La motivazione...si salva sempre

di Francesco Buetto

Pubblicato il 19 Maggio 2008

Come è noto, la legge 11 febbraio 2005, n. 15 – entrata in vigore l'8 marzo 2005 - ha proceduto ad una riforma della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativa al procedimento amministrativo.

In particolare, il nuovo art. 21-octies della legge n. 241/90 – riguardante l'annullabilità del provvedimento – prevede che "*è annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'Amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

In pratica,

in presenza di un provvedimento di accertamento corretto nella sostanza ma viziato nella forma, nel procedimento e nella motivazione, quest'ultimi vizi sarebbero irrilevanti *(1)*.

Infatti, " *l'assenza, da parte degli uffici finanziari, di valutazioni dispositive di interessi economico sostanziali, differenzia la motivazione degli atti impositivi da quella degli atti espressione di discrezionalità amministrativa. L'ufficio fiscale non deve infatti spiegare come ha contemperato una pluralità di interessi contrattuali tra di loro, ma deve solo indicare le ragioni fattuali e giuridiche di un atto suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario, consentendo a questo di valutare se – e per quali motivi – proporre ricorso*" *(2)*.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La motivazione degli atti impositivi e, in particolare, degli atti di accertamento, descrive l'insieme delle argomentazioni su cui si fonda la pretesa dell'ufficio, al fine di rendere edotto il contribuente delle ragioni di fatto e di diritto su cui gli atti medesimi si fondano, informando, altresì,

il destinatario dell'atto sulle ragioni di un provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario.

La dottrina di spicco che da anni si occupa di queste questioni

(3) ha affermato che "*la conoscenza dell'iter logico seguito dall'ufficio e formalizzate nell'atto legittima la difesa, sia in fase amministrativa, davanti lo stesso ufficio attraverso l'autotutela, sia in fase giurisdizionale, davanti al giudice, attraverso il ricorso. La motivazione è, pertanto, uno strumento di controllo della legalità dell'azione amministrativa, oltre che mezzo attraverso il quale il contribuente, causa cognita, si difende di fronte alla pretesa dell'Amministrazione finanziaria. La motivazione spiega, quindi, una funzione di cerniera della legalità, consentendo il sindacato giurisdizionale della legittimità e correttezza dell'operato dell'amministrazione finanziaria, costituendo una sorta di barriera contro possibili abusi*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'obbligo di motivazione "*consiste più specificatamente nella circostanza che l'esposizione in motivazione dei presupposti di fatto su cui si fonda l'accertamento deve essere integrata dalla indicazione delle risultanze dell'istruttoria precedentemente svolta e, beninteso, dalla illustrazione delle ragioni giuridiche*

(4)".

La giurisprudenza, dal canto suo, ha sempre assegnato all'avviso di accertamento il carattere di *provocatio ad opponendum* e, pertanto, soddisfa l'obbligo della motivazione, ai sensi dell'art. 42 del D.P.R. 29.9.1973, n. 600, tutte le volte che il suo contenuto sia tale da mettere il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria ad esso sottesa nei suoi elementi essenziali, e, quindi, di contestarne efficacemente l'*an* ed il *quantum,*

e la censura deve ritenersi infondata quando il contribuente ha svolto le sue difese di merito contro gli elementi indicati nell'atto impositivo (Cass. sentenza n. 14200 del 10 maggio 2000, dep. il 27 ottobre 2000) *(5)*.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

La stessa Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi, si è conformata sulle posizioni della Cassazione, sostenendo - sentenza n. 365 del 27 luglio 1994 - che "…*in termini di generale orientamento, la Corte potrebbe limitarsi a ricordare come essa stessa abbia avuto occasione, già da tempo, di prendere posizione sul tema affermando che il ricorso del contribuente, ancorché formalmente diretto all'atto impositivo, investe in realtà la sussistenza e l'entità dell'obbligazione tributaria, sicchè la pronunzia del giudice consiste fondamentalmente nell'accertamento dell'obbligazione della stessa e, in via consequenziale della legittimità degli atti posti in essere dall'amministrazione finanziaria per provvedere alla riscossione coattiva delle imposte".*

La sentenza della Cassazione n. 8239/2008

Con sentenza n. 8239 del 21 gennaio 2008, dep. il 31 marzo 2008, la Corte di Cassazione, ha ritenuto evaso l'obbligo di motivazione

dell'avviso

di

accertamento qualora l'atto

impositivo, pur recando

un'erronea

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

indicazione delle disposizioni della legge tributaria che l'Amministrazione

finanziaria asserisca

violate

dal

contribuente, contenga gli elementi

di

fatto sufficienti a fondare la pretesa fiscale.

Il processo

A seguito di indagini di polizia giudiziaria, la Guardia di Finanza di Treviglio rinveniva nell'abitazione del sig. Z., una

copiosa

documentazione

contabile

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

riferita

all'attività della S.r.l. A. e di altre società, e, più specificamente, fatture emesse

e ricevute, documentazione relativa a rapporti di

lavoro

con

dipendenti

ed estratti

conto

bancari,

da

cui

si

arrivò

ad

individuare

esattamente l'attività svolta dalla S.r.l. A. e dalle altre società facenti capo al sig. Z.: organizzazione di un

vasto

giro

di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

operai

specializzati

nel

campo edilizio, che la A. e

le

altre

società

formalmente

assumevano

per

poi destinare in nero ad imprese esecutrici di

lavori

edili

che

ne

facevano richiesta.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Pertanto, la Guardia di Finanza

arrivò

a

calcolare

il

valore

delle ritenute Irpef non versate,

dei

contributi

previdenziali

e

assicurativi evasi e a determinare, ai fini IVA, il volume di affari.

