



Sindacato di antieconomicità e deducibilità dei costi d'impresa

La perimetrazione dell'inerenza qualitativa ex art. 109 TUIR, l'antieconomicità macroscopica e la disciplina dell'onere della prova ex art. 7 D.Lgs. 546/1992

Domitilla Sineo Diritto Tributario & Diritto Tributario 27 Agosto 2026 Lettura 23 min

Stato della questione e quadro aggiornato al 27 Agosto 2026: La giurisprudenza della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione consolida il principio per cui l'inerenza dei componenti negativi del reddito d'impresa ha natura qualitativa e non quantitativa; tuttavia, l'antieconomicità manifesta e macroscopica assurge a indizio presuntivo del difetto di inerENZA, attivando il riparto probatorio disciplinato dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992 e dal principio di vicinanza della prova contabile.

Abstract (Italiano)

Il presente approfondimento esamina il regime di **antieconomicità e deducibilità dei costi** nel reddito d'impresa, analizzando i confini tra libertà di iniziativa economica privata ex [art. 41 Cost.](#) e poteri di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria. La nozione di inerENZA ex [art. 109, comma 5, TUIR](#) è ricostruita dalla giurisprudenza di legittimità come un **giudizio qualitativo**, svincolato dal riscontro di un'utilità economica diretta o dall'immediato conseguimento di ricavi. Cionondimeno, la presenza di una **sproporzione macroscopica** tra spesa sostenuta e contesto contabile-redдитuale costituisce un elemento sintomatico idoneo a giustificare la ripresa a tassazione analitico-induttiva. Alla luce dell'introduzione dell'[art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#), l'onere probatorio a carico dell'Ufficio richiede la dimostrazione circostanziata dell'inattendibilità economica, cui il contribuente può replicare mediante l'**integrazione extratestuale** delle fatture e la documentazione delle strategie aziendali in applicazione del principio di vicinanza della prova ex [art. 2697 c.c.](#)

Abstract (English)

This in-depth study explores the intersection between business uneconomic behavior and corporate cost deductibility under Italian tax law, defining the boundary between managerial discretion under Art. 41 of the Italian Constitution and tax assessment powers. The concept of cost relevance (inerENZA) under Art. 109, paragraph 5, of Presidential Decree No. 917/1986 is framed by the Italian



Court of Cassation as a qualitative judgment, independent of immediate profit generation. Nonetheless, gross economic disproportion serves as a symptomatic indicator of non-relevance, triggering inductive adjustments. Following the enactment of Art. 7, paragraph 5-bis, of Legislative Decree No. 546/1992, the Revenue Agency bears the burden of detailing economic unreliability, while the taxpayer may rebut through extra-textual accounting integration and factual justification under the principle of proximity of evidence.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Natura Qualitativa dell'Inerenza:** Il costo è deducibile se riferibile all'attività d'impresa nel suo complesso, a prescindere dalla produzione di un ricavo diretto o proporzionale.
- **Antieconomicità come Indizio Sintomatico:** La sproporzione manifesta e macroscopica tra costo e utilità non è causa autonoma di indeducibilità, ma indice presuntivo grave di difetto di inerENZA.
- **Limiti al Sindacato Fiscale:** L'Amministrazione Finanziaria non può sostituirsi all'imprenditore nelle scelte gestionali o strategiche (start-up, penetrazione di mercato, promozioni).
- **Ripartizione dell'Onere Probatorio:** L'Erario deve allegare e provare l'inattendibilità economica; grava poi sul contribuente l'onere della prova contraria in virtù della vicinanza della prova contabile.
- **Integrazione Extratestuale delle Fatture:** Le fatture con descrizione sintetica sono integrabili in giudizio mediante ordini di acquisto, contratti, report di avanzamento e tracciabilità finanziaria.

Principio Sistemico Consolidato (Cassazione Civile Sez. Tributaria)

In tema di determinazione del reddito d'impresa, il principio di inerENZA dei componenti negativi di cui all'art. 109, comma 5, del D.P.R. n. 917 del 1986 esprime una correlazione funzionale tra spesa ed esercizio dell'attività imprenditoriale e si traduce in un giudizio di carattere qualitativo che prescinde dalla congruità quantitativa e dalla diretta correlazione con ricavi imponibili. Tuttavia, l'antieconomicità manifesta e macroscopica del costo, intesa come vistosa sproporzione tra la spesa sostenuta e l'utilità economica potenziale alla luce dell'assetto contabile e di bilancio dell'impresa, costituisce elemento sintomatico della carenza di inerENZA. In tale ipotesi, qualora l'Amministrazione finanziaria assolva l'onere di allegare e dimostrare mediante presunzioni gravi, precise e concordanti l'inattendibilità della condotta aziendale, grava sul contribuente, in ossequio al principio di vicinanza della prova ex art. 2697 c.c. e all'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546 del

1992, l'onere di fornire prova documentale specifica circa le ragioni economiche, le scelte gestionali e la reale destinazione dell'onere all'attività d'impresa.

01. Inquadramento dogmatico dell'inerenza tra art. 109 TUIR e principio qualitativo

Nella redazione del **bilancio d'esercizio** e nella determinazione dell'imponibile IRES e IRAP, l'imputazione dei **componenti negativi di reddito** costituisce il terreno di scontro più frequente tra l'assetto contabile prescelto dagli organi di amministrazione e le riprese a tassazione operate dall'Amministrazione Finanziaria in tema di **antieconomicità e deducibilità dei costi**. Il punto di partenza dell'analisi risiede nel dettato dell'[art. 109, comma 5, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 \(TUIR\)](#), a mente del quale 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 d'impresa.

