
Elementi del PVC da riportare nell'accertamento; è illegittimo l'avviso di accertamento privo degli elementi essenziali della pretesa contenuti nel PVC

di [Francesco Buetto](#)

Pubblicato il 31 Maggio 2014

se la motivazione del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria è redatta con rinvio ad un'altra dichiarazione amministrativa: a) questa dev'essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – oggetto, contenuto e destinatari - necessari e sufficienti per la motivazione del provvedimento rinviante

Con l'ordinanza n. 7493 del 31 marzo 2014 la Corte di Cassazione ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento notificato alla curatela, privo degli elementi essenziali della pretesa contenuti nel PVC notificato all'amministratore della società e mai alla curatela.

Il pensiero della Suprema Corte

La Suprema Corte si è così espressa.

- *“la giurisprudenza di codesta Corte ha escluso che l'astratta conoscibilità dell'atto non allegato al provvedimento possa costituire utile surrogato dell'omissione: in termini si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 18532 del 10/08/2010, secondo la quale: 'In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso ex art. 54, comma 5, del d.P.R. n. 131 del 1986 che indichi soltanto la data e il numero della sentenza civile oggetto della registrazione, senza allegarla, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000, mira a garantire al contribuente il pieno ed immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto ad una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare”;*
- *“avendo la parte qui ricorrente trascritto nel ricorso per cassazione (peraltro con modalità di sostanziale leggibilità) la sola motivazione del provvedimento di accertamento ma non anche la motivazione del PVC, non è possibile che si intenda se effettivamente il predetto avviso contenga la riproduzione del contenuto essenziale del PVC richiamato, al fine di valutare se sia applicabile il principio enunciato tante volte da codesta Corte (per tutte, si veda Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8504 del 09/04/2010) secondo il quale il rigore dell'enunciato dell'art.7 può considerarsi*

attenuato alla luce della ratio sottesa a detta norma”.

Il Collegio rileva, altresì, che *“l’avviso di accertamento emesso nei confronti di un fallito coinvolge interessi autonomi e spesso divergenti, da un canto della curatela siccome interprete di quelli della massa dei creditori, d’altro canto personali del fallito, interessi tanto differenziati che è stato più volte ribadito dalla Corte che se il diritto di impugnazione spetta in primo luogo al curatore, tuttavia anche il fallito è legittimato ad esercitare l’impugnazione, sia pure nei casi e con i limiti che sono precisati da un articolato dibattito giurisprudenziale (in termini si veda, esemplificativamente, Cass. Sent. n. 17687 del 19 luglio 2013; Cass. n.6476 del 19 marzo 2007; Cass. 6 febbraio 2009, n. 2910)”.*

Prosegue la Corte: *“se il subentro nella legittimazione processuale e sostanziale comporta - indubbiamente- che siano opponibili alla curatela gli atti formati nei confronti della società in bonis (mentre dopo la dichiarazione di fallimento gli ulteriori atti del procedimento tributario debbono indicare quale destinataria la procedura fallimentare e quale legale rappresentante della stessa il curatore), tutt’altra questione è quella concernente la necessaria allegazione all’avviso di accertamento notificato alla curatela del verbale di constatazione notificato al contribuente in bonis, vicenda che attiene non già alla questione della opponibilità degli atti ma bensì a quella della realizzazione della funzione tipica della motivazione dell’avviso di accertamento la cui finalità non è soltanto quella di ‘incanalare la pretesa tributaria’ (provocatio ad opponendum) ma sibbene quella di garantire al destinatario dell’avviso di accertamento il più adeguato e spedito esercizio del diritto di difesa, consentendogli di conoscere nel modo più compiuto i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste dall’ufficio finanziario a fondamento dell’atto impositivo e perciò di poterle valutare nell’ottica della tutela degli interessi che pertengono alla procedura e, mediatamente, alla collettività dei creditori. A presidio di che la norma qui in esame (proprio nel contesto della disciplina del contenuto necessario della motivazione del provvedimento), stabilisce appunto, per le ipotesi di rinvio ad altro atto, l’onere di allegazione o trascrizione di quello richiamato, quando questo non sia ‘conosciuto né ricevuto dal contribuente’ (con puntuale rigore lessicale Cass. Sez. 5, Sentenza n. 15842 del 12/07/2006 chiarisce che gli ‘elementi conoscitivi devono essere forniti all’interessato non solo tempestivamente -e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo- ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa)”.*

