Sentenza del 14/12/2018 n. 32420 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate elevava verbale nei confronti della incorporante M. s.r.l., notificato il 21-12-2009, a conclusione dell'accertamento effettuato nei confronti della società incorporata S. Sviluppo Tecnologie in data 10-12-2009, con riferimento agli anni 2005 e 2006, evidenziando che per l'anno 2005 doveva essere effettuata una ripresa a tassazione per Euro 145.862,71, quale sopravvenienza attiva, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, per passività inesistenti costituite da un fondo rischi denominato prima "Fondo Accisa" e poi Fondi generico per spese future.

2. Presentava ricorso la società incorporante M. s.r.l. eccependo la nullità dell'avviso di accertamento in quanto notificato in data 21-12-2009, quindi prima del decorso dei 60 giorni dalla chiusura delle operazioni (in data 10-12-2009) ai sensi L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. In particolare, la ricorrente evidenziava l'esistenza sin dal 1993 di un contenzioso con l'Agenzia delle dogane con riferimento alla entità dei diritti di accisa da pagare nel corso degli anni, sulla individuazione delle percentuali forfettarie in caso di cali di deposito e lavorazione per utilizzo di alcol etilico, che, quindi, sin dal 1995 era stato inserito in bilancio nel passivo un Fondo Accisa, che nei confronti della società erano stato notificati avvisi di accertamento per gli anni 1993, 1994 e 1995, prima, e 1996 e 1997, dopo, che la società aveva beneficiato del condono di cui alla L. n. 289 del 2002, provvedendo al pagamento nel 2003 di Euro 27.786,56 in relazione al primo avviso di accertamento, e di Euro 9.846,33 in relazione al secondo avviso di accertamento, che il fondo "oneri futuri" era rimasto cautelativamente anche fino all'anno 2006, quando poi era stato eliminato, che il fondo per spese generiche aveva già concorso alla formazione del reddito imponibile negli esercizi nei quali si era proceduto agli accantonamenti, che l'Agenzia delle entrate era già in possesso della documentazione relativa, che non vi era obbligo per la contribuente di conservare la documentazione, che aveva usufruito della agevolazione decennale integrale fino al 2002, che la presunzione operata dalla Agenzia riguardava l'anno 2003 e non l'anno 2005, che per il 2003 erano già decorsi di termini massimi per l'accertamento ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43.

3. La Commissione tributaria provinciale rigettava il ricorso.

4. La Commissione tributaria regionale rigettava il gravame evidenziando che il termine di 60 giorni per la notificazione dell'avviso di accertamento non era applicabile in caso di mera richiesta documentale, senza accesso nei locali dell'imprenditore, che il richiamo ai bilanci degli anni 2003 e 2004, contenuto solo nelle memorie illustrative dell'appello, costituiva una nuova eccezione inammissibile ai sensi del D.Lgs. 546 del 1992, art. 57, che il fondo accise, come

rilevato nella nota integrativa al bilancio 2005, non aveva più ragione di esistere dal 2004, quando era cessato il relativo rischio specifico eliminato con i due pagamenti del 2003, a seguito di accesso ai benefici della L. n. 289 del 2002, che era stato rispettato il termine di quattro anni di cui al D.P.R. n. 600 del 1973..

5. Avverso tale sentenza proponeva ricorso per Cassazione la società.

6. Resisteva con controricorso l'Agenzia delle entrate.

Motivi della decisione

1. Anzitutto, deve essere rigettata la richiesta preliminare presentata dalla Procura Generale per il rinvio dell'udienza a nuovo ruolo per verificare l'esito del procedimento di revocazione pendente dinanzi alla Commissione tributaria regionale.

Invero, l'esistenza del giudizio di revocazione emerge solo dal controricorso della Agenzia delle entrate, che non indica però alcun elemento specifico per individuare il procedimento eventualmente ancora pendente dinanzi alla Commissione tributaria regionale.

1.1. Con il primo motivo di impugnazione la società deduce "Con riferimento alla invocata inosservanza della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7: A. Violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7,", in quanto non è stato rispettato il termine di sessanta giorni, previsto a pena di nullità tra la chiusura delle operazioni di controllo e la notificazione dell'avviso di accertamento.

