

## IVA ordinaria per le cessioni di tabacco

**Cass. Sez. V Civ. 2 aprile 2014, n. 7606 - Cirillo, pres.; Tricomi, est.; Gambardella, P.M. (diff.) - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Ass. Tabacchicoltori Abruzzesi. (Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Abruzzo, Sez. dist. Pescara 27 marzo 2007)**

*La cessione di quote di produzione di prodotti agricoli effettuata da una associazione di produttori per conto dei propri associati ha ad oggetto il diritto di coltivazione di un determinato prodotto (nella specie, il tabacco) e, pertanto, si configura come una prestazione di servizi strumentali alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico della coltura, restando, soggetta ad IVA. Né assume rilievo il regime speciale di imposizione per i produttori agricoli previsto dall'art. 34 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, che, in sé, concretizza un regime di detrazione senza tradursi in alcuna esenzione, e che, in ogni caso, è inapplicabile alle prestazioni di servizi afferenti beni immateriali, quali le quote, non comprese nelle operazioni da assoggettare ad aliquota ridotta ai sensi della tabella A, allegata al d.p.r. n. 633 cit.*

(Omissis)

### FATTO

1. Con sentenza n. 18 ottobre 2007, depositata il 27 marzo 2007 non notificata, la Commissione tributaria regionale di L'Aquila, Sez. distaccata di Pescara, rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Lanciano, avverso la decisione di primo grado con la quale era stato accolto il ricorso proposto dalla A.T.A. Associazione Tabacchicoltori Abruzzesi avverso l'avviso di accertamento n. (omissis).

Con tale avviso di accertamento era stata rettificata la dichiarazione IVA 1999 contestando tra l'altro, per quanto interessa l'odierno giudizio:

a) l'omessa contabilizzazione di ricavi relativi alla cessione di quote di produzione del tabacco per L. 2.028.607.700 con IVA al 10 per cento.

2. La C.T.R. preliminarmente aveva disatteso l'eccezione proposta dalla appellata A.T.A. in merito alla inutilizzabilità del risultato della verifica fiscale, durata oltre i trenta giorni lavorativi in violazione della [legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 5](#).

Quindi, nel merito, aveva confermato la decisione di primo grado.

Riteneva invero, la C.T.R., con riferimento al rilievo fiscale *sub a*), che:

- nell'atto di appello dell'Ufficio «In particolare non viene espressa posizione e, nel caso di specie, confutazione, all'affermazione dei primi giudici che le cessioni del diritto alle quote non rientrano nella fattispecie disciplinata espressamente dal [d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34](#), e pertanto sono da considerarsi, senza alcun dubbio, fuori dal campo di applicazione dell'IVA. Che, se le operazioni di cessione, come meglio spiegato, sono comprese nel campo di applicazione del tributo, devono essere fatturate ai sensi dell'art. 21, contrariamente non vi è obbligo di fatturazione.

Pertanto considerato la genericità della motivazione, che in sostanza non evidenzia consistenti motivi di censura, la su esposta eccezione va disattesa» (fo. 5/6 della sentenza impugnata).

3. Per la cassazione della sentenza n. 18 ottobre 2007 limitatamente al rilievo *sub a*) ha proposto ricorso l'Agenzia delle Entrate, affidato a tre motivi.

Resiste la A.T.A. Associazione Tabacchicoltori Abruzzesi Soc. Cooperativa a r.l., così trasformata per atto per notaio Giuseppe Sorrentini in data 19.12.2005, con controricorso e ricorso incidentale affidato a tre motivi.

