

**COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 71/14/2011**

**OGGETTO DELLA DOMANDA E SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con sentenza n. 119/15/06 del 13/11/2006 la CTR di Milano, in accoglimento dell'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate di Desio 1, riformava la sentenza - confermando l'avviso impugnato - con cui la Commissione tributaria provinciale di Milano, in accoglimento dell'eccezione preliminare, dichiarava nullo l'avviso di accertamento per Irpeg, Irap e Iva, notificato alla DOXAL Italia s.p.a. e relativo all'anno 1999, poiché fondato su verbale di constatazione redatto con modalità che violavano l'art. 12, comma 5°, legge 212/2000, essendosi l'ispezione protratta oltre i termini previsti da quella disposizione che, ex art. 1 della stessa legge, costituisce principio generale dell'ordinamento tributario, la cui inosservanza in quanto «violazione di norme procedurali nella formazione degli atti amministrativi» comporta «sempre, per principio normativo generale, la nullità dell'atto emanato».

La CTR passava all'esame, nel merito, della controversia e confermava l'avviso di accertamento impugnato, osservando, fra l'altro, che non era condivisibile «quanto sostenuto dal primo giudice e censurato dall'Ufficio, in ordine alla decadenza del potere accertativo, per inosservanza del termine di cui all'art. 12 citato» precisando, fra l'altro, che «Ai sensi dell'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212, l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del p.v.c. ai contribuente. Tuttavia, tale norma di garanzia fa esclusivo riferimento alla chiusura della verifica fiscale, non anche alla chiusura del contraddittorio tra Ufficio e contribuente» e non poteva, quindi, «il termine di cui all'art. 12 citato» considerarsi perentorio, in mancanza di sanzioni per la sua inosservanza.

La società proponeva ricorso per Cassazione con quattro motivi (e successiva memoria con la quale chiedeva, in via principale rilevarsi il giudicato esterno formatosi sul punto fondamentale, comune al presente giudizio, relativo alla rettifica IVA, IRPEG ed IRAP per il 1994), e a quello per sanzioni IVA per il 2000 deciso dalla CTR Lombardia con sentenza; 112/08 passata in giudicato) deducendo col primo mezzo d'impugnazione, per quanto interessa in questa sede, la violazione degli artt. 12, co. 5, L. n. 212/2000, 112 c.p.c. (in rel. Art. 360 n. 3 e 4 c.p.c.) e vizio di motivazione, lamentando che la CTR avrebbe confermato la pretesa fiscale pronunciandosi su un tema d'indagine (la decorrenza di almeno 60 giorni tra il rilascio dei p.v.c. e l'emissione dell'avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 127 l. cit.) non trattato in primo grado e diverso da quello risolto dalla CTP a favore della contribuente (annullamento dell'avviso per violazione del termine previsto dall'art. 12.5 stessa legge per la permanenza dei verificatori presso la sede dell'impresa).

La Corte di Cassazione rigettava preliminarmente la richiesta di applicazione del giudicato esterno ritenendolo influente nella presente controversia «pur insorta tra le stesse parti e in relazione ad accertamento scaturito da attività d'indagine (che si assume) contestuale, ma relativa a pretese tributarie non aventi il medesimo titolo e riferite a periodi d'imposta diversi» formatosi «sull'illegittimità dell'avviso di accertamento relativo ad una data pretesa tributaria, per un certo periodo d'imposta (nella specie, alle sanzioni IVA per il 2000)». Quindi, riconoscendo che con la decisione impugnata il giudice d'appello era incorso «nel vizio di extrapetizione avendo fondato la propria decisione su motivi non dedotti o - il che è lo stesso - dedotti sotto profili diversi da quelli che costituiscono la ratio decidendi della sentenza di primo grado», accoglieva il primo motivo del ricorso, assorbendo gli altri, cassava la sentenza impugnata rinviando, anche per

le spese, ad altra Sezione di questa CTR, e disponeva «procedere a nuovo esame dell'appello erariale, riguardante anzitutto l'applicazione del termine di cui all'art. 12.5 legge cit., [e] dovendosi indagare in quale preciso atto del periodo in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati raccolti i dati su cui si fonda la contestazione di cui al presente giudizio (rettifica ai fini IVA, IRPEG ed ILOR [recte: IRAP] per il 1999».

