

Cassazione civile, Sezione Tributaria, Sentenza n. 6002, 17/03/2026

FATTI DI CAUSA

1. Dalla sentenza impugnata e dagli atti di causa si evince che 1) previa richiesta da parte dell'Ufficio Controlli della DP di Cuneo di documentazione contabile e fiscale relativa agli anni di imposta 2007-2008, mediante notifica di questionari, e svolgimento di tre contraddittori, l'Ufficio aveva emesso nei confronti dell'Impresa Da.Lo. Srl, esercente attività di costruzione di opere idrauliche, due avvisi di accertamento con i quali, per gli anni 2007-2008, aveva contestato a) indebita deduzione di costi, ai fini delle imposte dirette, e detrazione di Iva in relazione a fatture emesse da Ci.At., titolare della ditta individuale Euroedil, afferenti ad operazioni ritenute oggettivamente inesistenti, attesa la genericità della indicazione nelle fatture dei pretesi lavori effettuati in subappalto da Ci.At., la chiusura della partita Iva in data 31.12.2004 e la cancellazione dell'attività di quest'ultimo presso la CCIAA, la mancata esibizione della relativa documentazione giustificativa e del certificato di regolarità contributiva nonché il mancato riferimento a tali lavori nel Piano Operativo della Sicurezza e nel Piano di Coordinamento della Sicurezza; b) indebita deduzione di costi ai fini delle imposte dirette e di detrazione di Iva, in relazione alla costruzione di immobile ritenuto non strumentale, destinato a privata abitazione della figlia del legale rappresentante della società contribuente; 2) avverso i suddetti avvisi, l'Impresa Da.Lo. Srl aveva proposto separati ricorsi dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Cuneo eccependo, via preliminare, la nullità dell'avviso per difetto di sottoscrizione, per mancato rispetto del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, la violazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 in relazione all'avviso di accertamento relativo al 2007; nel merito, aveva dedotto effettiva esecuzione dei lavori indicati nelle contestate fatture e la destinazione strumentale all'attività di impresa dell'immobile in questione, essendo stato destinato a privata abitazione della sig.ra Dardanelli, soltanto dopo alcuni anni, con conseguente rettifica della detrazione iniziale; 2) con sentenza n. 256/02/2015, la CTP di Cuneo, previa riunione, aveva accolto i ricorsi sulla base della pregiudiziale contestazione relativa al mancato rispetto del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000; 3) avverso la sentenza di primo grado, l'Agenzia delle entrate aveva proposto appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, deducendo a) la mancata violazione del contraddittorio endoprocedimentale anche alla luce dell'arresto giurisprudenziale di cui alla sentenza n. 24823 del 2015 della Corte di cassazione, atteso che, nella specie, non era stato eseguito alcun accesso presso i locali della società, essendosi svolta la verifica fiscale sulla documentazione acquisita mediante questionari, cui avevano fatto seguito i diversi contraddittori; b) la indeducibilità dei costi e indetraibilità dell'Iva, stante la nullità delle fatture emesse da Ci.At., non essendo quest'ultimo, alla data, di partita Iva e di iscrizione alla CCIAA, e, comunque, la inesistenza oggettiva, sulla base di diversi elementi indiziari, delle operazioni cui si riferivano le fatture medesime; c) la non strumentalità all'attività

di impresa dell'immobile destinato a privata abitazione che, al limite, avrebbe potuto costituire un bene-merce, non ammortizzabile, rientrante nel "magazzino" il che non era avvenuto; d) la sussistenza agli atti della disposizione di servizio relativa alla delega di firma al funzionario sottoscrittore degli avvisi in questione; e) la corretta applicazione, quanto al 2007, del raddoppio dei termini di accertamento ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73; f) la sussistenza di una causa di non punibilità ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472/97; 4) la società contribuente aveva controdedotto ribadendo le argomentazioni già spiegate con il ricorso introduttivo; 5) con sentenza n. 95/02/2018, depositata in data 18 gennaio 2018, la CTR del Piemonte aveva accolto l'appello dell'Ufficio.

2. In punto di diritto, per quanto di interesse, la CTR ha osservato che 1) non era stato violato il contraddittorio preventivo di cui all'art. 12, comma 7 della legge n. 212 del 2000, atteso che, nella specie, non vi era stata alcuna attività di verifica presso i locali della società, essendosi l'Ufficio limitato all'esame della contabilità relativa agli anni 2007-2008, acquisita mediante i questionari; peraltro, nel caso in esame erano intervenuti un confronto preventivo e uno successivo; 2) era infondata l'eccezione di difetto di sottoscrizione degli impugnati avvisi essendo stata dall'Ufficio depositata già in primo grado la disposizione di servizio relativa alla delega di firma; 3) andava disattesa l'eccezione di decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento atteso che, a seguito della modifica, in forza dell'art. 37, commi 24-26, del D.L. n. n. 223/2006, degli artt. 43 del D.P.R. n. 600/73 e 57 del D.P.R. n. 633/72, era raddoppiata la durata dell'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento in caso di violazioni comportanti l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal dlgs. n. 74/2000; 4) nel merito, le fatture emesse da Ci.At. erano "nulle sotto ogni profilo di legge" per cui, sia che si riferissero ad operazioni inesistenti sia ad operazioni effettivamente eseguite, non legittimavano né la detrazione di Iva né la deduzione di costi; 5) quanto ai recuperi relativi all'edificio destinato a privata abitazione difettava l'inerenza delle relative spese all'attività di impresa; priva di pregio era l'argomentazione relativa alla destinazione dell'immobile a privata abitazione in una annualità successiva rispetto quelle oggetto di verifica (2007-2008) atteso che non era noto il momento a partire dal quale fosse avvenuto in concreto l'utilizzo dell'abitazione e, comunque, l'immobile abitativo non poteva avere una destinazione strumentale all'attività di impresa mentre poteva costituire un bene-merce per una impresa di costruzioni ma non sarebbe stato ammortizzabile.

3. Avverso la suddetta sentenza, Impresa Da.Lo. Srl, in persona del legale rappresentante pro tempore, propone ricorso per cassazione affidato a diciassette motivi.

4. Si "costituita, con controricorso, l'Agenzia delle entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il quindicesimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 42, comma 1, del D.P.R. n. 600/73, per avere la CTR rigettato la censura "ribadita nelle controdeduzioni in appello (allegate al ricorso) " circa il vizio di sottoscrizione degli avvisi in questione in difetto di una specifica delega di firma in favore del funzionario sottoscrittore.

1.1. Il motivo " da esaminare preliminarmente in quanto avente in ipotesi valenza assorbente " " infondato.

1.2. Per giurisprudenza costante di questa Corte, la contestazione in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento, per difetto di sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato, pone a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere attraverso il deposito in giudizio di documentazione comprovante la sussistenza della delega di firma (Cass. 18/12/2024, n. 33189). Quindi, ove il contribuente contesti la legittimazione del soggetto, diverso dal dirigente, alla sottoscrizione dell'atto, l'Amministrazione ha l'onere di dimostrare il corretto esercizio del potere producendo, anche nel corso del secondo grado di giudizio, la relativa delega, che pure " solo di firma e non di funzioni (Cass. 17/07/2019, n. 19190). Questa Corte, ha modificato il proprio orientamento in tema di delega di firma (non trattandosi di delega di funzioni), ai sensi dell'art. 42 D.P.R. n. 600 del 1973, ritenendo irrilevante la mancata indicazione sia del nominativo del soggetto delegato, sia della durata della delega, essendo sufficiente l'indicazione della qualifica rivestita (Cass. 29/03/2019, n. 8814; Cass. 19/04/2019, n. 11013; Sez. 5, n. 32998 del 2025). Ne consegue che, pur dovendosi ribadire l'orientamento, sopra richiamato, in relazione agli oneri probatori in capo all'amministrazione in caso di contestazione della sottoscrizione dell'avviso di accertamento, deve affermarsi che non " richiesta alcuna indicazione nominativa della delega, né la sua temporaneità, apparendo conforme alle esigenze di buon andamento e della legalità della pubblica amministrazione ritenere che, nell'ambito dell'organizzazione interna dell'ufficio, l'attuazione della c.d. delega di firma possa avvenire, come nella specie, attraverso l'emaneazione di ordini di servizio che abbiano valore di delega (Cass., 20 giugno 2011, n. 13512) e che individuino il soggetto delegato attraverso l'indicazione della qualifica rivestita dall'impiegato delegato, la quale parimenti consente la successiva verifica della corrispondenza fra il sottoscrittore e il destinatario della delega stessa (Cass. n. Sez. 5, Sentenza n. 11013 del 2019).

