
L'allegazione degli atti che motivano l'accertamento

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 17 Giugno 2014

per contestare un accertamento non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti ma deve provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrare la motivazione del suddetto atto impositivo

Con l'ordinanza n. 8394 del 9 aprile 2014 (ud. 20 marzo 2014) la Corte di Cassazione, facendo propri precedenti pronunce (Sez. 5, Sentenza n. 22118 del 29/10/2010; Sez. 5, Sentenza n. 7654 del 16/05/2012; Sez. 5, Sentenza n. 26683 del 18/12/2009) ha affermato che, *“in tema di motivazione degli avvisi di accertamento, l'obbligo dell'Amministrazione di allegare tutti gli atti citati nell'avviso va inteso in necessaria correlazione con la finalità 'integrativa' delle ragioni che, per l'Amministrazione emittente, sorreggono l'atto impositivo, secondo quanto dispone la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 3, comma 3: il contribuente ha, infatti, 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 quegli atti, cui si faccia rinvio nell'atto impositivo e sol perchè ad essi si operi un riferimento, ove la motivazione sia già sufficiente (e il richiamo ad altri atti abbia, pertanto, mero valore 'narrativo'), oppure se, comunque, il contenuto di tali ulteriori atti (almeno nella parte rilevante ai fini della motivazione dell'atto impositivo) sia già riportato nell'atto noto. Pertanto, in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione”*.

Breve nota

La sentenza che si annota punta dritto sul dettato normativo, leggendo attraverso tutta una serie di pronunce della Corte di Cassazione, giungendo alla conclusione, di rilievo, secondo cui non basta che il contribuente dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti ma deve provare che almeno una parte del contenuto di tali atti sia necessaria ad integrare la motivazione del suddetto atto impositivo.

Alle pronunce richiamate, aggiungiamo le seguenti.

- ordinanza n. 20539 del 6 ottobre 2011 (ud. del 22 settembre 2011) ove la Corte di Cassazione ha confermato che laddove il contribuente sia venuto a conoscenza del processo verbale di constatazione, nel caso di specie attraverso apposita notifica, l'atto impositivo non necessita di

allegazione potendo la motivazione per relationem essere soddisfatta anche mediante trasfusione del contenuto dell'atto richiamato.

- 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 procedurali 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 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, affrontando tutta una serie di questioni relative all'attività di controllo e accertamento, ha posto l'accento anche sui rapporti tra pvc e avviso di accertamento. La Suprema Corte, in primis, rileva che l'esatta esegesi del dettato normato non permette di affermare *"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"* sugli 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 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" notificato 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)".

17 giugno 2014

Roberta De Marchi