



Civile Sent. Sez. 5 Num. 20776 Anno 2016

Presidente: DI AMATO SERGIO

Relatore: DOVERE SALVATORE

Data pubblicazione: 14/10/2016

**SENTENZA**

sul ricorso 13708-2010 proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo rappresenta e difende;

- *ricorrente* -

**contro**

2016

2295

EMMEUNO SRL in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA COLA DI RIENZO 180, presso lo studio dell'avvocato PAOLO FIORILLI, rappresentato e difeso dagli avvocati MARCO MICCINESI, FRANCESCO PISTOLESI giusta delega a

*ff*



marginè;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 34/2009 della COMM.TRIB.REG.

di FIRENZE, depositata il 31/03/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica

udienza del 20/06/2016 dal Consigliere Dott.

SALVATORE DOVERE;

udito per il ricorrente l'Avvocato CASELLI che ha

chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore

Generale Dott. RICCARDO FUZIO che ha concluso per

l'accoglimento del ricorso.



## **RITENUTO IN FATTO**

1. L'Agenzia delle Entrate accertava un maggior reddito - derivante da ricavi non fatturati - ai fini delle imposte dirette per l'anno 1997 e per l'anno 1998 nei confronti della Emmeuno s.r.l., recuperandolo a tassazione.

Giova premettere che la Emmeuno s.r.l. è, al pari della Emmeservizi s.r.l., una società del Gruppo Emmelunga s.p.a., e gestisce i punti vendita mentre la Emmeservizi si occupa dell'approvvigionamento dei beni e della loro consegna ai clienti privati. I rapporti tra le due società testé menzionate erano al tempo regolati da un contratto di cessione di contratti e somministrazione di beni e servizi in forza del quale la Emmeuno cedeva i contratti di vendita alla Emmeservizi ad un prezzo determinato in forza del seguente criterio: all'importo al netto iva delle merci consegnate ai clienti veniva applicato il 'margine netto' spettante al punto vendita, espresso in percentuale, fissato anno per anno dalla Emmeservizi s.r.l. I controlli fiscali, sfocianti in un processo verbale di constatazione, avevano fatto emergere discordanze tra la quantificazione dei corrispettivi spettanti ai punti vendita e i documenti fiscali sicché l'ufficio notificava due avvisi di accertamento, uno per ciascuna delle annualità interessate.

2. Gli atti venivano impugnati dinanzi alla CTP di Firenze, che rigettava il ricorso.

3. L'appello avverso tale decisione veniva accolto dalla CTR della Toscana con sentenza 34/25/2009, avendo questa ritenuto che gli avvisi fossero nulli in quanto, pur facendo riferimento per relationem al processo verbale di constatazione emesso nei confronti della Emmeservizi s.r.l., essi non lo vedevano allegato né in altro modo richiamato; di talchè gli avvisi impugnati facevano riferimento ad atto sconosciuto alla contribuente.

4. Ha quindi proposto ricorso per la cassazione della sentenza appena menzionata l'Agenzia delle Entrate, formulando due motivi di ricorso. La resistente ha replicato con controricorso.

## **CONSIDERATO IN DIRITTO**

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia la insufficiente motivazione su un fatto controverso decisivo per il giudizio. La CTR ha ritenuto che gli avvisi di accertamento fossero stati motivati per relationem al processo verbale di constatazione emesso nei confronti della Emmeservizi s.r.l., (del 4.12.2000) senza che fosse stato allegato tale documento. Per la ricorrente, all'inverso, non vi è alcuna motivazione per relationem, contenendo gli avvisi tutti gli elementi che giustificano l'accertamento. Inoltre la CTR non ha considerato le difese avanzate dall'ufficio, che aveva evidenziato sin dal primo giudizio come gli avvisi di accertamento trovassero fondamento nei risultati di



una verifica eseguita direttamente nei confronti della Emmeuno s.r.l. (PVC del 12.4.2001).

2. Con un secondo motivo si censura la violazione e la falsa applicazione degli artt. 42 d.p.r. n. 600/1973 e 7 l. n. 212/2000, per aver la CTR ritenuto che nella specie ricorresse una motivazione *per relationem* pur essendo in presenza di un avviso di accertamento che indicava un mero atto istruttorio.

