



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

ALDO CARRATO	Presidente
ROBERTA CRUCITTI	Consigliere
VALENTINO LENOCI	Consigliere
GIAN PAOLO MACAGNO	Consigliere Relatore
FEDERICO LUME	Consigliere

Oggetto:

*IRPEG	IRES
ACCERTAMENTO	
Ud.17/06/2025 CC	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 24142/2016 R.G. proposto da:
AGENZIA DELLE ENTRATE, rappresentata e difesa *ex lege*
dall'Avvocatura Generale dello Stato;

-ricorrente-

contro

██████████ SPA e ██████████ SRL, con gli
avvocati ██████████

-controricorrenti-

avverso la Sentenza della Commissione Tributaria Regionale della
Sardegna n. 73/2016, depositata il 14/03/2016.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 17/06/2025 dal
Consigliere Gian Paolo Macagno.

FATTI DI CAUSA

1. Con l'avviso di accertamento n. ██████████ ai fini IRES per
gli anni 2009 e 2010 l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale
di Cagliari accertava nei confronti della ██████████ s.r.l.,
esercente l'attività di produzione di energia elettrica, e della
consolidante ██████████ S.p.A., un reddito di impresa pari
ed euro 2.193.773,90 a fronte di una perdita dichiarata di euro
7.821.549,00, con conseguente Ires dovuta di euro 2.754.214,00,
irrogando le conseguenti sanzioni.



1.1. In particolare, l'Amministrazione finanziaria **disconosceva la** variazione in diminuzione di euro 10.093.264,00, effettuata dalle società con riferimento alla detassazione degli investimenti in macchinari, nella specie acquisiti con contratto di leasing, prevista dall'art. 5, comma 1, del D.L. n. 78/2009 (cd. "Tremonti-ter"), norma che consentiva di escludere dall'imposizione sul reddito di impresa un importo pari al 50% del valore degli investimenti effettuati a decorrere dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010 per l'acquisto di nuovi macchinari ed apparecchiature.

2. Le società, con separati ma identici ricorsi, impugnavano avanti alla CTP di Cagliari gli atti impositivi, eccependone in via preliminare la nullità, per mancato rispetto da parte dell'Ufficio dell'obbligo di contraddittorio preventivo e per violazione del termine dilatorio previsto dagli articoli 10 e 12 della L. n. 212/2000, e contestando il merito della ripresa fiscale.

3. La citata CTP, riuniti i ricorsi, li rigettava, ritenendo infondate sia le questioni preliminari sia quelle inerenti al merito.

4. Le società appellavano la decisione di primo grado, riproponendo le doglianze già formulate nei ricorsi introduttivi.

5. La Commissione tributaria regionale della Sardegna – con la sentenza richiamata in epigrafe - accoglieva integralmente l'appello, annullando gli avvisi impugnati.

6. Avverso tale decisione l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi.

Le società intimare hanno resistito con un unico controricorso.

7. In prossimità dell'adunanza, il pubblico ministero, nella persona del Sostituto procuratore generale Aldo Ceniccola, ha depositato conclusioni scritte, chiedendo accogliersi il ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate denuncia - in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. - la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 12, commi 1 e 7, L. 212/2000 e 41 della Carta



dei diritti fondamentali della Unione europea, deducendo che l'obbligo di instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente sussiste esclusivamente nel caso di verifiche condotte presso la sede dell'attività economica, ossia nel corso di accessi, ispezioni e sopralluoghi. Nel caso di specie, invece, l'accertamento era stato effettuato "a tavolino", sulla base della documentazione fornita dal contribuente e, pertanto, non ricadeva nell'ambito di applicazione dell'obbligo di cui sopra. Pertanto, osserva l'Agenzia ricorrente, nel caso in esame non vi era obbligo per l'Amministrazione di attendere il termine di sessanta giorni, previsto dall'art. 12, comma 7 della L. n. 212/2000.

2. Con il secondo motivo l'Agenzia lamenta - in relazione all'art. 360 nn. 1 e 4 c.p.c. - la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1 Dlgs. 546/92, 112 e 279 c.p.c.

Deduce la ricorrente che la declaratoria di nullità dell'atto impositivo per violazione del contraddittorio endoprocedimentale, essendo di per sé idonea a definire il giudizio, impediva alla Commissione territoriale di pronunciarsi sul merito della controversia, avendo essa ormai esaurito la propria *potestas iudicandi*.

3. In via subordinata rispetto al precedente motivo, con la terza censura l'Amministrazione finanziaria prospetta - in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. - la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 5 D.L. 1° luglio 2009, n. 78, conv., con modificazioni, dalla L. 102/09, 109 TUIR e 2697 c.c.

Richiamando la circolare n. 44/E/2009, l'Ufficio osserva che, per determinare il periodo rilevante ai fini della spettanza dell'agevolazione, è necessario fare riferimento ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR. Contesta, quindi, che le società abbiano fornito prova adeguata circa l'effettiva realizzazione degli investimenti nel periodo di vigenza della normativa agevolativa, posto che i contratti risultavano sottoscritti in epoca antecedente (di cui all'art. 5 del d.l. n. 78 del 2009, conv. con modif. in legge n. 102



del 2009), allegando l'irrelevanza, nella specie della data, successiva, del collaudo dei macchinari, che non assumerebbe rilievo, ai fini che qui interessano, in quanto il contratto di *leasing* non conteneva una clausola di prova a favore del locatario, con effetto sospensivo ex art. 1353 c.c., sì che il perfezionamento del contratto non poteva considerarsi subordinato all'esito positivo del collaudo, rendendo inapplicabile l'agevolazione fiscale, non potendosi far decorrere il beneficio agevolativo dalla messa in funzione effettiva dell'impianto.

