

Sentenza del 28/12/2023 n. 36198 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Le società Edilia Costruzioni Spa e Reimas Srl , quest'ultima in qualità di consolidante ai sensi dell' art. 117 T.U.I.R. , avevano impugnato la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Cagliari n. 272/6/13, depositata il giorno 11 giugno 2013, che aveva respinto i ricorsi, riuniti, proposti avverso gli avvisi di accertamento e le cartelle esattoriali riguardanti Iva, Irap, Ires ed altro, relativi all'anno di imposta 2006, ritenendo che il momento impositivo ai fini delle imposte con riferimento alla cessione dell'area e dei fabbricati esistenti coincideva con la stipula dell'atto di transazione, in quanto si trattava di compravendita con effetto immediato, con la conseguenza che i ricavi si dovevano contabilizzare nel 2006; l'Iva, inoltre, doveva determinarsi con l'aliquota del 20% e non con quella agevolata del 10%, in quanto si trattava di cessione di aree e non di IVA relativa alla costruzione di immobili da destinare a residenze universitarie.

2. La Commissione tributaria regionale ha rigettato l'appello proposto dalla società contribuente sulla base delle seguenti considerazioni:

-) non sussisteva la violazione della L. n. 212 del 2000 , artt. 10 e 12 , in quanto il (Omissis) i funzionari dell'Agenzia si erano recati presso la sede della società Edilia e avevano chiesto e ottenuto la documentazione che ritenevano utile per il loro scopo e, durante l'accesso, era intervenuto anche il legale rappresentante dell'impresa; il verbale era stato chiuso, redatto in duplice originale, uno dei quali era stato consegnato alla parte; l'avviso di accertamento era stato notificato in data 17 novembre 2011. Se era vero che l'atto era datato 14 ottobre 2011, quel che rilevava era che esso non era stato notificato prima che scadesse il termine di legge di sessanta giorni per le osservazioni del contribuente;

-) era infondato il motivo di ricorso con cui si contestava l'assenza di verbali redatti in occasione dell'attività di controllo esperita presso terzi (nel caso di specie, l'ERSU, contraente delle ricorrenti) e la Commissione tributaria regionale aveva dato atto che i documenti di cui si trattava non solo erano noti al contribuente che li aveva sottoscritti, ma erano stati pure allegati all'avviso;

-) anche il terzo motivo era infondato, in quanto che si trattasse di compravendita emergeva dalle carte, posto che nessun appalto era stato realizzato da Edilia Costruzioni e nessuna vendita di cosa futura, mai venuta ad esistenza, era stata effettuata: la sola cosa che risultava trasferita era l'area su cui doveva sorgere il campus universitario e il trasferimento era stato trascritto, a favore dell'ERSU nei registri immobiliari;

-) l'art. 2 della transazione stipulata tra le parti contraenti diceva che "la società Edilia Costruzioni... dichiara di vendere... all'Ente regionale per il diritto allo Studio Universitario che... accetta e compra, la piena proprietà del complesso immobiliare..." e il termine "vendere", in un atto di transazione redatto da Notaio e con le parti assistite dai rispettivi difensori nei giudizi che erano in corso e che con la transazione si volevano estinguere, era certamente utilizzato nel suo significato giuridico e non significava altro che trasferire la proprietà di un bene dietro corrispettivo di un prezzo;

-) benché l'art. 2 della transazione prevedeva la realizzazione di edifici, si leggeva anche: "...pertanto deve intendersi immediatamente trasferita in capo al medesimo (l'ERSU), l'area di sedime sulla quale le stesse verranno edificate...";

-) il prezzo pagato era certamente quello determinato dall'Ufficio, sia per le considerazioni già svolte dal Giudice di primo grado che si intendevano interamente accolte e condivise dal Collegio, sia per l'ulteriore considerazione che era agli atti di causa un secondo contratto di transazione stipulato tra le parti ed allegato all'avviso di accertamento da cui si evinceva non solo che le parti rinunciavano alla realizzazione, ad opera di Edilia Costruzioni, delle opere di cui era stata prevista la costruzione con lo strumento della vendita di cosa futura, ma che "restava confermato il definitivo trasferimento, in piena e perfetta proprietà, dell'area indicata... in favore dell'ERSU, già disposto col citato atto del Notaio A.A. (era la transazione del 27 luglio 2006), a suo tempo regolarmente trascritto presso la competente Conservatoria... di Cagliari. A fronte di tale trasferimento viene stabilito che in favore dell'Edilia Costruzioni Spa venga corrisposto il corrispettivo onnicomprensivo di Euro 35.000.000 (trentacinquemilioni), oltre IVA, secondo le seguenti modalità...";

-) che si era trattato di un acquisto di area fabbricabile era dimostrato anche dalle leggi regionali della Sardegna n. 4/2006 e n. 3/2009, con le quali l'ERSU era stato autorizzato ad acquisire la proprietà dell'area in questione per l'importo di Euro 35,000.000, oltre Iva;

-) anche gli ultimi due motivi (riguardante la pretesa illegittimità delle sanzioni e l'iscrizione a ruolo straordinario) erano infondati, in quanto la Commissione tributaria provinciale aveva correttamente motivato, facendo riferimento, per quanto riguarda le sanzioni alla necessaria distinzione tra i soggetti sui quali gravava l'onere del tributo e, quindi, l'eventuale sanzione;

-) la società Edilia costruzioni rispondeva in relazione all'accertamento per Iva e Irap e, in relazione alle accertate violazioni con riferimento a tali imposte, era stata applicata la regola del cumulo giuridico di cui al D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 ;

-) l'Ires, invece, scrivevano i giudici di primo grado, doveva essere liquidata dalla società consolidante (la società Reimas), calcolata sul reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi dichiarati dalle singole società consolidate e, quindi, si doveva pagare un'unica Ires di gruppo: la società consolidante era solidalmente responsabile con le società consolidate per il pagamento delle sanzioni di cui era responsabile ciascuna consolidata. Pertanto, secondo la Commissione tributaria provinciale, il cumulo giuridico avrebbe riguardato l'Ires da una parte e le altre imposte dall'altra parte; si trattava di argomentazioni esaurienti, logicamente corrette e condivise;

-) per quanto riguardava l'emissione di un ruolo straordinario, la Commissione tributaria provinciale aveva correttamente motivato con riferimento agli importi di cui l'Erario era creditore e al fatto che l'unico bene che poteva garantire il pagamento era il bene oggetto di cessione a favore dell'ERSU. 3. La società Reimas Srl uninominale, in liquidazione, (incorporante la società Edilia Costruzioni s.p.a.) ha proposto ricorso per cassazione con atto affidato a nove motivi.

4. L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

5. La Procura Generale della Corte di Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con le quali ha chiesto l'accoglimento dei motivi quarto e ottavo, assorbito il nono e il rigetto dei restanti motivi, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado in diversa composizione.