I giudici di Piazza Cavour convengono con gli argomenti valorizzati da Cass. Sez. 5, Sentenza n. 8778 del 04/04/2008 ed in specie con quello che evidenzia che *“la consegna al curatore dei documenti contabili della società non è circostanza rilevante ai fini della dimostrazione della conoscenza, da parte del suddetto curatore, del contenuto del p.v.c., come è da ritenersi assolutamente irrilevante in tal senso altresì la circostanza che tale verbale sia stato consegnato al fallito, posto che è da escludersi che tra fallito e curatore sia configurabile un rapporto di immedesimazione o di rappresentanza così da desumersi con certezza che il p.v.c. consegnato all’uno sia conosciuto anche dall’altro”.*

Breve nota

Se è vero che l'avviso di accertamento (cfr. da ultimo la sentenza n. 5677 del 12 marzo 2014, ud. 18 dicembre 2013, della Corte di Cassazione) *“ha carattere di provocatio ad opponendum e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur - deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza, regolarmente notificato o consegnato all'intimato”*, è pur vero che occorre garantire il diritto di difesa all'indagato in senso lato.

Sia la giurisprudenza che la dottrina sono ormai concordi nel ritenere che la funzione di informazione della motivazione venga rispettata anche nel caso di *motivazione per relationem*, quando questa rinvia ad un precedente processo verbale di constatazione, se tale atto è in possesso del contribuente ed è idoneo ad illustrare le ragioni della rettifica, in quanto descrive chiaramente tutti i passaggi logici che conducono alla rettifica e consente, pertanto, l'esercizio del sindacato di legittimità.

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

Secondo i Giudici Supremi ², la legittimità della motivazione *per relationem* è riscontrabile in tutti quei casi in cui il Pvc sia conoscibile, anche se in concreto non conosciuto dal destinatario dell'avviso per propria colpa (verbalizzazione del rifiuto di ricevere copia del Pvc).

Tale pensiero risulta confermato in successive pronunce con le quali è stata ribadita la necessità dell'obbligo di notificazione del PVC, ai fini della validità della *motivazione per relationem*, per consentire al contribuente di esercitare pienamente il diritto di difesa .

Tutto ciò risulta confermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1906 del 23 ottobre 2007 (dep. il 29 gennaio 2008), con cui la Corte ha affermato che *“ il regime immediatamente precedente a quello attualmente vigente prevedeva l'ammissibilità per relationem della decisione amministrativa tributaria a condizione che l'atto richiamato fosse allegato alla decisione notificata, ma l'allegazione non era necessaria se l'atto richiamato era già stato reso conoscibile con operazione d'impulso dell'amministrazione tributaria (pubblicità per presenza o per notificazione e non per accesso), sulla quale gravava, in caso di contestazione, l'onere della realizzata situazione giuridica oggettiva di conoscibilità. Nel regime attuale, invece, la motivazione per relationem della decisione amministrativa tributaria è ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata, ma l'allegazione non è necessaria se la decisione riproduce il cosiddetto contenuto essenziale dell'atto richiamato”*. Ed è proprio sul significato di contenuto essenziale che la Corte di Cassazione afferma dei principi di interesse: il legislatore non ha impiegato la parola "contenuto" nel suo significato *“tecnico giuridico, perché, se così fosse, l'autorità tributaria non potrebbe raggiungere lo scopo che il legislatore le impone di perseguire. Infatti, se la motivazione per relationem ha per scopo l'economia dell'azione*

