



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da:

LUCIO LUCIOTTI	Presidente
ROBERTO SUCCIO	Consigliere
MARIA GIULIA PUTATURO	Consigliere
DONATI VISCIDO DI NOCERA	
GIOVANNI GALASSO	Consigliere
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere Rel.

Oggetto:

*IRPEG	IRES
ACCERTAMENTO	
Ud.14/11/2025 CC	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 4341/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore "pro tempore", "ex lege" rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (pec: ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

-ricorrente-

contro

FALLIMENTO [REDACTED] S.R.L., con sede legale in [REDACTED]
[REDACTED] in persona del Curatore Avv. [REDACTED]
[REDACTED], rappresentato e difeso dal Prof. Avv. [REDACTED] (pec:
[REDACTED]) e dall'Avv. [REDACTED] (pec:
[REDACTED]);

-controricorrente-



avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della PUGLIA-SEZ.DIST. LECCE n. 1851/2015 depositata il 10/09/2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/11/2025 dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

FATTI DI CAUSA

1. Nel 2006, la GdF di Brindisi eseguiva indagini in riferimento alla regolarità della realizzazione, in zona litoranea di [REDACTED] di un complesso turistico denominato "[REDACTED]" ad opera di [REDACTED] S.R.L., esercente l'attività di lavori generali di costruzioni ed edifici.

L'edificazione era avvenuta in forza di un "accordo di programma", autorizzato dalla giunta regionale con delibera n. 341 del 20 aprile 1999 in variante al piano regolatore generale ai sensi dell'allora vigente l. reg. n. 34 del 1994, che prevedeva vincoli temporali di destinazione turistico-alberghiera e divieti di alienazione.

Emergeva che, in data 9 febbraio 2001, la società ed il Comune di [REDACTED] avevano sottoscritto una "convenzione attuativa" in difformità dall'accordo di programma. Invero, mentre l'accordo di programma prevedeva la destinazione turistico-alberghiera degli immobili edificandi, per un periodo non inferiore a cinque anni, a decorrere dalla data di avvio dell'attività produttiva, nonché il divieto di alienazione di singole unità, la "convenzione attuativa" prevedeva il divieto di modifica della destinazione d'uso per dieci anni dall'inizio dell'attività produttiva e la possibilità di alienazione dell'intero complesso, per l'effetto non frazionabile. Ulteriormente, con nuova convenzione del 27 agosto 2002, era convenuto tra le parti che il divieto di alienazione, per un periodo di cinque anni, come da accordo di programma, decorresse, non dalla data di avvio dell'attività produttiva, bensì dalla data di sottoscrizione della precedente convenzione attuativa. Talché, in forza dei ridetti strumenti attuativi, la contribuente aveva alienato a privati ad uso abitativo le singole unità



realizzate, con aliquote agevolate ai fini dell'IVA in ragione del 10% o del 4% secondo i casi.

Il 27 maggio 2008, a seguito di c.n.r. inoltrata il 15 dicembre 2007 a carico del legale rappresentante della società, [REDACTED] per il reato di cui agli artt. 81 e 110 cod. pen. in relazione agli artt. 30 e 44, comma 1, lett. c) DPR n. 380 del 2001 (lottizzazione abusiva), veniva disposto sequestro preventivo, esteso anche alle unità frattanto cedute.

Nel 2009, la GdF, alla luce delle precedenti indagini, procedeva ad un controllo fiscale nei confronti della società, esitato in PVC del 26 marzo 2009, regolarmente notificato.

In condivisione del PVC, l'Agenzia delle entrate emetteva avviso di accertamento per l'a.i. 2006, con il quale determinava maggiori imposte dirette ed indirette ed irrogava sanzioni, contestando:

- ai fini delle imposte dirette, l'indebita deduzione dei costi di realizzazione del complesso turistico, da ritenere connessi a reato;
- ai fini dell'IVA, l'indebita fatturazione agli acquirenti delle singole unità con aliquote ridotte, atteso che, essendo i permessi edilizi stati emessi per la realizzazione di un complesso turistico, e non di unità di civile abitazione, le cessioni avrebbero dovuto essere assoggettate all'aliquota ordinaria del 20%;
- ai fini dell'IVA, l'omessa regolarizzazione ex art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471 del 1997 delle fatture dei fornitori, siccome ritenute erroneamente, in forza della superiore ricostruzione dei fatti, assoggettate ad aliquote ridotte;
- ai fini dell'IVA, in relazione a rinunce all'acquisto da parte di taluni cessionari, l'erronea emissione di note di credito per storno totale di precedenti fatture, con conseguente indebita detrazione in difetto dei presupposti dell'art. 26, comma 3, DPR n. 633 del 1972.

