



Oggetto

Francesco Federici	- Presidente -
Maria Giulia Putaturo	- Consigliere relatore -
Donati Viscido di Nocera	
Gianluca Grasso	- Consigliere -
Giovanni Galasso	- Consigliere -
Salvatore Leuzzi	- Consigliere

cc 27/01/2026

ORDINANZA

e

contro

Agenzia delle entrate in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso cui è domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12;

- **controricorrente** -

per la cassazione della sentenza **n. 4662/09/2024**, della Corte di Giustizia di II grado del Lazio, depositata in data 12.07.2024, non notificata;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 27 gennaio 2026 dal Consigliere Maria Giulia Putaturo Donati Viscido di Nocera;

FATTI DI CAUSA

1. [REDACTED] e [REDACTED] quali associati dello Studio (con una quota di partecipazione pari al 50% del capitale sociale) propongono ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, aveva accolto l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, avverso la sentenza n. 9818/22/2022 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma che, previa riunione, aveva accolto i ricorsi proposti dallo Studio, esercente attività di consulenza aziendale, e dai due associati avverso: 1) avviso di accertamento con il quale l'Ufficio aveva ripreso a tassazione, per il 2014, costi (nella misura del *surplus* di euro 33.972,77) indebitamente dedotti ai fini Irap e detratti ai fini Iva, in relazione a fatture emesse da [REDACTED] s.r.l. in quanto ritenuti non analiticamente documentati e antieconomici, avuto riguardo anche alla sovrapposizione tra lo Studio e la società fatturante (identità di soci, sede legale, luogo di esercizio attività), e allo svolgimento di servizi attinenti alle medesime professionalità dello Studio medesimo e, dunque, duplicativi della sua attività; 2) due avvisi di accertamento con i quali, in forza del principio di trasparenza ex art. 5 TUIR veniva imputato agli associati, in proporzione alla quota di



partecipazione (50%) di ognuno di essi al capitale sociale, il maggior reddito ai fini Irpef;

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CGT di II grado ha affermato che: 1) a fronte dell'accertamento dell'Ufficio con il quale veniva contestata non solo l'antieconomicità – quale elemento sintomatico del difetto di inerenza (è richiamata Cass. n. 33568/2022) - dei costi ripresi a tassazione ma anche la genericità delle fatture emesse da [REDACTED] relative a servizi resi allo Studio [REDACTED] e la sovrapposizione dei due soggetti in questione, i contribuenti non avevano prodotto alcuna documentazione giustificativa di tali costi (in particolare, l'Associazione si era limitata a produrre un contratto del 2006 privo di data certa, deleghe di pagamento, bilancio di Augustea, n. 2 quietanze F23; i contribuenti non avevano prodotto il contratto di locazione né alcun riscontro concreto rispetto ai servizi offerti da Augustea configurati solo genericamente nel contratto e nelle fatture emesse da quest'ultima); 2) rispetto alla documentazione prodotta dai contribuenti, sussisteva non solo una assoluta genericità di fatturazione, ma anche una antieconomicità tra quanto allegato di avere ricevuto dai contribuenti rispetto a quanto versato ad Augustea, considerando anche i costi affrontati da quest'ultima calcolati in via presuntiva (è richiamata Cass. n. 24578/2022).

3. Resiste, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

4. E' stata formulata proposta di definizione anticipata del ricorso, in considerazione del rilievo di inammissibilità e/o manifesta infondatezza del ricorso, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c.

5. I contribuenti hanno chiesto la decisione ed è stata quindi disposta la trattazione in camera di consiglio, in applicazione degli artt. 375, 380bis e 380 bis.1 c.p.c.

