

Sentenza

FATTI DI CAUSA

- la società contribuente impugnava l'avviso di accertamento notificatole con il quale l'ufficio, a seguito di processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza richiedeva il pagamento di maggior IVA oltre a interessi e sanzioni a seguito di errata applicazione dell'IVA alle operazioni di compravendita aventi per oggetto un compendio immobiliare costituito da parco serricolo con parziale copertura fotovoltaica (in sintesi, il parco serricolo fotovoltaico) con annesse aree agricole;
- la Twelve Srl, secondo i verificatori, aveva distinto in sede di emissione delle fatture ai fini IVA tra gli impianti a carattere serricolo e l'impianto fotovoltaico applicando agli uni l'aliquota del 21% e agli altri l'aliquota del 10%; diversamente invece, secondo l'Amministrazione finanziaria, le operazioni costituivano una unica operazione di cessione avente per oggetto un unico bene immobile al quale doveva applicarsi quindi per l'intero corrispettivo l'aliquota IVA ordinaria del 21%;
- il giudice di primo grado rigettava il ricorso; appellava la società contribuente;
- con la pronuncia qui gravata il giudice regionale ha accolto l'appello riformando la sentenza di primo grado; esso ha ritenuto in primo luogo violato l'art. 12 della L. n. 212 del 2000 con riguardo al termine di sessanta giorni che deve intercorrere tra la comunicazione o la notifica del PVC e l'emissione dell'avviso di accertamento; in secondo luogo, il giudice di appello, nel merito, ha ritenuto anche di esprimersi sulla corretta attribuzione alle due cessioni - sebbene perfezionate in unico atto notarile - di aliquote distinte perché da considerarsi ai fini IVA operazioni autonome;
- ricorre a questa Corte l'Amministrazione Finanziaria con atto affidato a due motivi;
- resiste con controricorso la società contribuente;

RAGIONI DELLA DECISIONE

- il **primo motivo** censura la sentenza impugnata per violazione dell'art. 12 L. 212 del 2000 per avere il giudice del merito erroneamente ritenuto nella fattispecie operante il mancato rispetto del termine di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento, con conseguente illegittimità dell'atto impugnato in quanto emesso *ante tempus*;
- il motivo è infondato;
- è pacifico che - come accerta chiaramente la CTR in forza delle stesse controdeduzioni dell'Ufficio - dalla data del contraddittorio (26 ottobre 2017) vale a dire dell'incontro tra le parti a seguito della notifica del PVC, seguito dalla memoria del contribuente (20 dicembre 2017) siano passati 55 giorni;
- è altrettanto pacifico che il rilievo in argomento (vale a dire l'avere l'Ufficio contestato la erronea applicazione dell'IVA, dovendosi secondo la prospettazione erariale trattare le operazioni non distintamente, ma come una sola operazione a fini IVA) sia stato formulato dall'Agenzia delle Entrate quale "*nuova e autonoma contestazione*", come scrive ancora la CTR solo in sede di redazione del processo verbale di contraddittorio (ancora in data 26 ottobre 2017) senza che ne risulti quindi alcuna traccia nel PVC redatto in precedenza;
- orbene, è del tutto evidente allora che sussiste la violazione giustamente rilevata dalla sentenza impugnata;
- va ricordato che l'art. 12 c. 7 della L. n. 212 del 2000, come interpretato da questa Corte (Cass. n. 701 e 702 del 2019), impone la concessione di uno intoccabile *spatium deliberandi* di sessanta giorni tra la comunicazione del PVC e l'emissione dell'avviso di accertamento che non è comprimibile se non per ragioni di urgenza che qui non sussistono al fine di garantire il contraddittorio endoprocedimentale;

- la disposizione in argomento si colloca nello statuto dei diritti del contribuente, che è disposizione generale del sistema tributario in ordine, tra l'altro, all'esercizio del potere di accertamento; si tratta di una disposizione di sistema, attuativa degli artt. 53 e 23 Cost.;

- lo Statuto è, per così dire, la chiave di lettura da adottarsi nella interpretazione ed applicazione delle norme tributarie nel senso di renderle compatibili con i principi sanciti dalla Carta costituzionale: è uno *"statuto del contribuente"* cui viene riconosciuta una natura forte nella gerarchia materiale delle fonti del diritto tributario. (Cass. civ. sez. v, sent., 07-08- 2009 n. 18131;