Con tempestivo ricorso e rituale costituzione in data 01/04/2010, la società DOXAL ha proceduto alla riassunzione della causa avanti a questa Commissione, illustrando la natura ed i termini della controversia e sostenendo, con cinque motivi: 1) l'inammissibilità dell'appello ex art. 53 D.Lgs. 546/92, per aver rinviato, per il merito delle riprese (v. pag. 6 dell'atto d'appello) «a quanto espresso nelle memorie di costituzione di primo grado»; 2) la lesione della norma posta dall'art. 12.5 L. 242/2000 evidenziando che l'onere di dimostrare l'infondatezza della ritenuta (dal giudice di primo grado) illegittimità della permanenza dei verificatori presso la sede della società o, comunque di dimostrare che i dati posti a fondamento delle riprese fiscali sono «stati raccolti durante l'arco di tempo in cui la permanenza dei verificatori risulti che sia avvenuta legittimamente»; 3) l'infondatezza della rettifica del prezzo d'acquisto del prodotto "estratto di condriosoma; 4) l'illegittimità della ripresa concernente gli acquisti da Agromaster s.r.l.; 5) l'illegittimità della ripresa dei costi ritenuti "non di competenza".

In conclusione la società ha chiesto dichiarare inammissibile o, comunque, di rigettare l'appello confermando la decisione impugnata e condannando controparte alle spese. sia del giudizio avanti alla Cassazione che di quello di rinvio avanti a questa CTR. Con memoria depositata il 28/10/2010, l'Ufficio, dopo aver riassunto le tesi svolte in primo grado in diritto sulla non perentorietà del termine posto dall'art. 12.5 legge cit., e sulla circostanza che «non era stato provato che i militari avessero violato il termine dei trenta giorni in considerazione del fatto che lo statuto parla di "giorni lavorativi" e, durante il periodo della verifica, erano state disposte varie giornate di sospensione dell'attività, erano compresi week-end non lavorativi, e festività pasquali» e nel merito, sull'infondatezza della dedotta nullità delle riprese fiscali, illustra il proposto gravame contro la decisione di primo grado che aveva accolto l'eccezione di nullità del procedimento di verifica e quindi del verbale di constatazione e dell'avviso di accertamento su detti alti fondato, sottolineando che lo stesso Garante del contribuente, attivato dalla stessa società appellata, aveva ritenuto infondata la sollevata questione di nullità ribadendo la legittimità dell'atto contestato.

Aggiunge, inoltre, che «A ulteriore comprova dell'avvenuto rispetto dei termini contemplati dall'art. 12, comma 5, dello statuto del contribuente, il fisco produceva copia dei verbali giornalieri redatti dalla Guardia di finanza in sede di verifica» da cui risultava «che la verifica si era protratta per meno di 60. giorni lavorativi (53, per l'esattezza) ed ugualmente l'autorizzazione a far prolungare la verifica era stata inoltrata prima che decorressero trenta giorni lavorativi» e che «Per il resto della contestazione l'appellante ufficio faceva rinvio alle memorie di primo grado». Premesso, di poi, che contro la decisione della CTIR - cassata dalla S.C. di Cassazione - la società aveva presentato, in data 26/07/2007, anche ricorso per revocazione [poi respinto dalla CTR poiché "inammissibile e infondato"], dichiara di costituirsi in giudizio «chiedendo il rigetto dell'appello principale, la conferma della sentenza Favorevole all'Agenzia» (sic) rinviando, a sostegno delle proprie ragioni, «alle argomentazioni difensive ampiamente esposte nei precedenti gradi di giudizio» deducendo 1) La «tardività del ricorso per cassazione e conseguente inammissibilità dell'appello in riassunzione» in quanto, equivalendo il ricorso per revocazione alla notifica della sentenza ai fini della decorrenza del termine "breve" per il ricorso per cassazione, quest'ultimo è stato proposto

tardivamente essendo stato notificato il 28/11/2007 e, quindi, oltre il termine di sessanta giorni dalla proposizione del ricorso per revocazione avvenuta il 26/07/2007; 2) L'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio per infondatezza e tardiva proposizione poiché sollevata solo nel presente giudizio di rinvio; 3) L'infondatezza della dedotta violazione della norma posta dall'art. 12.5 L. 21212000 che limita la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente a 30 giorni prorogabili per altri 30 giorni, sia perché si tratterebbe di norma ai carattere ordinatorio, sia perché il termine "permanenza" si riferirebbe «ad un più astratto concetto di durata complessiva» e, pertanto, alcuna lesione si sarebbe verificata essendo durata la verifica, col predetto sistema di calcolo, complessivamente giorni 53 lavorativi «legittimamente prorogati con nota autorizzata rizzata al trentesimo giorno "lavorativo" di verifica, come si può desumere dai «singoli verbali di verifica giornalieri» già prodotti in secondo grado e riprodotti in questa sede; 4) e 5) La fondatezza della ripresa conseguente alla rettifica del prezzo di acquisto da DA FENG Ltd di Azicell e/o estratto di condriosoma sul rilievo di contabilizzazione di fatture parzialmente inesistenti e della ripresa relativa agli acquisti da Agromaster sul rilievo di interposizione fittizia ditale società; 6) La fondatezza della ripresa dei costi "non di competenza" con l'avvertenza che la ripresa dei costi "non inerenti", eccezion fatta per i costi sostenuti per il pagamento delle prestazione del fiscalista dr. Ve. (€ 34.039.408) non è stata mai fatta oggetto di contestazione. Conclude chiedendo in via preliminare «dichiarare inammissibile il ricorso di parte per tardività del ricorso per cassazione»; in via principale «respingere l'atto difensivo di controparte confermando la legittimità dell'atto originariamente impugnato»; in via subordinata confermare le riprese analitiche non confermate dal soggetto passivo d'imposta»; con la condanna della ricorrente in riassunzione alla rifusione delle spese. Con memoria depositata il 27/10/2011 la società deduce l'inconsistenza giuridica, alla luce della dottrina e della giurisprudenza, della richiesta di controparte di dichiarare tardivo il ricorso per cassazione e, quindi, inammissibile il ricorso in riassunzione, evidenziando, fra l'altro, che l'eventuale tardività - ritenuta, peraltro, infondata del ricorso per cassazione poteva essere fatta valere solo in sede di controricorso davanti alla stessa S. Corte.