4. Il primo motivo di ricorso è fondato, non ravvisandosi, nella specie, l'obbligo per l'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale.

4.1. Le Sezioni Unite di questa Corte hanno chiarito che «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito». Dunque «non sussiste per l'Amministrazione finanziaria alcun obbligo di contraddittorio endoprocedimentale per gli accertamenti ai fini Irpeg ed Irap, assoggettati esclusivamente alla normativa nazionale, vertendosi in ambito di indagini cd. a tavolino» (Cass. S.U. n. 24823/2015).

4.2. Giova, inoltre, ricordare che, in tema di procedimento tributario, l'obbligatorietà del detto contraddittorio, codificato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali della U.E., pur costituendo un diritto fondamentale del contribuente e principio fondamentale dell'ordinamento europeo, in quanto espressione del diritto di difesa e finalizzato a consentire al contribuente di manifestare



preventivamente il suo punto di vista in ordine agli elementi su cui l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, non è assunto dalla giurisprudenza della CGUE in termini assoluti e formali, ma può soggiacere a restrizioni che rispondano, con criterio di effettività e proporzionalità, a obiettivi di interesse generale, sicché, nell'ambito tributario, non investe l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori, svolta dall'Amministrazione fiscale (Cass. n. 14628/2020).

4.3. Al riguardo è opportuno, inoltre, rimarcare che le Sezioni unite di questa Corte (cfr. Cass. SU n. 18184/13), nel definire il principio di diritto affermato (in merito alla nullità, pur non espressamente comminata, dell'atto impositivo emanato senza il rispetto del termine dilatorio di cui all'articolo 12, comma 7, l. n. 212/2000), hanno, non a caso, espressamente correlato la decorrenza del termine dilatorio, destinato all'espletamento del contraddittorio, al momento del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni. La giurisprudenza di questa Corte ha ancora precisato che, in tema di accertamento fiscale, il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000 opera soltanto in caso di controllo eseguito presso la sede del contribuente e non anche alla diversa ipotesi, non assimilabile alla precedente, di accertamenti cd. a tavolino, atteso che la naturale "vis expansiva" dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto di imporre termini dilatori all'azione di accertamento derivanti da controlli eseguiti nella sede dell'Amministrazione sulla base dei dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente (Cass. Sez. V-6, 05/11/2020, n. 24793).

4.4. Nel caso di specie non vi era, pertanto, alcun obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, in quanto risulta circostanza pacifica che



la verifica, avente ad oggetto delle imposte dirette, **non si è svolta**
presso i locali delle contribuenti.

5. Il secondo motivo di ricorso è infondato.

5.1. Nella specie non è, infatti, ravvisabile nella decisione, avente ad oggetto la nullità dell'atto impositivo per violazione del contraddittorio preventivo, una pronuncia di rito con la quale il giudice di appello si sia spogliato della *potestas iudicandi* in relazione al merito della controversia, come invece viene a configurarsi nelle ipotesi di statuizione di inammissibilità o declinatoria di giurisdizione o di competenza (Cass. Sez. U, n. 3840 del 20/02/2007).

5.2. La sentenza della CTR si fonda, al contrario, su due differenti e autonome *rationes decidendi* afferenti al merito, di cui la seconda, avente ad oggetto la spettanza, sotto il profilo temporale, dell'agevolazione, viene, impropriamente, definita "assorbita", laddove il giudice di appello, al contrario, la affronta e la risolve in senso sfavorevole all'Amministrazione.

6. Deve, pertanto, esaminarsi il terzo motivo di ricorso, proposto in via di subordine dall'Agenzia delle entrate che, in ragione di quanto affermato in merito alla precedente doglianza, va riqualificato come motivo principale.

6.1. Il motivo è fondato.

6.2. L'art. 5, comma 1, del D.L. n. 78/2009 consentiva di escludere dall'imposizione sul reddito di impresa un importo pari al 50% del valore degli investimenti effettuati a decorrere dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010 per l'acquisto di nuovi macchinari ed apparecchiature.

6.3. Nel caso di specie l'investimento deve ritenersi effettuato in periodo anteriore a quello considerato dalla disciplina agevolativa, in quanto non vi è contestazione in merito alla circostanza che sia i pagamenti relativi al macchinario oggetto della deduzione, sia la sua consegna siano avvenuti in data anteriore al 1° luglio 2009.



6.4. La CTR ha assunto quale data di riferimento quella del collaudo, con esito positivo, del macchinario, una volta inserito nell'impianto di produzione di energia elettrica.

6.5. Tuttavia (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, par. 2; Circ. n. 44/E del 27/10/2009, par. 3.2), ai fini del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di *leasing* rileva il momento in cui il macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario.

Solamente nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario mentre, nell'ipotesi in cui non sia prevista tale clausola – come nel caso di specie – e non si tratti di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna al locatario.

6.6. Va ancora rilevato che non sposta i termini della questione il fatto che le società di *leasing* – ██████████ S.r.l. – si sia procurata il macchinario con un contratto di appalto stipulato con l'impresa produttrice terza, trattandosi di circostanza esterna al rapporto tributario qui in esame.

7. In conclusione, vanno accolti il primo e terzo motivo di ricorso, mentre il secondo deve essere rigettato; ne consegue la cassazione della sentenza impugnata in relazione alle censure accolte, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nel rispetto dei principi sopra illustrati, nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo e terzo motivo di ricorso e rigetta il secondo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e



motivato esame, oltre a provvedere sulle spese del giudizio di cassazione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 17/06/2025.

Il Presidente

Aldo Carrato