1.3. Nella sentenza impugnata, la CTR ha fatto corretta applicazione dei suddetti principi di diritto nel rigettare l'eccezione di nullità degli avvisi per difetto di sottoscrizione risultando già prodotta dall'Ufficio in primo grado la disposizione di servizio con la quale era stata conferita alla dott.ssa Andoardi la delega di firma.

2. Con il quattordicesimo motivo si denuncia, in violazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 per avere la CTR erroneamente disatteso l'eccezione "riproposta nelle controdeduzioni in appello (allegate al ricorso) di violazione del contraddittorio preventivo.

2.1. Il motivo "avente anche messo, in ipotesi, valenza assorbente" è infondato.

2.2. L'insegnamento di questa Corte che "Le garanzie procedurali di cui agli artt. 6e 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 trovano applicazione solo al processo verbale di constatazione redatto a chiusura di operazioni di verifica condotte dagli organi dell'Amministrazione finanziaria nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali e non anche alle verifiche svolte a tavolino, ovvero senza accesso ai locali anzidetti" (Cass., sez. 6-5, 8/02/2017, n. 3408; Cass., sez. 5, 12/02/2014, n. 3142; Cass., sez. 6-5, 13/06/2014, n. 13588, la quale richiama la sentenza a Sezioni Unite di questa Corte n. 18184 del 2013; Cass., Sez. U, 9/12/2015, n. 24823), ossia esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ci si, peraltro, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o non abbia comportato constatazione di violazioni. Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 24823 del 2015, hanno chiarito che "edifferentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati" l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto". Sulla specifica questione la giurisprudenza di questa Corte non registra sentenze dissonanti, tanto che la pronuncia delle Sezioni Unite n. 24823 del 2015 è stata seguita da molte altre conformi (ex multis, Cass., sez. 6-5, 31/05/2016, n.11283; Cass., sez. 6-5, 25/01/2017, n. 1969; Cass., sez. 6- 5, 14/03/2018, n. 6219; Cass., sez. 6-5, 27/07/2018, n. 20036; Cass., sez. 6-5, 29/10/2018, n. 27421; Cass., sez. 5, 8/10/2020, n. 21695; Cass., sez. 5, 6/05/2021, n. 11913; Cass., sez. 5, 15/07/2021, n.

20157). Invero, come evidenziato dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 24823 del 2015, il dato testuale del detto art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole "verifiche in loco" da ritenersi "non irragionevole", in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali". Siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi di verifica ("in loco" e "a tavolino"), giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, (con conseguente manifesta infondatezza della ipotizzata incostituzionalità della norma con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost.) (Cass., sez. 5, 14/04/2021, n. 9720; Cass. n. 35641 del 2021). Del resto, poiché il sistema di tassazione diretta, nel suo complesso, non ha alcun rapporto con quello dell'I.V.A., non può ritenersi che una soluzione in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia I.V.A., diversa da quella espressa per i tributi diretti, crei un vulnus al principio di non discriminazione sul versante comunitario, né a quello della ragionevolezza sul piano interno (cfr. Corte di Giustizia, 17 marzo 2007, causa C-35/05; Cass., sez. 5, 27/09/2013, n. 22132; Cass., sez. 5, 14/04/2021, n. 9720). Tale assetto risulta, dunque, coerente sia con i principi costituzionali che con la normativa comunitaria che risulta garantita in ambito giurisdizionale attraverso la cd. "prova di resistenza" di cui al principio indicato dalle Sezioni unite con la decisione n. 24823 del 2015, attraverso la verifica delle ragioni che il contribuente avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato ed ancora che "l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede e al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto".

2.3. Questa Corte ha poi precisato che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente), nelle ipotesi di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, opera una valutazione "ex ante" in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, sanzionando con la nullità l'atto impositivo emesso "ante tempus", anche nell'ipotesi di tributi "armonizzati" senza che, pertanto, ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la prova di "resistenza", invece necessaria, per i soli tributi "armonizzati", ove la normativa interna non preveda l'obbligo del contraddittorio con il contribuente nella fase amministrativa (ad es., nel caso di accertamenti cd. a tavolino), ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione "ex post" sul rispetto del contraddittorio. (Cass. sez. 5, sentenza n. 701 del 2019).

2.4. Da ultimo, questa Corte, a sezioni unite, Ã tornata sul tema del contraddittorio preventivo statuendo il seguente principio di diritto: «In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali c.d. "a tavolino", nella disciplina applicabile prima dell'entrata in vigore dell'art. 6-bis della L. n. 212 del 2000 (introdotto dall'art. 1, comma 1, lett. e, del D.Lgs. n. 219 del 2023, a sua volta richiamato e interpretato ex artt. 7 e 7-bis del D.L. n. 39 del 2024, convertito con modd. dalla L. n. 67 del 2024), l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale vige, quanto ai tributi cd. non armonizzati, solo se espressamente previsto, mentre ha valenza generalizzata per soli tributi cd. armonizzati, comportando la relativa violazione l'invalidit  dell'atto, purch  il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto gli elementi in fatto che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, fittizia o strumentale, tale essendo quella non idonea a determinare un risultato diverso del procedimento impositivo, secondo una valutazione probabilistica ex ante spettante al giudice di merito» (Cass. Sez. U., Sentenza n. 21271 del 25/07/2025).

2.5. Nella specie, come si evince dalla sentenza impugnata, nella vicenda in esame, l'Amministrazione finanziaria non ha compiuto una verifica fiscale presso i locali della societ  contribuente ( el'Ufficio non ha posto in essere alcuna attivit  di verifica essendosi limitato all'esame della contabilit  relativa agli anni 2007-2008 acquisita mediante questionari ). Gli avvisi di accertamento in questione sono riconducibili ad una ipotesi di accertamento cd. "a tavolino" (rispetto al quale Ã legittimo, anche ai fini del contraddittorio (in particolare per le imposte dirette), che il primo atto portato alla conoscenza della contribuente sia lo stesso avviso (Cass., Sez. U, 9/12/2015, n. 24823). Peraltro, quanto alla ripresa Iva, l'Ufficio non aveva l'obbligo di un contraddittorio endoprocedimentale non avendo la contribuente illustrato, neppure in questa sede, come suo onere, circostanze ulteriori a quelle gi  esposte che avrebbe rappresentato, se fosse stato promosso dall'Ufficio il contraddittorio nei suoi confronti (c.d. prova di resistenza). In ogni caso, la CTR ha anche accertato in punto di fatto- con un apprezzamento non sindacabile in sede di legittimit  - l'avvenuto espletamento in sede endoprocedimentale di un "confronto preventivo" essendo stati svolti "tre contraddittori" tra l'Agenzia delle entrate- Direzione provinciale di Cuneo e la contribuente.

3. Con il sedicesimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 per avere la CTR rigettato erroneamente l'eccezione di decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento con riguardo all'annualit  2007 - "ribadita nelle controdeduzioni in appello (allegate al ricorso) -" sebbene l'avviso fosse stato notificato successivamente allo spirare del termine originario.

3.1. Il motivo Ã infondato.

3.2. Quanto alla questione del raddoppio dei termini di accertamento ai fini delle Imposte Dirette e dell'Imposta sul Valore Aggiunto, il Collegio rileva che in base all'art. 37, comma 24, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, ad integrazione del terzo comma dell'art. 43, del D.P.R. n. 600 del 1973, in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 cod. proc. pen. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, gli ordinari termini di decadenza per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione; come già affermato da questa Corte, in tema di accertamento tributario, i termini previsti dagli artt. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973 per l'IRPEF e 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 per IVA, nella versione applicabile a *ratione temporis*, sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza, come peraltro stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247, in presenza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 2016 e già notificati, incidano le modifiche introdotte dall'art. 1, commi da 130 a 132, della l. n. 208 del 2015, attesa la disposizione transitoria ivi introdotta, che richiama l'applicazione dell'art. 2 del D.Lgs. n. 128 del 2015, che fa salvi gli effetti degli avvisi già notificati (Cass. n. 16728 del 2016; conf. Cass. n. 26037 del 2016); nelle citate pronunce questa Corte ha avuto cura di precisare che non di raddoppio dei termini in senso proprio si tratta, bensì di un nuovo termine di decadenza, applicabile in ipotesi di sussistenza di seri indizi di reato, che è un dato obiettivo non lasciato alla discrezionalità del funzionario dell'ufficio tributario ma che deve essere accertato dal giudice.