### DIRITTO

1. Preliminarmente va disposta la riunione dei due ricorsi aventi ad oggetto l'impugnazione della medesima sentenza.

1.2. Va quindi segnalato che, dei ricorsi riuniti, va preliminarmente scrutinato quello principale, giacché solo in caso di accoglimento dello stesso si configurerebbe l'attualità dell'interesse dei ricorrenti incidentali alla statuizione sui motivi proposti in ordine alla legittimità della verifica fiscale, costituente presupposto dell'avviso di accertamento oggetto del giudizio, secondo l'insegnamento delle Sezioni Unite della Cassazione (Cass. Sez. Un. sent. n. 5456/2009 e n. 1796/2013) che si condivide. Si deve ritenere infatti, anche alla luce del principio costituzionale della ragionevole durata del processo, secondo cui fine primario di questo è la realizzazione del diritto delle parti ad ottenere risposta nel merito, il ricorso incidentale proposto dalla parte totalmente vittoriosa nel giudizio di merito, che investa questioni pregiudiziali di rito, ivi comprese quelle attinenti alla giurisdizione, o preliminari di merito, ha natura di ricorso condizionato, indipendentemente da ogni espressa indicazione di parte, e deve essere esaminato con priorità solo se le questioni pregiudiziali di rito o preliminari di merito, rilevabili d'ufficio, non siano state oggetto di decisione esplicita o implicita (ove quest'ultima sia possibile) da parte del giudice di merito. Qualora, invece, sia intervenuta detta decisione, come nel caso in esame, tale ricorso incidentale va esaminato dalla Corte di cassazione, solo in presenza dell'attualità dell'interesse, sussistente unicamente nell'ipotesi della fondatezza del ricorso principale.

2. I tre motivi di impugnazione proposti dall’Agenzia delle Entrate riguardano esclusivamente l’accertamento *sub a)*, relativo all’omessa contabilizzazione di ricavi relativi alla cessione di quote di produzione del tabacco per L. 2.028.607.700 con IVA al 10 per cento.

2.1. Con il primo motivo di ricorso, proposto *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 4, e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, l’Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 53, in ordine alla valutazione dell’atto di appello formulata dalla C.T.R. che aveva ritenuto non espressamente confutata l’affermazione, contenuta nella sentenza di primo grado, «che le cessioni del diritto alle quote non rientrano nella fattispecie disciplinata espressamente dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, e pertanto sono da considerarsi, senza alcun dubbio, fuori dal campo di applicazione dell’IVA», ed aveva concluso «Pertanto, considerato la genericità della motivazione, che in sostanza non evidenzia consistenti motivi di censura, la su esposta eccezione va disattesa». Sostiene la ricorrente che nell’atto di appello era stato invece individuato con precisione la questione centrale, quello cioè della natura commerciale e della assoggettabilità ad IVA delle operazioni di cessione delle quote di produzione, considerate come un bene immateriale suscettibile di trasferimenti a titolo oneroso e che l’esclusione delle operazioni in contestazione dall’ambito di applicazione della speciale disciplina per l’agricoltura, contenuta nel d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, avrebbe avallato la tesi dell’applicabilità del regime ordinario dell’imposta dettato dall’art. 21, dello stesso d.p.r.

La ricorrente Agenzia formula quindi il seguente quesito di diritto «Dica la S. Corte se sia ammissibile l’atto di appello che esprima in modo adeguato le ragioni e l’oggetto della pretesa avanzata ed i motivi di illegittimità della sentenza impugnata, anche se non contenga l’analisi puntuale di qualunque considerazione non decisiva, contenuta nella sentenza stessa e non approfondisca tutte le questioni di diritto che possono determinare l’accoglimento dell’impugnazione».

2.2. Il primo motivo di impugnazione è inammissibile per erronea identificazione dell’archetipo del vizio valorizzato (Cass. ord. n. 26712/2013).

Ne è sintomo la circostanza che la parte ricorrente - dopo avere genericamente identificato la disposizione di legge che il giudice avrebbe violato - si limita poi sostanzialmente a dolersi del fatto che il giudice - avvalendosi delle sue prerogative di apprezzamento decisorio - abbia pretermesso o sottovalutato circostanze di fatto rilevanti ai fini di ritenere violata la disposizione di legge medesima. Si tratta - per evidenza - di circostanze di fatto e di valutazioni di puro merito che concernono il potere di ricostruzione della fattispecie concreta - dalla legge di rito assegnato in esclusiva al giudice di merito - il cui apprezzamento non può costituire oggetto di erronea interpretazione o applicazione della norma, almeno non nell’ottica prospettata dalla parte ricorrente.