6. La società Reimas Srl uninominale, in liquidazione, ha depositato memoria.

Motivi della decisione 1. Il primo mezzo deduce la violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. L'Ufficio aveva eseguito, in data (Omissis), un accesso finalizzato all'acquisizione di ulteriori documenti presso la sede di Edilia Costruzioni Spa rilasciando alla società un verbale di accesso e richiesta documenti e meno di un mese dopo (in data 14 ottobre 2011), aveva emesso gli avvisi di accertamento oggetto della controversia, che erano stati notificati in data 17 novembre 2011. Tale sequenza procedimentale aveva comportato la violazione del contraddittorio da parte dell'Agenzia. La Commissione di secondo grado aveva respinto il motivo di appello, in quanto l'Ufficio avrebbe rispettato tale termine, visto che, nonostante gli avvisi di accertamento fossero stati emessi soli 29 giorni dopo l'accesso presso Edilia Costruzioni, gli stessi erano stati notificati dopo lo spirare del termine dei 60 giorni (in data 17 novembre 2011). Poichè la norma in esame tendeva a garantire il contraddittorio procedimentale, ossia a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà impositiva si formava quando l'atto impositivo era ancora in fieri, l'Ufficio doveva attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente, prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venisse redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che aveva il potere di adottarlo.

1.1 Il motivo è infondato.

1.2 E' importante premettere che l'avviso di accertamento tributario ha la natura giuridica di atto amministrativo, in quanto espressione della potestà impositiva dell'amministrazione finanziaria, e non di atto processuale o comunque funzionale al processo, poichè l'instaurazione del procedimento giurisdizionale non si correla all'emissione di un atto impositivo o alla sua notificazione al contribuente, bensì alla proposizione del ricorso innanzi alla Corte di giustizia tributaria (Cass., 16 febbraio 2023, n. 4824 ; Cass., 10 gennaio 2014, n. 351 ; Cass. Sez. U, 30 giugno 2009, n. 15241 ; Cass., 11 marzo 2002, n. 3513).

1.3 Questa Corte, infatti, ha da tempo affermato la natura sostanziale e non processuale dell'atto di imposizione tributaria, superato il più antico orientamento basato sulla tesi della "provocatio ad opponendum", secondo cui l'avviso di accertamento sarebbe equiparabile all'atto processuale, rappresentando la "domanda giudiziale" tipica del processo civile con cui

L'Amministrazione si veste di attore imponendo l'avversa citazione in giudizio - in opposizione - da parte del convenuto nelle vesti del contribuente (Cass., Sez. U., 5 ottobre 2004, n. 19854).

1.4 La natura di atto amministrativo dell'avviso di accertamento richiama il principio della discrezionale potestà dell'amministrazione di ricorrere all'istituto dell'autotutela (siccome istituto di carattere generale) ai fini del riesame e della correzione di un non corretto esercizio della potestà impositiva, sia in ordine alle procedure eventualmente adottate (vizi formali), che in ordine alla disciplina sostanziale applicata (vizi sostanziali) (Cass., 5 maggio 2023, n. 11849 ; Cass., 6 dicembre 2016, n. 25023), diversa essendo la disciplina di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 43 , comma 3, prevista per l'accertamento modificativo o integrativo, il quale presuppone l'esistenza di un atto valido ed ha la funzione di aumentare il "quantum" della pretesa tributaria, in presenza di nuovi elementi venuti a conoscenza dell'Ufficio (Cass., 20 luglio 2007, n. 16115).

1.5 L'avviso di accertamento, inoltre, è atto recettizio, ovvero di atto che produce i suoi effetti quando viene portato a conoscenza del destinatario e, come affermato dalla dottrina maggioritaria, la notificazione non incide affatto sull'esistenza dell'atto, nè sulla sua validità, ma serve unicamente ad attestare la conoscenza legale del provvedimento stesso da parte del destinatario ai fini della sua efficacia.

1.6 Anche la giurisprudenza di questa Corte ha precisato che, in tema di atti d'imposizione tributaria, la notificazione non è un requisito di giuridica esistenza e perfezionamento, ma una condizione integrativa d'efficacia, sicchè la sua inesistenza o invalidità non determina in via automatica l'inesistenza dell'atto, quando ne risulti inequivocamente la piena conoscenza da parte del contribuente entro il termine di decadenza concesso per l'esercizio del potere all'Amministrazione finanziaria, su cui grava il relativo onere probatorio (Cass., 29 settembre 2021, n. 26310 ; Cass., 24 agosto 2018, n. 21071 , Cass., 24 aprile 2015, n. 8374).

1.7 Più di recente, questa Corte ha precisato che "Il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, non è rilevabile d'ufficio e deve essere contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e considerata la natura recettizia dell'atto impositivo tributario da porsi in relazione con il suo duplice scopo di impedire la decadenza dell'Amministrazione predetta dalle potestà di accertamento e di riscossione dei tributi e di porre la parte in grado di contestare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria" (Cass., 18 luglio 2022, n. 22549).

1.8 Tanto premesso, la L. n. 212 del 2000 , art. 12 , disciplina le ipotesi di verifiche "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali" del contribuente" (cosiddette verifiche "in loco"). Nel prevedere i diritti e le garanzie del soggetto sottoposto a tali accertamenti, il comma 7 di tale disposizione impone all'amministrazione finanziaria la compilazione del processo verbale di chiusura delle operazioni di indagine da parte degli organi di controllo, il suo rilascio al contribuente, il decorso di un termine dilatorio di sessanta giorni prima dell'adozione dell'avviso di accertamento, durante il quale questi può

presentare osservazioni, e, in caso di mancato accoglimento delle stesse, un obbligo di motivazione rafforzato (cfr. Corte Costituzionale, 21 marzo 2023, n. 47).

1.9 Ed invero, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente 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 - determina di per sè, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poichè detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio (Cass., Sez. U., 29 luglio 2013, n. 18184 e, più di recente, Cass., 23 luglio 2021, n. 21163 ; Cass., 13 settembre 2022, n. 26932). 1.10 Si tratta di uno specifico iter procedimentale, incentrato sulla garanzia del contraddittorio, prescritto solamente qualora l'istruttoria sia stata realizzata accedendo ai locali di pertinenza del contribuente, che si applica (la garanzia) a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, perchè in questi casi si verifica quella peculiarità, che consiste nell'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli, che giustifica, quale contro bilanciamento, le garanzie di cui al citato art. 12 (Cass., 31 agosto 2022, n. 25681 ; Cass., 8 marzo 2022, n. 7595).

1.11 Pertanto, la garanzia di tutela del contribuente assicurata mediante il termine dilatorio in questione non ammette equipollenti, non potendo essere sostituita da un contraddittorio più o meno lungo ed intenso svoltosi tra le parti e, di conseguenza, qualora il termine sia stato violato, e l'Amministrazione finanziaria non provi la ricorrenza di ragioni d'urgenza, ciò comporta la nullità insanabile dell'atto impositivo notificato prima della decorrenza del termine, indipendentemente dalla natura del tributo accertato, sia esso armonizzato o non armonizzato (Cass., 20 luglio 2023, n. 21517).

1.12 Dunque il legislatore, 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, ipotesi nelle quali il giudice tributario è tenuto ad effettuare una concreta valutazione ex post sul rispetto del contraddittorio. In tale evenienza, il termine predetto 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 (Cass., 20 dicembre 2022, n. 37225).

1.13 Al criterio che prevede la sanzione di nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine dilatorio e in assenza di motivazione sull'urgenza che ne ha determinato l'adozione non può derogarsi nel caso che il contribuente presenti osservazioni prima dello spirare del termine previsto dalla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, posto che ai sensi di tale disposizione, solo con lo spirare di detto termine, si consuma la sua facoltà di esporre osservazioni e richieste all'Ufficio impositore (Cass., 13 settembre 2022, n. 26932); nè la norma in esame prevede distinzione in base alla durata dell'accesso, in esito al quale comunque deve essere redatto un verbale di chiusura delle operazioni, perchè, anche in caso di accesso breve, si verifica l'intromissione autoritativa dell'amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente, che deve essere controbilanciata dalle garanzie di cui alla citata disposizione (Cass., 26 agosto 2022, n. 25386 ; Cass., 17 febbraio 2022, n. 5194).