- significativamente, si è chiarito da tempo che (si vedano in argomento le osservazioni rese da Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7843 del 17/04/2015 ma anche dalla successiva Cass. Sez. 5, Sentenza n. 11613 del 11/05/2017) in materia di garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 52 del D.P.R. 633 del 1972 impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione, e solo dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000;

- la *ratio* di tali esiti interpretativi è quella di garantire sempre al contribuente il termine di sessanta giorni che deve quindi intercorrere in ogni caso tra la chiusura (o tra le diverse chiusure, quando i rilievi riguardino più profili, come qui avviene) delle operazioni costituenti la fase istruttoria, riepilogate nel PVC, e la successiva ed eventuale fase accertativa vera e propria;

- detto termine ha la funzione, centrale nell'ordinamento con riguardo alla corretta partecipazione del contribuente all'attività di controllo, di consentire al contribuente sottoposto ad accesso, ispezione e verifica di esaminare i rilievi e poter su ciascuno di essi sviluppare in tempi adeguati e con le modalità necessarie il confronto con l'Ufficio al fine di operare per modificarne il convincimento prima che esso Ufficio proceda con l'emissione dell'avviso di accertamento;

- la Corte Costituzionale ha chiaramente proclamato che il contraddittorio endoprocedimentale, *«quale espressione del principio del "giusto procedimento" (in virtù del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, in particolare prima che vengano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti), ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (sentenza n. 71 del 2015), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sentenza n. 210 del 1995)»*; ciò vale, secondo la Consulta, *«anche in ambito tributario, dove il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di "ottimizzare" l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli»*;

- nella fase istruttoria, come è noto, l'Ufficio si limita infatti a rilevare fatti ed elevare rilievi, mentre solo nella fase accertativa pur muovendo da tali rilievi ne sintetizza le risultanze, con maggiore o minore dettaglio, e formula compiutamente, quantificandola in modo analitico nel quantum e altrettanto puntuale dal punto di vista della motivazione che la sorregge, la pretesa o le pretese per maggiori tributi, interessi e sanzioni;

- coerentemente con le sopra esposte considerazioni, questa Corte ha infatti stabilito (in argomento si veda Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 37225 del 20/12/2022) che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il termine previsto dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, decorre dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, anche in caso di accertamento con adesione; tale procedimento - che ha luogo dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, non dopo l'emissione del PVC, quando ancora non esiste l'avviso di accertamento - è del tutto inidoneo a determinarne la riapertura o la nuova decorrenza, avendo tale atto finalità in realtà deflative del contenzioso, incompatibili con quelle perseguite dal riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale;

- il potere di accesso, ispezione e verifica di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972 e del connesso art. 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, che richiama il predetto, è finalizzato a far compiere all'Amministrazione tramite i verificatori che accedono, ispezionano e verificano presso il domicilio del contribuente *«ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni»* e consiste nella possibilità di svolgere attività di natura istruttoria presso il contribuente, diretta a prendere conoscenza di elementi di fatto da porre a base dell'avviso di accertamento che se del caso sarà emesso all'esito dell'attività di controllo;

- la disposizione di cui all'art. 12 c. 7 L. 212 del 2000 che qui va applicata *«attribuisce al contribuente un rilevante spazio partecipativo, delineando uno specifico modulo procedimentale che si attaglia alle peculiarità delle verifiche eseguite dall'amministrazione finanziaria, caratterizzate appunto dall'essere svolte tramite accessi "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali". Peraltro, nei confronti di dette verifiche opera la deroga alle garanzie di cui all'art. 14 Cost. prevista per gli "accertamenti ed ispezioni" a fini fiscali "regolati da leggi speciali"»* (Corte Cost. n. 47 del 2023);

- si è detto quindi che l'Ufficio procede a valutare tali elementi di fatto, ponendoli in relazione con le osservazioni del contribuente, le quali debbono parimenti essere esaminate;

- conferma queste osservazioni la mancata rilevanza, stabilita dalla pronuncia poc'anzi citata, ai fini della riapertura del termine di sessanta giorni, della procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218 del 1997; tale irrilevanza deriva, come già detto, dalla natura e dalla funzione dell'istituto deflattivo in argomento, che prevede invero un autonomo contraddittorio, il quale si svolge però solo dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, dovendo avere per oggetto il contraddittorio tra le parti le pretese così come già espresse dall'Ufficio e compiutamente quantificate nell'ammontare e motivate nelle ragioni di fatto e di diritto che le sostengono;