2. La contribuente impugnava l'avviso nanti la CTP di Brindisi, che l'annullava.



3. L'Agenzia proponeva appello, rigettato dalla CTR della Puglia, con la sentenza in epigrafe, essenzialmente così motivando:

- non trova applicazione l'indeducibilità dei costi da reato ai sensi dell'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, siccome novellato dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, conv. con l. n. 44 del 2012, posto che il reato addebitato al [REDACTED] è una semplice contravvenzione, né rileva la continuazione, invocata dall'Agenzia, con i delitti di corruzione e di truffa al medesimo imputati in distinti procedimenti, non essendo peraltro la continuazione stata accertata con sentenze di condanna;

- è corretta l'applicazione delle aliquote agevolate ai fini dell'IVA nelle fatturazioni delle cessioni, atteso il classamento delle unità in A7 come abitazioni in villino e la non contestata, dall'Agenzia, natura di civile abitazione delle unità accertate in sentenze di merito resesi definitive perché non impugnate;

- la doglianza sulla mancata regolarizzazione delle fatture ricevute è generica, impedendo di verificare quali fatture fossero riferibili ai comparti A e B (relativi a stabilimento balneare, piscina e ristorante), piuttosto che al subcomparto C3 (relativo ai villini);

- legittimamente la contribuente ha detratto l'IVA esposta nelle note di credito emesse a seguito di rinuncia all'acquisto, in quanto si è in presenza, non di un accordo sopravvenuto, ma dell'esercizio di una facoltà contrattualmente convenuta, sussumibile nelle situazioni elencate dall'art. 26, comma 2, DPR n. 600 del 1973.

4. Ricorre per cassazione l'Agenzia con tre motivi. Resiste la contribuente con articolato controricorso, insistito con ampia memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, nel testo introdotto dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012.



1.1. In estrema sintesi, secondo la ricorrente Agenzia, irragionevolmente la CTR ha confutato le argomentazioni riguardanti l'unicità del disegno criminoso evidenziando come i delitti ascritti al [REDACTED] non trovassero riscontro in sentenza di condanna.

1.2. Il motivo – sebbene sfugga all'eccezione di difetto di autosufficienza formulata in controricorso, in quanto rende conto degli atti e documenti di causa, formulando censure centrate sulla dedotta violazione di legge – è tuttavia infondato.

1.3. Preliminarmente, trattandosi di contestazione dell'indeducibilità di costi da reato, è necessario riepilogare i procedimenti penali avviati nei confronti del [REDACTED]

Questi è stato attinto, anzitutto, da un procedimento per concorso nella contravvenzione di lottizzazione abusiva, cui già s'è accennato onde render conto dell'emissione, in seno ad esso, di decreto di sequestro preventivo, tramutatosi (provvisoriamente) in confisca per effetto delle sentenze di condanna in primo ed in secondo grado. Sostiene l'Agenzia nel motivo che la condanna di cui alla sentenza della Corte d'appello di Lecce n. 337 del 2013 sia passata in giudicato. Nel controricorso, tuttavia, è contestata tale affermazione, indicandosi il numero di ruolo della causa radicata in cassazione a seguito d'impugnazione: cfr. in part. p. 20, ove specificasi pendere la causa n. 39113 del 2013. A seguito di ricerca nella banca-dati informatica dei provvedimenti delle Sezioni penali della Corte di cassazione, sempre consentita in ragione della libera disponibilità e consultabilità degli archivi giurisprudenziali, è emerso che, giusta sentenza n. 14726/2020 deliberata alla pubblica udienza del 5 luglio 2019, la Sez. 5 Pen. ha annullato senza rinvio la sentenza impugnata nei confronti di tutti gli imputati, compreso il [REDACTED] per estinzione del reato per prescrizione; ha conseguentemente revocato la disposta confisca dei fabbricati di cui al comparto C, confermando tuttavia le statuizioni civili in favore della Regione Puglia in riferimento, tra gli altri, al [REDACTED]



Procedendo nella disamina, questi, secondo la convergente versione di ricorso e controricorso, è stato attinto da altri due distinti procedimenti: uno per il delitto di corruzione del sindaco del Comune di [REDACTED] per il compimento di atti contrari ai doveri d'ufficio ed altro per il delitto di truffa aggravata in danno dei cessionari delle singole unità, loro vendute ad uso abitativo, difformemente dai titoli edilizi.

Entrambe le parti concordano nel riferire che il procedimento per corruzione origina da un'unica iscrizione comprendente anche il concorso nella lottizzazione abusiva: a seguito di separazione in fase di indagini, i due titoli di reato si sono avviati a procedimenti diversi.