3.3. Tale raddoppio non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., ai sensi dell'articolo 405 c.p.p., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario (in termini, Cass. 15 maggio 2015, n. 9974) (Cass. n. 16728/16, cit.), che è estraneo al perimetro del giudizio *lo ius superveniens*, consistente nelle modifiche introdotte, dapprima, dall'art. 2, primo e secondo comma, del D.Lgs. 3 agosto 2015, n. 128, che ha limitato il raddoppio dei termini di accertamento per violazioni penali solo ai casi in cui R.G. 30210/2018 la denuncia è effettivamente presentata e trasmessa all'autorità giudiziaria entro il termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento, quindi, dall'art. 1, commi da 130 a 132, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, che hanno, tra le altre disposizioni, eliminato la fattispecie del raddoppio dei termini ordinari. La prima modifica, infatti, in virtù dell'apposita norma di salvaguardia prevista dall'art. 2, D.Lgs. n. 128 del 2015, non si applica alle violazioni punibili constatate in processi verbali notificati prima del 2 settembre 2015 e seguite dalla notifica di atti impositivi entro il 31 dicembre 2015, quali sono quelle in oggetto, in cui la notifica dell'avviso di accertamento è intervenuta in data 13.3.2013; quanto alla seconda modifica, invece, il regime transitorio previsto

dalla legge n. 208 del 2015, per i periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2016 " secondo cui il raddoppio dei termini di accertamento, quali stabiliti dal secondo periodo del comma 132, opera, nel caso delle indicate violazioni penali, solo a condizione che la denuncia penale sia presentata o trasmessa dall'Amministrazione finanziaria entro il termine stabilito nel primo periodo del medesimo comma 132 riguarda solo le fattispecie non regolate dal precedente regime transitorio, cioè i casi in cui non sia stato notificato un atto impositivo (o d'irrogazione di sanzioni) entro il 2 settembre 2015, in quanto, ai sensi dell'art. 3, secondo comma, del D.Lgs. n. 128 del 2015, sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore di tale decreto (Cass. 16/12/2016, n. 26037; 9/08/2016, n. 16728).

3.4. Poste tali premesse, secondo la disciplina applicabile alla fattispecie concreta, il raddoppio dei termini " nella specie con riguardo all'annualità 2007, essendo stato il relativo avviso notificato in data 24.12.2013 " deriva, pertanto, dal mero riscontro di fatti comportanti l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'art. 331 c.p.p., indipendentemente dall'effettiva presentazione della denuncia, dall'inizio dell'azione penale e dall'accertamento penale del reato, restando irrilevante, in particolare, che l'azione penale non sia proseguita o sia intervenuta una decisione penale di proscioglimento, di assoluzione o di condanna (Cass. 30/05/2016, n. 11171); la Corte cost. (sentenza n. 247/2011) ha infatti affermato che l'unica condizione per il raddoppio dei termini " costituita dalla sussistenza dell'obbligo di denuncia penale, indipendentemente dal momento in cui tale obbligo sorga ed indipendentemente dal suo adempimento, sicché il giudice tributario dovrà controllare, se richiesto con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta "prognosi postuma") circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento (Sez. 6 " 5, Ordinanza n. 6668 del 2020); nella specie, tale accertamento in punto di fatto da parte della CTR " insito nella affermazione secondo cui "in presenza di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000 " trovava applicazione " con riguardo all'avviso per il 2007 notificato il 24.12.2013- il c.d. raddoppio dei termini ai sensi dell'art. 43, comma 3, nella versione vigente ratione temporis.

Sul primo rilievo concernente l'assunta indebita deduzione di costi e detrazione di Iva in relazione alle fatture emesse da Ci.At. ritenute afferenti ad operazioni oggettivamente inesistenti.

4. Con il primo motivo di ricorso si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 36 del D.Lgs. n. 546/92. La CTR,

con motivazione apparente, avrebbe ritenuto legittimo il primo rilievo dell'Ufficio senza argomentare alcunché in ordine alle censure della contribuente riproposte nelle controdeduzioni in sede di gravame, e, in particolare, in ordine alle prodotte sentenze penali del Tribunale di Cuneo di assoluzione del legale rappresentante della società con le quali era stata esclusa la falsità delle fatture emesse da Ci.At. e l'ipotesi di reato di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Le Sezioni Unite (Cass., sez. U, 7/04/2014, n. 8053 e n. 8054) hanno affermato che l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo che comporta la nullità della sentenza nel caso di mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, di motivazione apparente, di contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili, di motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile. Dalla giurisprudenza di legittimità è stato ulteriormente precisato che di motivazione apparente può parlarsi laddove essa non renda percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consenta alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice (Cass., sez. U, 3/11/2016, n. 22232; Cass., sez. U, 5/04/2016, n. 16599).

Nella sentenza impugnata, la CTR ha affermato che «le fatture emesse da Ci.At. erano nulle sotto ogni profilo di legge e non davano diritto a detrazione di Iva e a deduzione di costi sia che si riferivano ad operazioni inesistenti sia che si riferivano ad operazioni effettivamente avvenute»; con ciò, facendo proprie le argomentazioni dell'Ufficio riportate nella parte in fatto, il giudice di appello ha sostanzialmente ritenuto che la nullità delle fatture in questione «per non essere piú Ci.At. dotato di partita Iva e iscritto alla CCIAA al momento della relativa emissione- costituiva il motivo assorbente della asserita indeducibilità dei costi e della indetraibilità dell'Iva anche a volere supporre il loro riferimento ad operazioni effettivamente avvenute. Per quanto stringata la motivazione è idonea a disvelare l'iter logico-giuridico seguito dal giudice, e, dunque, ad attingere la soglia del «minimo costituzionale» richiesto dall'art. 111, comma 6, Cost. (tra le tante Cass., Sez. 1ª, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6ª-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6ª-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5ª, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., sez. 6-5, 28829 del 2021).

5. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omessa e/o carente e/o meramente apparente motivazione.

5.1. Il rigetto del primo motivo rende inutile la trattazione del secondo con assorbimento dello stesso.

6. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n.n. 3 e 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata e/o comunque la violazione e falsa applicazione dell'art. 67, lett. I, del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR).

In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe ritenuto legittimo il primo rilievo in base alla considerazione della nullità delle fatture stante l'emissione di queste ultime da parte della ditta Euroedili di Ci.At. Attilio allorquando la stessa era stata già cancellata dal registro delle imprese; ciò sebbene la chiusura della partita Iva con decorrenza 31.12.2004 e la cancellazione dal registro delle imprese non fosse equiparabile alla cessazione effettiva dell'attività di artigiano, ben potendo Ci.At. svolgere, senza alcun requisito professionale, prestazioni nel settore edile, qualificabili, ai fini, fiscali, ove fosse mancato il requisito dell'abitualità, come fonte di reddito diverso ex art. 67, comma 1, lett. I) TUIR. Al riguardo, la ricorrente evidenzia come, in ossequio alla giurisprudenza della Corte di giustizia e della Corte di cassazione, la cessazione dell'impresa individuale vada valutata da un punto di vista sostanziale coincidendo con il mancato compimento di operazioni sia attive che passive. Se, infatti, la cessazione della partita Iva o la sua mancata attivazione fossero elementi essenziali e sufficienti ad escludere un soggetto dal regime fiscale dell'imprenditore sarebbero illegittimi tutti gli accertamenti degli Uffici finanziari che riqualficano le attività occasionali in attività imprenditoriali con attribuzione/ripristino della partita Iva dall'ufficio. Nella specie, i verificatori avrebbero ritenuto sussistente l'esercizio di una attività imprenditoriale da parte di Ci.At. e conseguentemente ripristinata dall'ufficio la partita Iva.

7. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c. in tema di operazioni oggettivamente inesistenti. In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe fatto ricadere erroneamente sulla contribuente, anziché sull'Ufficio, l'onere della prova della mancata conoscenza dell'avvenuta cancellazione dal registro delle imprese della ditta Euroedil di Ci.At. In effetti, in presenza di costi documentati da fatture che l'Amministrazione riteneva relative ad operazioni (oggettivamente) inesistenti, sarebbe spettato all'Ufficio provare la falsità delle fatture medesime e non alla contribuente l'effettività delle prestazioni fatturate. In ogni caso, la società aveva prodotto sin dal primo grado due contratti di affidamento dei lavori stipulati tra Da.Lo. Srl e la ditta individuale Eurodil di Ci.At. Attilio negli anni 2007 e 2008. Tali scritture private "redatte prima della verifica- e non soggette a registrazione obbligatoria, non sarebbero state considerate dal giudice di appello per ritenere documentata l'effettiva esecuzione dei lavori fatturati. Peraltro, la contribuente aveva comprovato anche il pagamento delle prestazioni (come si evinceva dalla copia degli estratti del conto bancario prodotta sin dalla fase accertativa). Inoltre, sempre durante la fase accertativa, era stata anche acquisita dai verificatori altresì la dichiarazione di Ci.At. in ordine all'effettiva esecuzione delle prestazioni edili fatturate.