Sul piano dell'economia aziendale e della tecnica contabile, ogni posta iscritta a **conto economico** tra i costi della produzione (macroclasse B del bilancio civilistico ex [art. 2425 c.c.](#)) risponde a una specifica decisione allocativa del management, volta a dotare la struttura aziendale dei fattori produttivi materiali, immateriali e di servizio necessari all'ordinario svolgimento della gestione caratteristica o straordinaria. Tuttavia, la trasposizione fiscale del dato civilistico impone un rigoroso vaglio di conformità ai **principi generali di determinazione del reddito d'impresa**, tra i quali spiccano il principio di inerenza, il principio di competenza economica, e i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità.

L'approccio del professionista economico-contabile impone di esaminare la voce di costo non come entità isolata, ma all'interno della dinamica del **rendiconto finanziario** e dei flussi di cassa operativi. Una posta passiva può presentare una perfetta regolarità formale nella registrazione a libro giornale e nel partitario fornitori, ma risultare fiscalmente indeducibile qualora non superi il vaglio sostanziale della sua effettiva correlazione con il programma d'impresa e con gli obiettivi statuari perseguiti dalla società.

1.1 — Il superamento della nozione quantitativa e la correlazione all'attività d'impresa

Per un lungo periodo la prassi degli Uffici impositivi ha sostenuto una **lettura quantitativa e sinallagmatica** del principio di inerenza, pretendendo che a ciascun singolo costo dedotto corrispondesse un ricavo proporzionato, immediato e direttamente misurabile nel medesimo periodo d'imposta. Tale impostazione determinava una costante e indebita sovrapposizione tra la verifica di legittimità fiscale e il giudizio di convenienza economica, comprimendo arbitrariamente la sfera di discrezionalità gestionale garantita all'imprenditore dall'[art. 41 Cost.](#)

La giurisprudenza della Sezione Tributaria della Suprema Corte ha definitivamente superato questo rigido automatismo contabile. Con orientamento nomofilattico ormai consolidato, inaugurato dal fondamentale arresto di legittimità del 2022¹ e costantemente ribadito nelle più recenti decisioni², è stato chiarito che il principio di inerenza esprime una **correlazione funzionale e qualitativa** tra il costo sostenuto e l'attività d'impresa complessivamente considerata, e non un rapporto proporzionale o di diretta proporzionalità con i ricavi generati dal singolo atto negoziale.

Ne discende che sono pienamente deducibili dal reddito imponibile anche i costi che abbiano prodotto esiti economici infruttuosi, spese per progetti di ricerca e sviluppo successivamente abbandonati, investimenti pubblicitari a rendimento differito o oneri sostenuti per la difesa del patrimonio aziendale in sede giudiziale o stragiudiziale. La deducibilità fiscale non è subordinata al successo economico dell'iniziativa, poiché il legislatore tributario tassa il **reddito effettivo d'impresa** e non un profitto ideale parametrato a standard astratti di efficienza manageriale.

La valutazione qualitativa esige tuttavia una rigorosa disamina del perimetro oggettivo dell'impresa: l'onere deve essere funzionale allo scopo sociale o all'organizzazione dei mezzi produttivi. Qualora la spesa si collochi in una sfera del tutto estranea all'attività aziendale – integrando ad esempio spese personali dei soci, liberalità prive di scopo promozionale o acquisti voluttuari estranei alla produzione –, il disconoscimento del costo opera per carenza genetica di inerenza qualitativa.

1.2 — La tassatività dei requisiti di certezza, determinabilità e competenza economica

L'affermazione della natura qualitativa dell'inerenza non esonera l'impresa dal rispetto dei **presupposti formali e sostanziali** codificati dall'[art. 109, commi 1 e 2, TUIR](#). Affinché un componente negativo possa concorrere alla formazione della base imponibile, è indispensabile che l'onere sia

certo nell'an e oggettivamente determinabile nel quantum alla data di chiusura dell'esercizio, oltre a risultare imputato nel periodo di corretta maturazione economica.

La Corte di Cassazione ha a più riprese evidenziato come l'onere probatorio relativo alla sussistenza di tali requisiti gravi inderogabilmente sulla società contribuente³. Non è ammissibile la deduzione di costi meramente stimati o privi di titolo giuridico perfezionato, salvo le ipotesi espressamente disciplinate dalle norme fiscali in tema di accantonamenti di quiescenza o rischi su crediti ex [art. 106 TUIR](#).

Inoltre, l'accertamento tributario condotto sulla **competenza temporale** mira a impedire manovre di arbitraggio fiscale tra diversi periodi d'imposta (ad esempio attraverso la traslazione di costi in annualità caratterizzate da aliquote più elevate o da maggiori utili operativi), preservando l'integrità del principio di derivazione del reddito fiscale dal risultato civilistico corretto secondo le variazioni in aumento e in diminuzione prescritte dal Testo Unico.