1.2. Tale motivo è infondato.

Invero, a prescindere dalla circostanza che la ricorrente non ha neppure indicato il corretto alinea dell'art. 360 c.p.c. cui intende riferirsi, la della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, prevede che "...dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste...l'Avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza", Tale norma, però, fa riferimento ai casi in cui vi sia stato accesso nei locali del contribuente, mentre nella specie è pacifico che la società si è limitata a depositare documentazione presso gli Uffici della Agenzia delle entrate, dove si è svolto il procedimento.

Di recente la Suprema Corte ha chiarito che il rispetto del principio del contraddittorio va assicurato anche per gli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione della documentazione. Il termine dilatorio di 60 giorni per attivare il contraddittorio tra amministrazione e contribuente (L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7), si applica anche per gli "accessi brevi" nel rispetto dei principi costituzionali di collaborazione e buona fede tra fisco e contribuente (Cass. Civ., 12 marzo 2018, n. 5999).

Tuttavia, nel caso che ci riguarda non v'è stato neppure un accesso breve, ma solo una richiesta di documenti alla società.

In motivazione, nella sentenza di legittimità suindicata si sottolinea che anche in caso di accesso breve si giustificano, quale controbilanciamento, le garanzie procedimentali di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, proprio per la peculiarità consistente nella autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli (Cass. Civ., 7988/2016).

La sentenza di legittimità invocata dalla ricorrente (Cass. Civ., 16 settembre 2011, n. 18906) attiene proprio all'ipotesi di "un accesso presso la società", come desumibile dalla lettura della motivazione.

E' la stessa società ricorrente ad ammettere a pagina 23 del gravame che "Il fatto che le operazioni di verifica fiscale fossero state condotte dall'Agenzia delle Entrate presso i propri uffici in Teramo, piuttosto che presso i locali della società appellante, era del tutto irrilevante, ai fini del rispetto del predetto diritto del contraddittorio del contribuente", ammettendo espressamente, quindi, che non v'è stato alcun accesso della Amministrazione presso i locali della società.

2. Con il secondo motivo di impugnazione la società deduce "B. Violazione dell'art. 395 c.p.c., punto 4." in quanto, contrariamente a quanto affermato in sentenza, l'Agenzia ha notificato alla società il verbale conclusivo redatto il 1012-2009, sicchè doveva decorrere il termine di sessanta giorni, a pena di nullità, prima della notifica del relativo e conseguente avviso di accertamento.

2.1. Tale motivo è inammissibile.

Invero, la revocazione avverso una sentenza di secondo grado, deve essere necessariamente proposta dinanzi alla medesima Commissione tributaria regionale, ai sensi del D.Lgs. 546 del 1992, artt. 63 e 64, e non dinanzi alla Corte di Cassazione, essendo il giudizio di legittimità a critica vincolata per i motivi di cui all'art. 360 c.p.c., comma 1, nn. da 1 a 5.

Con la revocazione si sollecita allo stesso giudice che ha emesso la sentenza impugnata la sostituzione di quest'ultima per alcuni motivi, a carattere tassativo, che non ne censurano direttamente la legittimità, come avviene per il giudizio di cassazione, ma l'erroneità del giudizio di fatto.

3. Con il terzo motivo di ricorso per Cassazione la società rileva, senza indicare il numero dell'art. 360 c.p.c. di riferimento, "C. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, e della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4, ", in quanto non era a suo carico l'onere di provare che la spesa indicata in bilancio nel 2005 era stata già ripresa a tassazione con variazione in aumento del risultato economico imponibile nei corrispondenti esercizi di competenza, essendo i documenti in possesso dell'Amministrazione, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 6, comma 4. Inoltre, la società ha già usufruito della agevolazione decennale integrale Ilor e Irpeg fal 1992 al 2002, gli accantonamenti potevano essere ripresi a tassazione nell'anno 2003, scadendo il periodo di accertamento però al 31-12-2007, la prova delle riprese fiscali spetta all'Ufficio impositore.