6. I ricorrenti hanno depositato memoria illustrativa.

RAGIONI DELLA DECISIONE



1. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., art. 7, co. 5 bis D.lgs. n. 546/92, art. 109 TUIR, art. 21 DPR 633/72; art. 226 Direttiva UE 2006/112; art. 36 n. 4 del D.lgs. n. 546/92, per avere la CGT di II grado ritenuto la legittimità degli impugnati avvisi in quanto i contribuenti non avevano documentato la sussistenza ed inerenza dei costi ripresi a tassazione sebbene negli atti impositivi l'Ufficio avesse contestato non già l'esecuzione delle prestazioni o l'inerenza delle stesse ma soltanto l'asserita antieconomicità derivante dal fatto che i contribuenti avevano affidato la realizzazione di alcune attività inerenti allo Studio alla società fatturante [REDACTED] s.r.l.; con ciò la CGT avrebbe erroneamente invertito sui contribuenti l'onere della prova gravante sull'Amministrazione che avrebbe, peraltro, - [REDACTED] la difesa nei gradi di merito sulla asserita mancanza di specificità delle fatture (senza, peraltro, neanche depositarne copia in giudizio) - indebitamente integrato la motivazione dell'accertamento fondata esclusivamente sulla contestata antieconomicità. Inoltre, ad avviso dei ricorrenti, la CGT di II grado avrebbe sostenuto "un'assoluta genericità delle fatture" senza tuttavia fornire alcuna motivazione sotto tale profilo, non chiarendo quali elementi difettassero e quali tra le fatture contestate dall'Amministrazione e riportate in copia nelle memorie dal contribuente fossero prive delle caratteristiche di cui agli artt. 21 del d.PR n. 633/72 e 226 della Direttiva UE 2006/112. Al contrario, i contribuenti evidenziano la perfetta rispondenza delle fatture prodotte al modello di legge con specifica indicazione della natura, quantità e qualità delle prestazioni nonché l'avvenuto deposito di copia dell'accordo-quadro risalente al 4 gennaio 2006 nel quale erano state analiticamente indicate le prestazioni e i criteri di calcolo dei relativi compensi.

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione o falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e 109 TUIR per avere la CGT di II grado ritenuto sussistente l'antieconomicità e mancante l'inerenza dei costi relativi alle prestazioni fatturate da [REDACTED] srl sebbene l'Amministrazione non avesse dimostrato il macroscopico eccesso



dei costi recuperati (ammontanti a meno di un decimo del fatturato del 2014 dello Studio [REDACTED] e gli elementi addotti dall'Ufficio (sovrapposizione di soci, sede legale e luogo di esercizio dell'attività della fatturante e dello Studio) non costituissero prova di una mancata inerenza dei detti costi, trattandosi di mere suggestioni pseudo-indiziarie (risalendo il rapporto di servizio tra [REDACTED] s.r.l. e Studio [REDACTED] al prodotto contratto stipulato nel 2006; essendo società-fornitrice e Studio-acquirente non coincidenti affatto negli assetti sociali e nell'organizzazione aziendale; costituendo la [REDACTED] delle sedi legali e operative nei medesimi luoghi un fattore di sana organizzazione aziendale e non un indizio di evasione).

3.I motivi primo e secondo- da trattare congiuntamente per connessione- sono, in parte, inammissibili, in parte, infondati.

3.1. Il primo motivo - nella parte in cui denuncia l'erroneità della sentenza impugnata laddove, recependo un indebito ampliamento della motivazione dell'accertamento operato dall'Amministrazione nei gradi di merito, avrebbe fondato la decisione sull'asserita "genericità delle fatture" sebbene trattavasi di contestazione non compiutamente spesa all'interno dell'avviso di accertamento emesso nei confronti dello Studio, essendo stata la ripresa basata esclusivamente sulla rilevata antieconomicità dei costi relativi a prestazioni di servizi effettivamente sostenute ed inerenti - non coglie la *ratio decidendi* avendo la CGT di II grado accertato - con un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità che trova, peraltro, riscontro nella motivazione degli avvisi allegati al ricorso - che la contestazione dell'Agenzia riguardava non solo l'antieconomicità ma anche la genericità delle fatture e la sovrapposizione dei due soggetti in questione (*"l'avviso di accertamento specifica che lo Studio [REDACTED] e [REDACTED] s.r.l. hanno gli stessi soci, hanno la stessa sede legale e lo stesso luogo di esercizio dell'attività, distinguendosi per alcune funzioni svolte in favore dello Studio [REDACTED] L'accertamento aggiunge, inoltre, che l'aspetto di maggiore criticità è da individuare nell'antieconomicità degli*



importi fatturati "tra l'altro non sufficientemente specificati nelle fatture" rispetto ad un contratto non registrato").

3.2. Il primo motivo e il secondo motivo nella parte in cui denunciano la violazione delle norme di legge riportate in rubrica sono infondati.