8. I motivi terzo e quinto sono fondati nei termini di seguito indicati.

8.1. Nell'ottica di un approccio sostanzialistico della nozione di "cessazione dell'attività economica" questa Corte, a sezioni unite, nella sentenza n. 8059 del 2016 (cui era stata rimessa da Cass., sez., 6-5, n. 24432 del 2014, la questione della imponibilità IVA dei compensi per prestazioni professionali percepiti dopo la cessazione dell'attività e la dismissione della partita IVA, evidenziando, nel corpo dell'ordinanza interlocutoria, anche il contrasto tra le sezioni semplici di questa Corte che si erano occupate, ai fini dell'applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, di definire la nozione di "cessazione dell'attività economica" ha statuito il principio di diritto secondo cui "In tema dell'IVA, il compenso del professionista "soggetto all'imposta, anche se percepito successivamente alla cessazione dell'attività", nel cui ambito la prestazione "stata eseguita, ed alla sua formalizzazione, atteso che il fatto generatore del tributo va identificato, alla luce del diritto comunitario e del principio di neutralità fiscale, con l'espletamento dell'operazione". Nella detta pronuncia, la Corte - distinguendo l'ipotesi della cessione di beni da quella della prestazione di servizi, determinando solo per la prima la cessazione dell'attività - il contestuale compiuto esaurimento del ciclo dell'imposizione iva, in forza dell'obbligatoria applicazione della regola del cd. "autoconsumo" estesa dalla previsione dell'art. 2, comma 2 n. 5, D.P.R. 633/1972 (in combinato con quella di cui al successivo art. 35, comma 4) all'ipotesi di cessazione dell'attività" ha precisato, con riguardo alle prestazioni di servizi, che "è la conclusione di reputare assoggettato ad iva il corrispettivo di attività professionale conseguito dopo la cessazione dell'attività medesima, ancorché debitamente formalizzata, trova pieno riscontro nel principio generale di effettività, in forza del quale l'applicazione della disciplina iva, dipendendo unicamente dalla sussistenza dei presupposti di fatto del tributo (cfr. Corte giust. 6.9.2012, in C-324/2011, 21.10.2010, in C-385/2909; Cass. 4234/04), non può essere condizionata (a svantaggio come a vantaggio del contribuente) da fattori puramente formali; cosicché, in assenza di compiuto sostanziale esaurimento di tutte le operazioni fiscalmente rilevanti, non possono assumere valore determinante, ai fini dell'esclusione dall'imposizione, il dato dell'intervenuta dichiarazione di cessazione dell'attività ex art. 35 D.P.R. 633/1972 e quello della dismissione della partita iva, attesa il carattere meramente formale (anzi "anagrafico") della prima evenienza (cfr.; Corte giust. 22.12.2010, in 0-438/09; Cass. 5851/12, 22774/06, 4234/04) e puramente strumentale della seconda" (punto 5).

8.2. Dando seguito alla suddetta pronuncia, questa Corte ha ribadito che, in tema di IVA, la cessazione dell'attività si verifica soltanto quando essa sia effettiva, emergendo da dati sostanziali e fattuali che diano certezza del mancato compimento di un fatto generatore del tributo, che va identificato, alla luce del diritto comunitario e del principio di neutralità fiscale, con l'espletamento dell'operazione, essendo del tutto irrilevante, a detto fine, il mero elemento formale rappresentato dalla cancellazione della partita IVA a seguito di presentazione della relativa dichiarazione al competente ufficio tributario, ex art. 35 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 (Cass. sez. trib., 18346 del 2025; Cass. n. 18081/2021; n. 5851/2012, n. 4234/04).

8.3. In tema di IVA, ai fini dell'insorgenza del diritto al rimborso dell'imposta in caso di cessazione dell'attività, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 30, questa Corte ha avuto modo di osservare che occorre fare riferimento al dato, sostanziale e fattuale, rappresentato dalla cessazione effettiva della medesima "evento che costituisce titolo per il diritto al rimborso dell'ecedenza d'imposta, per l'evidente impossibilità di chiederne la detrazione in successive dichiarazioni (cfr. anche Cass. n. 4234/2004, Cass. n. 5851/2012, Cass. n. 14858/2015, Cass. sez. 5-6, n. 5893/2019) potendo tale momento essere individuato con la messa in liquidazione della società e non con quelli dello scioglimento della società e/o della cancellazione, successivi alla data della domanda di rimborso (Cass., 28 febbraio 2019, n. 5893; Cass., sez. 5, Ord. n. 20060 del 2023; Cass. n. 29257 del 2023). Irrilevante, invece, a detto fine, il mero elemento formale rappresentato dalla data di presentazione al competente ufficio tributario, citato D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 35, della dichiarazione di cessazione, che è finalizzata alla sola cancellazione della partita IVA (Cfr. anche Cass. n. 4234 del 2004). A norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, l'operatore economico ha diritto al rimborso dell'IVA versata in eccesso rispetto a quella da lui dovuta, nelle ipotesi previste nella predetta norma, e comunque in caso di cessazione dell'attività è caso che deve ritenersi integrato, in relazione al dato sostanziale rappresentato dalla cessazione effettiva dell'attività economica, che segna il momento in cui si conclude la correlazione tra le operazioni imponibili e l'attività d'impresa, che, a sua volta, costituisce il presupposto indefettibile per l'applicazione dell'imposta. Militano, in tal senso, sia il dato testuale che riferisce la cessazione all'attività ovvero al compimento delle operazioni imponibili, di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 1, e non al soggetto che le pone in essere, sia i principi costituzionali della capacità contributiva e della correttezza dell'azione amministrativa, di cui all'art. 53 Cost., comma 1, e art. 97 Cost., comma 1, che escludono che la soggettività d'imposta possa ritenersi perdurante senza compimento di operazioni imponibili dovuta a chiusura dell'attività, sia i principi propri del sistema tributario relativi alla neutralità fiscale tipica del sistema dell'IVA. La portata precettiva dell'art. 35, comma 4, del D.P.R. n. 633/72 si limita, invece, a fissare l'inizio del termine per la presentazione della dichiarazione della cessazione delle attività " trenta giorni dalla ultimazione della liquidazione dell'azienda " lasciando inalterati gli obblighi tributari derivanti dalle operazioni poste in essere in fase liquidatoria non vi alcuna indicazione in ordine al modo per far constare il momento in cui si realizza la cessazione dell'attività al cui effettivo verificarsi, e non alla mera relativa decisione, appunto, connesso, a norma del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 30, il sorgere del credito per il rimborso. Del resto, la stessa dichiarazione di cessazione dell'attività, che, nella sequenza prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 35, è successiva al compimento delle operazioni di liquidazione, ha finalità, per così dire, di "anagrafe tributaria" e non ha valore costitutivo del credito per le restituzioni (in tal senso, Cass. n. 4234 del 2004 cit., ed in generale, Cass. n. 13920 del 2011), principio che trova conferma nell'interpretazione dell'art. 22, n. 1 della sesta direttiva " cui l'art. 35 del decreto IVA può senz'altro correlarsi " data dalla Corte di Giustizia (sent, 22 dicembre 2010 C-438/09, punto 34, e giurisprudenza ivi richiamata), secondo cui l'obbligo per i soggetti

passivi di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle loro attività non autorizza affatto gli Stati membri, in mancanza di tale dichiarazione, a posticipare l'esercizio del diritto alla detrazione sino all'inizio effettivo dello svolgimento abituale delle operazioni imponibili oppure a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto restando, cosicché, confermato che il meccanismo dell'IVA si riconnette alla sussistenza dei presupposti materiali, e non di elementi formali (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 29257 del 20/10/2023; cosicché Cass. Sez. 5, Sentenza n. 5851 del 2012; v. anche Cass. Sez. 5, sentenza n. 4234 del 2.3.2004, sia pure in riferimento alla cessazione di attività di ente societario non tenuto all'espletamento di una fase liquidatoria, secondo cui il sorgere del diritto del contribuente al rimborso dell'eventuale eccedenza IVA, in caso di cessazione dell'attività, si verifica non già con la decisione, peraltro revocabile, di cessare l'attività, ma, solo, con la ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda e ciò in forza dell'art. 35, comma 4, del decreto IVA che, per dette operazioni, ha mantenuto ferme le disposizioni relative al versamento dell'imposta, alla fatturazione, registrazione, liquidazione e dichiarazione).