3.1. Tale motivo è infondato.

Invero, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88, "si considerano sopravvenienze attive...la sopravvenuta insussistenza di spese...o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi".

In realtà solo dalla nota integrativa al bilancio al 31 dicembre 2005 è emerso che la voce in contestazione non era più sussistente, per il rischio specifico legato al pregresso contenzioso tributario, ma restava per il fondo rischi generico ("cfr. p. 12 del controricorso "il contenzioso risulta essere stato definito ma si ritiene prudente mantenere iscritto il fondo in bilancio per coprire rischi potenziali che si potrebbero manifestare in futuro"), sicchè da tale anno era possibile per l'Agenzia emettere avviso di accertamento.

Inoltre, mentre inizialmente, sin dal 1993, il "fondo accisa" era giustificato dal contenzioso in corso con l'Agenzia delle dogane, vi era stata poi l'adesione della società al condono di cui alla L. n. 289 del 2002, con il successivo pagamento in due rate nell'anno 2003. La società però si è limitata a trasformare il fondo accisa in un fondo generico per spese future, sino ad ammettere l'insussistenza delle ragioni dello stesso con la nota integrativa del 2005.

Una volta che la società ha ammesso che la passività iscritta in bilancio al 2005 era insussistente, con riferimento al contenzioso tributario pregresso, restando solo fondo rischi "generico" è scattata la presunzione di risorsa attiva tassabile ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, art. 88 sicchè era onere della contribuente, ai sensi dell'art. 2697 c.c., dimostrare che eventualmente tale passività era stata già recuperata negli esercizi precedenti.

Nè i documenti dimostrativi della ripresa a tassazione, con variazione in aumento del reddito, erano nel possesso dell'Ufficio, in quanto tale documentazione (le distinte di variazione in aumento) è nella disponibilità della società.

Inoltre, l'esenzione decennale Irpeg e Ilor è cessata nel 2002, quindi non rileva per l'anno 2005.

Peraltro, la società non ha prodotto i documenti richiesti dall'ufficio nel corso dell'accertamento, restando precluse ulteriori documentazioni in sede giudiziale ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, commi 4 e 5 (cfr. pagina 14 del controricorso "l'Ufficio aveva infatti sollecitato la prova di dette variazioni in aumento sin dalla fase istruttoria, con apposita richiesta formulata nel verbale del 10-11-2009").

4. Con il quarto motivo di impugnazione la ricorrente evidenzia "D. Ancora, violazione dell'art. 395 c.p.c., punto 4", in quanto i presupposti dell'imposizione si sono verificati nel 2003, anno del pagamento all'Agenzia delle due rate relative al condono di cui alla L. n. 289 del 2002, mentre già nella nota integrativa al bilancio 2004 era stata evidenziata l'insussistenza della passività relativa al fondo generico per spese future. Non è stata proposta alcuna nuova eccezione ai sensi del D.Lgs. 546 del 1992, art. 57, come invece erroneamente ritenuto dalla Commissione regionale.

4.1. Tale motivo è inammissibile.

Invero, la revocazione avverso una sentenza di secondo grado, deve essere necessariamente proposta dinanzi alla medesima Commissione tributaria regionale, ai sensi del D.Lgs. 546 del 1992, artt. 63 e 64, e non dinanzi alla Corte di Cassazione, essendo il giudizio di legittimità a critica vincolata.

5. Con il quinto motivo si deduce "E. Violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, comma 1", in quanto l'anno di riferimento dell'imposizione è il 2003 e non il 2005, dovendosi tenere conto dei bilanci relativi alle annualità 2003 e 2004.

5.1. Tale motivo è infondato.

Invero, a prescindere dalla mancata indicazione della numerazione di cui all'art. 360 c.p.c., si rileva che correttamente la Commissione regionale ha ritenuto non decorso il quadriennio di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 43, per la notificazione dell'avviso di accertamento relativo all'anno 2005 (avvenuta in data 21-12-2009).

