionale ed è sufficiente a consentire l'esercizio del diritto di difesa.

7. Con il terzo motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., la violazione dell'art. 36 del D.lgs. n. 546 del 1992 e dell'art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c.

Ritiene la società ricorrente che la motivazione resa dai giudici di secondo grado sia apparente e illogica perché essi assumono che le operazioni fatturate dalla società [REDACTED] S.r.l. nei confronti della società [REDACTED] S.r.l. sono oggettivamente inesistenti ponendo a fondamento di tale assunto un



solo elemento indiziario – la natura di “cartiera” della società [REDACTED] S.r.l. – che è coerente, invece, con l’inesistenza soggettiva delle operazioni.

8. Il motivo è inammissibile.

Sotto l'apparente denuncia di vizi di motivazione si chiede a questa Corte una diversa valutazione degli elementi indiziari che hanno portato i giudici di appello a ritenere oggettivamente inesistenti le operazioni intercorse tra la società ricorrente e la società [REDACTED] S.r.l.; si tratta, dunque, di una censura di fatto non consentita in sede di legittimità.

9. Con il quarto motivo del ricorso incidentale si deduce, in relazione all’art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione dell’art. 109, comma 5, TUIR.

Ritiene il ricorrente incidentale che i giudici di secondo grado, nel negare la deducibilità ai fini Ires e Irap dei costi sostenuti dalla società [REDACTED] S.r.l. nelle operazioni intercorse con il fornitore [REDACTED] S.r.l. per il solo fatto che il fornitore è stato ritenuto una “cartiera”, pur in presenza di elementi di prova che ne confermavano l’inerenza e l’effettività (la società contribuente ha provato di aver effettivamente svolto lavoro edili nel periodo oggetto di accertamento), hanno violato l’art. 109, comma 5, TUIR.

10. Il motivo è infondato.

In tema di attività d'impresa, ai fini del disconoscimento della deducibilità dei costi risultanti da una fattura emessa per operazioni oggettivamente inesistenti, incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare, attraverso prove dirette o indiziarie, la fittizietà 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 (Cass., Sez. V, 19 aprile 2025, n. 10336, Rv. 674945-01).

Con motivazione logica e coerente, incensurabile in questa sede, la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che la prova fornita dalla



società ricorrente circa lo svolgimento di lavori edili nel periodo di riferimento non fosse sufficiente a dimostrare che detti lavoro siano stati realizzati proprio con i materiali forniti dalla società [REDACTED] S.r.l., peraltro coerentemente con la ritenuta inesistenza di tale società.

11. In conclusione, sia il ricorso principale che quello incidentale vanno rigettati.

12. Ricorrono i presupposti per compensare le spese fra le parti, stante la soccombenza reciproca.

P.Q.M.

La Corte rigetta entrambi i ricorsi e compensa fra le parti le spese del presente procedimento.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, dichiara la sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente incidentale del contributo unificato previsto per il ricorso incidentale a norma dell'art. 1-*bis* dello stesso art. 13, ove dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 27/02/2026.

Il Presidente

Giuseppe Fuochi Tinarelli

