

COMM. TRIB. REGIONALE MILANO - 95/34/2011

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ARCHIVI NORD Spa proponeva ricorso avanti la Commissione Tributaria Provinciale di Milano avverso l'avviso di accertamento n. R1Q037200257/2008, notificatole l'1/4/2008 con il quale l'Agenzia delle Entrate di Milano 2 accertava, ai fini IRPEG - IRAP ed IVA relativamente all'anno di imposta 2003, ricavi non dichiarati e induttivamente determinati in € 522.368,00, cui corrispondevano maggiori costi, anch'essi induttivamente calcolati di € 66.459,00 e risultanti nell'avviso.

Il maggior reddito di impresa era stato determinato sulla somma di tali ricavi e di altre poste indeducibili ad essa sottraendo costi per € 67.634,00 così pervenendo ad un reddito imponibile ai fini IRPEG di € 704.271,00, ad un valore della produzione netta di € 1.282.775,00, ad un volume d'affari di € 2.441.400,00, il tutto con la maggiorazione delle conseguenti imposte, sanzioni ed interessi al 4/3/2008.

Il suddetto accertamento derivava dal PVC della P.T. di Caserta del 13/6/2003 a seguito di accesso nella sede della società verificata di Marcianise, con il quale veniva rilevata e contestata la presenza di cinque prestatori d'opera "in nero". Con tale atto di accertamento si richiamava altresì l'atto di contestazione e accertamento n. 575/2007 notificato alla società contribuente il 9/7/2007 e da questa non impugnato, con il quale era stato quantificato in via definitiva il costo del lavoro corrisposto "in nero" nell'indicata somma di € 66.459,00. L'Ufficio accertatore sulla base di tali costi presupponeva, ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d) DPR 600/73, ricavi non dichiarati qualificabili ex art. 85 TUIR, nella misura di 7,86 volte il relativo costo, tenendo presente che tale coefficiente rappresentava il quoziente fra l'ammontare dei ricavi ed il costo del personale rispettivamente dichiarati dalla stessa società nell'anno 2003.

La società contribuente con il ricorso introduttivo' proposto in data 13/10/2008, chiedeva l'annullamento dell'avviso di accertamento impugnato, sostenendo:

- che l'accertamento dei costi non contabilizzati, notificato il 9/7/2007, non era stato impugnato per l'inattività al contenzioso da parte del precedente legale rappresentante della società contribuente, colto da improvvisa malattia e poi deceduto;
- che l'operato dei verificatori era fondato su mera presunzione, non supportata da elementi oggettivi;
- che il solo dato del lavoro presunto ed il coefficiente dei ricavi da esso desunto in ragione di 7,86 volte non poteva costituire indizio grave, preciso e concordante, tanto più se si considerava che l'applicazione dello studio di settore di competenza dal quale non emergevano incongruenze rispetto al dichiarato;
- che i cinque lavoratori "in nero" non sono stati più utilizzati dopo il 13/6/2003.

L'Ufficio accertatore si costituiva nel giudizio di primo grado in data 2/12/2003, chiedendo in via preliminare l'inammissibilità del ricorso per difetto di legittimazione processuale del soggetto che aveva conferito la procura speciale alla lite in calce al ricorso stesso (certo Ju. Pe., che si era costituito come Amministratore delegato della società), mentre la detta persona non figurava mai né nelle visure anagrafiche né nella certificazione della Camera di Commercio di Bergamo, così come non figurava nella società la carica amministrativa dallo stesso rivendicata; e nel merito l'Ufficio chiedeva il rigetto del proposto ricorso. La Commissione Tributaria Provinciale di Milano con decisione n. 329/40/2009 dichiarava inammissibile il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente per inosservanza del termine utile per ricorrere, di cui all'art. 21, D.Lgs. 546/92.

I giudici di prime cure osservavano e riportavano in parte motiva della sentenza impugnata:

- che la società contribuente aveva ricevuto l'accertamento impugnato l'1/4/2008 e, successivamente, in data 29/5/2008, aveva presentato istanza ex art. 6 - comma 2, D.Lgs. 218/97; ed essendo trascorsi, fra le due date, 58 giorni del termine per ricorrere, residuavano pertanto al suo spirare solo 2 giorni utili.