Ed invero è principio tante volte enunciato da questa Corte che «In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste nella deduzione di un’erronea ricognizione, da parte del provvedimento impugnato, della fattispecie astratta recata da una norma di legge e quindi implica necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa l’allegazione di una erronea ricognizione della fattispecie concreta a mezzo delle risultanze di causa è esterna alla esatta interpretazione della norma di legge e inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito, la cui censura è possibile, in sede di legittimità, sotto l’aspetto del vizio di motivazione. Il discrimine tra l’una e l’altra ipotesi - violazione di legge in senso proprio a causa della erronea ricognizione dell’astratta fattispecie normativa, ovvero erronea applicazione della legge in ragione di carente o contraddittoria ricostruzione della fattispecie concreta - è segnato dal fatto che solo quest’ultima censura, e non la prima, è mediata dalla contestata valutazione delle risultanze di causa» (Cass. sent. n. 16698/2010).

2.3. Con i motivi secondo e terzo del ricorso principale sono rispettivamente dedotte violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 21, ed insufficiente motivazione circa le ragioni per cui le operazioni sulle quote di produzione del tabacco compiute dall’ATA siano state ritenute escluse dal tributo IVA.

2.4. Entrambi i motivi - che possono essere congiuntamente esaminati per la connessione che li connota - sono fondati.

2.5. Con il secondo motivo di ricorso, proposto *ex art.* 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, l’Agenzia delle Entrate lamenta la violazione e falsa applicazione del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 21, relativo all’obbligo di fatturazione. In particolare la ricorrente osserva che i giudici *a quibus* avevano dedotto la estraneità delle operazioni in esame al regime speciale per l’agricoltura richiamando le affermazioni della C.T.P., sostenendo che le stesse avrebbero dovuto essere fatturate ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 21, se fossero rientrate nel campo di applicazione del tributo, senza tuttavia verificare se si trattava o meno di operazioni commerciali, soggette al regime impositivo IVA. In proposito la ricorrente deduce che TATA non si era limitata a prestare assistenza agli associati nella compravendita delle quote di produzione, ma era intervenuta direttamente nelle transazioni, acquistando le quote eccedenti di un agricoltore e rivendendole ad altri, anche non appartenenti all’associazione. Assume la ricorrente che si è trattato di una vera e propria attività commerciale, esercitata abitualmente e professionalmente nello svolgimento di finalità istituzionali, avente ad oggetto un bene immateriale, quale deve ritenersi il diritto di realizzare una determinata quota di produzione sul mercato.

La ricorrente Agenzia formula quindi il seguente quesito di diritto «Dica la Suprema Corte se costituiscono operazioni commerciali assoggettate ad IVA le cessioni di quote di produzione di prodotti agricoli effettuate da una Associazione di produttori per conto dei propri associati».

2.6. Con il terzo motivo l’Agenzia delle Entrate lamenta l’insufficiente motivazione su fatti controversi e decisivi della causa ai sensi dell’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

Sostiene la ricorrente che la sentenza impugnata omette di esaminare e di qualificare l’attività svolta dalla A.T.A. nel mercato della cessione delle quote di produzione dei prodotti agricoli ed omette di spiegare le ragioni per le quali tale attività, a suo dire pacificamente estranea all’ambito delle cessioni dei prodotti agricoli disciplinato dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, debba ritenersi esente da tributo. Conclusivamente chiede la cassazione della pronuncia impugnata, in

parte qua, e la remissione degli atti ad altro giudice per un nuovo esame.

2.7. I motivi secondo e terzo del ricorso principale sono fondati.

Innanzitutto va considerato che nel caso in esame le operazioni oggetto del recupero a tassazione per omessa contabilizzazione di ricavi vengono descritte in modo molto vario nella sentenza impugnata, e segnatamente:

- Al fol. 2, nel ricostruire la prospettazione dell'Ufficio finanziario, è scritto che si tratta di «cessioni dai produttori all'A.T.A., che a sua volta li rivendeva ad altri produttori tra loro mai conosciuti»;

- Al fol. 3, nel ricostruire la prospettazione dell'ATA, è scritto che «l'attività della associazione che è intervenuta nella compravendita delle quote in qualità di intermediario che ha firmato contratti preliminari di acquisto delle stesse quote per sé o per persona da denominare, che non può ricondursi ad attività di compravendita delle quote di produzione; l'attività rientra nel compito istituzionale di salvaguardia della produzione del tabacco, e ne è riprova il fatto che gli accertatori hanno verificato che da tali operazioni non è stato realizzato un utile»;

- Al fol. 3, nel ricostruire la prospettazione dell'ATA, è scritto ancora che "i verificatori hanno sostenuto l'esistenza di un contratto di commissione";

- Al fol. 5, nel riportare il testo dell'avviso di accertamento è scritto «considerato che la parte nell'anno di imposta 1999 ha omesso di contabilizzare ricavi: da "cessione di quote" di produzione del tabacco...».