1.14 Inoltre, in tema di garanzie per il contribuente, l'obbligatorietà generalizzata del contraddittorio preventivo di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, applicabile a qualsiasi atto di accertamento o controllo con accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, esclude l'ammissibilità della c.d. prova di non resistenza prevista dalla L. n. 241 del 1990 , art. 21-octies , comma 2, (Cass., 17 gennaio 2017, n. 1007).

1.15 In particolare, il legislatore, nel comminare la nullità dell'atto impositivo in caso di violazione di tale termine sospensivo, ha operato una valutazione ex ante del rispetto del contraddittorio, che assorbe a monte la c.d. prova di resistenza, ciò che giustifica la mancata distinzione, nella norma, tra tributi armonizzati e non, scattando detta prova quando la normativa interna non sanziona tale violazione con questa forma di invalidità. Anche in materia di tributi armonizzati, dunque, l'inosservanza del termine dilatorio non richiede l'espletamento della c.d. prova di resistenza, operata ex ante dal legislatore (Cass., 1 febbraio 2022, n. 3004).

1.16 Tanto premesso, avuto riguardo al caso di specie, questa Corte, dopo avere rilevato che la finalità sottesa alla norma in esame, che pone il suddetto termine a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, non risulta in alcun modo vanificata laddove il provvedimento con il quale è esercitata la pretesa impositiva sia stato notificato con il pieno rispetto di detto termine, in quanto l'atto sottoscritto dal responsabile dell'Ufficio rimane nella sfera interna dell'Amministrazione e, come tale, è inidoneo a costituire esercizio della potestà a fronte della quale il contribuente abbia interesse ad interloquire, ha statuito il seguente principio di diritto: "L'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni di cui alla L. 27 luglio, n. 212, art. 12, comma 7 salvo casi di particolare e motivata urgenza, per l'emanazione dell'avviso di accertamento, decorrente dal rilascio al contribuente nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica ei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, postula la notifica dell'atto al destinatario o, in ogni caso, l'avvenuta conoscenza legale dell'atto da parte del destinatario medesimo, prima dello spirare di detto termine" (Cass., 9 luglio 2014, n. 15648).

1.17 Ancora questa Corte ha evidenziato che "In tema di contenzioso tributario, è inammissibile per carenza d'interesse concreto del ricorrente la censura relativa al mancato rispetto del termine di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7, qualora, in caso di avviso di accertamento emanato prima, ma notificato successivamente alla sua scadenza, il contribuente non abbia formulato alcuna osservazione nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, attesa l'assenza di un effettivo pregiudizio all'esercizio dei mezzi di tutela accordati dalla legge e, cioè, della possibilità di far valere le proprie ragioni nella fase amministrativa dell'accertamento" (Cass., 26 novembre 2014, n. 25118).

1.18 Tutto ciò premesso, nella vicenda in esame, in punto di fatto, rileva un primo accesso eseguito presso la società Edilia Costruzioni Spa in data 10 giugno 2011, in seguito al quale è stato redatto il PVC di pari data, nel quale è stata acquisita la seguente documentazione: atto di transazione del (Omissis); relazione tecnico estimativa per la valutazione del valore venale di un'area edificabile - (Omissis) -, redatta in data 15 novembre 2008 a cura del Dipartimento di Ingegneria del Territorio dell'Università degli Studi di Cagliari, dal prof. ing. B.B. (cfr. pag. 9 del ricorso per cassazione); un secondo accesso eseguito in data 15 settembre 2001 sempre presso la sede della società Edilia Costruzioni Spa nel quale è stata acquisita la seguente documentazione: copia fattura n. (Omissis); copia Prot. (Omissis) lettera del 9 dicembre 2008; copia pagine 15 e 16 libro giornale anno 2008; copia mastrino anno 2008 n. (Omissis) ERSU pag. 24, 25 e 26; copia fattura n. (Omissis); copia libro giornale 2009 pagine 8 e 9; copia mastrino n. (Omissis) ERSU anno 2009; copia pag. 5/2009 registro Iva fatture emesse e pag. 6 liquidazione Iva (cfr. pag. 8 del ricorso per cassazione); all'esito, l'Ufficio ha rilasciato alla società un verbale di accesso e richiesta e documenti; in data 14 ottobre 2011 sono stati emessi nei confronti della società Reimas Srl (in qualità di consolidante) l'avviso di accertamento n. (Omissis) (Ires anno 2006) e alla società Edilia Costruzioni Spa l'avviso di accertamento n. (Omissis) (Irap e Iva 2006), contestando un maggior reddito di impresa di Euro 17.814.675,00, un maggior valore della produzione di Euro 17.676.573 e un maggior volume d'affari ai fini Iva di Euro 35.034.634,00; gli avvisi di accertamento sono stati notificati in data 17 novembre 2011.

1.19 Ciò posto sotto il profilo della ricostruzione fattuale, in punto di diritto, la Commissione tributaria regionale ha fatto corretta applicazione dei principi suesposti, avendo affermato che non sussisteva la violazione del contraddittorio perchè durante l'accesso del (Omissis), finalizzato ad ottenere la documentazione utile per l'accertamento, era presente il legale rappresentante dell'impresa, al quale era stato consegnato il verbale e che l'avviso di accertamento, anche se datato 14 ottobre 2011, era stato notificato in data 17 novembre 2011, nel rispetto del termine dilatorio di sessanta giorni; i giudici di secondo grado, conformemente alla affermata rilevanza interna dell'avviso di accertamento sottoscritto dal responsabile del procedimento, hanno specificato che non era vietato all'Ufficio di predisporre per tempo i propri atti, salva la loro modifica, qualora, nello spatium deliberandi assegnato al contribuente, questi avesse fatto pervenire all'Ufficio le proprie osservazioni. In tale contesto interpretativo, nella vicenda in esame, la garanzia riconosciuta al contribuente nel caso di accesso di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, è stata concretamente riconosciuta, in quanto, l'avviso di accertamento (pure emesso in data 14 ottobre 2011) è stato comunque notificato in data 17 novembre 2011, nel rispetto del termine di sessanta giorni previsto dalla norma richiamata. Quel che rileva, infatti, in

ragion della valutazione ex ante operata dal legislatore in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, è l'obbligo di lasciare al contribuente l'intero lasso di tempo previsto per interloquire, ciò che garantisce, sostanzialmente, nel rispetto del principio del "giusto procedimento", che il soggetto privato possa esporre le proprie ragioni nel termine di sessanta giorni previsti dalla legge, evenienza, peraltro, che nel caso in esame, non si è verificata.