8.4. Questa Corte (Cass. Ordinanza, sez. trib. n. 4755 del 24/02/2025) ha poi precisato che in linea di principio, la messa in liquidazione non comporta automaticamente la cessazione dell'attività di impresa; la fase di liquidazione rappresenta l'ultima fase della vita di una società ma resta pur sempre parte dell'attività d'impresa. In tal senso si è espressa, altresì, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea chiarendo che «poiché l'attività deve essere considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o dai suoi risultati, il semplice fatto che l'avvio di una procedura fallimentare nei confronti di un soggetto passivo modifichi, in virtù delle modalità previste al riguardo dal diritto nazionale, le finalità delle operazioni di tale soggetto passivo, nel senso che tali finalità non comprendono più la gestione corrente della sua impresa, ma riguardano unicamente la sua liquidazione ai fini dell'estinzione dei debiti seguita dal suo scioglimento, non può, di per sé, incidere sulla natura economica delle operazioni effettuate nell'ambito di tale impresa» (cfr. sentenza 3 giugno 2021, causa C-182/20). Pertanto, se le operazioni effettuate durante la fase di liquidazione della società possano essere considerate ancora come parte dell'attività d'impresa, la cessazione dell'attività di impresa coincide soltanto con la ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell'azienda.

8.5. Posto quanto sopra, in tema di operazioni oggettivamente inesistenti, questa Corte ha più volte affermato, con riferimento alla questione della deducibilità dei costi e della detraibilità dell'IVA, che, nel caso di fatture per operazioni inesistenti, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova, anche mediante elementi indiziari, dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrarne l'effettiva esistenza, senza che, tuttavia, sia sufficiente a tal fine esibizione della fattura, né la dimostrazione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono normalmente utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale

un'operazione fittizia (ex plurimis, Cass. 19.10.2018, n. 26453); è piú precisamente, l'onere posto a carico dell'Amministrazione finanziaria puó ritenersi assolto, e qualora siano forniti validi elementi che, alla stregua dell'art. 39, comma 1, lett. d), D.P.R. n. 600/1973, e dell'art. art. 54, comma 2, D.P.R. n. 633/1972, possono anche assumere la consistenza di attendibili indizi, per affermare che le fatture sono state emesse per operazioni fittizie, ovvero che dimostrino in modo certo e diretto la inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati ovvero la inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione (Cass. 18.10.2021, n. 28628).

8.6. Il giudice di merito, solo dopo avere valutato gli elementi presuntivi forniti dall'Ufficio, sia singolarmente che complessivamente, ritenendoli dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, potrà esaminare l'eventuale prova contraria offerta dal contribuente, verificando se la stessa sia idonea a scalfire il quadro probatorio posto alla base dell'atto impositivo (Sez. 5, Ordinanza n. 22490 del 2025).

8.7. Già in passato questa Corte ha stabilito 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 puó 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 è "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. Senza altro, ha aggiunto la Corte, l'amministrazione finanziaria non si puó 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 23/11/2018; Cass. 33295 del 2021; Cass., sez. 6-5, n. 25269

del 2022).

8.8. Nella sentenza impugnata, la CTR “ a fronte della contestazione dell’Ufficio di indeducibilità dei costi e indetraibilità dell’Iva in relazione a fatture emesse da Ci.At. Attilio, titolare della ditta Euroedil, ritenute dall’Amministrazione afferenti a prestazioni edili oggettivamente inesistenti “ in luogo di applicare i principi di questa Corte in tema di operazioni oggettivamente inesistenti, e, dunque, di verificare, nel complesso, gli elementi indiziari, dell’oggettiva inesistenza delle operazioni offerti dall’Ufficio (la genericità delle fatture, il carattere di evasore totale di Ci.At., la mancata produzione di documentazione giustificativa, la mancata produzione di certificato di regolarità contributiva etc. pag. 2 della sentenza impugnata) invertendo l’onere della prova a contrario in capo alla contribuente, qualora gli stessi avessero assunto i caratteri di gravità, precisione e concordanza, ha negato il diritto alla deduzione dei costi e detrazione di Iva da parte della Impresa Da.Lo. Srl sulla base della considerazione della “nullità delle fatture in questione “ sia che fossero riferite ad operazioni inesistenti che ad operazioni effettivamente avvenute “ in quanto emesse da soggetto privo di partita Iva e cancellato dal registro delle imprese, con ciò identificando erroneamente la cessazione di attività di impresa con la cancellazione dal registro delle imprese e la chiusura della partita Iva, laddove trattavasi di elementi del tutto irrilevanti essendo il meccanismo dell’IVA riconnesso alla sussistenza dei presupposti materiali e la cessazione dell’attività di impresa coincidente con la “ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione dell’azienda“.

9. Con il quarto motivo si denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 1 e 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000. In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR non avrebbe considerato le prodotte sentenze penali del Tribunale di Cuneo che avevano escluso la falsità delle fatture in questione e la configurabilità in capo al legale rappresentante della società contribuente del reato di cui all’art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.

9.1. L’accoglimento nei termini sopra indicati dei mezzi terzo e quinto comporta l’assorbimento del quarto motivo. Sul secondo rilievo concernente l’assunta indebita deduzione di quote di ammortamento e detrazione di Iva relativamente ai lavori di costruzione di immobile a destinazione abitativa (accatastato A/2) ritenuto non strumentale all’attività di impresa della società contribuente.

10. Con l’ottavo motivo si denuncia, la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell’art. 36 del d.lgs n. 546/92.

In particolare, ad avviso della ricorrente, in ordine ai recuperi relativi all’edificio destinato ad abitazione, la CTR “ non considerando le argomentazioni della contribuente in ordine alla classificazione dell’Impresa Da.Lo. Srl, dal punto di vista fiscale, come “impresa di costruzione“ (ex art. 19 bis1, comma 1, lett. I) e, comunque, in ordine all’avvenuta

realizzazione di un fabbricato artigianale con annessi uffici e abitazione con destinazione d'uso artigianale e solo dal 2013 adibita a residenza di uno dei soci avrebbe negato apoditticamente la detrazione Iva affermando che detto immobile non poteva avere una destinazione strumentale all'attività di impresa senza essere rilevante quando fosse avvenuto l'utilizzo in concreto dell'abitazione.

11. Con il nono motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., omessa e/o carente e/o meramente apparente motivazione.

12. Con il tredicesimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., omessa e/o carente e/o meramente apparente motivazione.

In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR, con una motivazione omessa e/o apparente, facendo un generico richiamo al principio dell'inerenza ex art. 109 TUIR, avrebbe ritenuto apoditticamente non deducibili le quote di ammortamento in quanto "non ammortizzabile" immobile accatastato A/2 (abitazione di tipo civile).

13. In disparte il profilo di inammissibilità per avere la ricorrente evocato in rubrica indebitamente, con riguardo al tredicesimo motivo, il n. 5 in luogo del n. 4 del comma 1 dell'art. 360 c.p.c., i motivi ottavo e tredicesimo "da trattare congiuntamente per connessione" sono infondati.

Invero, la motivazione della sentenza d'acconto, sia pur sinteticamente, delle ragioni della decisione avendo la CTR ritenuto legittimo il rilievo dell'Ufficio relativo alla ripresa dei costi di ammortamento e dell'Iva detratta con riferimento ai lavori di costruzione dell'immobile accatastato A/12 (abitazione di tipo civile) in quanto trattavasi di bene non inerente all'attività di impresa ma destinato a privata abitazione del titolare dell'impresa. Peraltro, non aveva rilievo l'argomentazione della contribuente circa l'avvenuta destinazione ad abitazione dell'immobile in questione in annualità successiva rispetto a quella oggetto di verifica atteso che "non era noto il momento in cui l'utilizzo dell'abitazione (fosse) avvenuto in concreto". La CTR ha poi aggiunto che, a suo avviso, l'immobile abitativo non poteva avere una destinazione strumentale all'attività di impresa mentre poteva costituire un bene "merce per un'impresa di costruzioni ma non sarebbe ammortizzabile. Trattasi di un argomento idoneo a disvelare chiaramente" anche in relazione alle doglianze riproposte dalla contribuente nelle controdeduzioni in appello "quale sia la ratio decidendi e l'iter logico seguito per pervenire al risultato enunciato.

