

L'accertamento fiscale per relazione alla ditta acquirente è nullo

di [Vincenzo D'Andò](#)

Pubblicato il 9 Ottobre 2010

durante la verifica fiscale l'azienda acquirente (dettagliante) rimane immune dalle pretese del fisco per fatti inerenti al fornitore...

Accertamento fiscale alla ditta acquirente per relazione è nullo

Durante la verifica fiscale l'azienda acquirente (dettagliante) rimane immune dalle pretese del fisco. Nel corso di una verifica fiscale presso un'azienda (che vende all'ingrosso) non può essere coinvolto anche il proprio cliente (che vende al dettaglio). Le anomalie contabili e fiscali possono essere contestate solo al soggetto che subisce il controllo presso la propria sede. Lo ha stabilito la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, con la sentenza (1) n. 243/05/10 depositata il 28/06/2010, pubblicata su Il

Commercialistatelematico.com del 25/09/2010, che ha rilevato la carenza di motivazione dell'avviso di

accertamento emesso dall'Amministrazione finanziaria a seguito di segnalazione della Guardia di Finanza atta a contestare delle operazioni commerciali irregolari. In particolare, la Guardia di Finanza ha proceduto a verificare la contabilità di azienda esercente l'attività di vendita all'ingrosso di prodotti ittici riscontrando la presenza di operazioni irregolari (emessa fatturazione) anche sulla base del rinvenimento di block notes che documentavano l'avvenuta vendita di beni ad un'altra azienda esercente l'attività al dettaglio (con tre punti vendita). A questo punto i verificatori hanno calcolato l'ammontare dell'importo evaso utilizzando delle medie di ricarico sulle vendite "semplici", in luogo delle medie aritmetiche ponderate. Hanno, quindi, emesso avviso di accertamento "per relazione" nei confronti della ditta acquirente (dettagliante). Ovviamente, la Commissione Tributaria non si è limitata solo a criticare tale operato (come è noto è pacifico in giurisprudenza che per addivenire a risultati accertativi non contestabili nel corso del giudizio gli accertatori devono utilizzare le citate medie ponderate e non quelle



semplici), ma particolarmente ha contestato la circostanza che l'avviso di accertamento sia stato emesso nei confronti dell'azienda acquirente (dettagliante) e non nei riguardi dell'azienda venditrice (grossista) che ha subito la verifica contabile. Infatti, la suddetta Commissione ha osservato che l'acquirente

“non è in alcun modo intervenuto né nella fase di verifica di tale società né nel relativo processo verbale di constatazione: è, pertanto, assolutamente estraneo alle conclusioni, che non conosce, cui i verbalizzanti sono pervenuti in sua assenza né il detto verbale è stato a lui notificato; né lo stesso è stato allegato all'avviso di accertamento”.

Ciò ha comportato, come ulteriormente rilevato dalla CTP leccese, la carenza di motivazione dell'atto di accertamento. D'altronde, anche secondo il parere del giudice di legittimità (Cassazione sentenza n. 1825 del 03/05/2010) la motivazione dell'atto di accertamento deve assolvere la funzione informativa fornendo i necessari elementi contenuti nei vari documenti che devono essere allegati all'avviso di accertamento o in alternativa devono già essere conosciuti dal contribuente. In caso contrario, l'atto non è idoneo a spiegare i presupposti di fatto e diritto posti a suo fondamento come richiesto dall'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973. Infine, la suddetta CTP ha concluso affermando che non basta che il documento richiamato dal fisco sia semplicemente conoscibile dal contribuente, a meno che esso non riguardi un atto compiuto in sua presenza (ad esempio, il processo verbale di constatazione comunicato nei modi di legge).

Motivazione per relationem

Con la cd. “[motivazione per relationem](#)”, l'Amministrazione finanziaria descrive le motivazioni dell'atto di accertamento facendo rinvio ad altro atto (per esempio, ad un precedente processo verbale di constatazione), se tale atto è già conosciuto dal contribuente. Spesso gli avvisi di accertamento degli uffici dell'Agenzia delle Entrate sono motivati per relationem al processo verbale di constatazione, utilizzando l'atto istruttorio (p.v.c.) per il perfezionamento del provvedimento. Normalmente, se i processi verbali di constatazione o gli altri atti procedurali richiamati nella motivazione siano stati preventivamente notificati o comunicati al contribuente, gli uffici non hanno l'obbligo di allegare gli stessi agli avvisi di accertamento. La motivazione per relationem viene, quindi, ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata ovvero se lo stesso riproduce il cosiddetto contenuto essenziale dell'atto richiamato.

Cassazione sentenza n. 2908 del 10/02/2010

Secondo un'altra recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 2908 del 2010) ha stabilito che se la

motivazione per relazione è inadeguata al caso, occorre che ciò provato dal contribuente poiché non è sufficiente che questi si limiti a contestare nel ricorso la circostanza che la motivazione non è adeguata al contesto normativo. La Corte Suprema ha ritenuto opportuno evidenziare i seguenti punti:

- L'atto amministrativo d'imposizione tributaria può essere motivato per relationem ad un atto istruttorio del procedimento;
- il rinvio motivazionale dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria ad un atto istruttorio dev'essere adeguato;
- l'accertamento giudiziale dell'adeguatezza della motivazione per relationem dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria dev'essere adeguatamente motivato;
- l'accertamento in sede di giudizio di legittimità dell'adeguatezza della motivazione per relationem dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria dev'essere specificamente contestato dal ricorrente.