2. Il secondo mezzo deduce la violazione o falsa applicazione della L. n. 212 del 2000 , art. 10 , comma 1, e art. 12 , comma 7, e del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 52 , comma 6, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. L'esponente, in entrambi i gradi di giudizio, aveva eccepito che, nonostante l'accesso presso la sede di Edilia Costruzioni, l'Ufficio non aveva rilasciato alcun P.V.C. prima di emettere gli avvisi di accertamento oggetto della controversia. La società, pertanto, non era stata messa nelle condizioni di presentare le sue osservazioni difensive, in quanto la stessa aspettava la notifica di un P.V.C. e non degli avvisi di accertamento, nei quali peraltro, l'Ufficio aveva manifestato una ripresa a tassazione decisamente più elevata (la differenza era di 4,5 milioni di maggiori ricavi), rispetto al P.V.C. consegnato in data 11 giugno 2011. La sentenza impugnata, nella parte in cui aveva sostenuto che, ai fini dell'applicabilità della L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, era sufficiente il rilascio del verbale di accesso e richiesta documenti, aveva violato la L. n. 212 del 2000 , art. 10 comma 1, in quanto non emettendo alcun P.V.C. a seguito dell'accesso del (Omissis), l'Ufficio aveva violato il principio di buone fede e collaborazione, il D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 52 , comma 6, (richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 33) e la L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, in quanto il processo verbale di chiusura delle operazioni, cui si riferiva la norma, doveva essere inteso in senso restrittivo, ossia quale atto di sintesi dell'attività istruttoria posta in essere dai verificatori, con la conseguenza che il verbale di accesso e richiesta documenti consegnato alla Edilia Costruzioni non sarebbe stato idoneo a far decorrere il termine dilatorio di 60 giorni e, dunque, in assenza di un P.V.C., all'esponente non sarebbe stata concessa la possibilità di presentare le sue osservazioni difensive. Nella sentenza impugnata, la Commissione di secondo grado aveva respinto le eccezioni dell'esponente facendo decorrere il termine di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, a partire dal verbale di accesso e richiesta documenti del (Omissis), quando, invece, tale disposizione era applicabile solo nel caso in cui fosse stato consegnato un processo verbale di constatazione. Tra la ripresa a tassazione manifestata nel P.V.C. del 10 giugno 2011 e quella dell'avviso del 14 ottobre 2011, c'era una rilevante differenza, laddove nel P.V.C. il valore dell'area "ex SEM" era stato determinato in 30.500.000,00 mentre nell'avviso il valore era aumentato a 35 milioni e la società ricorrente non era stata messa nelle condizioni di esprimere le proprie osservazioni in merito alla decisione dell'Ufficio, fondata sull'atto di transazione del primo dicembre 2008, sulla relazione tecnico estimativa del Prof. Ing. C.C. datata 15 novembre 2008, sulla L.R. della Sardegna 11 maggio 2006, n. 4 , art. 25 , integrata dalla L.R. 7 agosto 2009, n. 3 ; sulle fatture n. (Omissis) e n. (Omissis). La società ricorrente, se fosse stata informata dall'Ufficio dell'intenzione di modificare le contestazioni contenute nel PVC (a seguito di ulteriori verifiche) avrebbe potuto segnalare, già in sede di contraddittorio preventivo, che gli elementi sui quali l'Ufficio aveva fondato la nuova determinazione del valore dell'area erano tutti relativi ad anni successivi al 2006, quando ormai la consegna dell'intero campus universitario da 1.000 posti letto si era rivelata impossibile a

causa dei ritardi e delle difficoltà che gli enti istituzionali (Regione e Comune) stavano affrontando per il rilascio definitivo delle autorizzazioni.

2.1 Il motivo è infondato.

2.2 Deve richiamarsi, in proposito, l'orientamento di questa Suprema Corte, secondo cui "Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212 , art. 12 , comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo" (Cass. 2 luglio 2014, n. 15010).

2.3 Questa Corte ha anche affermato che l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute (Cass., 22 giugno 2018, n. 16546) e che, in tema di violazione di norme finanziarie, il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi accertatori in occasione di verifiche presso il contribuente e previsto dalla L. n. 4 del 1929 , art. 24 , non deve necessariamente contenere le contestazioni, potendo avere una molteplicità di contenuti, valutativi o meramente ricognitivi di fatti o di dichiarazioni, che, per la libera valutazione dell'amministrazione finanziaria prima e dell'autorità giudiziaria poi, possono comunque dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (Cass., 29 dicembre 2017, n. 31120).

2.4 Più specificamente, è stato affermato che "l'impiego di una locuzione generica come "verbale di chiusura delle operazioni" contenuta nel comma 7, della norma in esame, difatti, comprende tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto, e ciò consegue dall'impiego nel comma 7 dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, pure a fronte di più tipologie di verbali, di una locuzione meramente descrittiva, che ascrive rilievo, di per sè, alla circostanza che il verbale concluda la fase istruttoria di accesso, verifica o ispezione nei locali. Una tale scelta è d'altronde coerente con l'evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui le situazioni soggettive dell'erario possono esaurirsi nell'esercizio imparziale di un potere ad imperatività mitigata, che si arresta all'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed al mero controllo dell'osservanza degli obblighi strumentali dei contribuenti" (Cass., 2 luglio 2014, n. 15010 , in motivazione).

2.5 Anche da ultimo, questa Corte ha precisato che "In materia di garanzie del soggetto sottoposto a verifiche fiscali, il processo verbale, redatto ai sensi della L. n. 4 del 1929 , art. 24 , deve attestare le operazioni compiute dall'Amministrazione, sicchè, nel caso di accesso mirato all'acquisizione di documentazione fiscale, è sufficiente l'indicazione, in esso, dei documenti prelevati, ferma restando la decorrenza del termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, dal rilascio di copia del predetto verbale, senza che sia necessaria l'adozione di un ulteriore verbale di contestazione delle violazioni successivamente riscontrate" (Cass., 12 dicembre 2022, n. 36131) e che "Ai fini dell'emanazione dell'avviso di accertamento da parte dell'Ufficio, il termine dilatorio di cui alla L. n. 212 del 2000 , art. 12 , comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione,

indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo" (Cass., 27 ottobre 2022, n. 31748).

2.6 Ed è quello che è accaduto nel caso in esame, dove è stato consegnato al legale rappresentante della società ricorrente il verbale di accesso e richiesta documenti redatto il (Omissis), sufficiente a far decorrere il termine di sessanta giorni per la presentazione delle osservazioni, non essendo, per l'appunto, necessaria, al fine di assicurare il rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale, l'adozione di un successivo avviso di constatazione a seguito dell'attività di accesso finalizzato all'acquisizione di documentazione.

3. Il terzo mezzo deduce la nullità della sentenza per violazione dell' art. 112 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. La sentenza impugnata non si era pronunciata sulla violazione del contraddittorio procedimentale in merito alla decisione dell'Ufficio di modificare in aumento la sua pretesa, limitandosi ad affermare che, a suo avviso, il termine di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto sarebbe stato rispettato, in quanto tra l'accesso finalizzato alla richiesta di documenti ((Omissis)) e la notifica (non l'emissione) degli avvisi di accertamento (17 novembre) erano trascorsi più di 60 giorni.

3.1 Il motivo è infondato.

3.2 Deve richiamarsi, in proposito, l'orientamento di questa Corte secondo cui il vizio di omessa pronuncia su una domanda o eccezione di merito, che integra una violazione del principio di corrispondenza tra chiesto e il pronunciato ex art. 112 c.p.c., si ha quando vi sia omissione di qualsiasi decisione su di un capo di domanda, intendendosi per capo di domanda ogni richiesta delle parti diretta ad ottenere l'attuazione in concreto di una volontà di legge che garantisca un bene all'attore o al convenuto e, in genere, ogni istanza che abbia un contenuto concreto formulato in conclusione specifica, sulla quale deve essere emessa pronuncia di accoglimento o di rigetto (Cass., 26 gennaio 2021, n. 1616 ; Cass., 27 novembre 2017, n. 28308).

