

Civile Ord. Sez. 5 Num. 24417 Anno 2018
Presidente: BRUSCHETTA ERNESTINO LUIGI
Relatore: NONNO GIACOMO MARIA
Data pubblicazione: 05/10/2018

ORDINANZA

513
2018

sul ricorso iscritto al n. 25171/2013 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, in persona del Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei Portoghesi n. 12;

- ricorrente -

contro

Costauto s.r.l., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, elettivamente domiciliata in Roma, via dei Parioli n. 43, presso lo studio dell'avv. Francesco d'Ayala Valva, che la rappresenta e difende unitamente agli avv.ti Victor Uckmar e Giuseppe Corasaniti giusta procura speciale a margine del controricorso;

- controricorrente -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Liguria n. 102/08/12, depositata il 24 agosto 2012.

Lette le conclusioni scritte del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Federico Sorrentino, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 6 marzo 2018 dal Consigliere Giacomo Maria Nonno.

Cons. est.
G.M. Nonno



RILEVATO CHE

1. con sentenza n. 102/08/12 del 24/08/2012 la CTR della Liguria rigettava l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 95/03/09 della CTP di La Spezia, che aveva accolto il ricorso della Costauto s.r.l. avverso un avviso di accertamento per IRPEG, IRAP e IVA, oltre interessi e sanzioni, relativi all'anno d'imposta 2004;

1.1. il giudice di appello premetteva che: a) la CTP accoglieva il ricorso proposto dalla Costauto s.r.l. annullando l'avviso di accertamento per difetto di motivazione, ritenendo tale vizio assorbente e preclusivo delle singole contestazioni nel merito; b) la sentenza della CTP era impugnata dalla Agenzia delle entrate;

1.2. su queste premesse, la CTR motivava il rigetto dell'appello evidenziando che: a) risultava fondato «il rilievo posto dall'appellata con il quale contesta la legittimità dell'avviso di accertamento in violazione dell'art. 7, punto 1 della Legge n. 212/2000, già pienamente accolto dalla CTP di La Spezia»; b) invero, «l'Ufficio nell'avviso di accertamento elenca e descrive le presunte inadempienze della Società appellata facendo riferimento a numerosi atti e documenti senza, tuttavia, allegarne alcuno»;

2. l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con tempestivo ricorso per cassazione, affidato a tre motivi;

3. la Costauto s.r.l. resisteva con controricorso e depositava memoria ex art. 380 *bis*.1 cod. proc. civ.

CONSIDERATO CHE

1. va prima di tutto rigettata l'eccezione pregiudiziale proposta da parte controricorrente e inerente alla inammissibilità del ricorso per violazione degli artt. 365 e 366, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.;



1.1. invero, ai sensi dell'art. 72 del d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, l'Agenzia delle entrate può avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato ex art. 43 del testo unico approvato con r.d. 30 ottobre 1933, n. 1611 e successive modificazioni;

non c'è, dunque, necessità di alcuna procura scritta rilasciata all'Avvocatura ex art. 82 cod. proc. civ. perché quest'ultima rappresenti in giudizio l'Agenzia, derivando il potere di rappresentanza direttamente dalla legge;

2. con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione o falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212, dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come modificato dall'art. 1 del d.lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che la CTR ha erroneamente ritenuto che l'onere della materiale allegazione all'avviso di accertamento degli atti da esso richiamati sussista indipendentemente dal fatto che l'avviso medesimo ne riproduca il contenuto;

3. con il secondo motivo di impugnazione si lamenta l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., evidenziandosi che l'avviso di accertamento riproduce, nel contesto della motivazione, il contenuto essenziale degli atti dei quali il contribuente lamenta la mancata allegazione e su tale circostanza la CTR ha omesso di motivare;

4. con il terzo motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate si duole della violazione o falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, della l. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che l'obbligo di allegazione degli atti citati nell'avviso è finalizzato ad integrare la motivazione dell'avviso di accertamento, non già



a fornire la prova dei presupposti di fatto che sorreggono l'atto impositivo, potendo i documenti a fini probatori essere prodotti anche successivamente;

5. i motivi primo e terzo possono essere congiuntamente esaminati e sono fondati;

5.1. costituisce principio giurisprudenziale pacifico quello per il quale *«nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovvero mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento»* (così Cass. n. 6914 del 25/03/2011; conf. Cass. n. 13110 del 25/07/2012; Cass. n. 9032 del 15/04/2013; Cass. n. 9323 del 11/04/2017; si veda anche Cass. n. 21066 del 11/09/2017);

5.2. ed ancora è stato, altresì, chiarito che *«in tema di motivazione degli avvisi di accertamento (nella specie, per INVIM), 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*



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» (così Cass. n. 26683 del 18/12/2009; conf. Cass. n. 22118 del 29/10/2010; Cass. n. 7654 del 16/05/2012);

5.3. nel caso di specie, la ricorrente ha ampiamente evidenziato, riportando l'ampia motivazione dell'avviso di accertamento impugnato, che gli atti dallo stesso richiamati (a quanto evidenziato dalla CTP gli estratti conto bancari da cui vengono ricavati i pagamenti in nero effettuati da Costauto s.r.l., il verbale di interrogatorio del sig. Angelotti, il verbale di verifica fiscale nei confronti di quest'ultimo, la segnalazione dell'Ufficio di Rapallo da cui è scaturito l'accertamento parziale ex art. 41 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973) sono stati trascritti nelle parti che sono necessarie ai fini della motivazione dell'atto medesimo e della sua piena comprensibilità per il contribuente ai fini dell'impugnazione;

come correttamente evidenziato dalla difesa Erariale, ogni ulteriore allegazione avrebbe potuto essere utilizzata dall'Ufficio eventualmente a fini probatori, non già a fini motivazionali, in relazione ai quali l'onere è stato pienamente assolto con la loro puntuale trascrizione nelle parti rilevanti;

5.4. va, dunque, enunciato il seguente principio di diritto: **«in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso (art. 7 della l. n. 212 del 2000) 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, comma 3, della l. n. 241 del 1990. Ne consegue che all'avviso di accertamento vanno allegati i soli atti aventi contenuto integrativo della motivazione dell'avviso medesimo e che non siano stati già trascritti nella loro parte essenziale, ma non anche gli altri atti cui l'Amministrazione finanziaria faccia comunque riferimento, i quali, pur non facendo parte della motivazione, sono utilizzabili ai fini della prova della pretesa impositiva».

6. il secondo motivo di impugnazione resta assorbito;

7. in conclusione, il ricorso va accolto con riferimento ai motivi primo e terzo, assorbito il secondo, e la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Liguria, in diversa composizione, perché provveda anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso con riferimento ai motivi primo e terzo, assorbito il secondo; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Liguria, in diversa composizione, anche ai fini delle spese del presente giudizio. Così deciso in Roma il 6 marzo 2018.

DEPOSITATO IN CANCELLERIA