3.3. Quanto alla contestazione della genericità delle fatture, questa Corte ha affermato che, in tema di imposte sui redditi, l'irregolarità della fattura, non redatta in conformità ai requisiti di forma e contenuto prescritti dall'art. 21 del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, fa venir meno la presunzione di veridicità di quanto in essa rappresentato e la rende inidonea a costituire titolo per il contribuente ai fini del diritto alla deduzione del costo relativo; per conseguenza l'Amministrazione finanziaria può contestare l'effettività delle operazioni ad essa sottese e ritenere indeducibili i costi nella stessa indicati (Cass. 10 ottobre 2014, n. 21446, e da ultimo, Cass. 211 del 2018); in tema di Iva, la Corte di giustizia (con sentenza 15 settembre 2016, causa C-516/14, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA c. Autoridade Tributária e Aduaneira), seguita dalla giurisprudenza interna (Cass. 6 ottobre 2017, n. 23384), nell'esaminare le condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione dell'imposta, ha considerato che la normativa unionale prescrive l'obbligatorietà dell'indicazione dell'entità e della natura dei servizi forniti (art. 226, punto 6 della direttiva n. 2006/112, di contenuto analogo all'omologa norma della sesta direttiva), nonché della specificazione della data (art. 226, punto 7) in cui è effettuata o ultimata la prestazione di servizi; ciò al fine di consentire alle amministrazioni finanziarie di controllare l'assolvimento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto alla detrazione dell'Iva. Senz'altro, ha aggiunto la Corte, l'Amministrazione finanziaria non si può limitare all'esame della sola fattura, ma deve tener conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo, come emerge, d'altronde, dall'art. 219 della direttiva 2006/112, che assimila a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale. *Incombe, tuttavia, su colui che chiede la detrazione dell'Iva l'onere di dimostrare di*



soddisfare le condizioni per fruirne e, per conseguenza, di fornire elementi e prove, anche integrativi e succedanei rispetto alle fatture, che l'Amministrazione ritenga necessari per valutare se si debba riconoscere, o no, la detrazione richiesta (Cass., sez. 5, n. 30350 del 2018; Cass. 33295 del 2021; Cass., sez. 6-5, n. 25269 del 2022).

3.4. Quanto alla contestazione della "antieconomicità dei costi", questa Corte ha precisato che - premesso che il principio di inerenza dei costi deducibili, esprimendo una correlazione in concreto tra costi ed attività d'impresa, si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da considerazioni di natura quantitativa - *l'antieconomicità di un costo* - intesa come sproporzione tra la spesa e l'utilità che ne deriva, avuto riguardo agli ulteriori dati contabili dell'impresa - *può, tuttavia, fungere da elemento sintomatico del difetto di inerenza, e in questo caso, ove il contribuente indichi i fatti che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare, anche con il ricorso ad indizi, gli ulteriori elementi addotti in senso contrario, evidenziando, in particolare, l'inattendibilità della condotta del contribuente"* (Cass., sez.5, n. 33568 del 2022; Sez. 5, n. 19232 del 12/07/2024).

3.5. Nella sentenza impugnata, la CGT di II grado - in ossequio ai suddetti principi, e senza violare il principio distributivo dell'onere della prova (tra le altre, Cass. Sez. L - , Sentenza n. 17313 del 19/08/2020; Cass. 23518 del 2018; Cass. n. 571 del 2017; n. 19064 del 2006, n. 15107 del 2013) - a fronte della contestazione dell'Agenzia riguardante *non solo la antieconomicità ma anche la genericità* delle fatture emesse dalla società [REDACTED] srl per servizi costituenti una mera duplicazione dell'attività già svolta dallo Studio [REDACTED] (e dunque, un mezzo al fine di abbattere/ridurre il reddito della Associazione) attesa la emersa identità di sede legale, di sede operativa, di soggetti soci e legali rappresentanti- ha ritenuto- con un apprezzamento di fatto non sindacabile in sede di legittimità- non assolto l'onere di prova *a contrario* da parte della contribuente -Associazione avendo quest'ultima (senza contestare peraltro i dati contabili indicati nell'accertamento) prodotto soltanto "un