3.3 Inoltre, secondo costante giurisprudenza, "ad integrare gli estremi del vizio di omessa pronuncia non basta la mancanza di un'espressa statuizione del giudice, ma è necessario che sia stato completamente omesso il provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione del caso concreto: ciò non si verifica quando la decisione adottata comporti la reiezione della pretesa fatta valere dalla parte, anche se manchi in proposito una specifica argomentazione, dovendo ravvisarsi una statuizione implicita di rigetto quando la pretesa avanzata col capo di domanda non espressamente esaminato risulti incompatibile con l'impostazione logico-giuridica della pronuncia" (Cass., 4 ottobre 2011, n. 20311 ; Cass., 10 maggio 2007, n. 10696 ; Cass., 26 novembre 2013, n. 26397 ; Cass., 18 giugno 2018, n. 15936).

3.4 Questa Corte, pure di recente, ha affermato che "Non ricorre il vizio di mancata pronuncia su una eccezione di merito sollevata in appello qualora essa, anche se non espressamente esaminata, risulti incompatibile con la statuizione di accoglimento della pretesa dell'attore, deponendo per l'implicita pronuncia di rigetto dell'eccezione medesima, sicchè il relativo mancato esame può farsi valere non già quale omessa pronuncia, e, dunque, violazione di una norma sul procedimento (art. 112 c.p.c.), bensì come violazione di legge e difetto di

motivazione, in modo da portare il controllo di legittimità sulla conformità a legge della decisione implicita e sulla decisività del punto non preso in considerazione" (cfr., da ultimo, Cass., 12 aprile 2022, n. 11717 ; Cass., 6 novembre 2020, n. 24953 ; Cass., 29 luglio 2004, n. 14486).

3.5 Ciò posto, nella vicenda in esame, non si ravvisa alcuna violazione dell' art. 112 c.p.c., in quanto la Commissione tributaria regionale si è pronunciata sulla violazione del contraddittorio procedimentale, ritenendola implicitamente insussistente anche sotto lo specifico profilo della decisione assunta dall'Ufficio di modificare in aumento la pretesa erariale.

4. Il quarto mezzo deduce la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 57 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La sentenza impugnata aveva rilevato l'inammissibilità del motivo di appello sull'errata determinazione del valore dell'area alla data dell'atto di transazione del 27 luglio 2006, in quanto motivo nuovo in appello non formulato in primo grado, ma come già segnalato nelle memorie illustrative depositate in secondo grado, tale motivo di appello non rappresentava una domanda o un'eccezione nuova. La determinazione del valore dell'area da parte dell'Ufficio era stata già oggetto di contestazione nel ricorso introduttivo, ove l'esponente, richiamando quanto già affermato in sede di verifica, aveva segnalato che "l'unico valore (e non corrispettivo) che deve essere attribuito a tali aree non può che coincidere con la somma iscritta in bilancio nell'esercizio in cui è stato stipulato l'atto stesso (2006) a titolo di rimanenza finale dei prodotti in corso di lavorazione (pari a 17.933.796,64) (...). In definitiva, si può solo concludere che l'accertamento impugnato, col quale vengono accertati ricavi per Euro 35.000.000,00 appare destituito di alcun ragionevole fondamento. v. p. 22 del ricorso)". Lo stesso discorso valeva per il motivo sulla inutilizzabilità di atti successivi per la valorizzazione dell'immobile nel 2006, anch'esso dichiarato inammissibile ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992 , art. 57 . A pagina 20 e 21 del ricorso introduttivo si leggeva che "Ad ogni modo, qualunque pretesa fondata sulla transazione nel 2008 (anche qualora essa non fosse ritenuta nulla) può esperire effetti solo per tale annualità e non certo anche per i periodi d'imposta precedenti, il tutto in ottemperanza al principio dell'autonomia dei periodi d'imposta enunciato nell' art. 76 TUIR " (passaggio riportato anche nelle memorie illustrative di secondo grado al fine di smentire le eccezioni dell'Ufficio sull'inammissibilità del motivo in oggetto; v. p. 16)".

4.1 In disparte il profilo di non autosufficienza della censura, in quanto non è dato comprendere dall'esposizione del motivo se la società ricorrente abbia formulato un vero e proprio motivo di appello o una semplice deduzione difensiva, il motivo è inammissibile, in quanto, la proposizione di una eccezione in senso lato (quale è quella in esame), il cui rilievo può avvenire anche d'ufficio, è ammissibile, in cassazione, con il limite che l'esame della stessa non implichi la necessità di accertamenti di fatto (Cass., 3 novembre 2020, n. 24260 ; Cass., 26 luglio 2021, n. 21404), come nel caso in esame, dove viene in rilievo l'errata determinazione del valore dell'area alla data dell'atto di transazione del 27 luglio 2006.

5. Il quinto mezzo deduce la violazione o falsa applicazione degli artt. 1362 , 1363 e 1369 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Nella sentenza impugnata la Commissione di secondo grado aveva affermato che nessun appalto era stato realizzato da Edilia Costruzioni e che nessuna vendita di cosa futura, mai venuta ad esistenza, era stata effettuata e che la sola cosa

che risultava trasferita era l'area su cui doveva sorgere il campus universitario. Ciò era in evidente contrasto con la lettera dell'atto di transazione e con la volontà delle parti, ossia l'intento di acquistare il campus universitario pronto e finito (senza la necessità di espropri, bandi di gara e progettazioni) da parte di E.R.S.U. e la cessione di tale campus ultimato, con conseguente incasso della somma di 55 milioni di Euro, da parte di Edilia. Il fatto poi che le parti fossero giunte a stipulare l'atto di transazione del (Omissis) (prevedendo un versamento onnicomprensivo di 35 milioni di Euro da parte di E.R.S.U. per la chiusura di tutte le pendenze e per la rinuncia da parte di Edilia a far valere i diritti relativi all'atto di transazione del luglio 2006) non poteva indicare la presenza di violazioni relative al periodo di imposta 2006; da ciò, semmai, si poteva solo dedurre che la società aveva incassato 35 milioni invece che 55 milioni, ricevendo inoltre due avvisi di accertamento per una pretesa totale di Euro 30.064.981,00 (a cui bisognava aggiungere le imposte versate nel 2008, visto che quello contestato dall'Ufficio era un mero errore di imputazione temporale).

5.1 Il motivo è inammissibile.

5.2 Questa Corte ha ripetutamente affermato che il procedimento di qualificazione di un contratto consta di due fasi, delle quali la prima, consistente nella ricerca e nella individuazione della comune volontà dei contraenti, è un tipico accertamento di fatto riservato istituzionalmente al giudice del merito, il cui risultato è sindacabile in sede di legittimità solo per vizi di motivazione in relazione ai canoni legali di ermeneutica contrattuale di cui agli artt. 1362 c.c. e seguenti, mentre la seconda, concernente l'inquadramento della comune volontà, come accertata, nello schema legale corrispondente, risolvendosi nell'applicazione di norme giuridiche può formare oggetto di verifica e di riscontro in sede di legittimità (Cass., 5 dicembre 2017, n. 29111).

5.3 Inoltre è pacifico il principio secondo cui, per sottrarsi al sindacato di legittimità, quella data dal giudice al contratto non deve essere l'unica interpretazione possibile, o la migliore in astratto, ma una delle possibili e plausibili interpretazioni, per cui, quando di una clausola contrattuale siano possibili due o più interpretazioni, non è consentito - alla parte che aveva proposto l'interpretazione poi disattesa dal giudice di merito - dolersi in sede di legittimità del fatto che sia stata privilegiata l'altra (Cass., 10 maggio 2018, n. 11254 ; Cass., 12 gennaio 2006, n. 420).