14. L'infondatezza dell'ottavo motivo rende inutile la trattazione del nono con assorbimento dello stesso.

15. Con il sesto motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 4 c.p.c., la nullità della sentenza impugnata e, comunque, la violazione e falsa applicazione degli artt.

17,19, e 19bis del D.P.R. n. 633/72 e della Circolare n. 328/E del 24.12.1997 del Ministero delle Finanze.

In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe ritenuto non detraibile l'iva afferente i costi di costruzione dell'immobile abitativo in questione (allibrato al catasto fabbricati alla categoria A/2) trattandosi, ai sensi dell'art. 19-bis1 del D.P.R. n. 633/72, di bene a natura non strumentale all'attività di impresa senza considerare che la contribuente era una "impresa di costruzione" (concretando l'eccezione alla indetraibilità oggettiva dell'iva di cui all'art. 19-bis1, comma 1, lett. I.) e che comunque detto bene, prima di essere destinato a residenza di uno dei soci nel 2013, era classificabile come strumentale per destinazione, essendo stato utilizzato dalla data fine lavori (9.10.2008) alla data dell'11.3.2013 come ufficio di rappresentanza della società. Al riguardo, la ricorrente evidenzia come il contribuente non debba attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per esercitare il diritto di detrazione essendo, a tal fine, sufficiente che i beni e i servizi siano "affertati" destinati ad essere utilizzati in operazioni che diano diritto a detrazione ("richiamata la Circolare del MF n. 328/E del 24.12.1997). Peraltro, allorquando si fosse verificata una discordanza tra la previsione di impiego dei beni e servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione e tale discordanza avesse comportato una diversa misura della detrazione spettante, era previsto lo strumento della rettifica della detrazione iniziale ai sensi dell'art. 19bis-2 del D.P.R. n. 633/72. Nella specie, la contribuente, entro i termini di legge, nella dichiarazione Iva 2014 inerente il periodo di imposta 2013, aveva provveduto a rettificare l'imposta originariamente detratta a seguito della mutata destinazione del bene "merce" poi destinato ad immobile strumentale per destinazione "a bene patrimonio utilizzato come abitazione da uno dei soci.

16. Il motivo "fondato nei termini di seguito indicati.

16.1. Il sistema dell'IVA, come delineato dalla normativa unionale e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (v. Corte Giust. 16 febbraio 2012, causa C-118/11, EON Aset Menidjmont; Corte Giust. 19 luglio 2012, causa C-334/10), "improntato ai principi di neutralità e detraibilità, in forza dei quali l'imposta assolta a monte "recuperabile qualora il bene o il servizio sia destinato, anche prospetticamente, all'attività economica del soggetto passivo (Cass. n. Sez. 5, Ordinanza n. 24816 del 2025).

16.2. In tema di IVA, la detrazione dei costi 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 ad essa, secondo una valutazione qualitativa e non quantitativa o utilitaristica, la cui prova, in caso di contestazioni dell'amministrazione finanziaria, "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 (Sez. 5, Ordinanza n. 3747 del 13/02/2025).

16.3. Il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere negato in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile ad uso abitativo, occorrendo valutarne la destinazione all'attività di impresa (Cass. Sez. 5 -, Ordinanza n. 3747 del 13/02/2025; Cass. sent. 29 aprile 2015, n. 8628; sent. 9 marzo 2016, n. 4606; Cass. sent. 22 dicembre 2016, n. 26748). In particolare, è stato affermato che è la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenendo conto dell'effettiva natura del bene, in correlazione agli scopi dell'impresa (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 24816 del 2025).

16.4. L'art. 19bis1, comma 1, lett.i) del D.P.R. 633/72, recita «non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni».

16.5. Il sistema dell'iva è volto ad esonerare l'imprenditore dall'iva dovuta o assolta in tutte le sue attività economiche, per garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività in questione, purché esse siano a loro volta soggette ad iva (Corte giust. 16 febbraio 2012, C-118/11, EON Aset Menidjmont, punto 43). In particolare, è l'acquisto del bene o l'acquisizione della prestazione di servizi da parte del soggetto passivo che agisce in quanto tale a determinare l'applicazione del sistema dell'iva e, quindi, del meccanismo della detrazione (così Corte giust. EON ASET cit., punto 57) e del rimborso.

16.6. Anzi, finanche con riguardo ad un caso in cui si aveva riguardo a spese sostenute per ristrutturare un immobile d'impresa al fine di abituirlo, in parte e per un periodo di tempo limitato, ad abitazione di due socie dei rispettivi figli, la Corte di giustizia ha affermato che l'iva assolta è detraibile, purché, in sede di inizio dei lavori, fosse intenzione del soggetto passivo destinare all'attività d'impresa l'immobile ristrutturato (Corte giust. 19 luglio 2012, causa C-334/10). Ciò in quanto, ha sottolineato la Corte, l'interpretazione contraria potrebbe comportare che la detrazione dell'Iva dovuta a monte venga negata a soggetti passivi per successivi impieghi professionali soggetti ad imposta, nonostante l'intento iniziale del soggetto passivo di destinare integralmente il bene in questione alla sua azienda, in vista di operazioni future. Orbene, in una situazione del genere, il soggetto passivo non risulterebbe interamente esonerato dall'onere dell'imposta afferente al bene da questi utilizzato ai fini della propria attività economica e la tassazione delle sue attività professionali provocherebbe una doppia imposizione in contrasto col principio della neutralità fiscale insito

nel sistema comune dell'iva e in cui si inserisce la sesta direttiva. Pertanto, l'accatastamento dell'immobile tra quelli a destinazione abitativa non preclude la detraibilità dell'IVA relativa alle spese sostenute per il suo acquisto o la sua manutenzione e ristrutturazione se, avuto riguardo all'utilizzo concreto dell'immobile, anche solo prospettico, è possibile dimostrare, in base a elementi oggettivi, che lo stesso è inerente all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa (Cass. sent. 8 aprile 2016, n. 6883; n. 26748 del 2016 cit.).

16.7. Va, altresì, evidenziato come il legislatore abbia previsto un apposito strumento quello della rettifica della detrazione Iva inizialmente operata operante qualora, al verificarsi di determinate condizioni, il diritto alla detrazione originariamente attuata venga meno o si modifichi.

Al riguardo, l'art. 19-bis.2 D.P.R. n. 633 del 1972, rubricato "Rettifica della detrazione" prevede ai primi tre commi: 1. La detrazione dell'imposta relativa ai beni non ammortizzabili ed ai servizi è rettificata in aumento o in diminuzione qualora i beni ed i servizi medesimi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata. Ai fini di tale rettifica si tiene conto esclusivamente della prima utilizzazione dei beni e dei servizi. 2. Per i beni ammortizzabili, la rettifica di cui al comma 1 è eseguita in rapporto al diverso utilizzo che si verifica nell'anno della loro entrata in funzione ovvero nei quattro anni successivi ed è calcolata con riferimento a tanti quinti dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del quinquennio. 3. Se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta sugli acquisti o nell'attività comportano la detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati e, per i beni ammortizzabili, è eseguita se non sono trascorsi quattro anni da quello della loro entrata in funzione. La previsione della rettifica della detrazione (la cui disciplina unionale è contenuta nell'art. 20 della sesta direttiva, ora negli artt. 184-192 dir. n. 2006/112/CE) in relazione ad eventi sopravvenuti trova parimenti la sua giustificazione nel principio di neutralità lo scopo, infatti, quello di allineare la misura della detrazione Iva operata (o meno) al momento dell'acquisto a quella spettante in via definitiva al momento dell'utilizzazione o cessione del bene, ossia a quella di cui è il soggetto passivo ha diritto.

• La rettifica, in particolare, è prevista, nell'ambito della previsione in questione, in caso di cambiamento di destinazione d'uso dei beni o servizi (commi primo e secondo, art. 19 bis.2) e in caso di mutamento del regime fiscale di detraibilità o dell'attività esercitata (una ulteriore ipotesi è relativa all'incidenza del volume di operazioni esenti sulla cifra d'affari è prevista dal comma quarto, qui non rilevante) (Cass., sez. 5, Sentenza n. 12503 del 2021).