contratto del 2006 privo di data certa, deleghe di pagamento, bilancio di Augustea, n. 2 quietanze F23" e non avendo i contribuenti *"prodotto il contratto di locazione [relativamente alla fattura per locazione] né alcun riscontro concreto rispetto ai servizi offerti da Augustea configurati solo genericamente nel contratto e nelle fatture"*. Ugualmente, la CGT - con un apprezzamento di merito non sindacabile in sede di legittimità - ha ritenuto che, avuto riguardo alla documentazione prodotta dai contribuenti *"sussisteva non solo una assoluta genericità di fatturazione, ma anche una antieconomicità tra quanto allegato di avere ricevuto dai contribuenti rispetto a quanto versato ad Augustea, considerando anche i costi affrontati da quest'ultima calcolati in via presuntiva"*, non avendo sostanzialmente la contribuente - Associazione indicato i fatti che consentivano di ricondurre i contestati costi all'attività di impresa (è richiamata Cass. n. 33568 del 2022).

3.6. Manifestamente infondata è la (sub) censura contenuta nel primo motivo con la quale si denuncia una omessa motivazione da parte della CGT di II grado in ordine alla asserita *"assoluta genericità delle fatture"* senza chiarire quale elemento sarebbe mancante e quali tra le fatture contestate sarebbe priva dei requisiti di cui agli artt. 21 del DPR n. 633/72 e 226 Direttiva 2006/112. Invero, nella specie, benchè la motivazione sia succinta, ciò non toglie come il percorso argomentativo sia comunque intellegibile, essendo interamente [REDACTED] su una riscontrata- con un apprezzamento di merito non sindacabile in questa sede- non conformità delle contestate fatture ai requisiti di forma e di contenuto prescritti dall'art. 21 del DPR n. 633/1972. Né il giudice del merito deve dare conto di ogni allegazione, risultando necessario e sufficiente, in base all'art. 132, n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto ed in diritto posti a fondamento della sua decisione, e dovendo ritenersi per implicito disattesi tutti gli argomenti non espressamente esaminati (Cass., Sez. II, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. I, 26 maggio 2016, n. 10937; Cass., Sez. 6-1, 17 maggio 2013, n. 12123). Inammissibile è poi la denunciata violazione degli artt. 21 del d.PR n. 633/72 e 226 della Direttiva UE 2006/112 - per essere, ad avviso dei ricorrenti, le fatture in questione perfettamente conformi al modello



legale - atteso che trattasi di (sub) censura in realtà tendente alla rivalutazione dei fatti, operata dal giudice di merito (Cass. n. 8758 del 4/07/2017), prospettando nel ricorso non l'analisi e l'applicazione delle norme, bensì l'apprezzamento delle prove, rimesso alla esclusiva valutazione del giudice di merito (ex multis, Cass. n. 3340 del 5/02/2019; Cass. n. 640 del 14/01/2019; Cass. n. 24155 del 13/10/2017; Sez. 5, Ordinanza n. 19656 del 2024).

4. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 10-bis della legge n. 212/00, 3 e 53 Cost. per avere la CGT ritenuto legittimo l'accertamento in quanto lo Studio [REDACTED] avrebbe potuto svolgere in proprio i servizi che, invece, aveva acquistato in *outsourcing* da tale società; ciò sebbene lo Studio [REDACTED] senza incorrere in fatti di evasione o pregiudizio erariale, avesse legittimamente gestito - nell'ambito di una propria, non sindacabile, scelta di organizzazione aziendale - la propria attività acquisendo, alle normali condizioni di mercato, da [REDACTED] s.r.l. (la quale annoverava tra i suoi clienti anche altri oltre lo Studio) alcuni servizi (principalmente di elaborazione dati, gestione documentale e supporto operativo per gli adempimenti telematici) svolti da quest'ultima attraverso due suoi dipendenti e un coordinatore esperto, dotato di adeguata competenza professionale (come si evinceva dalla copia libri matricola e dai bilanci della Augustea depositati in primo grado). Peraltro, ai maggiori costi recuperati in capo allo Studio professionale l'Ufficio non aveva fatto corrispondere il ristorno dei corrispondenti ricavi della società che aveva prestato i servizi, beneficiando in tal modo, di una duplicazione di imposta sulla medesima ricchezza prodotta e dichiarata da Augustea. Inoltre, ad avviso dei ricorrenti, l'Amministrazione avrebbe disconosciuto costi effettivamente sostenuti e inerenti applicando una tassazione sui redditi non conseguiti dai contribuenti in violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

4.1. Il motivo si profila inammissibile.

4.2. In primo luogo va osservato che non possono essere, nel giudizio di legittimità, prospettate per la prima volta questioni nuove o temi nuovi d'indagini



non compiute perché non richieste in sede di merito; poiché la questione sollevata (in ordine all'assunta violazione dell'art. 10-bis della legge n. 212/2000) non risulta trattata nella sentenza impugnata, la ricorrente, al fine di evitare una statuizione di inammissibilità della censura in quanto nuova, aveva l'onere, in realtà non assolto, di allegare l'avvenuta deduzione della questione dinanzi al giudice di merito, indicando, altresì, in quale atto del giudizio precedente lo avesse fatto, onde consentire a questa Corte di controllare "ex actis" la veridicità di tale asserzione prima di esaminare, nel merito, la questione stessa (ex multis, Cass. n. 10211 del 2015; nello stesso senso, Cass. sez. 6 - 5, Ordinanza n. 32804 del 13/12/2019).

4.3. In ogni caso, la censura non è attinente al *decisum* atteso che la CGT- lungi dall'apprezzare fatti di evasione o di pregiudizio erariale né tantomeno dal ritenere legittima una sindacabilità da parte dell'Amministrazione sul modello organizzativo adottato dalla contribuente - ha ritenuto non assolto da quest'ultima - a fronte della contestazione dell'Ufficio di genericità e antieconomicità dei dedotti costi - l'onere della prova in ordine alla sussistenza dei presupposti ex art. 109 TUIR per la deducibilità degli stessi.

5. In conclusione, il ricorso va rigettato.

6. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

7. Ai sensi del terzo comma dell'art. 380-bis cod. proc. civ. «*la Corte ... quando definisce il giudizio in conformità alla proposta applica il terzo e il quarto comma dell'articolo 96*» (disposizione immediatamente applicabile anche ai giudizi in corso alla data del 1° gennaio 2023 per i quali a tale data non era stata ancora fissata udienza o adunanza in camera di consiglio, come nella specie: cfr. Cass., Sez. U, Ordinanza n. 27195 del 22/09/2023; Sez. U, Ordinanza n. 27433 del 27/09/2023; Cass. n. 28318 del 2023). La norma sottende una valutazione legale tipica del legislatore delegato, in ragione della quale l'applicazione delle sanzioni — di quelle del terzo comma come di quelle del quarto comma dell'art.



96 — non è subordinata ad una valutazione discrezionale ma discende, «di default», dalla definizione del giudizio in conformità alla proposta (Cass. n. 27947/2023). La novità normativa introdotta dall'art. 3, comma 28, lett. g), d.lgs. 149/2022 contiene, nei casi di conformità tra proposta e decisione finale, una valutazione legale tipica, ad opera del legislatore, della sussistenza dei presupposti per la condanna ad una somma equitativamente determinata a favore della controparte (art. 96, terzo comma, c.p.c.) e di una ulteriore somma non inferiore ad euro 500,00 e non superiore ad euro 5.000,00 a favore della Cassa delle ammende (art. 96, quarto comma, c.p.c.). In tal modo, risulta codificata una *ipotesi di abuso del processo*, peraltro da iscrivere nel generale istituto del divieto di lite temeraria nel sistema processuale (v. Cass., sez. 5, Ord. n. 27414 del 2024; sez. 1, Ordinanza n. 26385 del 2024; Cass. S.U. n. 27195 del 2023 anche per quanto riguarda la disciplina intertemporale).

8. La Corte fissa in euro 2.200,00 la sanzione ai sensi dell'art. 96, comma 3, c.p.c., ed in euro 1.100,00 quella ai sensi del comma 4 della medesima disposizione, atteso il carattere pacifico dei principi giurisprudenziali applicati e la infondatezza del ricorso, per i motivi ampiamente esposti.

P.Q. M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna i ricorrenti al pagamento, in solido, delle spese processuali che liquida in euro 4.400,00 per compensi, oltre spese prenotate a debito.

condanna i ricorrenti a pagare l'ulteriore importo di euro 2.200,00 in favore della controricorrente, ai sensi dell'art. 96, comma 3, c.p.c.;

condanna i ricorrenti a pagare l'ulteriore importo di euro 1.100,00 in favore della cassa delle ammende, ai sensi dell'art. 96, comma 4, c.p.c.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della I. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte dei ricorrenti



di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma il 27 gennaio 2026

Il Presidente
Francesco Federici