L'applicazione del principio di competenza postula la distinzione tra beni mobili (la cui spesa si considera sostenuta alla data di consegna o spedizione) e prestazioni di servizi (la cui deduzione coincide con l'ultimazione della prestazione o la maturazione dei corrispettivi periodici ex art. 109 comma 2 lett. b TUIR). La violazione di tali scadenze temporali preclude la deducibilità nel periodo non di competenza, anche in assenza di un effettivo danno erariale, ferma restando la facoltà di rettifica della dichiarazione a favore del contribuente nei termini di legge.

1.3 — La rilevanza contabile della spesa tra scritture ausiliarie e bilancio d'esercizio

Sul piano dell'impianto contabile, la regolare tenuta delle **scritture obbligatorie** di cui agli [artt. 2214 c.c.](#) e [14 del D.P.R. 600/1973](#) rappresenta una condizione necessaria ma non autosufficiente ai fini della deducibilità. La giurisprudenza di legittimità è ferma nel ribadire che la mera registrazione a libro giornale, l'annotazione nei registri IVA acquisti o l'esposizione in bilancio non conferiscono valore di piena prova alla componente negativa appostata⁴.

La corretta appostazione contabile assolve alla funzione di rendere tracciabile il flusso numerario e di rispettare il vincolo di previa imputazione a conto economico ex [art. 109, comma 4, TUIR](#); tuttavia, sotto il profilo probatorio sostanziale, l'iscrizione a bilancio rimane un'attestazione unilaterale dell'imprenditore. Quando l'Amministrazione Finanziaria contesta la veridicità o l'inerenza della spesa, l'impresa ha l'onere di esibire la **documentazione di supporto extracontabile** (contratti, schede di

lavorazione, bolle di consegna, corrispondenza commerciale) idonea a giustificare la causale del pagamento e l'effettivo inserimento del bene o servizio nel processo produttivo.

La tenuta della contabilità analitica e dei centri di costo (cost accounting) costituisce uno strumento gestionale di primaria importanza per dimostrare l'inerenza: l'allocazione puntuale della spesa sulla specifica commessa, linea di prodotto o unità produttiva consente di documentare la razionalità contabile dell'esborso, disinnescando le presunzioni di non inerenza sollevate dai verificatori tributari in sede di accesso o ispezione documentale.

02. La nozione di antieconomicità come elemento sintomatico della non inerenza

Se è vero che l'inerenza è un concetto qualitativo e che il Fisco non può censurare la convenienza dell'affare, sorge spontaneo il quesito circa il ruolo assegnato alla **nozione di antieconomicità della gestione** nei procedimenti di accertamento tributario. La prassi ispettiva qualifica frequentemente come antieconomiche quelle operazioni che appaiono macroscopicamente irragionevoli rispetto alle ordinarie logiche di mercato, quali la cessione di beni sottocosto, l'erogazione di compensi sproporzionati a fornitori terzi o la stipula di contratti di locazione a canoni esorbitanti rispetto ai ricavi generati.

La Corte di Cassazione ha elaborato una **costruzione sistematica armoniosa**, chiarendo che l'antieconomicità non costituisce una categoria normativa autonoma di indeducibilità – non esistendo nel TUIR una disposizione che sanzioni espressamente l'atto antieconomico –, bensì un **elemento indiziario e sintomatico** di primario rilievo, idoneo a dimostrare, sul piano della prova presuntiva, che la spesa non è in realtà destinata all'attività d'impresa o maschera finalità extra-imprenditoriali⁵.

« **L'antieconomicità macroscopica non è una sanzione delle scelte gestionali, ma un indice presuntivo che sposta sul contribuente l'onere di dimostrare la reale inerenza aziendale.**

»

2.1 — Sproporzione macroscopica e indici presuntivi di inattendibilità della spesa

Affinché l'antieconomicità possa legittimamente fondare la rettifica della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'[art. 39, primo comma, lett. d\)](#), del [D.P.R. 600/1973](#), la sproporzione deve rivestire i caratteri della **manifesta e macroscopica anomalia**. Non è sufficiente un mero scostamento marginale rispetto ai prezzi medi di settore o una temporanea flessione dei margini operativi, dovendo emergere una divergenza così marcata da esulare dal fisiologico margine di rischio d'impresa⁶.

Gli indici sintomatici valorizzati dalla giurisprudenza includono l'elevata incidenza percentuale di singole voci di costo rispetto al fatturato globale, la reiterazione di perdite d'esercizio non giustificate da piani industriali di sviluppo o ristrutturazione, nonché l'assenza di correlazione temporale tra ingenti esborsi e prospettive di incremento delle quote di mercato. In presenza di tali elementi, la contabilità formalmente regolare perde la sua **attendibilità complessiva**, consentendo all'Amministrazione Finanziaria di procedere ad accertamento analitico-induttivo fondato su presunzioni semplici aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza ex [art. 2729 c.c.](#)

Sotto il profilo quantitativo, l'Ufficio accertatore è tenuto a parametrare la sproporzione su dati empirici oggettivi: il confronto con i bilanci di imprese comparabili (benchmark di settore), l'analisi degli indici di rotazione del magazzino, il calcolo dei margini operativi lordi (EBITDA margin) e il raffronto tra i prezzi contrattualizzati e i listini ufficiali delle Camere di Commercio. Solo quando il divario tra dato dichiarato e valore economico normale assume dimensioni tali da non trovare alcuna spiegazione logica nel contesto di mercato, la presunzione di non inerenza si perfeziona sul piano probatorio.