3. I motivi possono essere trattati congiuntamente; essi sono fondati. La giurisprudenza di questa Corte, che riconosce la legittimità della cd. 'motivazione *per relationem*', ha altresì definito le condizioni che rendono positiva la verifica del rispetto del diritto del contribuente ad avere contezza delle ragioni della pretesa erariale. Al contempo, ha puntualizzato cosa debba intendersi per 'motivazione *per relationem*' e quali oneri incombono sul contribuente che richieda l'annullamento dell'atto dell'amministrazione finanziaria. Con costante indirizzo si insegna, già con riferimento alla disciplina anteriore all'art. 7 della l. n. 212 del 2000, che, in tema di accertamento tributario "*per relationem*", la legittimità dell'avviso postula la conoscenza o la conoscibilità da parte del contribuente dell'atto richiamato, purché il suo contenuto serva ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, con esclusione quindi dei casi in cui essa sia già sufficiente e il richiamo ad altri atti abbia pertanto solo valore narrativo o il contenuto di ulteriori atti sia già riportato nell'atto noto. Ai fini dell'annullamento il contribuente deve quindi provare non solo che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo o quelli cui esso rinvia sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrare direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo non la riporta, per cui non è comunque venuto a sua conoscenza (principio ribadito, da ultimo, proprio in una fattispecie concernente avviso di rettifica per omessa fatturazione di ricavi che rinvia ad un p.v.c. redatto dalla G.d.F. nei confronti di soggetto terzo non allegato al predetto avviso: Sez. 5, Sentenza n. 2614 del 10/02/2016, Rv. 638897).

Anche con specifica attinenza al regime instauratosi con l'entrata in vigore del cd. Statuto del contribuente, da applicare nel caso di specie *ratione temporis*, si è statuito che in tema di motivazione degli avvisi di accertamento l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7, legge 27 luglio 2000, n. 212) va inteso in necessaria correlazione con la finalità "integrativa" delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone l'art. 3, terzo comma, legge 7 agosto 1990, n. 241: il contribuente ha, infatti, diritto di conoscere tutti gli atti il cui contenuto viene richiamato per integrare tale motivazione, ma non il diritto di conoscere il contenuto di tutti quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perché

2 



ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore "narrativo"), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione (Sez. 5, Sentenza n. 26683 del 18/12/2009, Rv. 610991).

4. La sentenza impugnata non ha fatto corretta applicazione dei rammentati principi. Essa si è limitata ad asserire che gli avvisi presentavano una motivazione 'per relationem', senza giustificare, nonostante la precipua difesa dell'Ufficio, un simile giudizio. Giova esplicitare, in considerazione dell'assunto della resistente- per la quale con il ricorso si pretenderebbe indebitamente un accertamento in fatto -, che il ricorrente non ha richiesto al giudice di legittimità di accertare se ci si trovi o meno in presenza di una motivazione 'per relationem'; accertamento di fatto che realmente esula dai compiti di questa Corte. Piuttosto si è richiesto di censurare il difetto di motivazione in ordine al primo presupposto dell'impianto argomentativo posto a fondamento del giudizio della Commissione Regionale. La sentenza, infatti, non mostra alcuna valutazione a riguardo dell'assunto secondo il quale gli avvisi erano 'autosufficienti' e che la Emmeuno s.r.l. era a conoscenza di tutti i dati assunti dall'accertamento: il rapporto contrattuale con la Emmeservizi s.r.l., i propri dati contabili, la percentuale definita per regolare i rapporti tra le due società (pari al 20,36%), in quanto riconosciuta alla Emmeuno a titolo di provvigione. A tal ultimo riguardo, che per la resistente contribuente riveste importanza decisiva, va osservato che questa non ha allegato di non aver avuto conoscenza di dati che, d'altronde, le sono direttamente riferibili; solo a riguardo della menzionata percentuale rimarca che dal P.V.C. risulta che essa è stata determinata dai verbalizzanti in contraddittorio con la Emmeservizi, sicché sono rimasti ignoti alla Emmeuno le modalità ed i criteri utilizzati per tale determinazione. Ma il rilievo poggia su una premessa non dimostrata ed anzi contrastante con quanto dalla medesima contribuente indicato: che l'entità della percentuale sia stata determinata dai verbalizzanti, in contraddittorio con la Emmeservizi, piuttosto che da quest'ultima nell'ambito del rapporto contrattuale intercorrente con la Emmeuno e ai verbalizzanti unicamente 'fornita', come d'altronde si esprime il P.V.C. evocato dalla contribuente. Risulta quindi evidente che l'odierna resistente avrebbe dovuto dare dimostrazione, superando il dato emergente dalla sua stessa prospettazione e confermato dal P.V.C. redatto nei confronti della

Emmeservizi, di non essere stata a conoscenza della misura della menzionata percentuale, pur essendo questo elemento essenziale per la definizione dei rapporti economici con la Emmeservizi.

5. Conclusivamente, il ricorso va accolto e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Toscana per nuovo esame; al giudice del merito si demanda anche la decisione in ordine alle spese del presente giudizio.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, ~~ca~~ cassa la sentenza impugnata e rinvia alla CTR della Toscana, anche per la decisione sulle spese dle giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20/6/2016.

Il Consigliere estensore

Salvatore Divere



Il Presidente

Sergio Di Amato