- che l'art. 6, comma 3, del D.Lgs. 218/97 sospende per 90 giorni il termine per ricorrere, il quale, nel caso, sarebbe tornato a decorrere il 28/8/2008, posto che la sospensione di 90 giorni per la procedura amministrativa spirava alla mezzanotte del 27/8/2008 (2 giorni a maggio + 30 giorni a giugno + 31 giorni a luglio + 27 giorni ad agosto = 90 giorni);

- che la contribuente usufruiva nel caso in esame della ulteriore sospensione ex lege 742/1969 fino a tutto il 15/9/2008 (sospensione di natura processuale), di talchè alla contribuente restavano i due giorni del 16 e 17 settembre 2008 per notificare utilmente il suo ricorso, nella osservanza del termine di legge di 60 giorni, ma il ricorso introduttivo risulta esser stato notificato il 13/10/2008, a termine largamente spirato;

- che la società contribuente aveva ritenuto erroneamente che i 27 giorni cadenti in agosto del termine dilatorio di 90 giorni, previsto per la procedura interlocutoria amministrativa fossero ulteriormente sospesi e tornassero a decorrere dal 16 settembre successivo, concludendosi il 12 ottobre (cioè di Domenica), ed ha inopinatamente concluso che ciò comportasse, una proroga a tale data anche del termine per ricorrere;

- che l'erronea valutazione dei termini suddetti effettuata dalla società risultava illegittima in quanto:

- 1) i due termini (quello perentorio per ricorrere e quello dilatorio per la procedura amministrativa) hanno natura diversa, essendo il primo meramente processuale ed il secondo essenzialmente previsto per il procedimento amministrativo (c.d. "spatium deliberandi" ossia tempo necessario perché l'amministrazione decida sul provvedimento richiesto);

- 2) i due termini corrono separatamente e autonomamente, anche se quello dilatorio sospende quello per ricorrere;

- 3) il termine a ricorrere è perentorio ed è posto a pena d'inammissibilità eppertanto non è prorogabile né abbreviabile (salvo appunto i casi di sospensione disposti per legge), e la sua inosservanza è rilevabile d'ufficio perchè attiene alle condizioni per l'esplicarsi della giurisdizione;

- 4) il motivo che art. 1, legge 7/10/1969 n. 742 sospende di diritto, dal 1° agosto al 15 settembre, soltanto i termini processuali, e così il termine dilatorio di 90 giorni ex art. 6, D.Lgs. 218/97, essendo pertinente a procedura amministrativa, spirava nel caso inderogabilmente il 27/8/2008.

In data 2/4/2010 la società contribuente proponeva appello avverso la decisione suindicata chiedendone l'annullamento, sostenendo:

- l'illegittimità della decisione impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 21, comma 1, D.Lgs. 546/1992 e dell'art. 6 del D.Lgs. 218/1997;

- l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione e falsa applicazione degli artt. 39 DPR 600/73 ed art. 54 DPR 633/72.

In data 17/5/2010 si costituiva nel presente giudizio d'appello l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Milano 2, chiedendo il rigetto del proposto appello e la conferma della decisione dei giudici di prime cure impugnata.

La presente causa d'appello veniva trattata in pubblica udienza il 15/12/2010 dove erano presenti entrambe le parti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto dalla società contribuente deve qui trovare parziale accoglimento per i motivi che seguono.

Preliminarmente questo Collegio osserva che i giudici di prime cure hanno ritenuto erroneamente inammissibile il ricorso introduttivo proposto dalla contribuente e ciò in quanto la sospensione feriale e quella di 90 giorni prevista per l'accertamento con adesione sono cumulabili.

Va in proposito opportunamente considerato che l'art. 6, D.Lgs. n. 218/1997 dispone che: "Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico. Il termine per l'impugnazione e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nel D.P.R. 26/10/1972 n. 633, art. 60, comma 1, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza".