2.2 — La distinzione tra insindacabilità delle scelte gestionali e controllo di plausibilità fiscale

Il confine dogmatico tra **insindacabilità delle scelte gestionali** e **controllo di plausibilità fiscale** costituisce lo snodo critico della materia. L'ordinamento repubblicano tutela la libertà di iniziativa economica, riservando all'imprenditore il potere esclusivo di stabilire le strategie di investimento, le politiche di prezzo, le campagne promozionali e la struttura dei costi aziendali. Il Fisco non è abilitato a ergersi a revisore strategico dell'impresa né a contestare l'opportunità di una spesa solo perché ex post si è rivelata infruttuosa o poco redditizia⁷.

Tuttavia, l'insindacabilità della gestione trova il suo limite invalicabile nella **causa economica della spesa**: quando un atto dispositivo appare talmente eccentrico, privo di logica commerciale o

palesamente distruttivo del valore aziendale (ad esempio l'acquisto di servizi pubblicitari per importi sproporzionati a fronte di minimi incrementi di utile⁸), il controllo tributario è pienamente legittimo, poiché l'anomalia contabile induce a ritenere che l'operazione sia stata posta in essere per finalità estranee all'attività o per trasferire utili a soggetti terzi in regime di evasione o elusione fiscale.

La linea di demarcazione risiede dunque nell'esistenza di una **ragionevole giustificazione di business**: se l'impresa è in grado di dimostrare che una vendita sottocosto è stata attuata per liquidare rimanenze obsolete o per penetrare un mercato altamente concorrenziale, ovvero che un ingente costo di consulenza è servito per acquisire know-how strategico in un nuovo segmento produttivo, il sindacato di antieconomicità deve arrestarsi, non potendo l'Erario sovrapporre la propria visione prudenziale alle legittime strategie di rischio dell'imprenditore.

Dimensione del Sindacato	Potere Esercitabile dal Fisco	Ambito Riservato all'Imprenditore
Inerenza Qualitativa	Verifica del collegamento funzionale della spesa con l'oggetto e l'attività aziendale	Scelta degli strumenti, dei partner commerciali e dei canali di approvvigionamento
Antieconomicità Macroscopica	Rilievo presuntivo di sproporzione manifesta quale indice di non veridicità o non inerenza	Politiche commerciali di prezzo, sconti promozionali e investimenti in fase di start-up
Redditività dell'Affare	Divieto di disconoscere la deduzione per il solo fatto che l'operazione si sia chiusa in perdita	Assunzione del rischio economico e valutazione dei tempi di ritorno del capitale investito
Onere Probatorio	Specificazione puntuale degli indici di anomalia contabile e inattendibilità della condotta	Produzione documentale analitica e giustificazione economico-strategica della scelta

03. Il riparto dell'onere della prova alla luce del novellato art. 7 D.Lgs. 546/1992

L'assetto del contenzioso tributario in tema di componenti negativi di reddito è stato profondamente inciso dalla riforma della giustizia tributaria attuata con la [legge 31 agosto 2022, n. 130](#), la quale ha introdotto il comma 5-bis all'[art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#), stabilendo che l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e che il giudice annulla l'atto se la prova della sua fondatezza manca, è contraddittoria o insufficiente a dimostrare in modo circostanziato le ragioni oggettive della pretesa.

La portata sistematica di tale innovazione è stata oggetto di attento scrutinio da parte della Suprema Corte, la quale ne ha chiarito la **natura sostanziale** e la perfetta compatibilità con il regime delle presunzioni e con i principi generali dell'onere della prova codificati dall'[art. 2697 c.c.](#), valorizzando una dialettica processuale trasparente e paritaria conforme all'[art. 111 Cost.](#) e all'elaborazione dottrinale interna sul **contraddittorio preventivo**^{D1}.

3.1 — La natura sostanziale dell'art. 7 comma 5-bis e il dovere di prova circostanziata dell'Ufficio

Nelle sue più recenti pronunce la Corte di Cassazione ha statuito che la disposizione di cui all'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992 possiede **natura di regola sostanziale di giudizio**, in quanto detta i criteri in base ai quali il giudice deve decidere nel merito accogliendo o rigettando la domanda, e non si limita a disciplinare l'ammissione delle prove⁹.

La norma non ha sovvertito l'ordinamento probatorio introducendo oneri abnormi a carico del Fisco, ma si configura come una **declinazione speciale dell'art. 2697 c.c.** per il processo tributario, ribadendo la centralità dell'istruttoria dibattimentale¹⁰. Quando l'Erario contesta la deducibilità di un costo dedotto in contabilità, ha il dovere primario di esporre in modo puntuale le ragioni oggettive della ripresa, evidenziando gli elementi storici, documentali o indiziari che rendono implausibile o fittizia la posta passiva contestata.

Ciò significa che l'atto impositivo non può fondarsi su formule stereotipate o su clausole di stile (come il rilievo di *costo privo di inerenza o spesa sproporzionata*), ma deve specificare esattamente i parametri di fatto su cui si fonda il giudizio di anomalia: la carenza di preventivi, la mancata

corrispondenza tra oggetto dell'incarico e qualifica del prestatore, l'assenza di utenze o personale presso il fornitore, ovvero l'ingiustificata sproporzione economica rispetto ai volumi di vendita realizzati.

