
Motivazione per relationem: basta la disponibilità in visione del Pvc

di [Roberta De Marchi](#)

Publicato il 3 Settembre 2015

per motivare correttamente un avviso di accertamento basta che il fisco metta a disposizione in visione la copia del PVC richiamato per motivare l'atto

Con la sentenza n. 13254 del 26 giugno 2015 (ud. 11 febbraio 2015) la Corte di Cassazione torna ad affrontare la questione relativa alla motivazione per relationem, essendole stato sottoposto un caso di specie particolare.

Il processo

Il contribuente ha proposto ricorso dinanzi alla CTP avverso due avvisi ai fini IRPEF, ILOR e CSSN relativi agli anni 1996 e 1997, coi quali l'Agenzia delle Entrate, in esito ad un Pvc della Guardia di Finanza, aveva operato un accertamento induttivo.

L'adita CTP ha rigettato il ricorso, così come la CTR ha rigettato l'appello del contribuente.

Avverso detta sentenza il contribuente ha proposto ricorso per Cassazione, deducendo, fra l'altro, che il Pvc richiamato nella motivazione degli avvisi non era stato allegato agli stessi ma solo reso "disponibile in visione" presso l'Ufficio accertatore, senza essere allegato agli atti notificati né (se non conosciuto o ricevuto dal contribuente) riprodotto il suo contenuto essenziale.

I motivi della decisione

In apertura, la Corte ribadisce che *“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, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, 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 le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento”* (v. Cass. nn. 9032/2013, 6914/2011, 1906/2008, e 9360/2011).

Al di là di ogni contestazione, osserva la Corte che *“negli avvisi era stato dato atto che il pvc era disponibile in visione integrale presso l'Ufficio”*, e, successivamente, lo stesso Ufficio, nel costituirsi in primo grado, aveva prodotto la copia integrale del Pvc.

Brevi riflessioni

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 l'ordinanza n. 25211 del 14 dicembre 2010 (ud. del 27 ottobre 2010) la Suprema Corte, 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 Pvc 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 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. 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 basta la disponibilità in visione, con l'aggiunta del deposito dello stesso in sede di giudizio di primo grado.

3 settembre 2015

Roberta De Marchi