Pertanto il termine processuale di 60 giorni previsto dall'art. 21, D.Lgs. n. 546/1992 è sospeso ex lege per 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. La suddetta sospensione, a seguito della corretta presentazione della predetta istanza, è automatica e comporta una stretta connessione tra le due fattispecie e la cumulabilità delle due sospensioni suindicate.

Del resto l'applicabilità della sospensione feriale al termine di 90 giorni previsto per l'accertamento con adesione ha come scopo anche quello di consentire che il periodo previsto dalla legge non sia pregiudizialmente ridotto passando da 90 a 44 giorni; la presentazione dell'istanza di adesione sospende per 90 giorni i termini di impugnazione dell'atto accertativo ed a tale periodo si aggiungono i termini di sospensione feriale (dal 1° agosto al 15 settembre di ogni anno), prevista dalla legge 7/10/1969, n. 742. In tal senso è conforme la Risoluzione Ministeriale n.159/E/1999 che ben riporta espressamente: "Il comma 2, dell'art. 6 del D.Lgs n. 218/1997 prevede la possibilità per il contribuente, al quale è stato notificato un avviso di accertamento o di rettifica non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, di attivare il procedimento di definizione mediante la presentazione di un'istanza di accertamento con adesione. La presentazione della predetta istanza produce, in via preliminare, l'effetto di sospendere sia i termini per l'impugnazione dell'atto davanti alla Commissione tributaria provinciale sia i termini per il pagamento dell'IVA dovuta ai sensi dell'art. 60, primo comma, DPR n. 633/1972. Entrambi i termini sono sospesi per un periodo di 90 giorni ai sensi dell'art.6, comma 3, D.Lgs. n. 218/1997. Ai fini della determinazione dei termini di impugnazione opera altresì la sospensione feriale prevista dall'art. 1, legge 7/10/1969, n. 742. Sulla base della sopra descritta normativa, si ritiene che anche il periodo di sospensione di 90 giorni, di cui all'articolo 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218, rientra - per logica connessione con i termini processuali - nell'ambito applicativo dell'articolo 1, secondo periodo, della richiamata legge n. 742. Infatti, i due periodi di sospensione in argomento feriale e quello di 90 giorni -, avendo diverse finalità - collegata al periodo in cui ricadono i termini processuali, quella feriale; connessa ad un proficuo esercizio del contraddittorio in sede di adesione, quella dei 90 giorni -, non possono che applicarsi cumulativamente. Pertanto, si precisa che il periodo di sospensione feriale (1 agosto - 15 settembre) è applicabile ogni qual volta il periodo di sospensione di 90 giorni venga a ricadere, come termine iniziale o come termine finale,

dell'arco temporale che va dal 1 agosto al 15 settembre, come anche nell'ipotesi in cui il periodo feriale sia ricompreso nel periodo:....".

E' dunque evidente che la suddetta interpretazione concernente la cumulabilità dei due termini di sospensione, consente sia all'Ufficio, sia al contribuente, di valutare con la dovuta attenzione il contenuto dell'atto di accertamento, di valutare le rispettive ragioni e di assumere con ponderazione le determinazioni del caso instaurando il contraddittorio senza timori di incorrere in decadenze preclusive.

Quanto in argomento è stato peraltro recepito anche dalla giurisprudenza che ha sempre ribadito l'applicabilità del cumulo delle due sospensioni (cfr. Comm. Trib. Prov. Salerno, 10/7/2001, n. 160).

La diversa interpretazione dei termini suindicati, da parte dei giudici di primo grado, comporta nella sostanza l'inapplicabilità della sospensione per il periodo feriale quando i 90 giorni coprono interamente il periodo stesso, con la conseguenza che la previsione di cui all'art. 1, legge n. 742/1969 verrebbe ad essere completamente vanificata.