3.2 — Il principio di vicinanza della prova e la persistente efficacia delle presunzioni legali

Un profilo centrale riguarda la compatibilità tra il novellato art. 7 comma 5-bis e le **presunzioni legali e semplici** presenti nel sistema tributario. La Suprema Corte ha chiarito che la previsione secondo cui il giudice valuta la prova 'in coerenza con la normativa tributaria sostanziale' fa salva la piena operatività sia delle presunzioni legali relative (quali quelle derivanti dalle indagini bancarie ex [art. 32 D.P.R. 600/1973](#))¹¹, sia delle presunzioni semplici gravi, precise e concordanti ex art. 2729 c.c.¹².

In questo quadro si inserisce il **principio di vicinanza della prova**, il quale non costituisce una deroga all'art. 2697 c.c., ma agisce come fondamentale canone ermeneutico per ripartire gli oneri dimostrativi in relazione alla concreta possibilità di conoscere e documentare i fatti materiali¹³. Poiché le vicende interne alla gestione aziendale, la destinazione dei beni acquistati e l'esecuzione effettiva delle consulenze ricadono nella sfera esclusiva di disponibilità dell'impresa, spetta a quest'ultima conservare e fornire i riscontri tangibili che attestino la veridicità economica della spesa.

L'Amministrazione non ha accesso diretto ai processi decisionali interni dell'impresa né può essere gravata della prova di fatti negativi impossibili (la non esecuzione materiale di una consulenza astratta). Pertanto, una volta che l'Erario abbia dimostrato l'esistenza di indici sintomatici oggettivi, la vicinanza alla fonte materiale della prova attiva in capo all'impresa il dovere di esibizione documentale, riequilibrando la posizione delle parti nel rispetto del principio di effettività della tutela giurisdizionale.

3.3 — L'onere di allegazione e prova contraria gravante sul contribuente

Una volta che l'Amministrazione Finanziaria abbia ritualmente allegato e provato gli indizi di antieconomicità o di incoerenza contabile, si determina il passaggio della **prova contraria sul contribuente**. La società accertata non può limitarsi a sollevare eccezioni generiche o a fare appello alla presunzione di veridicità delle scritture contabili, ma è tenuta a fornire una dimostrazione analitica e circostanziata.

Tale onere probatorio si sostanzia nella produzione di un quadro documentale coordinato che illustri la genesi negoziale dell'atto, la congruità del corrispettivo rispetto agli standard di mercato o alle peculiarità del caso, e la concreta utilità strategica o operativa ritratta dall'impresa. In assenza di tali

chiarimenti, il giudice tributario è tenuto a confermare l'avviso di accertamento, risultando la pretesa impositiva legittimamente fondata su presunzioni non superate.

La prova contraria deve essere fornita con rigore logico-temporale: non sono ammesse ricostruzioni ex post confezionate ad arte dopo la notifica del processo verbale di constatazione. I documenti giustificativi devono possedere data certa anteriore alla verifica fiscale (ad esempio tramite scambio PEC, registrazioni su protocolli informatici a marcatura temporale o timbri postali) per impedire la formazione di prove documentali artificiose prive di reale attendibilità storica.

04. Fattispecie applicative: parti correlate, compensi degli amministratori e contratti infragruppo

L'applicazione del sindacato di antieconomicità assume una rilevanza peculiare nelle transazioni concluse all'interno di **gruppi societari** ovvero tra la società accertata e **parti correlate** (soci, amministratori o imprese riconducibili alla medesima compagine proprietaria). In questi contesti, la fisiologica dialettica di mercato tra interessi contrapposti viene meno, aumentando il rischio che la fissazione dei corrispettivi sia finalizzata allo spostamento di imponibile o all'abbattimento artificioso del carico fiscale complessivo.

4.1 — Le transazioni con soci e società controllate: la presunzione di sproporzione economica

Nei rapporti tra parti correlate, la Corte di Cassazione ha precisato che la presenza di legami societari o familiari tra committente e fornitore costituisce un **elemento sintomatico qualificato** che giustifica un più penetrante scrutinio di congruità economica¹⁴. Qualora i compensi o le provvigioni riconosciute a una parte correlata risultino significativamente superiori alle medie di mercato o assorbano quote abnormi del fatturato, l'operazione si presume antieconomica e non inerente, determinando l'indeducibilità IRES e l'indetraibilità dell'IVA assolta per difetto di inerenza dell'operazione.

Parimenti, nell'ambito dei **contratti infragruppo di service management** o di riaddebito dei costi centralizzati (management fees), non è sufficiente la mera stipula di una convenzione quadro o l'esibizione di fatture periodiche: grava sulla controllata l'onere di dimostrare la reale erogazione dei servizi, l'assenza di duplicazioni rispetto alle funzioni svolte dagli organi interni e l'applicazione di criteri

oggettivi e documentati di ripartizione dei costi (cost-sharing agreements), in analogia ai canoni di libera concorrenza prescritti dalla disciplina del transfer pricing ex [art. 110, comma 7, TUIR](#).

Sul fronte dei **compensi corrisposti agli amministratori** di società di capitali, la giurisprudenza di legittimità esclude che la delibera assembleare di attribuzione dell'emolumento precluda il controllo fiscale sulla congruità della spesa. Quando il compenso deliberato a favore dell'organo gestorio risulta macroscopicamente sproporzionato rispetto al volume d'affari, alle dimensioni aziendali e ai risultati economici conseguiti (assorbendo la quasi totalità del margine operativo lordo), l'Ufficio può rettificare la deduzione per la parte eccedente il valore normale, ravvisando una dissimulazione di distribuzione di utili societari.