Legittimità della motivazione per relationem per i provvedimenti sanzionatori

Si considera legittima la motivazione per relationem dei provvedimenti amministrativi inflittivi di sanzione, purché vi sia un inequivoco e preciso richiamo al verbale di accertamento, già noto al trasgressore in virtù della obbligatoria preventiva contestazione, sempre che l'atto contenga una completa indicazione degli estremi della violazione (Cass. nn. 20189/2008; 13254/1999; 27711/1999; 16203/2003; 9196/1999). Di contro viene considerata illegittima la cd. motivazione implicita, vale a dire desumibile da altri atti cui il provvedimento non rinvia espressamente. La "conoscibilità" dell'atto può implicare un onere per il destinatario di acquisirne il possesso dal momento che la legge n. 241/1990 non prevede alcun obbligo per l'Amministrazione di allegare l'atto richiamato. Più stringente è al riguardo la normativa che regola la materia tributaria, secondo parere dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria non applicabile al caso di specie. In particolare, lo Statuto del contribuente (L. n. 212/2000) riconosce legittimità alla motivazione per relationem solo se espressamente subordinata al fatto che l'atto richiamato sia indicato nella motivazione e comunicato al destinatario del provvedimento. La Corte di Cassazione ha chiarito il principio sopra enunciato affermando che, se in un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria si fa riferimento ad un altro atto, quest'ultimo deve essere necessariamente allegato al documento che lo richiama, non essendo peraltro sufficiente che l'atto sia conoscibile al contribuente (Cass., sent. 18 febbraio 2005, n. 6201).

Corte di Cassazione, ordinanza n. 7023 del 24 marzo 2010

Una altra decisione della Cassazione che ha messo in discussione l'operato dell'Amministrazione

finanziaria, sempre di recente, è stata l'ordinanza n. 7023 del 2010 secondo cui l'onere di indicare in maniera chiara le ragioni per le quali la motivazione è insufficiente deve essere adempiuto non già e non solo illustrando il relativo motivo di ricorso, ma anche formulando, al termine di esso, una indicazione riassuntiva e sintetica, che costituisca un "quid pluris" rispetto all'illustrazione del motivo, e che consenta al giudice di valutare immediatamente l'ammissibilità del ricorso (Cass. n. 8897 del 2008). Riguardo alle circostanze di fatto dedotte sono risultate solo allegate senza indicare gli atti dai quali i suddetti fatti risulterebbero, come sarebbe stato necessario nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione. Nel caso di specie, l'avviso di accertamento ai fini Irpef richiama per relationem il valore dell'avviamento ai fini dell'imposta di registro, definitivamente accertato a seguito di estinzione del relativo giudizio per effetto di adesione alla sanatoria ex L. n. 289 del 2002. Tuttavia, la Suprema Corte ha osservato che il valore dell'avviamento accertato definitivamente ai fini dell'imposta di registro non vincola in maniera assoluta l'amministrazione e il contribuente in sede di accertamento ai fini Irpef, ma, legittima soltanto l'amministrazione a procedere in via induttiva all'accertamento del reddito da plusvalenza patrimoniale relativa al valore di avviamento, realizzata a seguito di cessione di azienda, sulla base dell'accertamento di valore effettuato in sede di applicazione dell'imposta di registro, restando a carico del contribuente l'onere della prova contraria, ben potendo perciò quest'ultimo superare (anche con ricorso ad elementi indiziari) la presunzione di corrispondenza del prezzo incassato col valore di mercato accertato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro, dimostrando di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore (v. tra le altre Cass. n. 21055 del 2005). Sempre nel caso di specie i giudici d'appello hanno esaminato la prova (essenzialmente costituita da documentazione contabile) offerta dai contribuenti e l'hanno ritenuta idonea a dimostrare l'inesistenza del valore di avviamento, con relativa valutazione che non è stata censurata dall'Amministrazione finanziaria.

Conclusioni

Le conclusioni a cui si perviene, dalla lettura delle ultime sentenze del giudice di legittimità (Corte di Cassazione), sono quelle di dovere necessariamente motivare le contestazioni addotte dal contribuente per potere annullare le pretese dell'Amministrazione finanziaria. Non ci si deve solo limitare a chiedere la nullità dell'accertamento fiscale motivato per relazione ma occorre concretamente dimostrare come il contribuente materialmente a causa degli eventi sconosciuti non sia stato in grado di potere conoscere i fatti e perciò non sia stato messo in grado di potersi difendere al meglio. Ritornando, invece, alla sentenza introduttiva di commento al presente articolo (sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce), il contribuente non è stato di fatto messo in condizioni di sapere gli eventi accertativi dal momento che la verifica fiscale si è svolta solo presso il fornitore. Diversamente, i verificatori avrebbero potuto chiedere di effettuare la verifica anche nella sede del cliente evitando in tal modo di procedere, nel caso di specie, ad un "improduttivo" accertamento per relationem". **Nota** (1) Il

difensore nella sentenza della CTP di Lecce, vittoriosa per il contribuente è l'Avv. Maurizio Villani
Vincenzo D'Andò 9 ottobre 2010