Orbene ciò rende evidente la contraddittorietà e la palese incertezza della sentenza sui soggetti tra cui le operazioni sono state concluse e sulla natura delle stesse, mentre va rimarcato come la C.T.R. non abbia provveduto alla ricostruzione ed alla qualificazione giuridica di tali operazioni secondo i normali canoni ermeneutici di interpretazione e, in modo del tutto carente di motivazione, abbia affermando apoditticamente non solo la non soggezione delle stesse al regime IVA dettato dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, ma anche al regime IVA in generale, con chiare ed ampie lacune motivazionali. In proposito il Collegio ricorda che questa Corte, in fattispecie analoghe tra le stesse parti, relative ad altre annualità di imposta (C. Cass. ord. n. 20964/2010 e ord. n. 20968/2010), ha già riconosciuto palesemente fondato il ricorso principale, ritenendo la motivazione resa dalla C.T.R. insufficiente per comprendere quali siano stati i dati fattuali esaminati e l'iter logico seguito dai giudici di appello nel confermare la sentenza impugnata.

Ciò detto in punto di fatto, è necessario ricordare in diritto che, conformemente all'art. 6, paragrafo 1, della VI direttiva CEE, la cessione di beni immateriali, rappresentati o meno da un titolo, deve essere considerata come una prestazione di servizi. L'attività connessa al trasferimento delle quote di produzione quindi vi rientra sicuramente.

Occorre ancora ricordare che ai sensi dell'art. 2135 c.c., «È imprenditore agricolo chi esercita una delle seguenti attività:

coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali ed attività connesse» e che per tali attività si intendono quelle «dirette alla cura ed allo sviluppo di un ciclo biologico o di una fase necessaria del ciclo stesso... ». Anche la acquisizione della quota - e cioè del diritto a coltivare quel determinato prodotto - è parte delle attività dirette alla cura ed allo sviluppo del ciclo biologico dello stesso, nel caso di specie il tabacco soggetto anche al rispetto del regime giuridico comunitario delle quote di produzione. In questi termini si è espressa anche la Amministrazione: la Circolare n. 51/E del 04.04.2006 dell'Agenzia delle Entrate - in tema di disciplina fiscale applicabile ai fini IRPEF ed IVA alla cessione di quote latte e diritti di reimpianto vigneti poste in essere da produttori agricoli (che richiama la Circ. n. 141 del 1998 e la ris. n. 27 del 2003) - ha riconosciuto, in sostanza, il carattere strumentale che i diritti in questione rivestono rispetto alla attività agricola e, per quanto concerne l'IVA, ha affermato che le cessioni dei diritti in esame devono essere assoggettate al tributo con aliquota ordinaria, essendo poste in essere nell'esercizio di impresa e non essendo comprese nelle operazioni da assoggettare ad aliquota ridotta ai sensi della tabella A, allegata al d.p.r. n. 633 del 1972.

Tanto premesso, per un corretto inquadramento è necessario ricordare anche quanto stabilisce il regolamento (CE) n. 2848/98 della commissione del 22 dicembre 1998 (modalità d'applicazione del regolamento (CEE) n. 2075/92 del Consiglio in ordine al regime di premi, alle quote di produzione e all'aiuto specifico alle associazioni di produttori nel settore del tabacco greggio), che, nel definire i compiti e le funzioni delle associazioni di produttori, non prevede tra i compiti istituzionali una attività diretta per il trasferimento delle quote. All'art. 33 del regolamento è detto che la cessione delle quote può avvenire tra un singolo produttore ad un altro, a titolo temporaneo o definitivo: ai sensi del comma 1, lett. f), se chi cede l'attestato di quota è membro di un'associazione di produttori, la cessione deve essere autorizzata da tale associazione qualora il beneficiario della cessione non sia membro della stessa associazione; l'associazione di produttori concede l'autorizzazione se nessuno dei suoi membri ha manifestato interesse a utilizzare i quantitativi oggetto della cessione alle condizioni offerte; se la cessione ha luogo tra produttori membri della stessa associazione di produttori, l'associazione deve esserne informata. Tuttavia anche se non è disciplinata una attività di cessione di quote svolta direttamente dall'associazione dei produttori, va pure osservato non può escludersi che in concreto ciò si sia verificato, come sembra emergere dalla fattispecie in esame, senza che sul punto la sentenza impugnata abbia fatto la dovuta chiarezza.