16.8. Anche nella Circolare del Ministero delle Finanze n. 328/E del 24.12.1997 (contenente chiarimenti in ordine alle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 313/97 al D.P.R. n. 633/72

concernenti la soggettività d'imposta, la detrazione, la rettifica della detrazione e gli obblighi dei contribuenti; - i regimi speciali relativi all'agricoltura, all'editoria, agli spettacoli, alle agenzie di viaggi ed al settore delle telecomunicazioni) in ordine alle rettifiche per cambio di destinazione precisato che come già messo in evidenza, secondo le nuove norme il diritto alla detrazione d'imposta è subordinato alla utilizzazione dei beni e dei servizi in operazioni soggette ad IVA o ad esse assimilate; è stato anche rilevato che il contribuente è autorizzato ad operare la detrazione sin dal momento dell'acquisto dei beni e dei servizi, in funzione della loro afferenza ad operazioni soggette ad imposta od assimilate, senza, quindi, attendere la concreta utilizzazione dei beni e dei servizi medesimi. Da ciò scaturisce che, qualora si verifichi una discordanza tra la previsione d'impiego dei beni e dei servizi fatta dal contribuente al momento del loro acquisto e la loro effettiva utilizzazione, si deve procedere ad una rettifica della detrazione iniziale, sempre che, naturalmente, tale discordanza comporti una diversa misura della detrazione spettante.

16.9. Nella sentenza impugnata la CTR non si è attenuta ai suddetti principi avendo negato la detraibilità dell'Iva relativamente alle spese sostenute dalla società per i lavori di costruzione dell'immobile in questione escludendone la strumentalità in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile ad uso abitativo (accatastato A/2) (l'immobile abitativo non può avere una destinazione strumentale all'attività di impresa), tanto più ritenendo sostanzialmente irrilevante l'argomentazione di parte contribuente circa l'utilizzo del bene come abitazione in una annualità successiva a quella oggetto di verifica (non è noto il momento da cui l'utilizzo dell'abitazione è avvenuto in concreto); ciò in luogo di verificare se, avuto riguardo all'utilizzo concreto dell'immobile, anche solo prospettico, fosse possibile dimostrare, in base a elementi oggettivi offerti dalla contribuente (ad es. piano esecutivo convenzionato sottoscritto il 20 aprile 2001 dalla società avente ad oggetto l'utilizzazione urbanistica ed edilizia di terreni siti nel Comune di B- CN dal cui sfruttamento potevano essere edificati edifici a destinazione mista artigianale; autorizzazioni del 19.4.2005 e del 12.6.2007 per la realizzazione di un fabbricato artigianale con annessi uffici e abitazione con destinazione d'uso artigianale; certificato di residenza storico rilasciato in data 6.3.2014 etc.) che lo stesso era inerente all'esercizio effettivo dell'attività d'impresa (nella specie, fosse adibito nel 2008 ad ufficio di rappresentanza). Peraltro, costituisce circostanza incontestata l'avvenuta rettifica (con la dichiarazione Iva 2014) dell'imposta inizialmente detratta a seguito della mutata destinazione del bene.

17. Con il settimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., l'omesso esame di elementi decisivi e, in particolare, della documentazione prodotta. Al riguardo, la ricorrente denuncia il mancato esame da parte della CTR di documentazione decisiva prodotta dalla contribuente sin dal primo grado di giudizio denotante la classificazione dell'immobile in questione come strumentale per destinazione dalla fine dei lavori il 9.10.2008 al cambio di destinazione nel 2013 (Piano esecutivo convenzionato, sottoscritto dalla società in data 20 aprile 2001 avente ad oggetto l'utilizzazione urbanistica ed edilizia di

terreni siti nel Comune di B- CN dal cui sfruttamento potevano essere edificati edifici a destinazione mista artigianale; autorizzazioni ottenute in data 19.4.2005 e 12.6.2007 dal Comune di B- CN per la realizzazione di un fabbricato artigianale con annessi uffici e abitazione e destinazione d'uso artigianale; accatastamento delle unit  immobiliari dopo la fine dei lavori in data 9.10.2008; destinazione dell'unit  immobiliare allibrata al catasto fabbricati alla categoria A/2 ad ufficio di rappresentanza dalla data di fine lavori- 9.10.2008- fino alla data dell'11.3.2013 di cambio destinazione della stessa essendo stata adibita ad abitazione effettiva di uno dei soci come da certificato di residenza storico rilasciato in data 6.3.2014).

18. Con il decimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, 4 e 5 c.p.c., la nullit  della sentenza impugnata, l'omesso esame di elementi decisivi e/o la violazione e falsa applicazione degli artt. 17,19, 19-bis del D.P.R. n. 633/72 anche in combinato disposto con la Circolare n. 182/E dell'11.7.96 del Ministero delle finanze, della Risoluzione ministeriale n. 430065 del 21.3.1990 e della Circolare n. 22/E del 28.6.2013 dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR non avrebbe definito correttamente il concetto di "impresa di costruzione" al fine dell'applicazione della deroga alla indetraibilit  oggettiva prevista dall'art. 19-bis1 relativamente all'acquisto di fabbricati a destinazione abitativa, alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi. Al riguardo, la ricorrente evidenzia come debba ritenersi impresa costruttrice anche quella che "occasionalmente" realizza la costruzione di immobili a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia stata affidata, in tutto o in parte, ad altre imprese. Nel caso di specie, l'Impresa Da.Lo. Srl non poteva non essere classificata da un punto fiscale come "impresa di costruzione" avuto riguardo all'oggetto sociale di attivit  di costruzioni edili (elemento non essenziale), alla realizzazione occasionale di un fabbricato abitativo, da destinare principalmente ad ufficio di rappresentanza e secondariamente alla rivendita (poi destinato ad altro uso causa crisi economica), alla intestazione delle autorizzazioni amministrative per la costruzione dell'immobile medesimo.

19. L'accoglimento del sesto motivo per le ragioni sopra enunciate rende inutile la trattazione dei motivi settimo e decimo con assorbimento degli stessi.

20. Con l'undicesimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 e n. 4 c.p.c., la nullit  della sentenza impugnata e, comunque, la violazione e falsa applicazione degli artt. 43,90 e 109 del TUIR in merito all'ammortamento. In particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR, richiamando genericamente i principi in tema di inerenza dei costi, avrebbe ritenuto indebitamente dedotte le quote di ammortamento relative alla costruzione dell'immobile accatastato A/2 (abitazione di tipo civile) trasformando erroneamente un immobile "strumentale per destinazione" in bene patrimonio ex art. 90 TUIR. Al riguardo, la ricorrente evidenzia come l'immobile accatastato A/2, sebbene non strumentale per natura, lo fosse divenuto per destinazione essendo stato utilizzato dalla societ  nel 2008 come ufficio di

rappresentanza (accoglienza cliente e riunioni) prima di essere destinato ad altro uso (residenza di uno dei soci) nel 2013.

Il motivo Ã" fondato nei termini di seguito indicati.

L'art. 43, comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986 (Tuir) recita: "2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto dall'art. 77, comma 1".

Come piÃ¹ volte affermato da questa Corte, in tema di imposte sui redditi, il riconoscimento del carattere strumentale di un immobile, ai sensi dell'art. 40, secondo comma, secondo periodo, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, presuppone la prova della funzione strumentale del bene non in senso oggettivo, ma in rapporto all'attivitÃ dell'azienda, non contemplando tale disposizione una categoria di beni la cui strumentalitÃ Ã" in re ipsa e potendosi prescindere (ai fini dell'accertamento della strumentalitÃ) dall'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda soltanto nel caso in cui risulti provata l'insuscettibilitÃ (senza radicali trasformazioni) di una destinazione del bene diversa da quella accertata in relazione all'attivitÃ aziendale (cfr. Sez. 5, Sentenza n. 4306 del 04/03/2015 Rv. 634841; Sez. 5, Sentenza n. 12999 del 04/06/2007 Rv. 598412; Sez. 5, Sentenza n. 16788 del 2016; Sez. 5, Sentenza n. 13384 del 2020).

L'art. 43, comma 2, cit. non va inteso come una sorta di riconoscimento della strumentalitÃ del bene a prescindere dalle caratteristiche del medesimo in rapporto con l'attivitÃ dell'azienda, giacchÃ©, anche nell'ipotesi disciplinata dalla disposizione in parola, occorre la prova della funzione strumentale del bene in relazione all'attivitÃ dell'azienda e, solo nei casi in cui risulti altresÃ¬ provata (e non solo affermata) l'insuscettibilitÃ (senza radicali trasformazioni) di una destinazione del bene diversa (da quella accertata in rapporto strumentale con l'attivitÃ aziendale), Ã" prevista la possibilitÃ di prescindere (ai fini della ritenuta strumentalitÃ del bene) dall'utilizzo diretto dello stesso da parte dell'azienda, ferma in ogni caso restando l'imprescindibilitÃ dell'accertamento della strumentalitÃ , sia pure astratta, del bene, non oggettivamente considerato, bensÃ¬ in rapporto all'attivitÃ aziendale.

