

Giurisprudenza

Basta allegare l'essenziale se giustifica l'accertamento

25 Giugno 2012

Soddisfa l'onere della prova della maggiore plusvalenza realizzata dal venditore lo stralcio del pvc relativo alla verifica fiscale effettuata all'acquirente dello stesso bene



E' legittimo l'avviso di accertamento fondato sul processo verbale di constatazione redatto nei confronti di un soggetto terzo rispetto al contribuente destinatario dell'avviso, purché la motivazione dell'atto ne riproduca il contenuto essenziale.

Lo ha affermato la Cassazione, con l'ordinanza del 20 giugno 2012, n. 10085.

I fatti

Con avviso di accertamento emesso nei confronti di due contribuenti è stata recuperata a tassazione, ai fini Irpef, la maggior plusvalenza derivante dalla rideterminazione (190mila euro rispetto al prezzo dichiarato di 50mila euro) del valore di un terreno edificabile venduto dal loro dante causa a una società a responsabilità limitata. Nei gradi di merito, i giudici hanno rigettato il ricorso dei contribuenti che, comunque, hanno proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, denunciandone il vizio di violazione di legge ex articolo 360 n. 3, codice di procedura civile.

In particolare, a parere dei ricorrenti, il giudice d'appello sarebbe incorso:

- nella violazione degli articoli 42 del Dpr 600/1973, 7, comma 1 della legge 212/2000, e 3 della legge 241/1990, poiché aveva ritenuto validamente motivato *per relationem* l'avviso di accertamento, nonostante si facesse riferimento a un processo verbale di constatazione non allegato e, inoltre, redatto nei confronti di un soggetto terzo (la società acquirente del terreno). La Commissione regionale non avrebbe dovuto ritenere sufficiente, ai fini della legittimità dell'avviso, la riproduzione del contenuto minimo essenziale dell'atto richiamato, ma, piuttosto, avrebbe dovuto ravvisare la necessità dell'allegazione e/o della notifica di tale atto
- nella violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 cc e 115 cpc, avendo i giudici dichiarato legittimo l'avviso di accertamento nonostante la mancata produzione in atti, da parte dell'ufficio, delle prove poste a fondamento della pretesa. In particolare, i giudici di secondo grado, ritenendo soddisfatto l'onere della prova mediante la mera allegazione all'avviso dello stralcio del pvc emesso nei confronti della società acquirente, avrebbero confuso il piano della motivazione dell'atto impositivo con il piano della prova dei fatti costitutivi della pretesa.

Di diverso avviso la Cassazione che, rigettando il ricorso dei contribuenti, ha affermato che *“la disposizione dell'articolo 42 DPR 600/73 secondo cui ‘Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale’ non distingue se l'atto richiamato sia stato formato nei confronti del destinatario dell'avviso di accertamento o nei confronti di un terzo e, per tutti i casi in cui la motivazione dell'atto impositivo richiami un altro atto, prescrive che quest'ultimo sia, alternativamente, o allegato o riprodotto nel suo contenuto essenziale”*.

Osservazioni

Ancora una volta la Corte si pronuncia in materia di legittimità di un avviso di accertamento motivato *per relationem*.

Nella fattispecie sottoposta al suo esame, la Cassazione afferma il principio opposto alla linea difensiva seguita dai ricorrenti: contrasta con la lettera dell'articolo 42, Dpr 600/1973, asserire che l'atto richiamato e non emesso nei confronti del destinatario dell'avviso deve essere allegato o notificato, non bastando la riproduzione del suo contenuto essenziale.

La Corte, infatti, chiarisce che dal dettato della norma *“la motivazione per relationem di un avviso di accertamento è legittima non solo quando l'atto richiamato sia allegato all'avviso, ma anche*

quando di tale atto sia riprodotto nell'avviso il contenuto essenziale".

L'obbligo di motivazione degli atti tributari, infatti, può essere adempiuto anche mediante il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti e documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato (articolo 7, comma I, legge 212/2000) 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 dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento"* (Cassazione, 1906/2008).

Con riferimento al destinatario dell'atto richiamato *per relationem*, inoltre, i giudici di legittimità hanno chiarito che la disposizione dell'articolo 42 del Dpr 600/1973 (l'atto richiamato deve essere, alternativamente, o allegato o riprodotto nel suo contenuto essenziale) trova applicazione sia se l'atto richiamato è stato formato nei confronti del destinatario dell'avviso di accertamento, sia se è stato redatto nei confronti di un terzo.

E senza che, in quest'ultima ipotesi di atto del terzo, l'allegazione o la riproduzione possa influire sul regime dell'onere della prova. A tale riguardo, infatti, la Corte ha ribadito che il giudice di appello, dallo stralcio del pvc allegato all'avviso di accertamento, aveva ritenuto soddisfatto l'onere del Fisco di provare in giudizio i fatti costitutivi della propria pretesa (articolo 2967 cc) e aveva deciso sulla base delle prove fornite dalle parti (articolo 115 cpc). Ciò in quanto, la Ctr aveva evidenziato che lo stralcio conteneva *"la dichiarazione resa dall'acquirente in merito al prezzo pagato per l'acquisto del terreno e l'indicazione degli estremi degli assegni con cui tale prezzo è stato pagato"* e, inoltre, aveva osservato che tali elementi, se singolarmente considerati, non avevano valore di prova, essendo meri indizi. Tuttavia, nella fattispecie esaminata, l'uno era conferma dell'altro ed entrambi deponevano univocamente per la veridicità di quanto accertato dall'ufficio. Di conseguenza, le dichiarazioni rese dal compratore del terreno in sede di verifica fiscale sono state sufficienti per il giudice d'appello a fornire la prova processuale dei fatti costitutivi della pretesa.

Deve concludersi, inoltre, che il ricorso dei contribuenti non avrebbe avuto sorte migliore neppure se fosse stata censurata la sentenza di secondo grado in ordine alla sufficienza degli estratti dell'atto richiamato, con riferimento alla rappresentazione del suo contenuto essenziale. Tale valutazione, infatti, non è censurabile in sede di legittimità (Cassazione, 6914/11).

di

Romina Morrone