Quello relativo alla corruzione è esitato in sentenza di non luogo a procedere per estinzione del reato per prescrizione.

Il procedimento per truffa è sorto successivamente all'avviso di accertamento (dandone espressamente atto il ricorso) ed è medesimamente esitato in sentenza di non luogo a procedere per identica causa.

1.4. Premesso ciò, non è in discussione nel motivo l'affermazione della CTR secondo cui, agli effetti della formulazione dell'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, nel testo introdotto, "medio tempore", dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, pacificamente applicabile quale "lex mitior" ex comma 3 (cfr., tra le innumerevoli, recentemente, Cass. n. 8133 del 2023, secondo cui l'applicazione dello "ius superveniens", di cui all'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, si estende anche ai rapporti antecedenti al d.l., purché non esauriti), non rileva il procedimento per concorso in lottizzazione abusiva, in quanto, a seguito della novella, diversamente che in passato, presupposto per l'ineducibilità dei costi è la configurabilità soltanto di un delitto non colposo, con conseguente esclusione delle contravvenzioni, cui, ai sensi dell'art. 44 DPR n. 380 del 2001, era (ed è) da ascrivere la fattispecie della lottizzazione abusiva.



Quel che il motivo rimprovera alla CTR è la mancata considerazione dell'unicità del disegno criminoso, ai fini d'una valutazione dell'indeducibilità di costi e spese riferita al complesso dell'attività illecita del ██████████ contemplante, dunque, oltreché il concorso in lottizzazione abusiva, in una comune progettualità, il concorso in corruzione e la truffa aggravata.

1.5. Ora, il punto di riferimento cui ancorare siffatto rimprovero è inevitabilmente rappresentato dall'avviso di accertamento, poiché della legittimità o meno di esso, che formalizza la contestazione di indeducibilità di costi e spese, si verte in giudizio.

L'esigenza, nondimeno, di tener conto della modifica della disciplina dei cd. costi da reato introdotta con la novella di cui al d.l. n. 16 del 2012 porta a convenire con l'affermazione di principio – già espressa da questa S.C. nella sentenza n. 4578 del 2019 resa tra le medesime parti sulla medesima questione sostanziale che presentemente ne occupa e quivi da ribadirsi – secondo cui, "è pur vero che la fattispecie deve essere esaminata alla luce dello 'jus superveniens', astrattamente più favorevole al contribuente, ma è altrettanto vero che i fatti vanno inquadrati nel loro complesso, verificando se sui medesimi fossero state fondate altre ipotesi di reato per le quali si è proceduto, così da assicurare all'Ufficio un trattamento paritario rispetto alla parte che ha tratto vantaggio dalla riformulazione dell'art. 14 cit. nel corso del processo", "tratta[ndo]si comunque di accertamento in fatto".

Con specifico asserto in fatto, la CTR, nella parte della sentenza impugnata dedicata allo svolgimento del processo, scrive che l'organo accertatore (ossia la GdF) aveva ravvisato il "presupposto" del recupero di costi e spese (sotto il vigore dell'art 14, comma 4 bis, l. n. 527 del 1993 nel testo introdotto dall'art. 2, comma 8, l. n. 289 del 2002) nell'attività di lottizzazione abusiva contestata al ██████████ dalla Procura della



Repubblica di Brindisi; l'Agenzia, poi, facendo proprio il PVC, aveva emesso l'avviso di accertamento oggetto di giudizio.

Ed è sulla base di tale premessa che la CTR, nella parte in diritto, dato atto dell'intervenuta novella di cui al d.l. n. 16 del 2012, soggiunge che, nel caso di specie, "non si è in presenza di un delitto, bensì, di un reato contravvenzionale, tale configurandosi la contestata attività edilizia di 'lottizzazione abusiva'". In buona sostanza, secondo la CTR, alla luce dell'avviso di accertamento, i costi e le spese ritenuti indeducibili sono riferiti alla (sola) contravvenzione di concorso in lottizzazione abusiva.

Un tale accertamento in fatto della CTR non è avverso nel motivo né più in generale nel ricorso, che, peraltro senza riprodurre nelle parti salienti la motivazione dell'avviso a dimostrazione della tesi patrocinata, si limitano ad evocare, come detto, l'unicità del disegno criminoso, tuttavia in astratto, siccome di per sé pretesamente comportante la necessità di leggere la suddetta contravvenzione in uno ai delitti di corruzione e di truffa aggravata.