In proposito, qualora le prestazioni di servizi in esame non siano riconducibile ai produttori agricoli, ma alla associazione di categoria ATA, giova ricordare che ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 4, comma 2, si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese «Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole» (n. 2) e che «Si considerano effettuate in ogni caso nell'esercizio di impresa a norma del comma 2, anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società e dagli enti ivi indicati ai propri soci, associati o partecipanti» (d.p.r. n. 633 del 1972, art. 4, comma 3) con le eccezioni previste dal successivo comma 5 da applicare ove ne ricorrano i presupposti. Vigge pertanto,

con riferimento alle associazioni, il principio di assoggettamento all'IVA delle operazioni relative a prestazioni di servizi, tra cui rientrano i trasferimenti di beni immateriali. Tale disciplina è applicabile anche quando non vi sia un utile. Questa Corte ha avuto modo di affermare in tema di consorzi, ai quali si applica la medesima disciplina delle associazioni, che «In tema di IVA, un consorzio costituito per l'attività di ricerca scientifica svolge attività imprenditoriale - ed è assoggettato alla relativa disciplina d'imposta - ove, in seguito allo svolgimento della ricerca scientifica, ceda ai propri consociati o ai terzi i risultati di tali ricerche, in vista della loro utilizzazione industriale e commerciale, senza che rilevi la mancanza dello scopo di lucro o la produzione di beni immateriali o la finalità mutualistica perseguita dal Consorzio. Infatti, lo stesso d.p.r. n. 633 del 1972, art. 4, commi 3 e 4, sottende la compatibilità tra la natura commerciale dell'attività consortile e la destinazione ai propri associati, con finalità mutualistica, del risultato di tale attività commerciale e, più in generale, lo scopo mutualistico non è incompatibile con lo svolgimento di attività commerciale ed il perseguimento di uno scopo di lucro» (C. Cass. Sent. n. 22644/2004).

Passando quindi ad esaminare il dettato del d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, che disciplina un regime speciale di imposizione per i produttori agricoli, osserva il Collegio che la disciplina IVA dettata dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, per il settore agricolo, come concepito a livello comunitario e recepito a livello nazionale si configura più che come un regime speciale di applicazione dell'imposta, come un regime speciale di detrazione, che si risolve in una forfetizzazione e non in una esenzione, il cui carattere agevolativo può derivare dalla maggiore o minore larghezza con cui sono fissate le percentuali di compensazione; a tale regime, peraltro, la parte può rinunciare facendo rivivere il regime ordinario di cui al d.p.r. n. 633 del 1972, art. 21; è tuttavia evidente che tale disciplina non è applicabile alle prestazioni di servizi afferenti beni immateriali quali le quote, che non sono comprese nelle operazioni da assoggettare ad aliquota ridotta ai sensi della tabella A, allegata al d.p.r. n. 633 del 1972.

Risulta invece del tutto inconferente il richiamo operato dalla intimata alla legge n. 674 del 1978, art. 9, che prevede la esenzione da imposta delle quote associative e non già delle quote di produzione.

Sulla scorta di queste considerazioni è errata e non motivata la decisione della C.T.R. secondo la quale «le cessioni del diritto alle quote non rientrano nella fattispecie disciplinata espressamente dal d.p.r. n. 633 del 1972, art. 34, e, pertanto sono da considerarsi, senza alcun dubbio, fuori dal campo di applicazione dell'IVA» in quanto deduce apoditticamente dalla affermata inapplicabilità dell'art. 34 alla fattispecie in esame, la sottrazione delle operazioni al regime impositivo IVA senza valutare nemmeno la qualità dei soggetti tra cui erano state concluse le operazioni e senza avere qualificato giuridicamente le operazioni stesse in modo chiaro. Tale arresto interpretativo non è sostenibile nemmeno qualora sia accertata la mancanza di utile nelle operazioni, come già ricordato.