5.4 Peraltro, il carattere prioritario dell'elemento letterale non va inteso in senso assoluto, atteso che il richiamo nell' art. 1362 c.c., alla comune intenzione delle parti impone di estendere l'indagine ai criteri logici, teleologici e sistematici anche laddove il testo dell'accordo sia chiaro ma incoerente con indici esterni rivelatori di una diversa volontà dei contraenti (Cass., 28 giugno 2017, n. 16181).

5.5 Orbene, fermi tali principi di diritto, nel caso in esame, i ricorrenti si sono limitati a censurare il ragionamento seguito dalla Commissione tributaria regionale, senza spiegare il perchè avesse deviato dalle regole di ermeneutica contrattuale e non avesse rispettato la volontà dei contraenti, prospettando solamente una diversa e più favorevole interpretazione rispetto a quella adottata dal giudicante, peraltro applicando gli stessi canoni di interpretazione utilizzati dai giudici di merito, ovvero il contenuto letterale dell'atto di transazione e la volontà delle parti.

6. Il sesto mezzo, che deduce la violazione o falsa applicazione dell' art. 109 del T.U.I.R. , dell' art. 1472 c.c. e dell' art. 2643 c.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 (L'erronea interpretazione del contratto in oggetto aveva portato il Collegio di secondo grado a ritenere che il maggiore ricavo contestato dall'Ufficio avrebbe dovuto essere contabilizzato e dichiarato nel periodo di imposta 2006, "in quanto non vi è alcun dubbio che il trasferimento dell'area di sedime e dei fabbricati che ivi insistevano è avvenuto a seguito della transazione del 27 luglio 2006". Inoltre, il fatto che vi fosse stata la trascrizione da parte di E.R.S.U. del trasferimento dell'area e degli edifici annessi non implicava che nel 2006 Edilia Costruzioni avrebbe dovuto dichiarare un ricavo di 35 milioni di Euro, in quanto, oltre al fatto che il valore dell'area era di molto inferiore, l'effetto traslativo della cessione non si era ancora perfezionato. In tal senso si è espressa anche la stessa Amministrazione finanziaria (risoluzione 176/e del 25 novembre 1998), che, occupandosi di un caso analogo, aveva affermato come, anche qualora la compravendita abbia per oggetto un immobile ed un'area pertinenziale da trasformare successivamente in un complesso immobiliare, tale operazione fosse perfettamente compatibile con lo schema della compravendita di cosa futura. La società ricorrente aveva correttamente applicato sia l' art. 109 del T.U.I.R. , sia il principio contabile contenuto nell' OIC n. 23 , espressamente applicabile alle vendite di cose future, mediante l'utilizzo del criterio c.d. della commessa completata), deve ritenersi assorbito in ragione dell'inammissibilità del quinto motivo.

7. Il settimo mezzo deduce la violazione del D.P.R. n. 633 del 1972 , art. 127 quinquies, tabella A, parte III, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La Commissione di secondo grado aveva violato la disposizione, che prevedeva che l'aliquota del 10% si applicava alle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nella L. 29 settembre 1964, n. 847 , art. 4 , integrato dalla L. 22 ottobre 1971, n. 865 , art. 44 ; linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; edifici di cui alla L. 19 luglio 1961, n. 659 , art. 1 , assimilati ai fabbricati di cui alla L. 2 luglio 1949, n. 408 , art. 13 e successive modificazioni". R.D. L. 21 giugno 1938, n. 1094 , art. 2 , comma 2, richiamato dalla L. n. 408 del 1949 , art. 13 , disponeva, inoltre, che "(...) Agli effetti del beneficio previsto dal comma precedente sono equiparati alle case di civile abitazione gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandi, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili)". Anche qualora si voleva sostenere che l'atto di transazione del 27 luglio 2006 aveva ad oggetto la cessione dell'area fabbricabile con l'edificio di dieci piani denominato "silos e nuovi spogliatoi", comunque, la rideterminazione dell'aliquota da parte dell'Ufficio sarebbe stata illegittima, in quanto tale edificio sarebbe stato utilizzato per il perseguimento di finalità di interesse collettivo. Non era corretta, inoltre, l'affermazione contenuta nella decisione di secondo grado, in base alla quale E.R.S.U. si sarebbe riservato la demolizione dell'edificio in oggetto, in quanto E.R.S.U. non si era affatto riservato di demolire l'edificio in oggetto, ma aveva previsto l'eventuale demolizione dello stesso (che sarebbe avvenuta a carico di Edilia Costruzioni) in esecuzione di una variante progettuale dell'edificando complesso immobiliare (tale da assicurare una capienza di 1.000 posti letto). Ciò che rappresentava una ulteriore conferma del fatto che l'oggetto di tale contratto era costituito dal campus universitario e non dalla sola area edificabile. L'aliquota Iva applicata dall'esponente si

riferiva, dunque, alla cessione di un complesso immobiliare che sarebbe stato utilizzato per finalità pubbliche.

7.1 Il motivo è inammissibile.

7.2 Ed invero, la Commissione tributaria regionale, con un accertamento in fatto non sindacabile in questa sede, ha ritenuto che le parti avessero concluso un contratto di compravendita e che il solo bene che risultava trasferito era l'area su cui doveva sorgere il campus universitario; i giudici di secondo grado, inoltre, hanno rilevato che benchè l'art. 2 della transazione prevedeva la realizzazione di edifici, ivi si leggeva che: "...pertanto deve intendersi immediatamente trasferita in capo al medesimo (l'ERSU), l'area di sedime sulla quale le stesse verranno edificate..."; che era agli atti un secondo contratto di transazione stipulato tra le parti ed allegato all'avviso di accertamento da cui si evinceva che le parti avevano rinunciato alla realizzazione, ad opera di Edilia Costruzioni, delle opere di cui era stata prevista la costruzione con lo strumento della vendita di cosa futura e che "restava confermato il definitivo trasferimento, in piena e perfetta proprietà, dell'area indicata... in favore dell'ERSU, già disposto col citato atto del Notaio A.A. (era la transazione del 27 luglio 2006), a suo tempo regolarmente trascritto presso la competente Conservatoria... di Cagliari. A fronte di tale trasferimento viene stabilito che in favore dell'Edilia Costruzioni Spa venga corrisposto il corrispettivo onnicomprensivo di Euro 35.000.000 (trentacinquemilioni), oltre IVA, secondo le seguenti modalità..."; che si trattava, dunque, di un acquisto di area fabbricabile, come dimostrato anche dalle L.R. della Sardegna n. 4 del 2006 e n. 3 del 2009, con le quali l'ERSU era stato autorizzato ad acquisire la proprietà dell'area in questione per l'importo di Euro 35,000.000, oltre Iva.

7.3 La Commissione tributaria regionale ha, quindi, ritenuto che l'oggetto del contratto di vendita fosse la sola area edificabile e che non vi erano i presupposti previsti dalla normativa per l'applicazione dell'aliquota del 10%, tenuto conto che era stata trasferita un'area edificabile e che con la successiva transazione la società aveva rinunciato a costruire il campus universitario, ovvero che, nel caso di specie, non sussisteva la finalità di interesse collettivo a carattere sostanzialmente assistenziale sottesa alla destinazione dello specifico immobile oggetto di vendita (cfr. Cass., 5 aprile 2023, n. 9337).