amministrativa realizzata attraverso l'impiego di una motivazione di un'altra, e precedente, dichiarazione, ciò che dev'essere riprodotto nella decisione amministrativa tributaria non è il contenuto essenziale di un'altra dichiarazione, ma tutte quelle parti della dichiarazione richiamata che sono necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto della decisione adottata. Più specificamente ciò significa, da un lato, che, se è necessario, si devono riprodurre, non solo il contenuto in senso tecnico, ma anche quelle parti che riguardano l'oggetto e i destinatari della dichiarazione richiamata e l'oggetto, i destinatari e il contenuto, statico e dinamico, della motivazione della dichiarazione richiamata, e, dall'altro lato, che potrebbe non essere idoneo allo scopo dell'economicità dell'azione amministrativa richiamare indiscriminatamente tutto l'atto, anziché le sue parti rilevanti. L'autorità decidente deve, invero, guardarsi bene dal richiamare nella sua interezza un determinato atto, perché, se esso fosse eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione fossero tali da impedire alla motivazione, anche per relationem, di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa a favore del destinatario, l'allegazione dell'atto richiamato non salverebbe la decisione dall'invalidità derivante da quella che paradossalmente potrebbe chiamarsi insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione. Nell'ipotesi delineata, infatti, l'autorità decidente dovrebbe, comunque, fornire una guida alla lettura dell'atto richiamato e tracciare una sorta di fil rouge che consenta al contribuente — e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di reperire i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione”; analoga precisazione è fatta con riguardo all'impiego dell'aggettivo "essenziale", riferito al contenuto dell'atto dichiarativo richiamato. “Infatti, l'essenza del contenuto è semplicemente il contenuto, che è o non è, e che non ha una parte essenziale e una parte non essenziale. Se, poi, ciò che dev'essere riprodotto è, come s'è appena dimostrato, non solo il contenuto (tecnico) della dichiarazione richiamata, ma anche tutti quei suoi elementi che siano rilevanti per la motivazione della decisione amministrativa tributaria, allora essenziale significa, per l'appunto, soltanto rilevante, nel senso di necessario e sufficiente”. In sintesi, conclude la Cassazione, “nel regime attuale - ma anche in quello immediatamente precedente risultante dall'integrazione giurisprudenziale della normativa espressa - la motivazione per relationem della decisione amministrativa tributaria è, sì, ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata o che l'allegazione possa essere sostituita con la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato, ma logica e natura delle cose esigono che, nell'un caso come nell'altro, siano chiari, non solo il contenuto, ma tutti gli elementi delle dichiarazioni richiamate che siano rilevanti per confezionare la motivazione della decisione”. Il risultato così raggiunto porta la Corte ad enucleare il seguente principio di diritto, o, più semplicemente, la seguente norma giuridica: “se la motivazione del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria è redatta con rinvio ad un'altra dichiarazione amministrativa: a) questa dev'essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – oggetto, contenuto e destinatari - necessari e sufficienti per la motivazione del provvedimento rinviante” (in senso conforme Cass. sent. n. 1922 del 4 dicembre 2007, dep. il 29 gennaio 2008 e in senso sostanzialmente analogo Cass. sent. n. 3896 del 23 ottobre 2007, dep. il 15 febbraio 2008).

30 maggio 2014

Francesco Buetto

1 Cass.,23.07.98, n.7218.

2 Corte di Cass. sez.I, 17 maggio 1990, n.4290.

3 Si rinvia, inoltre, per completezza, alla sentenza della Corte di Cassazione, Sez.trib., n.12394 del 21 febbraio-22 agosto 2002, che ha ritenuto valida la doppia motivazione *per relationem* se è possibile individuare la pretesa tributaria.

4 Per la Corte, la motivazione dell'accertamento deve essere tale da garantire la conoscibilità dell'iter logico seguito dall'uffici, e perciò, ove essa sia redatta con rinvio ad un'altra dichiarazione amministrativa: a) questa dev'essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – quali: oggetto, contenuto e destinatari - necessari e sufficienti (cioè essenziali) per la motivazione del provvedimento rinviante. Nel primo caso, ove l'atto sia eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione siano tali da impedire alla motivazione di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa, l'autorità procedente deve fornire al contribuente una “*guida alla lettura*” dell'atto richiamato, ed in caso contrario l'atto sarà invalido per “*insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione*”, in quanto può non essere idoneo allo scopo dell'economicità dell'azione amministrativa richiamare indiscriminatamente tutto l'atto, anziché le sue parti rilevanti. Nel secondo caso, debbono essere riprodotte nella decisione amministrativa tributaria tutte quelle parti della documentazione richiamata che sono necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto della decisione adottata. Ciò significa che, se è necessario, si devono riprodurre, non solo il contenuto in senso tecnico, ma anche quelle parti che riguardano l'oggetto, i destinatari e il contenuto, statico e dinamico, della motivazione della documentazione richiamata.