L'Agenzia, tuttavia, non allega che nell'avviso, pur emesso in coerenza con l'art 14, comma 4-bis, l. n. 527 del 1993 nel testo introdotto dall'art. 2, comma 8, l. n. 289 del 2002, sia rappresentata nella sostanza, avuto riguardo all'inquadramento nel complesso dei fatti, una consustanzialità dei tre titoli di reato tali da sciogliere la contravvenzione nei delitti, in guisa da riferire a questi, e non alla prima (che per lo "jus superveniens" non conta più), i costi e le spese indeducibili.

Nella parte introduttiva del ricorso, anteposta ai motivi, l'Agenzia si limita a scrivere che l'avviso (pur – notasi – emesso anteriormente), "nella formulazione dei recuperi", teneva conto della novella di cui al d.l. n. 16 del 2012, perché "teneva conto dell'azione penale avviata nei confronti dell'amministratore unico [...] ai sensi degli articoli 110, 81, 319 e 321 c.p. [e] degli articoli 23, comma 1, 29, comma 3, 30 e 44, comma 1, lettere a) e c), del DPR n. 380 del 2001" (p. 9).



Anzitutto, alla luce della testualità di tale allegazione, l'avviso non teneva conto – e non avrebbe in effetti neppure potuto farlo – della truffa aggravata, posto che il relativo procedimento è, dichiaratamente, successivo.

Sostiene l'Agenzia che l'avviso tenesse conto della corruzione: nondimeno la medesima – al fine, non attinto, di contrastare la chiara affermazione della CTR secondo cui l'avviso recepiva dal PVC il "presupposto" del recupero nell'attività di lottizzazione abusiva – non evidenzia in quali parti della motivazione di esso, ed in quali guise, fosse dedotta la corruzione, peraltro con una valenza preminente sul concorso in lottizzazione abusiva, sì da doversi ascrivere a quella, siccome delitto, anziché a questo, siccome contravvenzione, i costi e le spese.

1.6. Né coglie nel segno l'assunto dell'Agenzia, in ricorso, secondo cui "l'accertata configurazione di un unico disegno criminoso [...] comporta, inevitabilmente, che i costi della trasformazione urbanistica siano riferibili non solo alla lottizzazione abusiva ma anche a tutti i singoli 'delitti'" (p. 26).

In disparte che i brevi stralci delle sentenze dei giudici penali di merito riportate nel motivo non accertano, in senso proprio, alcuna unicità del disegno criminoso, ed in disparte che a monte l'Agenzia non allega e non dimostra essere stati la contravvenzione, da una parte, e ciascuno dei delitti, dall'altra, contestati al [REDACTED] sotto il vincolo della continuazione (pur esterna), la tesi secondo cui dall'unicità del disegno criminoso discende "sic et simpliciter", ovvero "de plano", la riferibilità ad esso dell'insieme di costi e spese prova troppo.

Rilevato che – per stessa ammissione dell'Agenzia – i componenti negativi disconosciuti sono "i costi dell'[illegittima] trasformazione urbanistica", è giust'appunto alla qualificazione penalmente rilevante di questa che deve aversi riguardo, dovendosi così concludere che essa si



lascia individuare tipicamente nel concorso in lottizzazione abusiva e non (anche) nella corruzione.

1.7. Né l'unicità del disegno criminoso obnubila la distinta obiettività dei reati che ne sono avvinti.

La riprova si evince da ciò che, sul piano della continuazione, la riforma dell'art. 81 cod. pen. di cui all'art. 8 d.l. n. 99 del 1974, conv. con l. n. 220 del 1974, nell'abrogare il previgente comma 3, che prevedeva che le diverse violazioni integranti la continuazione si considerassero come un solo reato, depone di per sé per la natura di reato plurimo finanche del reato continuato (ripetesi: nella specie, non contestato ed "a fortiori" non ritenuto dalle pronunce penali), nel senso che il reato continuato è da considerarsi unitariamente solo allorquando, come tipicamente in punto di pena, determina "ex lege" un trattamento di favore, mentre, a tutti gli altri effetti, riprendono vigore le diverse violazioni separatamente considerate (previo scioglimento – suole dire – del vincolo della continuazione).

1.8. Può in tal guisa dirsi raggiunta una prima conclusione, riassumibile nel seguente principio di diritto:

In tema di disciplina dei cd. costi da reato, di cui all'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, nel testo introdotto dall'art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, in caso di contestazione d'una pluralità di reati, di cui alcuni delitti ed altri contravvenzioni, ai fini della valutazione in ordine all'indeducibilità di costi e spese, dall'eventuale unicità del disegno criminoso che li avvince tutti non discende alcuna automatica riferibilità ad esso dell'intero insieme dei costi e delle spese onde trarne la conseguenza della totale indeducibilità, dovendo invece aversi riguardo partitamente alla specifica frazione di questi riferibile a ciascun reato, con conseguente indeducibilità soltanto dei costi e delle spese riferibili ai delitti e non anche alle contravvenzioni.



