Il P.V.C. deve essere obbligatoriamente allegato all'avviso di accertamento?

di Roberta De Marchi

Pubblicato il 31 Maggio 2013

è sempre discusso in giurisprudenza se all'avviso di accertamento va allegato integralmente il PVC sottostante; analisi della recente giurisprudenza di Cassazione

Con l'ordinanza n.9032 del 15 aprile 2013, la Corte di Cassazione ha confermato che "*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', ovverosia 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* ".

Il caso specifico

Nel caso specifico, la CTR aveva motivato la decisione ritenendo che l'avviso fosse stato "*ampiamente motivato avendo l'Ufficio descritto la fonte da cui ha tratto la certezza dell'avvenuta cessione … e riepilogato l'intera vicenda che lo ha portato, in assenza di dichiarazione dei redditi, ad un accertamento di tipo induttivo del valore della cessione, nella motivazione dell'avviso di accertamento sono state anche indicate le disposizioni di legge che sostengono l'accertamento e gli elementi di valutazione che hanno condotto alla determinazione dell'accertato*". Cosa di cui si duole la parte ricorrente che contesta che il giudice del merito ha ritenuto che sia stata nella specie rispettata la prescrizione dell'art. 7, della L.n.212/2000i, per quanto il provvedimento facesse mero riferimento a "*valori dichiarati da altri soggetti che operano nello stesso campo e che hanno correttamente esposto in dichiarazione il corrispettivo percepito*"; ad "*indagini specifiche" ad informazioni che hanno potuto riferire da vari articoli di giornale*" ed a "*vari siti che pubblicano informazioni utili al tema trattato che riportano i prezzi di vendita delle licenze nella città di Roma*

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

".

Il principio espresso

La Corte, richiamando precedenti pronunce, a proposito di analoghe vicende di fatto (Cass. sentenza n. 22112/2006; Cass. ordinanza n. 23327/2010), pur rilevando che il giudicante abbia dato atto che, in assenza della dichiarazione del reddito a cui ha dato luogo la cessione dell'azienda, l'Ufficio correttamente si è avvalso di presunzioni semplici fondate su dati e notizie comunque raccolti, ha osservato che il medesimo giudicante ha violato la disposizione di legge invocata dalla parte ricorrente allorquando ha ritenuto sufficiente che, ai fini della "*determinazione del valore accertato*", l'Ufficio potesse limitarsi alla "*indicazione*" degli "*elementi di valutazione*" che lo hanno supportato.

"*Detti elementi di valutazione, nella concreta fattispecie di causa, sono in realtà costituiti da individui documenti e luoghi di informazione, che sono stati valorizzati per paragone, di cui l'Agenzia procedente si è limitata a dare del tutto generica indicazione, così precludendo alla parte contribuente di potersene avvalere a fini difensivi e perciò violando il principio ribadito da questa Corte (di recente Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6914 del 25/03/2011; idem Cass. Sez. 5, Sentenza n. 1906 del 29/01/2008 nonché Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18117 del 08/09/2004 per il regime antevigente alla emanazione dello Statuto)*".

Ne consegue, per la Corte, che deve ritenersi erronea la pronuncia del giudice del merito che ha ritenuto non invalidante il difetto di allegazione o specifica riproduzione dei documenti richiamati nel provvedimento, giudice del merito al quale la causa andrà rimessa in sede di rinvio affinché quello torni a pronunciarsi – sul pacifico presupposto dell'avvenuta cessione dell'azienda di cui trattasi – in ordine alla concreta liquidazione della eventuale plusvalenza tassabile, in applicazione dei principi insegnati da questa Corte (per tutte Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15825 del 12/07/2006) circa il dovere di "*motivata valutazione sostitutiva*" che sul giudice tributario incombe.

Brevi appunti giurisprudenziali

La sentenza che si annota punta dritto sul dettato normativo, leggendolo attraverso tutta una serie di pronunce della Corte di Cassazione, giungendo alla conclusione di rilievo secondo cui gli elementi di valutazione addotti dall'ufficio, nel corpo della motivazione, devono essere riscontrabili dal contribuente.

Quindi, se nella motivazione, richiamo, con il cd. metodo comparativo, altri atti di cessione (per esempio), ai fini di determinarne il valore, questi devono essere allegati ovvero le parti essenziali devono essere contenute nell'atto di

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

accertamento.

Alle pronunce richiamate, aggiungiamo le seguenti.

- Sentenza n. 20643 del 30 luglio 2008, ud. del 21 maggio 2008, che ha riaffermato la legittimità della motivazione per relationem, non escludendo, altresì, che il rinvio possa essere dosato alla misura nella quale l'organo titolare del potere di adottare l'atto dotato di autonomia funzionale intenda recepire l'attività istruttoria e che la sua formulazione sia, perciò, adeguata allo scopo.

- Sentenza n. 21951 del 27 ottobre 2010 (ud. del 13 luglio 2010), ove la Corte di Cassazione ha precisato che *"il rinvio dell'atto amministrativo finale ad un atto procedimentale può esser effettuato, peraltro, non solo alle conclusioni, ma anche, in tutto o in parte, ai fatti accertati e alle ragioni addotte dagli organi istruttori per giungere alle loro qualificazioni giuridiche dei fatti accertati. Infatti, il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è frazionato tra organi amministrativi diversi, anche di enti pubblici diversi, in dipendenza della divisione del potere di provvedere. In particolare, ai fini che qui interessano, è rilevante il frazionamento, che è ispirato alla natura del processo decisionale umano e che la normazione effettua diffusamente, del potere di provvedere nei preliminari poteri d'iniziativa e d'istruttoria rispetto al finale potere di decidere. Se questo è lo stato della formazione sull'organizzazione amministrativa e sull'attività amministrativa, si appalesa come manifestamente fondata la pretesa delle amministrazioni finanziarie di interpretare la norma sulla motivazione per relationem del provvedimento amministrativo come attributiva, al titolare del potere di decidere, del potere di richiamare nel proprio atto il contributo, d'iniziativa o istruttorio, apportato da un altro organo amministrativo, il cui atto sia normativamente inserito nello stesso procedimento* ". E pertanto, è illegittima la decisione di secondo grado che *"ha rifiutato erroneamente di attribuire qualsiasi rilevanza al PVC per il fatto che l'Ufficio lo avrebbe recepito acriticamente e ha, quindi, illegittimamente negato ogni efficacia di prova ai fatti accertati in sede istruttoria del procedimento amministrativo ed ha preteso infondatamente che l'Ufficio provasse nuovamente ciò che avrebbe potuto desumersi dagli atti procedimentali amministrativi*".

- Sentenza n. 20032 del 30 settembre 2011 (ud. del 6 luglio 2011) con cui la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità della motivazione *per relationem*, fondata sugli elementi di cui al processo penale. Viene, infatti riaffermato che "*l'avviso d'accertamento motivato* per relationem, *quand'anche con riferimento 'acritico' ad atti o verbali formati dalla Guardia di Finanza (come da altri organi deputati alla fase investigativa), non può considerarsi illegittimo in quanto l'obbligo di motivazione deve ritenersi assolto ogni qual volta il contribuente sia stato messo in grado di conoscere l'*an *e il* quantum *della maggiore pretesa fiscale, a nulla rilevando (Cass., trib., 21 maggio 2001, n. 6888) l'apprezzamento critico dell'ufficio accertatore rispetto agli atti e ai*

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

verbali presi a riferimento nell'avviso, avendoli comunque fatti propri nel momento in cui ha deciso di rinviare, per la esplicitazione dei motivi dell'imposizione, al contenuto degli stessi".

- Sentenza n. 23595 dell'11 novembre 2011 (ud. dell'8 febbraio 2011), con cui la Corte di Cassazione, *in primis,* rileva che l'esatta esegesi dell'ultimo inciso della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, c. 1 (per il cui tenore testuale "*se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*") - proprio se e perchè correlata, oltre che con le finalità proprie della norma dettata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, c. 2 (testo modificato dal D.Lgs. 26 gennaio 2001, n. 32, art. 1 per il quale "*l'avviso di accertamento ... deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e dette ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni*"), con la disposizione ultima dellastessa che impone ("*deve essere allegato all'atto che lo richiama*") diallegare ("*salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale* ")allo "*avviso di accertamento*" lo "*altro atto*" al quale "*la motivazione fa riferimento*" unicamente se "*non conosciuto nè ricevuto dal contribuente*" -non permette "*di affermare (come sotteso nel quesito, conclusivo della prima doglianza, formulato dai ricorrenti, fondato su di una interpretazione, ripudiata ancora dalla sentenza 14 maggio 2010 n. 11722 delle sezioni unite, 'puramente formalistica' della norma) che l'Ufficio debba, sempre e comunque, notificare, 'in uno con l'avviso di accertamento', il 'processo verbale di constatazione', i 'relativi allegati' ('contenenti', si assume, 'le copie dei conti e dei titoli di credito … riferibili' al contribuente) nonchè "la copia dell'autorizzazione all'accesso rilasciata dal P.M.*".La Corte richiama un proprio precedente pronunciamento (sentenza 2 luglio 2008 n. 18073) dove ha già chiarito che la norma in esame, "*nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso*", "*non intende ... riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione*": una "*interpretazione puramente formalistica*"("*nel senso della necessità di allegare qualunque atto menzionato nella motivazione, anche se già notificato separatamente al destinatario*"),infatti, "*si porrebbe ... in contrasto col criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, faccia bensì salva la funzione di garanzia loro propria, limitando però al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli (criterio richiamato anche da C. Cost., sent. n. 189/-2000, con specifico riferimento al processo tributario, ma sicuramente estensibile alla procedura amministrativa predisposta per l'emissione dell'atto impositivo; nello stesso senso, S.U. nn. 3116 e 3118/2006; Cass. nn. 5356/2006, 18088/2004)*" (cfr., ancora, Cass., trib., 16 aprile 2010 n. 9164: "*non è richiesta l'allegazione all'avviso degli atti cui esso fa riferimento*" segli stessi sono "*conosciuti dal contribuente*").Lo "*obbligo dell'amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso di accertamento (L. n. 212 del 2000, art. 7)*", inoltre, come altresì precisato (Cass., trib., 18 dicembre 2009 n. 26683), va inteso in "*necessaria correlazione con la finalità integrativa delle ragioni che, per*

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

l'amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. n. 241 del 1990, art. 3, comma 3 con la conseguenza che detto obbligo deve intendersi delimitato ai soli atti ('esterni') di riferimento che siano necessari per sostenere quelle ragioni, con esclusione, quindi, degli atti irrilevanti al fine del pieno esercizio del diritto di difesa del destinatario e di quelli a contenuto normativo, noti per effetto della loro pubblicazione (Cass. n. 25371/08)": "*il contribuente*", infatti, ha "*diritto di conoscere la motivazione dell'atto impositivo, e perciò ha sempre 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 gli atti ai quali si faccia rinvio nell'atto impositivo per ciò solo che ad essi si faccia riferimento, se tale contenuto non serve ad integrare la motivazione dell'atto impositivo in quanto essa è già sufficiente (e il richiamo ad altri atti ha pertanto solo valore narrativo), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante al fini della motivazione dell'atto impositivo) è già riportato nell'atto noto*"."*Non basta pertanto*", si è (rettamente) aggiunto, "*che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti ai quali si faccia riferimento nell'atto impositivo, ma occorre provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrare la motivazione del suddetto atto impositivo e che tale parte non sia stata già riportata in tale ultimo atto*".Nel caso in cui la ricorrente non ha indicato le ragioni per le quali il "*contenuto*" degli atti da essa indicati sia necessario "*ad integrare la motivazione*" di quello "*impositivo*" notificatole per Cass., trib., 2 luglio 2008 n. 18073 "*la mera non contestualità..., non essendo il primo allegato al secondo, non merita la sanzione d'invalidità dell'avviso di accertamento (peraltro non comminata espressamente)*".

30 maggio 2013

Roberta De Marchi

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