Alla pubblica udienza di trattazione le parti, presenti come da verbale, hanno insistito nelle già esposte tesi e conclusioni.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Va preliminarmente esaminata, e rigettata, l'eccezione di inammissibilità del ricorso di riassunzione per tardività del ricorso per cassazione in quanto, come fondatamente osservato dall'appellata, e conformemente a giurisprudenza della S. Corte (v. I Sez. civ. sent. 22 maggio 1980 n. 3362) "Le questioni preliminari, deducibili dalle parti o rilevabili d'ufficio, qualora non siano state dedotte o rilevate fino al giudizio di cassazione, non possono essere dedotte o rilevate per la prima volta in sede di rinvio, a causa del giudicato implicito formatosi sulle questioni suddette". Preciso, infine che ex art. 63 D.Lgs. 546/92, co. 4° "Le parti conservano la stessa posizione processuale che avevano nel procedimento in cui è stata pronunciata la sentenza cassata e non possono formulare richieste diverse da quelle prese in tale procedimento, salvi gli adeguamenti imposti dalla sentenza di cassazione.", va altresì rigettata, perché inammissibile, l'eccezione di inammissibilità dell'appello dell'Ufficio formulata dalla società solo in sede di ricorso di riassunzione del processo. A questo punto non resta che procedere, come disposto nella sentenza di rinvio «a nuovo esame dell'appello erariale, riguardante anzitutto l'applicazione del termine di cui all'art. 12.5 legge cit., [e] dovendosi indagare in quale preciso atto del periodo, in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati

raccolti i dati su cui si fonda la contestazione di cui al presente giudizio (rettifica ai fini IVA, IRPEG ed ILOR [recte: IRAP] per il 1999>>).

Va preliminarmente confermata sia la natura perentoria del termine posto dall'art. 12.5 L. 212/2000 di trenta giorni, prorogabili di altri trenta, per la "permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente", e ciò in forza dell'equiparazione ex art. 1 stessa legge, delle disposizioni, in essa contenute, a principi generali dell'ordinamento tributario, i quali (v. ex multis Cass. sent. 17576/2002) devono orientare l'interprete in senso garantistico, sia l'interpretazione da dare al modo di calcolo di tale periodo che non può riferirsi alla sommatoria dei singoli giorni di effettiva permanenza dei verificatori presso il domicilio del contribuente, come sostiene l'Ufficio, in quanto tale interpretazione lascerebbe arbitri gli stessi verificatori di decidere la durata effettiva della verifica, potendo limitare a qualche giorno alla settimana o addirittura al mese l'accesso effettivo presso il contribuente con l'effetto di svuotare di significato la norma posta dall'art. 12.1 legge cit. al fine di contenere nel minimo indispensabile i disagi arrecati "allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente". Una diversa interpretazione, in materia, peraltro, direttamente tutelata dall'art. 24 della Costituzione (inviolabilità del domicilio), lascerebbe il contribuente esposto, per un tempo non preventivamente definibile, in una situazione di stallo professionale e commerciale, anche in ragione della indisponibilità della documentazione contabile perché sigillata ed a disposizione degli operatori fiscali. Il periodo di cui trattasi, pertanto, per la necessità di garantire la coerenza del citato art. 12.5 con i principi generali sopra citati, va interpretato, e calcolato, come periodo continuativo di 30 giorni lavorativi che, iniziando da data certa abbia un termine obiettivamente preventivamente altrettanto certo, salvo ulteriore periodo di trenta giorni, unito al precedente senza soluzione di continuità e tempestivamente autorizzato, in modo che non vi sia alcun tempo di permanenza presso il domicilio del verificato privo di autorizzazione.