Avuto riguardo alla determinazione del reddito d'impresa, ai fini della deducibilitÃ delle spese per i beni materiali, occorre, infatti, non solo l'effettiva strumentalitÃ dei suddetti beni in relazione alla specifica attivitÃ aziendale, ma altresÃ¬ l'effettiva utilizzazione di essi in funzione direttamente strumentale nell'esercizio dell'impresa, dovendo, pertanto, escludersi la persistenza del rapporto strumentale tra bene ed attivitÃ aziendale nell'ipotesi in

cui il bene suddetto sia utilizzato da terzi, salvo che proprio la locazione di beni materiali non costituisca lo specifico oggetto dell'attività aziendale (Sez. 5, Sentenza n. 3858 del 18/02/2009). In altre parole i costi dei beni sono deducibili, purché i costi siano sostenuti in funzione della produzione di ricavi e, dunque, a condizione che i beni acquistati siano non soltanto strumentali alla specifica attività aziendale ma anche effettivamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa (Sez. 5, Sentenza n. 13807 del 18/06/2014; cfr. per i limiti oggettivi Sez. 5, Ordinanza n. 10902 del 18/04/2019).

Deve pertanto affermarsi che, nell'ipotesi in esame, dovrebbe parlarsi non di una strumentalità "oggettiva", bensì di una strumentalità "astratta", nel senso che deve pur sempre accertarsi il rapporto strumentale tra bene e attività aziendale, potendosi per² in concreto prescindere dall'utilizzo diretto del bene, purché in presenza del presupposto dell'insuscettibilità di diversa destinazione. L'onere di fornire la prova della natura strumentale dell'immobile e della sua destinazione esclusiva all'utilizzazione nell'attività propria dell'impresa grava sul contribuente (Sez. 5, Sentenza n. 13384 del 2020; v. Cass. Sez. 5, sent. n. 4306 del 4.3.2015; Cass. 2.4.2014, n. 7625, nonché, da ultimo, Sez. 5, n. 33522 del 27.12.2018).

Nella specie la C.T.R. non ha correttamente applicato le disposizioni qui richiamate, nel negare il diritto alla deduzione delle quote di ammortamento atteso che l'immobile abitativo (accatastato A/2) non poteva avere una destinazione strumentale all'attività di impresa; ci² senza verificare se, in base ai documenti prodotti in giudizio dal contribuente (ad es. piano esecutivo convenzionato sottoscritto il 20 aprile 2001 dalla società avente ad oggetto l'utilizzazione urbanistica ed edilizia di terreni siti nel Comune di B- CN dal cui sfruttamento potevano essere edificati edifici a destinazione mista artigianale; autorizzazioni del 19.4.2005 e del 12.6.2007 per la realizzazione di un fabbricato artigianale con annessi uffici e abitazione con destinazione d'uso artigianale; certificato di residenza storico rilasciato in data 6.3.2014 etc.), questi avesse provato la natura strumentale del bene nel 2008 (quale ufficio di rappresentanza) e la sua destinazione esclusiva all'utilizzazione nell'attività propria dell'impresa (potendosi per² in concreto prescindere dall'utilizzo diretto del bene solo in presenza del presupposto dell'insuscettibilità di diversa destinazione). Infatti, per potersi avvalere della detrazione dell'IIVA e della deduzione delle quote di ammortamento del bene "il contribuente" gravato dell'onere di dimostrare, alternativamente, di avere utilizzato l'immobile per l'attività d'impresa o che esso "è" insuscettibile di una destinazione diversa, da quella strumentale all'attività d'impresa, senza radicali trasformazioni (v. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 16546 del 2018).

21. Con il dodicesimo motivo si denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell'art. 2697 c.c.

Al riguardo, la ricorrente denuncia lâ€™merronea applicazione da parte della CTR del criterio distributivo dellâ€™monere della prova avendo ritenuto lâ€™mimmobile accatastato A/2 (abitazione di tipo civile) non strumentale allâ€™mattività di impresa sebbene lâ€™mUfficio non avesse provato che tale bene, nel 2008, non fosse stato utilizzato dallâ€™mimpresa come bene strumentale per destinazione (ufficio di rappresentanza).

21.1. Lâ€™maccoglimento dellâ€™mundicesimo motivo per le ragioni sopra enunciate rende inutile la trattazione del dodicesimo motivo con assorbimento dello stesso.

22. Con il diciassettesimo motivo si denuncia, la violazione e falsa applicazione degli artt. 10 della legge n. 212 /2000 e 6 del D.Lgs. n. 472/1997 per non avere la CTR pronunciato sulla eccezione â€™“ riproposta in sede di controdeduzioni in appello (allegate al ricorso) â€™“ di violazione dellâ€™maffidamento e della buona fede e della sussistenza della causa di non punibilitÃ ex art. 6 cit.

22.1. Il motivo in primo luogo si espone ad un profilo di inammissibilitÃ in quanto il mezzo utilizzato non Ã consono alla censura proposta con la quale si denuncia in sostanza il vizio di omessa pronuncia; invero, la detta doglianza avrebbe dovuto essere formulata quale error in procedendo ex art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., non rispondendo quindi allâ€™marchetipo del vizio denunciato (per lâ€™minammissibilitÃ del motivo non rispondente, nella sostanza, allâ€™marchetipo della censura denunciata, ex plurimis, Cass. sez. 5 n. 7156 del 2025; n. 26358 del 2019; Cass. n. 10862 del 2018).

22.2. In ogni caso, anche a volere riqualificare il motivo in termini di omessa pronuncia, lo stesso Ã infondato.

22.3. Ed infatti, non ricorre vizio di omessa pronuncia su punto decisivo qualora la soluzione negativa di una richiesta di parte sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza, incompatibile con la detta domanda (v. Cass., Cass 998 del 2024; 18/5/1973, n. 1433; Cass., 28/6/1969, n.2355) per costante orientamento di questa Corte, ad integrare gli estremi di tale vizio non basta la mancanza di unâ€™mespressa statuizione del giudice, essendo necessaria la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto; tale vizio, pertanto, non ricorre quando la decisione, adottata in contrasto con la pretesa fatta valere dalla parte, ne comporti il rigetto o la non esaminabilitÃ pur in assenza di una specifica argomentazione (Cass., sez. 3, 29/01/2021, n. 2151; 5 Cass., sez. 6-1, 4/06/2019, n. 15255; Cass., sez. 2, 13/08/2018, n. 20718). Nella specie, il giudice di appello, nellâ€™maccogliere lâ€™mappello dellâ€™mUfficio confermando integralmente gli impugnati avvisi di accertamento, ha, seppure implicitamente, disatteso le doglianze riproposte con il mezzo in esame.

23. In conclusione, vanno accolti i motivi terzo, quinto, sesto, undicesimo nei termini di cui in motivazione, disattesi i motivi primo, ottavo, tredicesimo, quattordicesimo, quindicesimo, sedicesimo, diciassettesimo, assorbiti i motivi secondo, quarto, settimo, nono, decimo,

dodicesimo, con cassazione della sentenza impugnata in relazione ai motivi come accolti e rinvio anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione.

P.Q.M.

La Corte accoglie i motivi terzo, quinto, sesto, undicesimo, nei termini di cui in motivazione, rigetta i motivi primo, ottavo, tredicesimo, quattordicesimo, quindicesimo, sedicesimo, diciassettesimo, assorbiti i motivi secondo, quarto, settimo, nono, decimo, dodicesimo, cassa in relazione ai motivi come accolti la sentenza impugnata e rinvia, anche per la determinazione delle spese del giudizio di legittimità, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione.

Così deciso in Roma il 13 marzo 2026.

Depositato in Cancelleria il 17 marzo 2026.

Campi meta

Massima :

"La Cassazione ribadisce: in tema tributario, la cessazione di attività e l'inerenza di un bene all'impresa si valutano sulla sostanza dei fatti, superando formalismi come la chiusura della P.IVA o la classificazione catastale. Essenziale la prova della destinazione aziendale, anche ai fini IVA e ammortamenti."