Nella specie, la Commissione regionale ha ritenuto che solo "nella nota integrativa al bilancio 2005", la società "dà atto della definizione del contenzioso con l'Amministrazione doganale, estinguendo pertanto il fondo accise", sicchè "questo doveva essere cancellato perchè non aveva più motivo di esistere dal 2004". La società, invece, "decide di mantenerlo in vita per coprire rischi potenziali che si potevano manifestare in futuro, nonostante la cessazione del rischio".

La motivazione, quindi, enuclea le argomentazioni che portano alla soluzione poi impugnata, chiarendo che solo nel 2005 la società manifesta l'insussistenza dei presupposti per il mantenimento del fondo accise, pur ritenendo di mantenerlo per rischi potenziali futuri.

Al contrario nell'anno 2003 sono stati effettuati i due pagamenti conseguenti all'accesso della società al condono di cui alla L. n. 289 del 2002, quindi per quell'anno l'iscrizione del fondo accisa nel bilancio tra le poste passive era ancora consentita.

6. Con il sesto motivo di impugnazione la società evidenzia "F. Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7 e 58, comma 2", in quanto in sede di gravame è possibile produrre nuovi documenti, mentre le Commissioni tributarie hanno ampi poteri istruttori ai sensi del medesimo D.Lgs, art. 7.

6.1. Tale motivo è infondato.

Invero, in tema di contenzioso tributario, la produzione di nuovi documenti in appello, sebbene consentita D.Lgs. 546 del 1992, ex art. 58, deve avvenire, ai sensi dello stesso decreto, art. 32, entro venti giorni liberi antecedenti l'udienza: tuttavia, l'inosservanza di detto termine è sanata ove il documento sia stato già depositato, benchè irritualmente, nel giudizio di primo grado, poichè nel processo tributario i fascicoli di parte restano inseriti in modo definitivo nel fascicolo d'ufficio sino al passaggio in giudicato della sentenza, senza che le parti abbiano la possibilità di ritirarli, con la conseguenza che la documentazione ivi prodotta è acquisita automaticamente e "ritualmente" nel giudizio di impugnazione (Cass. Civ., 7 marzo 2018, n. 5429).

Nella specie, però, i documenti, e segnatamente le note integrative relative ai bilanci 2003 e 2004 non erano state già prodotte, sia pure tardivamente, nel corso del primo grado di giudizio, sicchè sussiste la preclusione radicata nel termine di venti giorni prima dell'udienza.

Inoltre, in tema di contenzioso tributario, a seguito dell'abrogazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 3, al giudice di appello non è consentito ordinare il deposito di documenti nella

materiale disponibilità di una delle parti che non abbia tempestivamente assolto al proprio onere della prova, non potendosi considerare indispensabili, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 58, quelle prove che non siano state prodotti in giudizio per inadempienza (Cass.Civ., 18 dicembre 2015, n. 25464).

Peraltro, sin dal ricorso introduttivo la società ha sempre fatto riferimento all'anno 2006, come data del definitivo consolidamento del rapporto controverso con l'Agenzia delle dogane, pur individuando nel 2003 l'anno in cui avrebbe dovuto essere operata la pretesa fiscale, mentre mai ha indicato l'anno 2004, e la medesima strategia difensiva è stata mantenuta in sede di appello. Solo nelle memorie illustrative di appello, quando erano ormai maturate le preclusioni, anche istruttorie, la società ha depositato le note integrative ai bilanci del 2003 e 2004, mutando le proprie richieste, e rilevando che la dicitura apposta alla nota integrativa al bilancio del 2005 aveva lo stesso contenuto di quella vergata nelle note integrative relative ai bilanci del 2003 e del 2004.

Si evidenzia, inoltre, che comunque la società ha mantenuto l'iscrizione del fondo in bilancio anche nell'anno 2005, con la conseguente legittima ripresa a tassazione della Agenzia delle entrate.

7. Le spese del processo di legittimità vanno poste a carico della ricorrente e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente a rimborsare in favore della Agenzia delle entrate le spese del giudizio di legittimità che si liquidano in complessivi Euro 6.000,00, oltre spese prenotate a debito.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 12 aprile 2018.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2018

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza