
La contestazione della motivazione 'per relationem'

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 13 Dicembre 2013

se il contribuente intende contestare che la motivazione dell'atto per relationem non è valida, tale contestazione deve essere specificamente illustrata nel ricorso

Con l'ordinanza n. 23839 del 21 ottobre 2013 (ud. 26 settembre 2013) la Corte di Cassazione ha affermato che la motivazione *per relationem* va contestata specificatamente.

“Invero l'avviso di accertamento, rappresentando l'atto conclusivo di una sequenza procedimentale a cui possono partecipare anche organi amministrativi diversi, può essere motivato 'per relationem', anche con il rinvio pedissequo alle conclusioni contenute in un atto istruttorio (nella specie il p.v.c. della Guardia di finanza), senza che ciò arrechi alcun pregiudizio al diritto del contribuente. La scelta in tal senso dell'Amministrazione finanziaria non può essere di per sé censurata dal giudice di merito, al quale, invece, spetta il potere di valutare se, dal richiamo globale all'atto strumentale, sia derivata un'inadeguatezza o un'insufficienza della motivazione dell'atto finale. Pertanto il contribuente che intenda contestare l'accertamento dell'adeguatezza della motivazione 'per relationem' in sede di legittimità deve specificamente indicare le cause della sua inadeguatezza nei motivi di ricorso, mentre invece a tanto P. non aveva ottemperato nella specie (Cfr. anche Cass. Sentenze n. 2907 del 10/02/2010, n. 7766 del 2008)”.

Brevi appunti giurisprudenziali

La Corte di Cassazione ha da tempo ammesso la possibilità di motivare l'atto di accertamento *per relationem* ad un P.v.c. della Guardia di Finanza o di altri organi verificatori.

Con l'ordinanza n. 25211 del 14 dicembre 2010 (ud. del 27 ottobre 2010) la Corte di Cassazione, nel ribadire il principio secondo cui costituisce *ius receptum* la legittimità della motivazione degli avvisi di accertamento *per relationem*, rinviando al contenuto del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, realizzandosi un'economia di scrittura, avendo l'ente impositore fatto proprie conclusioni e non un difetto di autonoma valutazione, ha affermato che tale principio trova altresì applicazione laddove il P.v.c. abbia ad attingere da altri atti, anche del procedimento penale. In proposito,

osserva la Corte, la motivazione degli atti di accertamento *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma salvezza da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, *“che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (v. sul punto tra le altre Cass. n. 10205/2003)”*.

Anche di recente, con ordinanza n. 25211 del 14 dicembre 2010 (ud. del 27 ottobre 2010) la Corte di Cassazione, nel ribadire il principio secondo cui costituisce *ius receptum* la legittimità della motivazione degli avvisi di accertamento *per relationem*, rinviando al contenuto del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, realizzandosi un'economia di scrittura (avendo l'ente impositore fatto proprie conclusioni e non un difetto di autonoma valutazione), ha affermato che tale principio trova altresì applicazione laddove il P.v.c. abbia ad attingere da altri atti, anche del procedimento penale. Nel caso di specie, gli avvisi di accertamento erano fondati su di una serie di elementi (prove documentali, dichiarazioni di *ex* dipendenti, risultati di una perizia redatta in sede penale) che avrebbero dovuto essere esaminati dai giudici d'appello al fine di affermare o escludere l'assolvimento dell'onere della prova (presuntiva) da parte dell'amministrazione. In proposito, osserva la Corte, la motivazione degli atti di accertamento *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma salvezza da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, *“che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (v. sul punto tra le altre Cass. n. 10205/2003) e che il principio può trovare applicazione anche con riguardo alla asserita mancanza di una rivalutazione autonoma in sede tributaria da parte della G.d.F. degli elementi valutati in sede penale dal consulente del PM: richiamare nel p.v.c. gli elementi già valutati dal consulente e/o le conclusioni della consulenza, o anche riportare le suddette conclusioni eventualmente perfino con una identità di formule espositive non significa che sia mancata una autonoma valutazione in sede tributaria (insita invece proprio nella riferibilità del p.v.c. alla G.d.F. e nell'assunzione delle relative responsabilità), significa invece, salvo espressa prova contraria, che si è autonomamente ritenuto di condividere i risultati raggiunti dalla consulenza citata nonché il relativo percorso logico sulla valutazione della documentazione”*.

E ancora, con l'ordinanza n. 10252 del 2 maggio 2013 (ud. 27 febbraio 2013) la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità della motivazione *per relationem*, realizzando una economia di scrittura. Per la Corte, *“In tema di avviso di rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria di dichiarazione IVA, la motivazione degli atti di accertamento 'per relationem', con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando*

semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura, che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (sent. 10205/03; conformi, sentt. 25146/05, 21119/11)".

E da ultimo, con la sentenza n. 23324 del 15 ottobre 2013 (ud. 27 giugno 2013) la Corte di Cassazione, in materia di rapporti fra processo verbale di constatazione e successivo avviso di accertamento, ha sostanzialmente enunciato i seguenti principi: "*in tema di contenzioso tributario, la consegna del processo verbale di constatazione è equipollente alla notificazione in quanto idonea a soddisfare l'esigenza di certezza, sottesa alla formale prescrizione dal legislatore nella disposizione richiamata, stante la medesima efficacia di piena conoscenza dell'atto da parte dell'interessato (Cass. n. 14366 del 30/06/2011) per cui non sussiste l'obbligo di allegazione qualora l'atto sia comunque conosciuto dal contribuente (cfr. SS.UU. n. 11722 del 14/05/2010)"; "in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, nella specie relativo ad avviso di rettifica di dichiarazione IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria, la motivazione 'per relationem', con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio".*

13 dicembre 2013

Roberta De Marchi