8. L'ottavo mezzo (indicato erroneamente come settimo motivo, a pag. 81 del ricorso per cassazione) deduce la violazione o falsa applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , dell' art. 127 T.U.I.R. , nonchè dell' art. 3 Cost., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. La Commissione di secondo grado aveva violato le norme indicate, in quanto la società consolidata era fiscalmente responsabile per le violazioni che comportavano una rettifica della propria dichiarazione, in quanto, l' art. 127 , comma 2, lett. b), T.U.I.R. , prevedeva che la consolidata fosse responsabile "per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale" risultante dalla dichiarazione del consolidato, purchè essa fosse irrogata "in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile". E quindi, il ruolo assegnato alla consolidante ai sensi dell'art. 127 citato consentiva di ritenerla, sotto un profilo prettamente fiscale, un "responsabile di imposta", incardinandosi la responsabilità in esame su porzioni di capacità contributiva (propria delle singole consolidate) che le erano per natura estranee. Ed infatti, nell'impianto sanzionatorio previsto per il consolidato la consolidante aveva

solo una responsabilità solidale "per il pagamento di una somma pari alla sanzione irrogata al soggetto che ha commesso la violazione" (art. 127, comma 1, lett. d, citato), dove la dicitura "somma pari alla sanzione" stava a significare che la consolidante rispondeva sì a titolo di responsabilità solidale, ma non veniva direttamente sanzionata, ovvero non era ritenuta diretta responsabile del comportamento imputabile alla consolidata. Anche l'Amministrazione finanziaria aveva chiarito che, in caso di adesione all'avviso di accertamento da parte della consolidata, "L'atto dovrà inoltre contenere la ripartizione delle responsabilità di cui all' art. 127 del TUIR , per la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni conseguenti all'attività di accertamento, per la quale si seguirà un "criterio proporzionale", in base al quale la responsabilità di ciascuna entità legale dipenderà dall'incidenza percentuale che la singola rettifica del reddito complessivo netto di ciascuna consolidata ha avuto sul totale delle rettifiche del reddito complessivo globale" (v. circolare 60/e del 31 ottobre 2007). Nel caso in esame, come detto, la violazione contestata dall'Ufficio era riferibile unicamente alla consolidata Edilia Costruzioni Spa la quale con un'unica azione od omissione avrebbe violato diverse disposizioni anche relative a tributi diversi (D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , comma 1). Se tale società non avesse partecipato al consolidato fiscale ex artt. 117 e ss., dunque, l'Ufficio avrebbe certamente applicato il cumulo giuridico anche per la violazione relativa all'Ires, perchè vi erano tutti i presupposti. Vi era stata, dunque, nel caso in esame, una disparità di trattamento rispetto ai soggetti che non avevano esercitato l'opzione per il consolidato fiscale (che avrebbero invece beneficiato dell'applicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , comma 1, con un "risparmio", in termini di sanzioni, di quasi sei milioni di Euro) non giustificata da alcun ragionevole motivo, se non "l'impossibilità materiale di individuare la sanzione Ires oggetto di solidarietà", come affermato dall'Ufficio nelle controdeduzioni di secondo grado.

8.1 Il motivo è infondato.

8.2 Occorre preliminarmente rilevare che il D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , comma 5, dispone: "Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate".

8.3 La citata disposizione normativa, riformulando la disciplina del concorso di violazione e dell'istituto della continuazione nel sistema tributario, prevede, in linea generale, l'applicazione del principio del cumulo giuridico, reso obbligatorio e non più facoltativo (come invece disponeva l' art. 8 della precedente L. n. 4 del 1929), ossia l'applicazione di una sanzione unica ridotta, in luogo di quella derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti (cd. cumulo materiale). Nello specifico, l'art. 12 citato, costituisce un superamento della previgente normativa sotto diversi rilevanti profili: quello dell'obbligatorietà (si chiarisce che la concessione del beneficio non è facoltativa per gli uffici); quello dell'elemento psicologico (non essendo richiesta una "medesima risoluzione"); quello temporale (non essendo limitata allo stesso

periodo di imposta); quello oggettivo (applicandosi alla generalità dei tributi ed anche tra violazioni non riguardanti lo stesso tributo) (Cass., 2 marzo 2020, n. 5648 , in motivazione).

8.4 Ciò posto, è necessario coordinare detta disciplina con quella dettata in materia di consolidato dal D.P.R. n. 917 del 1986 , artt. 117 e ss. e dal D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 40 bis in tema di imposta sul reddito delle società.

8.4.1 In particolare, il D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 127 , nella versione *ratione temporis* applicabile alla presente fattispecie (dove vengono in rilievo le imposte riguardante l'anno 2006), che regola il regime di responsabilità della società controllante e di quella controllata, dispone: "1. La società o l'ente controllante è responsabile: a) per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'art. 122; b) per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 36-ter , riferita alle dichiarazioni dei redditi propria di ciascun soggetto che partecipa al consolidato e dell'attività di liquidazione di cui all'art. 36-bis del medesimo decreto; c) per l'adempimento degli obblighi connessi alla determinazione del reddito complessivo globale di cui all'art. 122; d) solidalmente per il pagamento di una somma pari alla sanzione di cui alla lett. b) del comma 2 irrogata al soggetto che ha commesso la violazione. 2. Ciascuna società controllata che partecipa al consolidato è responsabile: a) solidalmente con l'ente o società controllante per la maggiore imposta accertata e per gli interessi relativi, riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'art. 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e per le somme che risultano dovute, con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 36-ter e dell'attività di liquidazione di cui all'art. 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi; b) per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale risultante dalla dichiarazione di cui all'art. 122, in conseguenza della rettifica operata sul proprio reddito imponibile, e alle somme che risultano dovute con riferimento alla medesima dichiarazione, a seguito dell'attività di controllo prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 , art. 36-ter e dell'attività di liquidazione di cui all'art. 36-bis del medesimo decreto, in conseguenza della rettifica operata sulla propria dichiarazione dei redditi; c) per le sanzioni diverse da quelle di cui alla lettera b)".

8.4.2 Rileva, inoltre, del D.P.R. n. 600 del 1973 , art. 40 bis , (articolo aggiunto dal D.L. n. 78 del 2010 , art. 35 , comma 1, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122 del 2010 ed applicabile alla presente fattispecie in quanto ai sensi del D.Lgs. n. 247 del 2015, art. 8, comma 7, costituente il "correttivo" al D.Lgs. n. 344 del 2003 , che ha modificato del D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 127 , cfr. Cass., 20 febbraio 2020, n. 4415 , in motivazione) che, in tema di rettifica delle dichiarazioni relative all'imposta sul reddito delle società dei soggetti aderenti al consolidato nazionale, dispone che: "1. Ai fini dell'imposta sul reddito delle società, il controllo delle dichiarazioni proprie presentate dalle società consolidate e dalla consolidante nonché le relative rettifiche, spettano all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente alla data in cui è stata presentata la dichiarazione. 2. Le rettifiche del reddito complessivo proprio di ciascun soggetto che partecipa al consolidato sono effettuate con unico atto, notificato sia alla consolidata che alla

consolidante, con il quale è determinata la conseguente maggiore imposta accertata riferita al reddito complessivo globale e sono irrogate le sanzioni correlate. La società consolidata e la consolidante sono litisconsorti necessari. Il pagamento delle somme scaturenti dall'atto unico estingue l'obbligazione sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante. 3. La consolidante ha facoltà di chiedere che siano computate in diminuzione dei maggiori imponibili derivanti dalle rettifiche di cui al comma 2 le perdite di periodo del consolidato non utilizzate, fino a concorrenza del loro importo. A tal fine, la consolidante deve presentare un'apposita istanza, all'ufficio competente a emettere l'atto di cui al comma 2, entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso, sia per la consolidata che per la consolidante, per un periodo di sessanta giorni. L'ufficio procede al ricalcolo dell'eventuale maggiore imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni correlate, e comunica l'esito alla consolidata ed alla consolidante, entro sessanta giorni dalla presentazione dell'istanza. 4. Le attività di controllo della dichiarazione dei redditi del consolidato e le relative rettifiche diverse da quelle di cui al comma 2, sono attribuite all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente nei confronti della società consolidante alla data in cui è stata presentata la dichiarazione. 5. Fino alla scadenza del termine stabilito nell'art. 43, l'accertamento del reddito complessivo globale può essere integrato o modificato in aumento, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base agli esiti dei controlli di cui ai precedenti commi".

