
Motivazione per relationem ed economia di scrittura

di [Roberta De Marchi](#)

Pubblicato il 23 Luglio 2014

la 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

Con la sentenza n. 10767 del 16 maggio 2014 (ud. 7 aprile 2014) la Corte di Cassazione ha ribadito che “*la motivazione dell'atto impositivo, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, neppure per asserita 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 alla parte contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. 10 gennaio 2013, n. 446; 13 ottobre 2011, n. 21119)*”.

Peraltro, nel caso in questione, “*avendo la parte operato deduzioni in calce al p.v.c., come dalla stessa affermato in ricorso, e dovendosi intendere quindi questo portato a sua conoscenza, non era neanche necessario allegare il medesimo p.v.c. all'atto di accertamento (cfr. Cass. 6 ottobre 2011, n. 20539)*”.

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 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 (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 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 un'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. 6388 del 19 marzo 2014 (ud. 24 febbraio 2013) la Corte di Cassazione ha confermato che *“è del tutto pacifico, nella giurisprudenza di questa Corte, che - ai fini IVA - l'avviso di accertamento debba considerarsi correttamente motivato, come prescritto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, ove faccia riferimento - come nella specie - ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato (Cass. 6232/03)”.*

Ma la sentenza che si annota si segnala per aver evidenziato che una volta consegnato/notificato il Pvc non è necessario allegarlo all'atto di accertamento (in senso conforme Cass. 6 ottobre 2011, n. 20539).

Di fatto, detta sentenza sembra segnare un cambio di passo rispetto all'ordinanza n.9032 del 15 aprile 2013, con cui la Corte di Cassazione ha posto come condizione per la legittimità della motivazione *per relationem* l'allegazione degli atti ovvero la riproduzione del contenuto essenziale.

23 luglio 2014

Roberta De Marchi