3.1. L'accoglimento dei motivi secondo e terzo del ricorso principale impone la disamina dei motivi proposti con il ricorso incidentale dalla A.T.A. Associazione Tabacchicoltori Abruzzesi Soc. Cooperativa a r.l. 3.2. Con il primo motivo di ricorso incidentale, proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, la A.T.A. lamenta la violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, e art. 6, comma 1, per avere la C.T.R. erroneamente ritenuto che fosse stata autorizzata la proroga dell'attività ispettiva svolta dalla G. di F.

3.3. Con il secondo motivo proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, la A.T.A. lamenta la violazione e falsa applicazione della legge n. 212 del 2000, art. 12, commi 1 e 5, e dell'art. 12 disp. gen., sempre in merito all'attività ispettiva svolta dalla G. di F. sulla considerazione del fatto che la stessa era durata per 52 giorni non continuativi in un periodo di circa sei mesi nel corso del quale la documentazione era rimasta conservata a disposizione dei verificatori in una stanza chiusa di cui questi detenevano in via esclusiva le chiavi.

3.4. Con il terzo motivo proposto ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 62, comma 1, la A.T.A. lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, legge 212/2000, per non avere ritenuto la C.T.R. che la mancata allegazione all'avviso di accertamento del provvedimento di proroga previsto dalla legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, ne determinasse l'illegittimità.

Formula il seguente quesito di diritto «Dica la Suprema Corte se la mancata allegazione all'avviso di accertamento del provvedimento di proroga previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, ne provoca l'illegittimità».

3.5. I primi due motivi per la sostanziale omogeneità delle questioni affrontate, afferenti durata e modalità della verifica fiscale eseguita presso gli uffici della A.T.A. e l'applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, commi 1 e 5, e art. 6, comma 1, possono essere trattati unitariamente.

Gli stessi sono infondati e vanno respinti.

Per quanto riguarda l'applicazione della legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, ed in particolare gli effetti che l'eventuale difetto di proroga possa determinare sull'espletata attività di verifica, osserva il Collegio che detta disposizione si colloca nell'ambito della disciplina dei «Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali». La lettura testuale di tale disposizione non consente di individuare sanzioni a carico dell'amministrazione, qualora non risultino rispettate le modalità operative ivi descritte, ed il successivo comma 6 prevede uno specifico strumento a tutela del contribuente, per cui questi «... nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13», senza che sia prevista alcuna ricaduta in termini di illegittimità o inutilizzabilità sull'attività verificatoria espletata. Va quindi ribadito il principio, già affermato da questa Corte e condiviso dal Collegio, che «In tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso, né la nullità di tali atti può ricavarsi dalla ratio delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione». (C. Cass. sent. n. 17002/2012, id. C. Cass. n.

26732/2013), così come correttamente ritenuto anche dalla CTR. E', peraltro, consolidato il principio generale secondo cui i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori (cfr. Cons. Stato, Sez. VI 29 dicembre 2010, n.9569, e 15 dicembre 2010, n. 8931, entrambe in Cons. Stato, 2010, fase. 12).

3.6. Il terzo motivo di ricorso incidentale va dichiarato inammissibile. Richiamando la conforme motivazione di questa Corte, in fattispecie analoghe tra le stesse parti, relative ad altre annualità di imposta (C. Cass. ord. n. 20964/2010 e ord. n. 20968/2010), osserva il Collegio che il motivo concluso dal seguente quesito di diritto: «Dica la Suprema Corte se la mancata allegazione all'avviso di accertamento del provvedimento di proroga previsto dalla legge n. 212 del 2000, art. 12, comma 5, ne provoca l'illegittimità» risulta inammissibile perché tale quesito non risolve la controversia, ma afferma apoditticamente l'illegittimità della verifica fiscale compiuta dalla Guardia di Finanza.

4. Conclusivamente la sentenza impugnata va cassata con accoglimento dei motivi secondo e terzo del ricorso principale, rigettato il primo motivo del ricorso principale ed il ricorso incidentale integralmente, e va rinviata alla C.T.R. dell'Abruzzo in altra composizione perché provveda ad emendare i vizi motivazionali e logici riscontrati, attenendosi ai principi di diritto enunciati al par. 2.7. della motivazione, nonché a liquidare le spese del presente giudizio.

*(Omissis)*