8.5 In proposito, questa Corte ha affermato che "In tema di disciplina fiscale del consolidato nazionale, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986 , art. 40 bis, quale aggiunto dal D.L. n. 78 del 2010 , conv. con modif. nella L. n. 122 del 2010 , nel giudizio di impugnazione dell'avviso di accertamento con cui è stato rettificato il reddito complessivo proprio di ciascuno dei partecipanti, sussiste il litisconsorzio necessario tra la società consolidata e la consolidante" (Cass., 22 gennaio 2020, n. 1329), diversamente dal principio espresso con riferimento ad una vicenda regolata dal vecchio regime, anteriore all'1 gennaio 2011, che non prevedeva sostanzialmente un "avviso di accertamento unico" (cfr. Cass., 20 febbraio 2020, n. 4415).

8.6 Ciò posto, nella fattispecie in esame, la Commissione tributaria regionale ha ritenuto che i giudici di primo grado, per quanto riguarda le sanzioni, avevano fatto correttamente riferimento alla necessaria distinzione tra i soggetti sui quali gravava l'onere del tributo e, quindi, l'eventuale sanzione, con ciò coordinando la disciplina prevista dal D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , con quella dettata dall' art. 127 TUIR in tema di consolidato e hanno ritenuto applicabile il cumulo giuridico relativamente alle sanzioni irrogate ai fini Irap ed Iva (imposte non rientranti nell'ambito del consolidato), mentre per quanto riguarda le sanzioni irrogate ai fini Ires, l'opzione esercitata per la tassazione di gruppo comportava che alla liquidazione dell'imposta dovesse provvedere la società consolidante, calcolandola sul reddito complessivo globale risultante dalla somma algebrica dei redditi complessivi dichiarati dalle singole società consolidate (cfr. pagine 13 e 14 della sentenza impugnata). I giudici di secondo grado, nella sostanza, hanno rilevato che la responsabilità relativa all'Ires, proprio a seguito dell'opzione esercitata dalla società consolidata, era della società consolidante e che le società consolidate erano responsabili, in via solidale con la società controllante, della maggior imposta accertata con riferimento al reddito complessivo globale e responsabili per la sanzione correlata alla maggiore imposta accertata, riferita sempre al reddito complessivo globale, con la conseguenza che il D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 12 , proprio in ragione della responsabilità solidale di cui al

D.Lgs. n. 917 del 1986, art. 127, prevista specificamente in relazione all'Ires di gruppo e alle conseguenti sanzioni, poteva trovare applicazione solo con riferimento alle sanzioni correlate alle imposte Irap ed Iva non rientranti nell'ambito della disciplina del consolidato e non anche con riferimento alle sanzioni relative all'Ires di gruppo. Sul punto, è condivisibile la prospettazione erariale secondo cui l'applicazione di una sanzione unica ai fini Ires, Irap ed Iva, in conseguenza del riconoscimento del cumulo giuridico, comportava l'impossibilità di isolare la sanzione Ires, la sola oggetto di solidarietà, e la responsabilità della società consolidante anche per le sanzioni relative a tributi per le quali la solidarietà non era prevista: è dunque, l'espressa previsione solidale della società consolidata con la società consolidante, in tema di imposta Ires e di sanzioni collegate a tale tributo, che preclude la possibilità di applicare il cumulo giuridico con le sanzioni collegate all'Iva e all'Irap non rientranti nel consolidato fiscale.

9. Il nono mezzo deduce, in via subordinata, l'applicazione del principio del favor rei a seguito della revisione del sistema sanzionatorio (D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158 , art. 127), in quanto D.Lgs. n. 158 del 2015 , art. 15 , comma 1, lett. a), (in vigore dal 22 ottobre 2015), aveva modificato il D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 1 , comma 2, riducendo l'entità della sanzione prevista in caso di dichiarazione infedele. L'attuale sanzione edittale, dunque, andava dal 90% al 180% delle maggiori imposte accertate (invece che dal 100% ai 200%). Il D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 3 , comma 3 e, più in generale, il principio del favor rei imponevano l'applicazione della lex mitior fino a quando il provvedimento con il quale siano state irrogate le sanzioni non diventasse definitivo, come confermato dalla Corte di Cassazione (Cass., 24 gennaio 2016, n. 1656) e dall'Ufficio con la Circolare 4/e del 2016 . Nel caso in esame vi erano tutti gli elementi per l'applicazione della nuova disciplina di cui al D.Lgs. n. 471 del 1997 , art. 1 , commi 2 e 4, rilevando che il D.Lgs. n. 158 del 2015 , art. 15 , comma 1, lett. a), era intervenuto tra la pronuncia della sentenza impugnata (21 maggio 2015) e la sua pubblicazione (14 aprile 2016). In ogni caso, la sentenza impugnata sarebbe stata emessa in violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 3 , comma 3, in quanto il Collegio di secondo grado avrebbe dovuto applicare la disciplina sopravvenuta e più favorevole al contribuente prima della pubblicazione della sentenza.

9.1 Il motivo è fondato.

9.2 Ed invero, la sentenza impugnata, che è stata decisa in data 21 maggio 2015 e pubblicata in data 14 aprile 2016, è stata emessa in violazione del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 3 , comma 3, in quanto il Collegio di secondo grado avrebbe dovuto applicare la disciplina sopravvenuta e più favorevole al contribuente prima della pubblicazione della sentenza.

9.3 Ciò conformemente alla giurisprudenza di questa Corte che ha osservato che "In tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, la sopravvenuta revisione del sistema sanzionatorio tributario, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015 e vigente dal 1 gennaio 2016 a norma dell'art. 32 del medesimo D.Lgs., è applicabile retroattivamente in forza del principio del "favor rei", a condizione che il processo sia ancora in corso e che perciò non sia ancora definitiva la parte sanzionatoria del provvedimento impugnato" (Cass., 30 marzo 2021, n. 8716).

10. Per le ragioni di cui sopra, va accolto il nono motivo di ricorso, rigettati il primo, secondo, terzo e ottavo motivo e dichiarati inammissibili il quarto, quinto e il settimo, con assorbimento del sesto; la sentenza impugnata va cassata, in relazione al motivo accolto, e la causa va rinviata

alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese di legittimità.

P.Q.M. La Corte accoglie il nono motivo di ricorso, rigetta il primo, secondo, terzo e ottavo motivo e dichiara inammissibili il quarto, quinto e il settimo, con assorbimento del sesto; cassa la sentenza impugnata, in relazione al motivo accolto, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sardegna, in diversa composizione, anche per la determinazione delle spese di legittimità.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza