

Civile Ord. Sez. 5 Num. 10840 Anno 2026
Presidente: DE ROSA MARIA LUISA
Relatore: SERRELLI SABRINA
Data pubblicazione: 23/04/2026

Oggetto: art. 109,
comma 5, t.u.i.r.
inerenza costi.

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 33281/2018 R.G. proposto da:

GFM S.p.A., incorporante Gandini Holding S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avv. Claudio Lucisano;

– ricorrente –

contro

Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore* rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato:

– controricorrente–

avverso

la sentenza n. 1598/2018, pronunciata in data 27/3/2018 dalla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia e depositata il 10/4/2018;

ascoltata la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 9 aprile 2026 dal consigliere Sabrina Serrelli;

La Corte osserva:

FATTI DI CAUSA

1. A seguito di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza - Nucleo Polizia Tributaria di Bergamo in data 16/9/2009, l'Agenzia delle entrate emetteva l'avviso di accertamento n.T9F03A100999/2012, relativo al periodo d'imposta 1/7/2006-30/6/2007, con la ripresa a tassazione di euro 1.306.775,00 per l'indeducibilità dei costi sostenuti nei confronti di soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, ai sensi dell'art.110, comma 10, del t.u.i.r., e di euro 136.601,39 per l'indeducibilità di costi sostenuti a titolo di penalità per la ritardata consegna di merci ad un cliente ai sensi dell'art. 109, comma 5, t.u.i.r.; emetteva altresì l'avviso di accertamento n.T9F03A101008/2012, relativo al periodo d'imposta 1/7/2007-30/6/2008 con un unico rilievo per euro 73.527,70 ai sensi dell'art. 109, comma 5, t.u.i.r. relativo all'indeducibilità dei costi a titolo di penale per la ritardata consegna di merci al medesimo cliente.

2. La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva i ricorsi del contribuente annullando integralmente gli avvisi di accertamento.

3. La Commissione Tributaria Regionale confermava la sentenza di primo grado con riferimento alla riconosciuta deducibilità dei costi sostenuti per operazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, mentre riformava la sentenza di primo grado ritenendo indeducibili i costi per la penale da ritardata consegna della merce, rilevando che la società iraniana Tuga emittente le fatture contestate non era parte del rapporto tra la società verificata e la società Mapna Italia S.r.l. nell'ambito del quale quest'ultima acquistava le forniture e riceveva le fatture provvedendo al pagamento del prezzo. Le fatture ricevute dalla società Tuga non venivano ritenute deducibili poiché i

costi non trovavano correlazione con i ricavi e non vi erano state operazioni commerciali fatturate con detta società dalle quali poteva essere scaturito un ritardo con conseguente danno risarcibile.

4. La società contribuente ricorre per cassazione articolando un unico motivo di censura. L'Agenzia deposita controricorso.

5. La ricorrente in data 26 marzo 2026 ha depositato memorie illustrative.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso la società contribuente deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 3, c.p.c. la violazione di legge e/o la falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, del d.P.R. 917/1986, per aver la Commissione Tributaria Regionale applicato erroneamente il principio di inerenza in relazione ai ricavi conseguiti ed alla parte contrattuale e non piuttosto rispetto all'attività svolta dalla società.

2. Il motivo è fondato.

2.1. La Corte ha ripetutamente affermato che, ai sensi dell'art. 109 del d.P.R. n. 917/1986, la deducibilità di costi e oneri dalla base imponibile richiede la loro inerenza all'attività di impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea a essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità - anche solo potenziale e indiretta - secondo una valutazione qualitativa e non quantitativa, la cui prova, a fronte di contestazioni dell'Amministrazione finanziaria, è a carico del contribuente, dovendo egli provare e documentare l'imponibile maturato e, quindi, l'esistenza e la natura del costo, i relativi fatti giustificativi e la sua concreta destinazione alla produzione quale atto di impresa perché in correlazione con l'attività di impresa e non ai ricavi

in sé (Cass. sez. 5, 16/3/2022, n. 8646, Cass. 1/6/2023, n. 15530, Cass., 11/4/2024, n. 9910, Cass. 13/2/2025, n. 3750, Cass. 18/1/2025, n. 1239, Cass. 22/3/2026, n. 6874).

Il principio di inerenza, infatti, si ricava dalla nozione di reddito d'impresa, e non dall'art. 109, comma 5, del medesimo d.P.R. 917/1986, riguardante il diverso principio della correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili (Cass. 11/01/2018, n. 450) ed è espressione della necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea (Cass. 30030 del 21/11/2018; Cass. n. 27786 del 31/10/2018; Cass. n. 13882 del 31/05/2018; Cass. n. 450/2018; Cass. 18904/2018).

Lo stesso si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde, in sé, da valutazioni di tipo utilitaristico (o di vantaggio economico) ovvero quantitativo (Cass. n. 27786 del 2018, cit.; Cass. n. 22938 del 26/09/2018; Cass. n. 18904 del 2018, cit.), sicché «il costo attiene o non attiene all'attività d'impresa a prescindere dalla sua entità» (così espressamente, in motivazione, Cass. n. 18904 del 2018, cit.). Peraltro, secondo il medesimo orientamento (in motivazione Cass. n. 18904 del 2018), il giudizio quantitativo o di congruità non è del tutto irrilevante, collocandosi, invece, su un diverso piano logico e strutturale rispetto al giudizio di inerenza (cfr. Cass. 27786 del 2018, cit.). Quest'ultimo implica che la prova debba investire i fatti costitutivi del costo, sicché, per quanto riguarda il contribuente, egli è tenuto a 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, ovvero che esso è in realtà un atto d'impresa perché in correlazione con l'attività d'impresa; prova che è tanto più difficoltosa quanto più complessa, atipica e originale è l'operazione posta in essere. A sua volta, l'Amministrazione finanziaria,

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. Ciò si traduce: a) in tema di imposte dirette, nella possibilità che l'Amministrazione finanziaria, nel negare l'inerenza di un costo, contesti anche l'incongruità e l'antieconomicità della spesa, che assumono rilievo, sul piano probatorio, come indici sintomatici della carenza di inerenza pur non identificandosi in essa (cfr. Cass. n. 13588 del 30/05/2018); b) in tema di IVA, nella possibilità per l'Amministrazione finanziaria di dimostrare la macroscopica antieconomicità del costo, rilevando questa quale indizio dell'assenza di connessione tra costo e l'attività d'impresa.

2.2. La Commissione Tributaria Regionale non ha fatto corretta applicazione dei principi sopra enucleati, poiché, senza considerare l'esistenza di un accordo quadro stipulato in data 26 febbraio 2004, di validità quadriennale poi rinnovata, tra la società verificata e la società iraniana Tuga, nel quale le parti definivano le linee guida delle loro future relazioni commerciali e nel quale la società Mapna Italia S.r.l. svolgeva un ruolo di mandatario senza rappresentanza, come evidenziato in ricorso, ha affermato che la società Tuga non è mai stata cliente della società verificata, che le forniture erano acquistate direttamente dalla società Mapna Italia s.r.l., e che le fatture ricevute dalla società Tuga non sono deducibili in quanto i costi non trovano correlazione con i ricavi e non ci sono state operazioni commerciali fatturate con la società iraniana. In tal modo non ha esaminato l'inerenza dei costi in relazione all'attività di impresa, nel senso di valutarne la loro riferibilità all'esercizio imprenditoriale della società ai fini della deducibilità, spostando l'attenzione sui ricavi, senza verificare

in concreto le operazioni commerciali così come compiute in virtù dei pregressi accordi conclusi tra le parti.

2.3. La sentenza va, pertanto, cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia perché proceda a nuovo giudizio ed alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità, accertando l'inerenza dei costi in relazione all'attività di impresa anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera ad essa estranea, secondo un giudizio qualitativo più che quantitativo o utilitaristico, valutando in concreto i rapporti intercorsi tra le parti anche alla luce dell'accordo quadro menzionato in atti.

La Corte di cassazione,

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma nell'adunanza camerale del 9 aprile 2026

Il Presidente

Maria Luisa De Rosa