4.2 — Costi promozionali, consulenze e spese di rappresentanza tra utilità potenziale e ricavi

Un secondo settore ad altissima frequenza di contenzioso riguarda le **spese di consulenza direzionale, pubblicità e rappresentanza**. Spesso l'Amministrazione disconosce i costi dedotti contestando la sproporzione tra l'onorario pagato e l'incremento di redditività ottenuto dall'impresa. In questi casi, la difesa tributaria deve far leva sul **criterio dell'utilità potenziale**: le attività di marketing e consulenza strategica hanno per loro natura una resa probabilistica e pluriennale, cosicché l'insuccesso commerciale della campagna promozionale non può trasformarsi in automatica indeducibilità fiscale.

Tuttavia, l'onere di allegazione dell'impresa resta stringente: come confermato dai recenti arresti di legittimità, la società deve dimostrare l'effettiva consistenza qualitativa della prestazione mediante la produzione di **output tangibili** (report analitici, studi di mercato, presentazioni, piani di marketing, pareri pro veritate), risultando indeducibili quei costi a fronte dei quali il contribuente non sia in grado di esibire alcun riscontro documentale dell'attività svolta dal professionista incaricato¹⁵.

La distinzione tra spese di pubblicità (interamente deducibili ex [art. 108 TUIR](#)) e spese di rappresentanza (soggette ai limiti parametrici e percentuali sul fatturato ex D.M. 19 novembre 2008) postula l'analisi della causa negoziale: se l'esborso è diretto a promuovere il marchio o l'offerta commerciale verso la generalità della clientela, la spesa è pubblicitaria; se mira a consolidare il prestigio o le relazioni pubbliche dell'azienda senza un vincolo corrispettivo immediato, si applica il regime restrittivo della rappresentanza.

05. La tenuta probatoria della fattura generica e l'integrazione documentale extracontabile

Nella prassi aziendale è frequente il ricevimento di fatture passive recanti descrizioni sintetiche o generiche (ad esempio *compensi per consulenza tecnica, servizi di assistenza commerciale o lavorazioni varie*), redatte in difformità dai requisiti di dettaglio prescritti dall'[art. 21, comma 2, lett. g\), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#). In sede di verifica, i verificatori tendono a disconoscere automaticamente la deduzione del costo, ritenendo che il vizio descrittivo infici irrimediabilmente la certezza e l'inerenza della componente negativa.

5.1 — I limiti di efficacia probatoria della fattura formalmente regolare

La fattura commerciale costituisce un documento contabile che, se conforme ai precetti di legge, fonda una **presunzione semplice di veridicità** dell'operazione rappresentata. Tuttavia, qualora il documento difetti degli elementi descrittivi minimi su natura, qualità e quantità delle prestazioni, perde la sua attitudine probatoria a favore del contribuente, non consentendo di ricostruire l'oggetto del contratto né di verificare la correlazione con l'attività d'impresa.

In tali circostanze, l'Amministrazione Finanziaria è legittimata a negare la deduzione sulla base della mera genericità del titolo contabile, imponendo all'imprenditore di superare l'inadeguatezza del documento primario mediante prove complementari.

La giurisprudenza tributaria ha stabilito che la fattura non può essere considerata isolatamente come un attestato di verità assoluta: la regolarità formale della numerazione progressiva, dell'aliquota applicata e dei dati anagrafici dei contraenti non sana l'insufficienza intrinseca del contenuto descrittivo, qualora la causale esposta sia talmente vaga da impedire l'accertamento della tipologia di prestazione resa.

5.2 — L'ammissibilità dell'integrazione extratestuale mediante ordini, contratti e flussi finanziari

Con una decisione di notevole portata chiarificatrice resa nel maggio 2026, la Suprema Corte ha stabilito che la genericità della fattura non comporta una decadenza insanabile dal diritto alla deduzione dei costi¹⁶. Il contribuente ha la facoltà di **integrare il contenuto descrittivo della fattura**

producendo nel procedimento o in sede contenziosa elementi probatori complementari idonei a delineare la natura e l'effettività della prestazione.

Tra gli elementi integrativi ammessi assumono valore determinante: le copie degli ordini di acquisto recanti il dettaglio tecnico dei servizi commissionati; i contratti d'appalto o d'opera professionale; i verbali di consegna o collaudo sottoscritti dai responsabili di cantiere o di reparto; nonché la prova dell'avvenuto pagamento tramite strumenti bancari tracciabili (bonifici, assegni non trasferibili, ricevute bancarie elettroniche). L'Ufficio accertatore e il giudice tributario non possono trincerarsi dietro la lacunosità formale della fattura, ma sono tenuti a compiere una **valutazione d'insieme del compendio probatorio** prodotto dall'impresa.