1.9. D'altronde, pur a voler assumere, con il motivo, la finalizzazione della corruzione antecedente, di cui ivi si ragiona, alla lottizzazione abusiva, questa non rappresenta uno sviluppo necessario della prima.

Un tanto palesa le ragioni per cui non viene nella specie in linea di conto l'insegnamento, espresso da Cass. n. 31059 del 2017, secondo cui "devono ritenersi costo o spesa direttamente 'utilizzati' per il compimento del delitto, ed in quanto tali non deducibili, anche [i costi e le spese] sostenuti in un momento successivo al perfezionamento della fattispecie delittuosa ogni qual volta il loro sostenimento trovi titolo nell'assunzione, da parte dell'agente, di una obbligazione strutturalmente funzionale alla realizzazione del delitto". Infatti, tale insegnamento va calato nella concretezza della fattispecie oggetto del relativo giudizio, relativa all'"indeducibilità dei costi sostenuti dalla contribuente a seguito dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti utilizzate per ottenere un maggior credito verso le banche, in quanto relativi a commissioni e interessi passivi derivanti dell'uso del credito illecitamente ottenuto"). In sostanza, la fattispecie consente di attribuire al predicato di necessaria strutturalità della funzionalizzazione alla realizzazione del delitto, di cui ragiona il principio quanto all'obbligazione susseguente generativa dei costi indeducibili, il significato di un nesso di costitutiva derivazione rispetto al delitto, nel senso che esso "naturaliter" evolve nella sua effettiva realizzazione.

Nel caso di specie, invece, l'autonomia concettuale e giuridica della corruzione rispetto al concorso in lottizzazione abusiva esclude una strutturale evoluzione dell'una nell'altro, perché quest'ultimo non costituisce la realizzazione della prima, la quale esaurisce il suo disvalore nella condotta volta al mercimonio della pubblica funzione. Ne costituisce conferma la considerazione che, a fronte della lesione di beni giuridici eterogenei, il concorso in lottizzazione abusiva non realizza un semplice



“post factum” della corruzione, ma segna un momento di per sé rilevante della progressione criminosa.

1.10. Può in tal guisa dirsi raggiunta una seconda conclusione, riassumibile nel seguente principio di diritto:

In tema di disciplina dei cd. costi da reato, di cui all’art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, nel testo introdotto dall’art. 8, comma 1, d.l. n. 16 del 2012, l’insegnamento secondo cui devono ritenersi costi e spese direttamente “utilizzati” per il compimento del delitto, ed in quanto tali indeducibili, anche quelli sostenuti in un momento successivo al perfezionamento della fattispecie delittuosa ogni qual volta il loro sostenimento trovi titolo nell’assunzione di una obbligazione strutturalmente funzionale alla realizzazione del delitto, presupponendo un nesso di costitutiva derivazione di tali costi e spese rispetto al delitto, non vale ad attrarre all’alveo dell’indeducibilità quelli sostenuti per una lottizzazione abusiva susseguente a corruzione del sindaco per il compimento, nel procedimento urbanistico, di un atto contrario ai doveri d’ufficio, attesa l’autonomia concettuale e giuridica delle corrispondenti figure di reato, in ragione della quale deve escludersi alcuna coessenziale e necessaria evoluzione della corruzione nella lottizzazione abusiva, che, offendendo un distinto bene giuridico, non costituisce realizzazione, né materiale né giuridica, della prima.

2. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell’art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell’art. 16 DPR n. 633 del 1972 e della relativa Tabella A, Parte II, n. 21, e Parte III, n. 127-undecies.

2.1. Il motivo riguarda sia il rilievo dell’indebita fatturazione agli acquirenti delle singole unità con aliquote ridotte, sia l’omessa regolarizzazione ex art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471 del 1997 delle fatture dei fornitori. In estrema sintesi, secondo la ricorrente Agenzia, l’intervento edilizio ha conservato l’originaria ed effettiva natura turistico-alberghiera, mentre la variazione di destinazione d’uso, per i villini, è stata ottenuta



esclusivamente sulla carta, in forza di atti illegittimi. Ne consegue che l'aliquota da applicarsi ai fini dell'IVA è quella ordinaria.

2.2. Anzitutto, il motivo si sottrae all'eccezione d'inammissibilità formulata in controricorso, laddove affermasi non avere l'Agenzia aggredito anche la seconda, pretesamente autonoma, "ratio decidendi" sottesa alla sentenza impugnata, espressa dall'affermazione secondo cui "non può sottacersi la (dirimente) circostanza [che numerose sentenze della CTP di Brindisi, divenute definitive per mancata impugnazione, hanno riconosciuto agli immobili "de quibus" la natura di case per civile abitazione".

Non si tratta, in realtà, di un'autonoma "ratio decidendi", ma di un mero passaggio argomentativo, proiettato a rimarcare – come testualmente esplicitato nella seconda parte del periodo – ritenute (dalla CTR) incoerenza e contraddittorietà della posizione dell'Agenzia, che, prestata acquiescenza a pregresse sentenze sfavorevoli, coltiva invece il presente giudizio.

Né – tenuto conto della genericità dell'evocazione di tali sentenze – la stessa si sostanzia nell'affermazione di alcun vincolo dalle medesime derivanti, men che meno a titolo, neppure evocato, di giudicato esterno.

2.3. Ciò detto, il motivo è fondato e merita accoglimento.

2.4. V'è anzitutto da premettere che, sebbene le singole unità compravendute possedessero "le caratteristiche necessarie ad ospitare un nucleo familiare", idonee a procurare loro la destinazione a civile abitazione, ciò non è affatto decisivo, dovendosi avere riguardo, non all'idoneità, ma alla destinazione (come si evince, "mutatis mutandis", da Cass. n. 24053 del 2018, secondo cui "in tema di agevolazioni fiscali sull'IVA, non è applicabile l'aliquota agevolata alla vendita da parte di un costruttore di unità abitative gestite da un'impresa turistica, ai sensi dell'art. 5 della l. n. 217 del 1983, in quanto dette unità abitative, pur avendo le caratteristiche necessarie ad ospitare un nucleo familiare,



costituiscono una struttura funzionale all'esercizio di una attività di impresa").

2.5. Quanto alla determinazione delle corrette aliquote applicabili ai fini dell'IVA, sia in relazione alle forniture di beni e servizi per l'edificazione, antecedentemente, quindi, alle cessioni, che in relazione "funditus" a queste, nei rapporti, cioè, con gli acquirenti delle singole unità, le indicazioni rivenienti dalla giurisprudenza di legittimità additano la necessità d'una verifica effettiva della destinazione d'uso dei manufatti, tenuto conto anche dei - ma, se del caso, ai sensi di quanto si andrà illustrando, motivatamente prescindendo dai - provvedimenti amministrativi.

2.5.1. Più precisamente, questa S.C. insegna che, "in tema di IVA, l'aliquota ridotta prevista dall'art. 16 del d.P.R. n. 633 del 1972, si applica, ai sensi del n. 127-undecies della Tabella A, unicamente se l'unità immobiliare compravenduta [...] sia stata effettivamente utilizzata dall'acquirente per soddisfare esigenze abitative, mirando il legislatore fiscale a tutelare il diritto ad avere un'abitazione", specificando (in motivazione) che "per 'destinazione' deve intendersi - in conformità allo scopo sociale perseguito dalla agevolazione fiscale - non la mera formale destinazione urbanistica, ma l'effettivo e concreto impiego abitativo dell'immobile" (Cass. n. 28578 del 2021).

In rapporto a tale accezione di "destinazione", per vero, già precedentemente s'era affermato che deve essere provata "la permanenza, dopo la vendita, dell'effettivo e concreto impiego abitativo dell'unità immobiliare compravenduta".

Parimenti, in rapporto all'applicabilità dell'aliquota agevolata del 4 per cento, prevista ai punti 21 e 39 della tabella A, parte II, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633", insegna costantemente questa S.C. che compito del giudice di merito è quello di accertare l'effettività dello stato dei



manufatti, onde verificarne la corretta qualificazione, finanche (come anticipato) in contrasto con i provvedimenti abilitativi.

Ricorre infatti tralaticciamente il principio secondo cui, a tal fine, "l'indagine sulle caratteristiche di un edificio e sulla destinazione percentuale della sua superficie ad abitazioni, uffici e negozi, deve essere condotta sulla base degli elementi strutturali e funzionali delle singole unità al momento della ultimazione dell'edificio, oppure al momento delle classificazioni catastali definitivamente stabilite, dovendosi aver riguardo, in caso di contrasto, non a quanto indicato nel progetto approvato con la concessione edilizia, ma alla effettiva (diversa [e persino] abusiva, nella specie) loro destinazione" (così Cass. n. 2933 del 2007; successivamente, in senso conforme, Cass. nn. 33896 del 2019 e 8032 del 2013).

2.6. A mente delle peculiarità del caso di specie, in cui, secondo la prospettazione agenziale, le convenzioni attuative a livello comunale hanno sostanzialmente aggirato le previsioni restrittive dell'accordo di programma, le superiori indicazioni in ordine alla valutazione dell'eventuale abusività delle consistenze meritano, ad avviso del Collegio, di essere precisate nel senso che il contrasto di queste rispetto ai titoli abilitativi all'edificazione e di conseguenza alle classificazioni catastali deve essere valutato tenendo conto, non già "sic et simpliciter" di detti titoli e classificazioni, ma altresì dell'intera filiera gerarchica degli atti e provvedimenti amministrativi, previa, se del caso, disapplicazione di quelli illegittimi: ciò che è consentito anche al giudice tributario, quale giudice di diritti, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 all. E l. n. 2248 del 1865.

2.7. Può in tal guisa dirsi raggiunta un'ulteriore conclusione, riassumibile nel seguente principio di diritto:

In tema di determinazione delle aliquote applicabili ai fini dell'IVA, in relazione alle forniture di beni e servizi per l'edificazione ed alle cessioni delle singole unità agli acquirenti, deve aversi riguardo alla effettiva – e persino abusiva – destinazione dei manufatti, tenuto conto che eventuali



contrasti dello stato di fatto rispetto ai titoli abilitativi all'edificazione ed alle classificazioni catastali deve essere valutato alla luce, non già solo del tenore formale dei medesimi, ma altresì dell'intera filiera gerarchica degli atti e provvedimenti amministrativi, previa, se del caso, disapplicazione di quelli illegittimi, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 all. E l. n. 2248 del 1865.

2.8. Nella specie, la CTR ha "in toto" pretermesso di concretamente accertare, com'era invece suo precipuo compito, quale giudice di merito, lo stato dei manufatti, in rapporto, non solo (tenuto conto di ubicazione, contesto, natura e durata dei servizi e quant'altro utile) alle specifiche esigenze che questi erano preordinati a soddisfare, ma all'effettiva destinazione che, in concreto, è stata loro impressa.

Essa ha invece attribuito decisiva rilevanza al classamento, siccome confermato dai titoli abilitativi all'edificazione e dai provvedimenti "lato sensu" autorizzatori, così mancando, tuttavia, sotto ulteriore profilo, di sottoporre a vaglio critico la conformità dell'uno e degli altri non già solo agli strumenti attuativi comunali, ma, in ultima analisi, all'accordo di programma, cui illegittimamente, secondo la prospettazione agenziale non minimamente considerata dalla CTR, detti strumenti hanno fatto seguito, creando artificiosamente i prodromi d'una mera parvenza di legittimità dei provvedimenti relativi alle singole unità. Né, peraltro, su questo punto, tale vaglio critico può prescindere da quanto rilevato dalla Sez. 5 Pen. di questa S.C. nella già richiamata sentenza n. 14726/2020 del 5 luglio 2019, in riferimento all'illiceità della condotta del [REDACTED] (chiamato a rispondere di concorso in lottizzazione abusiva) agli effetti delle obbligazioni civili.

In ragione di quanto precede, la CTR, nel fondare il giudizio sulle sole risultanze formali, senza considerare la reale consistenza delle unità abitative, anche alla luce della loro legittima conformazione giuridico-edilizia, è caduta in errore nel confermare le aliquote ridotte ai fini dell'IVA



sul duplice piano sia delle fatture attive per le cessioni agli acquirenti sia di quelle passive per i beni e servizi somministrati dai fornitori.

2.9. Con più particolare riguardo, poi, a queste ultime, il rilievo della CTR di genericità della doglianza agenziale, per non consentire la riferibilità di beni e servizi al comparto C (relativo ai villini) disgiuntamente dai comparti A e B (relativi a stabilimento balneare, piscina ecc.) non coglie nel segno, avendo l'Agenzia, sin dall'accertamento, trascritto "in parte qua" per autosufficienza, riferito il recupero al solo complesso turistico-alberghiero, già scomputata l'attività stagionale di stabilimento balneare (denominato "██████████ con annessi piscina, ristorante, bar e market (cfr. p. 41 in rapporto a pp. 5 e 6). D'altronde in controricorso è confermato che "i soli costi contestati dall'Ufficio e ripresi a tassazione invocando la disciplina di cui all'art. 14, comma 4-bis, della legge 537 del 1993 [...] sono solo ed esclusivamente quelli sostenuti per l'edificazione del sub-comparto C del complesso turistico ██████████ (p. 29).