Nel caso in esame essendo la verifica iniziata l'8 febbraio 2001, il periodo di trenta giorni lavorativi continuativi, tolti i giorni festivi, arriva a tutto il 14 marzo 2001.

Alcun rilievo assume, per le ragioni suesposte, il provvedimento di proroga, intervenuta solo in data 19 aprile 2001, conseguendone l'irritualità dei dati raccolti a fini probatori dopo il ricordato 14 marzo 2001 e l'illegittimità della pretesa fiscale su di essi fondata.

Occorre, pertanto, conformemente a condivisa giurisprudenza della Corte di Cassazione (V. n. 19689/2004 che cita principio statuito da S.U. n. 16424/2002: «il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritta a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione» poiché «l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l'autore di tale violazione o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile»), e come disposto nella stessa sentenza di rinvio, «indagare in quale preciso atto del periodo in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati raccolti i dati su cui si fonda la contestazione di cui al presente giudizio» ai fini di accertare se i dati posti a fondamento delle riprese fiscali sono stati raccolti fuori del periodo di legittima permanenza dei verificatori presso la sede della società appellata.

Dal processo verbale della verifica recante le operazioni giornaliere compiute dai verificatori, di cui v'è copia in atti, risulta che soltanto in data 8 marzo 2001 - e cioè nel periodo di legittima permanenza dei verificatori presso la sede della società - nell'ambito della "Riconciliazione delle voci di bilancio con i dati esposti in dichiarazione" è stato ultimato l'esame del conto "24240072 Legali e Consulenze" e sono emersi i primi rilievi

documentati poi recepiti nell'avviso di accertamento e posti a base delle seguenti riprese:  
1) £. 95.795.000 relativo a costi (assistenza legale) non inerenti l'attività d'impresa, di cui £. 90.780.000, per spese legali, e relativa IVA per £.18.356.000, indetraibile ex art. 19, co. 1, DPR 633/72, e £. 5.015.000 costituente rimborso spese di soggetto dipendente di altra società e relativo ad altro anno d'imposta; £. 41.269.408 relativi a costi indeducibili perché non di competenza dell'anno 1999, di cui £. 34.039.408 per spese di assistenza fiscale corrisposte al professionista (per tre fatture portanti i nn. 25/99, 26/99 e 34/99), e £. 7.230.000 per fattura emessa per spese notarili; £. 143.333.334 pari a 213 di costo pluriennale per acquisto di know-how, non deducibile nell'anno 1999 ex art. 68.1 DPR 917/86.

Tali riprese, fatta eccezione, per i motivi che seguono, per quella di £. 34.039.408 relativa alle tre fatture emesse per l'assistenza fiscale, vanno confermate poiché non sono state oggetto d'impugnazione con il ricorso introduttivo.

Quanto alla ripresa di £. 34.039.408, sopra menzionata, regolarmente impugnata dalla società contribuente, essa va annullata poiché, come fondatamente rappresentato dalla società, l'attività di assistenza fiscale di cui trattasi, pur prestata in relazione al 1998, è stata completata soltanto nel corso del 1999, finalizzata com'era alla determinazione del reddito fiscale imponibile e alla predisposizione della dichiarazione dei redditi del 1998, conseguendone la regolarità della contabilizzazione nel 1999 delle tre fatture per l'importo complessivo di £.:34.039.408. Tutte le altre riprese operate con l'avviso di accertamento impugnato, sono state fondate sui dati raccolti dopo il 14 marzo 2001 e, cioè, in arco di tempo in cui la permanenza dei verificatori deve considerarsi illegittima perché protratta oltre i trenta giorni di cui alla norma posta dall'art. 12.5 L. 21,212000, e, comunque, in periodo non coperto da tempestiva autorizzazione intervenuta soltanto in data 19 aprile 2001, cioè al sessantesimo giorno lavorativo dall'inizio della verifica, e, peraltro, notificata solo il 23 aprile successivo.

Per le ragioni suesposte, in parziale accoglimento dell'appello, vanno confermate le riprese sul conto "24240072 Legali e Consulenze" salvo che per l'importo di £.34.039.408. Nel resto, a conferma pur parziale della decisione di primo grado, l'avviso di accertamento va annullato. Considerato l'esito dell'appello, vanno compensate sia le spese del presente grado di giudizio che quelle di Cassazione.

#### **P.Q.M.**

La Commissione visti gli artt. 15, 59 e 63 D.Lgs. 546/92 dichiara legittimamente assunta la prova a base della relativa pretesa fiscale acquisita l'8 marzo 2001 e pertanto conferma l'indetraibilità delle riprese di cui ai rilievi elevati l'8/3/2001 ad eccezione di £. 34.039.408 riferito alle tre fatture del professionista per assistenza fiscale.

Annulla nel resto l'avviso di accertamento. Compensa le spese del grado e del giudizio di legittimità.