La tracciabilità dei pagamenti mediante bonifico parlante o disposizioni telematiche collegate a specifici contratti assume un peso probatorio determinante: quando il flusso finanziario è univoco e documentato, e ad esso si affiancano report operativi conformi al settore d'attività, la carenza descrittiva della fattura viene superata, ripristinando il pieno diritto alla deduzione IRES e alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

5.3 — Dichiarazioni di terzi ed evasori totali: il valore indiziario nel processo tributario

Qualora i costi contestati derivino da rapporti intrattenuti con soggetti terzi che risultino evasori totali o privi di struttura aziendale (missing trader), la difesa del contribuente non può fare affidamento esclusivo su **dichiarazioni scritte rilasciate da terzi** in sede extraprocessuale. La Cassazione ha ribadito che tali dichiarazioni possiedono una **valenza meramente indiziaria** e non possono assurgere a prova piena se non sono confermate da rigorosi riscontri documentali oggettivi ed estrinseci¹⁷, coordinandosi con i principi sanciti dalla giurisprudenza di legittimità in tema di **operazioni inesistenti e onere probatorio**^{D2}.

Di conseguenza, a fronte di contestazioni riguardanti l'effettività soggettiva o oggettiva delle operazioni, l'impresa committente deve dimostrare di aver adottato la **diligenza qualificata** esigibile dall'operatore economico prudente, verificando preventivamente la partita IVA, l'iscrizione al registro delle imprese e la reale capacità operativa del fornitore prima di disporre i pagamenti.

La giurisprudenza richiede la cd. prova dell'assenza di consapevolezza dell'evasione: l'acquirente o committente deve provare di non essere stato a conoscenza, né di aver potuto ragionevolmente conoscere con l'ordinaria diligenza professionale, che il fornitore operava come mera cartiera priva di

consistenza aziendale, salvaguardando la buona fede contrattuale e il diritto alla deduzione del costo sostenuto.

06. Linee guida per la difesa tributaria e il governo del rischio fiscale d'impresa

Dall'analisi sistematica degli orientamenti di legittimità emergono precise **indicazioni operative e metodologiche** per commercialisti, revisori legali e difensori tributari, volte a prevenire le riprese fiscali per difetto di inerenza o antieconomicità e a strutturare una solida linea di resistenza in sede procedimentale e giurisdizionale in materia di **antieconomicità e deducibilità dei costi**.

Il governo del rischio fiscale (tax risk management) nell'impresa moderna impone il superamento della logica emergenziale: la compliance contabile non può limitarsi alla conservazione passiva dei documenti fiscali, ma deve tradursi nella costruzione attiva e contestuale della prova documentale dell'inerenza, anticipando le possibili contestazioni dell'Amministrazione Finanziaria fin dal momento della stipula degli accordi commerciali.

6.1 — Predisposizione del fascicolo documentale e audit preventivo dei costi a rischio

Sul piano dell'organizzazione aziendale preventiva, le imprese devono istituire una procedura interna di **audit e catalogazione dei costi sensibili** (consulenze, compensi a parti correlate, provvigioni atipiche, spese di pubblicità e trasferte). Per ciascuna di queste voci deve essere costituito un **fascicolo documentale dedicato**, contenente:

In primo luogo, l'incarico formale conferito per iscritto con data certa o trasmissione PEC, con specifica analitica delle prestazioni richieste, dei criteri di calcolo del corrispettivo e degli obiettivi perseguiti.

In secondo luogo, la raccolta continuativa dei deliverable e dei report di avanzamento lavori, attestanti il materiale svolgimento delle attività e la fruizione dei risultati da parte della struttura aziendale.

In terzo luogo, la piena tracciabilità finanziaria dei pagamenti eseguiti esclusivamente a mezzo di bonifico bancario, con indicazione puntuale della fattura di riferimento e coincidenza soggettiva tra intestatario del conto e percipiente.

In quarto luogo, la verbalizzazione formale delle decisioni del Consiglio di Amministrazione per le spese di importo rilevante o stipulate con soggetti collegati, corredata da una perizia o da un parere di congruità redatto da un esperto indipendente (fairness opinion) per blindare la ragionevolezza economica del corrispettivo pattuito.

6.2 — Strategie difensive nel contraddittorio preventivo e nella fase contenziosa

Qualora l'Amministrazione Finanziaria notifichi uno schema di atto nell'ambito del **contraddittorio preventivo obbligatorio** ex [art. 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 \(Statuto dei Diritti del Contribuente\)](#), la difesa deve attivarsi tempestivamente entro il termine di sessanta giorni per depositare memorie difensive analitiche.

In tale sede è essenziale non limitarsi a contestazioni teoriche di principio, ma esibire integralmente il fascicolo documentale, evidenziando le ragioni economiche e industriali della spesa e dimostrando l'inesistenza di una sproporzione macroscopica.

Nel successivo ed eventuale giudizio dinanzi alle **Corti di Giustizia Tributaria**, la parte ricorrente dovrà eccepire la violazione dell'[art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#) qualora l'Ufficio non abbia offerto una prova circostanziata dell'inattendibilità economica, chiedendo l'annullamento dell'atto impositivo per difetto di motivazione e infondatezza probatoria della pretesa erariale.

La formulazione dei motivi di ricorso deve distinguere con chiarezza tra il vizio di violazione dell'art. 109 TUIR (per erronea qualificazione dell'inerenza come vincolo di redditività immediata) e la censura di violazione dell'art. 2697 c.c. e dell'art. 7 comma 5-bis (per indebita inversione dell'onere della prova a carico del contribuente prima dell'allegazione di indizi gravi da parte dell'Erario), garantendo la piena autosufficienza degli atti e la tenuta dell'impugnazione nei successivi gradi di merito e di legittimità.