Inoltre la stessa Amministrazione Finanziaria in una successiva Circolare n. 65/2001 ha precisato che il periodo di sospensione di 90 giorni non costituisce il termine di riferimento per la conclusione del procedimento di accertamento con adesione. Nel caso di specie in data 7/10/2009, ossia oltre il termine indicato dal giudice di primo grado quale giorno ultimo per la proposizione del ricorso, le parti sottoscrivevano il relativo verbale del procedimento di accertamento di adesione in cui l'Ufficio proponeva una riduzione della pretesa contenuta nell'accertamento oggetto di impugnativa (cfr. documenti prodotti in atti del giudizio di primo grado); pertanto il ricorso introduttivo prodotto dalla contribuente in data 13/10/2008 è da considerarsi proposto validamente nei termini previsti dalle disposizioni normative sopra specificate.

Nel merito questo Collegio d'appello osserva e rileva che la società contribuente aveva inoltrato la precitata istanza di accertamento con adesione, in relazione alla quale l'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Milano 2, formulava la proposta di adesione dove si riduceva parzialmente la pretesa fiscale, rettificando il coefficiente di produttività da 7,86 a 4; tale riduzione veniva motivata con riferimento alla congruità dei ricavi in base agli studi di settore prospettati dalla contribuente e con la particolare struttura della società e tipologia dei propri clienti.

Nonostante quanto sopra, la società contribuente non riteneva congrua tale proposta di accertamento con adesione formulata dall'Ufficio e proponeva ricorso avanti la CTP deducendo l'illegittimità dell'avviso di accertamento per illegittimità del metodo induttivo adottato dall'Ufficio accertatore e la CTP di Milano decideva, come sopra rilevato, dichiarando inammissibile il ricorso introduttivo.

L'odierno Collegio d'appello rileva che dalla documentazione prodotta in atti la proposta di accertamento con adesione mediante la riduzione parziale della pretesa a seguito della rettifica del coefficiente di produttività da 7,86 a 4 così come formulata dall'Ufficio accertatore sia congrua con riferimento alle questioni di fatto ed al merito della controversia, epperanto in rettifica parziale della decisione impugnata questo Collegio ritiene più rispondente ai criteri di legittimità disporre la rideterminazione del reddito complessivo imponibile in base ad un coefficiente di produttività pari a "4", annullando la comminatoria delle sanzioni in quanto ciò si pone in contrasto con i principi di buona fede e di tutela dell'affidamento previsti in favore del contribuente dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente approvato con legge 212/2000, dovendosi, per taluni aspetti della presente vicenda contenziosa de qua, considerare comunque sussistenti obiettive condizioni di incertezza delle norme tributarie.

Per tutto quanto sopra non si ritengono pertanto accoglibili quelle doglianze ulteriormente espresse dalla società appellante circa l'illegittimità dell'avviso di accertamento ai fini del suo radicale annullamento, in quanto l'Ufficio accertatore con il proprio verbale di accertamento con adesione, valutando la documentazione resa dalla stessa contribuente, ha correttamente rideterminato in riduzione l'indice di produttività da 7,86 a 4, ed attraverso:

- l'inserimento dei dati dello Studio di settore pertinente (lett. C) nel programma Gerico, rilevandone la congruità, la coerenza e la normalità dello stesso al caso concreto;
- il riscontro dal registro iva vendite della contribuente dei principali clienti che erano effettivamente banche, assicurazioni, società finanziarie le quali ultime necessitavano di fattura per documentare i servizi richiesti ai propri fornitori;
- la più giusta considerazione dei lavoratori "in nero" che, in quanto tali, erano meno qualificati e svolgevano attività lavorativa con una minore professionalità rispetto a lavoratori regolarmente assunti, traducendosi ciò in una minore produttività degli stessi.

In relazione a tutto quanto sopra esposto, la decisione dei giudici di prime cure qui impugnata deve essere riformata e l'appello così come proposto dalla società contribuente va parzialmente accolto come da dispositivo.

La complessità della vicenda controversa e l'obiettivo incertezza interpretativa delle norme di riferimento giustificano la compensazione delle spese del giudizio fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale accoglie in parte l'appello, rimandando l'Ufficio a rideterminare il reddito complessivo imponibile in base al coefficiente di produttività pari a 4 anziché 7,86. Annulla l'irrogazione delle sanzioni. Spese compensate.