Condividendo

tale assunto, l'allora Ufficio IVA di Milano notificò alla S.r.l. A. un avviso di

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

rettifica

IVA per il 1991 con il quale, richiamato integralmente il verbale, si recuperava l'imposta a debito e si applicavano le pene pecuniarie.

L'avviso

di rettifica venne notificato anche al sig. Z. quale

amministratore

di

fatto della S.r.l. A. con la precisazione che la notifica gli era

effettuata

"in proprio per la responsabilità delle pene pecuniarie irrogate

L.

7

gennaio 1929, n. 4, ex art. 12".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Con

ricorso

del

23.07.1996

dinanzi

alla

Commissione

Tributaria Provinciale di Milano, il sig. Z. impugnò in proprio l'avviso

di

rettifica sostenendo che l’art. 12 , della L. n. 4 del 1929, sarebbe

stato

applicato

in assenza dei presupposti richiesti, poichè *"la giurisprudenza e la*

prassi

amministrativa

sono assolutamente concordi nel ritenere che

il

rappresentante

di

società

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

.

La Commissione adita, facendo propria tale

interpretazione,

accoglieva il ricorso.

Avverso

tale

decisione,

l'Ufficio

proponeva

appello

dinanzi

alla Commissione Tributaria Regionale di Milano che, con la sentenza n. 103/39/01 pronunciata il 22

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

marzo 2001 e depositata il 30 aprile 2001,

lo

respingeva sul presupposto

che

l'appello,

a

prescindere

dalla

fondatezza

o

meno dell'assunto contenuto in diritto, avrebbe introdotto

un

thema

decidendum del tutto nuovo rispetto agli addebiti mossi con l'avviso di rettifica.

Avverso tale sentenza, l'Amministrazione Finanziaria

proponeva

ricorso per cassazione.

Motivi della decisione

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per la Cassazione, l'erronea indicazione della normativa evocata ovvero nel caso

di specie, la L. n. 4 del 1929, art. 12, non è sufficiente a confutare la pretesa dell'ufficio.

"È infatti giurisprudenza di questa Corte, condivisa in questa sede, che, in tema di accertamento delle imposte sui

redditi,

l'erronea

indicazione, nell'avviso di accertamento, della norma di legge in tesi violata non è,

di per

sé,

causa

di

nullità

dell'atto

per

inosservanza

dell'obbligo

di motivazione, previsto dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42

quando il recupero si fondi su

presupposti

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

di

fatto

espressamente

indicati,

i quali, comunque, legittimano

la

pretesa

impositiva,

eventualmente

anche sulla base di altra disposizione legislativa (Cass. 3257/02)".

Precetto finale

La motivazione si salva se comunque il rilievo sussiste.

In pratica, trasportando tale precetto su altre ipotesi di violazioni, se l'ufficio recupera a tassazione un costo non di competenza ed indica una norma diversa da quella effettivamente violata, il rilievo regge *l'urto* dei giudici di Cassazione, se comunque quel costo non era effettivamente di competenza.

Francesco Buetto

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

19 Maggio 2008

NOTE
(1)

Cfr. Comm. Trib. Reg., sentenza n. 12/04/08 del 14 marzo 2008. Sul punto si rinvia al pregevole intervento di BUSCEMA-D'ANGELO, *La carenza di motivazione non determina l'annullabilità dell'atto vincolato se non vengono lesi gli interessi sostanziali*, in "*Fiscooggi*", edizione del 30 aprile 2008, dove gli autori, dopo aver preliminarmente riconosciuto applicabile l'art. 21-*octies* anche al procedimento tributario, evidenziano che "*sembrerebbe, allora, che l'articolo 21-octies sia stato introdotto dalla novella del 2005 per superare una visione giusformalistica dei vizi del provvedimento amministrativo che non porta alcuna utilità sostanziale per il privato ma semplicemente una duplicazione di attività per l'Amministrazione. Anzi, si può concludere con la considerazione che la novella del 2005 ha introdotto maggiori tutele per il contribuente portatore di un interesse oppositivo, che sottintende un diritto soggettivo, nei confronti delle pretese impositive. Infatti, qualora sia accertata una illegittimità sostanziale dell'atto impositivo, il suo annullamento in sede giurisdizionale vincolerebbe l'Amministrazione a non reiterarlo*".

(2)

LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III edizione, pag. 94

(3)

Cfr. ANTICO, in ANTICO-CARRIROLO-FUSCONI-TUCCI-ZAPPI, *L'accertamento fiscale*, Il Sole24ore, III edizione, Milano, 2008

(4)

GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in "*fisconline*".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

(5)

Tale sentenza va sulla scia di un principio più volte espresso. Fra le altre, cfr. Cass. 2 settembre 1996, n. 7991, secondo cui "…*più in generale si è precisato che l'obbligo di motivare gli avvisi di accertamento deve ritenersi soddisfatto, in via di principio, quando la motivazione sia in grado di esternare, ancorché in forma estremamente contratta e semplificata, le ragioni del provvedimento, evidenziandone i motivi ricognitivi e logico deduttivi essenziali, in modo da consentire al destinatario di svolgere efficacemente la propria difesa attraverso la motivata e tempestiva impugnazione dell'atto, e al giudice di verificare gli aspetti materiali e giuridici della pretesa fiscale*…".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D