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

[Art. 109 D.P.R. 917/1986 \(TUIR\)](#) — Norme generali sui componenti del reddito d'impresa e principio di inerenza



[Art. 110 D.P.R. 917/1986 \(TUIR\)](#) — Norme generali sulle valutazioni e disciplina del valore normale e transfer pricing

[Art. 39 D.P.R. 600/1973](#) — Rettifica delle dichiarazioni e poteri di accertamento analitico-induttivo dell'Ufficio

[Art. 32 D.P.R. 600/1973](#) — Indagini finanziarie e presunzioni legali relative su versamenti e prelevamenti

[Art. 21 D.P.R. 633/1972](#) — Fatturazione delle operazioni e requisiti di specificità descrittiva delle prestazioni

[Art. 7 D.Lgs. 546/1992](#) — Poteri delle corti tributarie e nuova disciplina dell'onere della prova ex comma 5-bis

[Art. 6-bis L. 212/2000](#) — Contraddittorio preventivo generalizzato nello Statuto dei Diritti del Contribuente

[Art. 2697 c.c.](#) — Onere della prova generale e canoni di vicinanza della fonte probatoria

[Art. 2729 c.c.](#) — Presunzioni semplici e requisiti di gravità, precisione e concordanza

[Art. 41 Cost.](#) — Libertà di iniziativa economica privata e insindacabilità delle scelte gestionali

Giurisprudenza citata

1. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 15 novembre 2022, n. 33568** — Principio di inerenza qualitativa dei costi e rilevanza sintomatica dell'antieconomicità.
2. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 28 ottobre 2024, n. 27826** — Sproporzione macroscopica tra costi e ricavi quale indice di difetto di inerenza ex art. 109 TUIR.
3. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 12 novembre 2024, n. 29211** — Requisiti di certezza, determinabilità e inerenza dei costi d'impresa e insufficienza della sola contabilizzazione.
4. **Cassazione Civile, Sez. Trib., sentenza 15 luglio 2024, n. 19379** — Onere probatorio sull'inerenza e coerenza economica dei costi deducibili a fronte di fatture generiche e pagamenti in contanti.



5. **Cassazione Civile, Sez. V, ordinanza 28 febbraio 2025, n. 5321** — Deducibilità dei costi, valutazione qualitativa dell'inerenza e funzione sintomatica dell'antieconomicità.
6. **Cassazione Civile, Sez. VI-5, ordinanza 6 settembre 2022, n. 26260** — Necessità di specifica e chiara allegazione dell'antieconomicità manifesta nell'atto impositivo.
7. **Cassazione Civile, Sez. V, ordinanza 31 gennaio 2022, n. 2908** — Sindacato di antieconomicità, transfer pricing, costi fissi di start-up e limiti dell'accertamento induttivo.
8. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 15 luglio 2024, n. 19422** — Sproporzione macroscopica tra spese di pubblicità e incremento degli utili aziendali.
9. **Cassazione Civile, Sez. V, ordinanza 15 aprile 2026, n. 9716** — Natura sostanziale dell'art. 7 comma 5-bis D.Lgs. 546/1992 quale regola di giudizio nel processo tributario.
10. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 27 ottobre 2022, n. 31878** — Ruolo centrale dell'istruttoria dibattimentale e onere di prova a carico dell'Amministrazione finanziaria.
11. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 16 aprile 2026, n. 9786** — Coordinamento tra art. 7 comma 5-bis D.Lgs. 546/1992 e persistente efficacia delle presunzioni legali relative.
12. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 23 febbraio 2026, n. 4057** — Portata generale dell'onere della prova e ammissibilità delle presunzioni semplici per fatti noti.
13. **Cassazione Civile, Sez. V, ordinanza 25 maggio 2026, n. 16025** — Principio di vicinanza della prova contabile ex art. 2697 c.c. e onere di specifica giustificazione.
14. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 10 febbraio 2025, n. 3290** — Compensi e provvigioni sproporzionate a parti correlate, giudizio di antieconomicità e indetraibilità IVA.
15. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 22 giugno 2025, n. 16655** — Difetto di inerenza per mancata prova dell'esistenza e della coerenza economica dei costi di consulenza.
16. **Cassazione Civile, Sez. Trib., ordinanza 12 maggio 2026, n. 13806** — Ammissibilità dell'integrazione documentale extratestuale a fronte di fatture generiche (ordini, contratti e flussi finanziari).



- 17. Cassazione Civile, Sez. V, ordinanza 13 maggio 2026, n. 14093** — Valore indiziario delle dichiarazioni di terzi ed evasori totali e necessità di riscontri oggettivi estrinseci.

Dottrina richiamata

- D1.** Metodo Giuridico, *Contraddittorio preventivo e prova di resistenza nel giudizio tributario ex ante*. Analisi delle garanzie partecipative del contribuente e vizi dell'atto impositivo.
- D2.** Metodo Giuridico, *Operazioni inesistenti e onere della prova nell'avviso di accertamento*. Studio sui profili probatori nelle frodi IVA e deducibilità dei costi.



Domitilla Sineo

Dottoressa commercialista, revisore dei conti e amministratrice di condominio

Per Metodo Giuridico analizza i profili contabili, tributari e gestionali delle questioni giuridiche, dalla revisione e dai bilanci alla contabilità e al riparto delle spese condominiali.