- diversamente, il contraddittorio di cui all'art. 12 c. 7 della L. n. 212 del 2000 prevede il noto termine di sessanta giorni ponendolo a garanzia e tutela del pieno dispiegarsi, per tutta l'estensione *ex lege* prevista, senza contrazioni, del contraddittorio procedimentale, anteriormente all'emissione dell'avviso di accertamento;

- tale confronto tra Ufficio e contribuente deve allora avere modo e tempo di esplicarsi nella sua pienezza garantita dalla legge quanto a modalità di esercizio e tempi ad esso dedicati, poiché esso costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione Finanziaria e contribuente presidiato dall'art. 97 Cost. oltre che dagli artt. 23 e 53 Cost. ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (in argomento si veda Cass. Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 15843 del 23/07/2020; e in precedenza Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 27623 del 30/10/2018); potestà impositiva che nel momento in cui ha luogo il contraddittorio precedente al termine di sessanta giorni è ben lungi dall'essere manifesta dovendo esplicitarsi solo all'atto dell'emissione dell'avviso di accertamento, che ha la funzione di esporla e renderla nota al contribuente;

- infine, è agevole osservare che la conclusione opposta a quella sopra raggiunta consentirebbe una agevole soppressione del termine di sessanta giorni, poiché sarebbe sufficiente per l'Ufficio innovare o modificare le proprie contestazioni nel corso del contraddittorio, magari a ridosso dello scadere del termine, per poi notificare il sessantunesimo giorno l'avviso di accertamento che veicola tali nuove contestazioni, di fronte alle quali al contribuente risulterebbe nel concreto impedito il prescritto dialogo pre-processuale che la disposizione in argomento invece vuole sempre garantire;

- tale conclusione, che va quindi respinta, addiverrebbe all'introduzione nel sistema dello Statuto dei diritti del contribuente di una vera e propria *interpretatio abrogans* dell'istituto del contraddittorio endo-procedimentale che ci occupa; interpretazione che è del tutto distonica con la progressiva estensione del contraddittorio medesimo che costituisce invece un trend seguito dal legislatore, tendente ad ampliare le fattispecie in cui ha luogo un confronto preventivo tra Amministrazione Finanziaria e contribuente (in argomento ancora Corte Cost. n. 47 del 2023);

- pertanto, il motivo di ricorso va rigettato;

- la Corte ritiene opportuno enunciare quindi, in argomento, il seguente principio di diritto: *«in materia di contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 12 comma 7 della L. n. 212 del 2000, nel caso in cui l'Ufficio - dopo la notifica del PVC redatto a seguito di accesso, ispezione o verifica presso il contribuente e nel corso del contraddittorio instauratosi a seguito della comunicazione da parte del contribuente delle osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori - formuli ulteriori rilievi o nuove contestazioni rispetto a quelle contenute nel PVC, delle quali il contribuente venga a conoscenza per la prima volta, il termine di sessanta giorni di cui ancora all'art. 12 c. 7 della L. n. 212 del 2000 inizia a decorrere a partire dal momento in cui l'Ufficio ne notizia il soggetto sottoposto a controllo e non dalla precedente data di consegna o notificazione del PVC, anche se i fatti materiali conosciuti dall'Amministrazione finanziaria e posti a base della nuova contestazione sono stati già rilevati in occasione della redazione del PVC medesimo»*;

- all'esito della decisione in ordine al motivo che precede, il **secondo motivo** di ricorso, che si duole della violazione degli artt. 1,2,6,21 e 23 del D.P.R. n. 633 del 1972 in relazione all'art. 360 c. 1 n. 3 c.p.c. per avere la sentenza impugnata erroneamente ritenuto corretta l'applicazione di diverse aliquote IVA alle diverse operazioni poste in essere con la cessione, diviene inammissibile per sopravvenuto difetto di interesse;

- invero, l'interesse ad agire, e quindi anche l'interesse ad impugnare, deve sussistere non solo nel momento in cui è proposta l'azione (o l'impugnazione), ma anche al momento della decisione, perché è in relazione quest'ultimo - e alla domanda originariamente formulata - che l'interesse va valutato (Cass. Sez. un. n. 10553/2017);

- esso, alla luce della decisione in ordine al primo motivo, viene qui meno;

- le spese sono regolate dalla soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo;

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso;

dichiara inammissibile per sopravvenuto difetto di interesse il secondo motivo di ricorso;

condanna parte ricorrente al pagamento delle spese processuali che liquida in € 30.000,00 oltre a € 200,00 per esborsi, 15% per spese generali, CPA e IVA come per legge.

Così deciso in Roma, il 6 novembre 2024.

Depositato in Cancelleria il 7 gennaio 2025.