2.9.1. Ciò detto, sempre con riguardo alle fatture passive, mette conto di aggiungere che, secondo questa S.C., "il cessionario di un bene e il committente di un servizio, avendo l'obbligo di regolarizzare l'operazione imponibile posta in essere dal cedente o prestatore, ai sensi dell'art. 6, comma 8, del d.lgs. n. 471 del 1997, sono tenuti, in caso di omessa o irregolare fatturazione, a verificare, ove abbiano elementi valutativi ulteriori rispetto alla fattura, pertinenti alla sfera imprenditoriale in conseguenza dei rapporti contrattuali con il cedente o prestatore, non solo la regolarità formale dell'operazione, ma anche la coerenza estrinseca della qualificazione fiscale" (Cass. n. 32252 del 2024).

Rileva dunque nella specie la conoscenza, in capo alla contribuente, di eventuali "elementi valutativi ulteriori rispetto alla fattura".

3. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 26, comma 3, DPR n. 600 del 1972.



3.1. La sentenza impugnata è illegittima in quanto, ai sensi dell'art. 26, comma 3, DPR n. 600 del 1973, l'imposta non è più detraibile decorso l'anno dall'operazione imponibile.

3.2. Il motivo è fondato, ma per ragioni diverse da quelle espressevi.

3.3. La sentenza impugnata contiene un accertamento in fatto, non avverso nel motivo, secondo cui le rinunce all'acquisto da parte di taluni cessionari trovano fondamento nel contratto. Ciò esclude che esse siano state formalizzate in un successivo accordo "inter partes".

Secondo costante orientamento della giurisprudenza di legittimità, ove venga ad esistenza una causa di risoluzione del contratto – cui è assimilabile la rinuncia all'acquisto, giusta la letterale clausola estensiva dell'art. 26, comma 2, DPR n. 633 del 1972 – l'efficacia della quale dipende da un evento dedotto all'epoca della stipula di detto contratto che conteneva la clausola, in relazione alla quale il cedente o il prestatore abbia già emesso fattura per il prezzo ed assolto il conseguente obbligo di riscossione e pagamento dell'IVA, il medesimo soggetto gode del pieno diritto di emettere la nota di variazione e di detrarre l'imposta, a norma del citato comma 2, senza che sia necessario attendere un formale atto di accertamento (negoziale o giudiziale) del verificarsi dell'anzidetta causa di risoluzione (Cass. nn. 17438 del 2023; 15696 del 2002; 5568 del 1996).

Tale insegnamento deve essere coordinato con quello – volto a definire il rapporto tra i commi 2 e 3 dell'art. 26 DPR n. 633 del 1972 – a termini del quale, "secondo la disciplina di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, nel testo applicabile 'ratione temporis', le note di variazione in diminuzione sono emesse facoltativamente dal cedente o dal prestatore di servizi entro termini differenziati a seconda della causa che ne giustifica l'emissione, non essendo previsto alcun limite temporale per le cause di sopravvenuta inesigibilità del credito indicate nel comma 2; limite che, al contrario, è da individuarsi in un anno dall'operazione imponibile nel caso



in cui la sopravvenuta inesigibilità è frutto di un accordo tra le parti” (Cass. n. 39182 del 2021).

3.4. Tenuto conto di quanto precede, non può condividersi la posizione agenziale circa il non avere la contribuente rispettato il termine annuale. Infatti, trovando le rinunce all’acquisto fondamento nel contratto, si versa nell’ipotesi di cui al comma 2, non soggiacente al termine annuale, che si applica solo ai casi di cui al comma 3.

3.5. Nondimeno, donde la fondatezza del motivo, pur, come preannunciato, per ragioni diverse, ha recentemente affermato questa S.C. che “la nota di variazione, resa nell'ambito della procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile di cui all'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, anche ove consegua ad un presupposto svincolato da limitazioni temporali, non può essere formalizzata sine die, poiché il diritto alla detrazione può essere esercitato al massimo con la dichiarazione annuale e, di conseguenza, la stessa deve essere formalizzata entro il medesimo termine di presentazione della dichiarazione annuale riferita all'anno di verifica in corso” (Cass. n. 33248 del 2024).

4. In conclusione, in accoglimento del secondo e del terzo motivo, ai sensi di cui in motivazione, la sentenza impugnata va cassata con rinvio, per nuovo relativo esame e per le spese, comprese quelle del grado.

P.Q.M.

Accoglie il secondo ed il terzo motivo, nei termini di cui in motivazione, e rigetta il primo.

Per l’effetto cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Puglia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese.

Così deciso a Roma, lì 14 novembre 2025.

Il Presidente

Lucio Luciotti

