

Giurisprudenza

Non difetta di motivazione l'avviso con doppio rinvio per *relationem*

9 Giugno 2020

È il caso in cui, a seguito di controlli incrociati, si fa riferimento a un processo verbale, precedentemente notificato al contribuente, fondato su un pvc redatto nei confronti di un terzo

immagine generica illustrativa

La Corte di cassazione torna sul tema della legittimità o meno dell'accertamento basato su una doppia motivazione per *relationem*, affermando che l'onere dell'ufficio di porre in grado il contribuente di conoscere le ragioni della pretesa deve ritenersi assolto qualora il richiamato processo verbale di constatazione faccia a sua volta riferimento a documenti in possesso o comunque noti al contribuente

L'accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione ogni qualvolta l'amministrazione ponga il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di contestarne efficacemente l'*an* e il *quantum debeatur*. L'atto impositivo, quindi, deve ritenersi correttamente motivato (anche in base alle previsioni dall'articolo 7 della legge 212/2000) ove esso faccia riferimento a un processo verbale di constatazione della Guardia di finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'amministrazione finanziaria non è tenuta affatto a includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, ne' a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto. È questo l'importante principio affermato dalla Cassazione con l'ordinanza n. 8177 del 27 aprile 2020.

La vicenda processuale

Una società a responsabilità limitata, operante nel commercio di autovetture, proponeva ricorso avverso due avvisi di accertamento notificati dall'Agenzia delle entrate e finalizzati alla rettifica del reddito imponibile societario e al recupero a tassazione, ai fini Iva, di costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti in relazione ad acquisti dei veicoli.

Dopo l'accoglimento del ricorso nel primo grado, l'esito del giudizio veniva ribaltato in Commissione tributaria regionale. Per i giudici regionali, infatti, era accertato che il cedente era soggetto fittiziamente interposto, nell'ambito di operazioni soggettivamente inesistenti, *"in quanto detta società svolgeva la sua attività in un seminterrato vuoto di 30 metri quadri e che a fronte di un fatturato di milioni di euro era amministrata da due coniugi totalmente senz'arte né parte"*.

Gli stessi giudici aggiungevano che, acclarato che la suddetta società era da considerarsi a tutti gli effetti soggetto interposto, si doveva conseguentemente escludere la buona fede della contribuente in relazione alle caratteristiche soggettive della venditrice *"percettibili agli occhi di chiunque intendesse effettivamente percepirle"*.

Avverso tale decisione la parte privata proponeva ricorso per cassazione eccependo, tra gli altri motivi, la violazione e falsa applicazione degli articoli 3 della legge n. 241/1990 e 7 dello Statuto del contribuente: ad avviso della contribuente, infatti, la Ctr aveva errato nel considerare adeguatamente motivati gli avvisi di accertamento impugnati, omettendo di considerare che nel corso del primo giudizio erano stati prodotti atti relativi a soggetti terzi non allegati agli atti impositivi.

La decisione della Corte suprema

I giudici della Cassazione, con la pronuncia in commento, hanno respinto il ricorso della contribuente affermando che *"l'avviso di accertamento, costituente l'atto con il quale l'Amministrazione esercita la propria pretesa tributaria nei confronti del contribuente, soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56 ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente medesimo in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur. Tale atto deve ritenersi, pertanto, correttamente motivato - anche nel regime di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 7 - ove esso faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'Amministrazione finanziaria non è tenuta affatto ad includere nell'avviso di accertamento notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, ne' a riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto"*.

Brevi osservazioni

L'ordinanza in commento torna sull'importante tema della legittimità dell'avviso di accertamento fondato su una *"doppia motivazione per relationem"*. La fattispecie si configura ogniqualvolta gli uffici, a seguito di controlli incrociati, motivino l'avviso di accertamento facendo riferimento a un processo verbale, previamente notificato al contribuente, che a sua volta viene motivato in relazione ad altro pvc redatto nei confronti di un terzo contribuente, sottoposto a verifica da parte

di altro ufficio.

L'articolo 7 dello Statuto del Contribuente (legge n. 212/2000) stabilisce che gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati, secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge n. 241/1990 concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, mediante indicazione dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Nello stesso senso, l'articolo 56, comma 5, del Dpr n. 633/1972, in materia di Iva, prevede che la motivazione dell'atto impositivo deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato. Se la motivazione fa riferimento a 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.

Sulla questione interviene, dunque, l'ordinanza in commento della Corte suprema. Nel caso di in esame, l'avviso di accertamento veniva motivato con un rinvio espresso a un processo verbale di constatazione notificato nel mese di luglio 2009, i cui esiti erano legalmente conosciuti dalla parte privata che infatti ne contestava i contenuti per via giurisdizionale.

Per i giudici di legittimità *“una volta che, attraverso il processo verbale di constatazione la contribuente è stata messa in condizioni di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali, l'Amministrazione finanziaria non era obbligata ad indicare compiutamente, o a trascrivere nell'avviso di accertamento, le risultanze delle indagini svolte nei confronti degli altri soggetti coinvolti nella frode, sicché, del tutto correttamente, la CTR ha ritenuto che gli avvisi di accertamento impugnati [...] devono considerarsi motivati”*.

In definitiva, la Cassazione ha ritenuto legittima la *“doppia motivazione per relationem”*, nel senso che l'onere dell'ufficio di mettere in grado il contribuente di conoscere le ragioni della pretesa deve ritenersi assolto qualora il richiamato processo verbale di constatazione faccia a sua volta riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente (cfr anche l'ordinanza della Cassazione n. 32127/2018).

Inoltre, si segnala un'altra interessante pronuncia Corte di legittimità con cui si afferma che l'atto motivato con relazione a documentazione acquisita presso terzi è legittimo anche se questa non risulta allegata, posto che il contribuente avrebbe potuto esaminare i suddetti documenti recandosi presso la sede, nel caso specifico, della Guardia di finanza (Cassazione, pronuncia n. 13487/2009). In tal caso il pvc consegnato al contribuente conteneva l'elenco riepilogativo della documentazione disponibile presso gli uffici tributari.

In definitiva, si può affermare che anche la cosiddetta “doppia motivazione *per relationem*”, al pari della semplice motivazione *per relationem*, non sia illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell’Agenzia degli elementi acquisiti, significando semplicemente che l’ufficio stesso, condividendo le conclusioni degli atti richiamati, intende realizzare un’economia di scrittura che non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio e al diritto di difesa del contribuente.

di

Marco Viti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/non-difetta-motivazione-lavviso-doppio-rinvio-relationem>