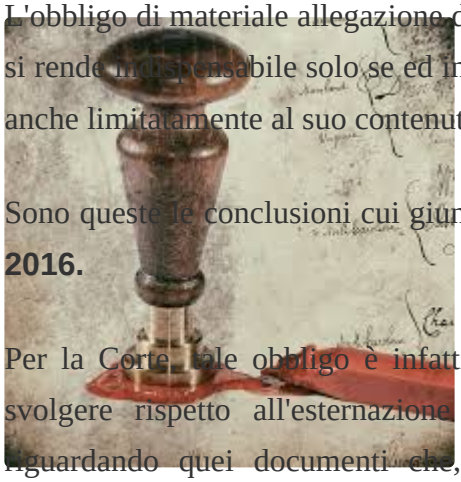
La funzione integrativa dei documenti non conosciuti

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 25 Ottobre 2016

l'obbligo di materiale allegazione del documento non conosciuto (almeno formalmente) dal contribuente (ad esempio un PVC), si rende indispensabile solo se ed in quanto l'atto impositivo non rechi già nel suo contenuto la trascrizione (anche limitatamente al contenuto essenziale) del documento cui fa rinvio



L'obbligo di materiale allegazione del documento non conosciuto dal contribuente (almeno formalmente), si rende indispensabile solo se ed in quanto l'atto impositivo non rechi già in motivazione la trascrizione (anche limitatamente al suo contenuto essenziale) del documento cui fa rinvio.

Sono queste le conclusioni cui giunge la Corte di Cassazione nella **sentenza n.3102 del 17 febbraio 2016.**

Per la Corte, tale obbligo è infatti giustificato dalla "*funzione integrativa*" che quel documento può svolgere rispetto all'esternazione delle ragioni della pretesa al destinatario dell'atto, perciò non riguardando quei documenti che, per quanto indicati nell'atto impositivo, non rivestano carattere essenziale, non svolgendo una funzione esplicativa "*dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche" sui quali è fondata la determinazione dell'amministrazione finanziaria*". Come ulteriormente chiarito dalla Corte, "*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 perché 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*" (Cass. n. 26683/2009, n. 4851/2015). Di conseguenza, osserva la Corte, "*in caso di impugnazione dell'avviso sotto tale profilo, non sarebbe sufficiente per il contribuente dimostrare l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo faccia riferimento, occorrendo, invece,*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

la prova che almeno una parte del contenuto di quegli atti, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione (v. Cass. n. 6914/2011, n. 13110/2012, n. 25153/2013, n. 9032/2013, n. 11967/2014)".

La Corte, quindi, conclude affermando che "*l'obbligo di motivazione degli atti tributari possa essere adempiuto anche per relationem, tramite il riferimento a elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che ne sia riportato il contenuto essenziale, per tale dovendosi intendere l'insieme di quegli elementi (oggetto, contenuto e destinatari dell'atto o del documento) che, per un verso, risultino necessari e sufficienti a fondare il provvedimento adottato, e per altro verso consentano al contribuente di individuare gli aspetti specifici dell'atto richiamato che contribuiscono a sostenere la motivazione del provvedimento adottato nei suoi confronti, per consentirgli l'esercizio del diritto di difesa (Cass. n. 960/2015, n. 1906/2008)*".

Brevi riflessioni

Se con la **sentenza n. 13254 del 26 giugno 2015** la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, motivato *per relationem* al pvc, non allegato allo stesso ma solo reso "*disponibile in visione*" presso l'Ufficio accertatore (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), con la sentenza n. 16618 del 7 agosto 2015 la Corte di Cassazione ha ritenuto legittimamente conosciuto da parte del contribuente il Pvc, pur se non allegato all'atto di accertamento, ma notificato a parte agli eredi.

I contribuenti, nella qualità di eredi, hanno impugnato l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio per IRPEF 1997. L'adita CTP ha accolto il ricorso, ritenendo essere stato violato l'art. 7 dello Statuto del Contribuente (L. n. 212 del 2000) per la mancata allegazione all'avviso del Pvc richiamato in motivazione. La CTR ha parzialmente accolto l'appello dell'Ufficio; in particolare, per quel che qui ci interessa, la CTR ha evidenziato che "*il pvc era stato effettivamente conosciuto dal destinatario dell'avviso mediante la sua notifica (seppur disgiunta dall'avviso), sicchè doveva ritenersi eccessivamente formalistico richiedere che il pvc fosse concretamente allegato o 'spillato' all'avviso stesso*". In apertura la Corte riafferma che, in tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento, che ha carattere di *provocatio ad opponendum*, soddisfa l'obbligo di motivazione "*ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e di*

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contestarne efficacemente l''an' ed il 'quantum debeatur', e quindi detto avviso deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato; in particolare, è stato precisato che 'in tema di motivazione "per relationem" degli atti d'imposizione tributaria, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 1, cosiddetto Statuto del contribuente), nel prevedere che debba essere allegato all'atto dell'amministrazione finanziaria ogni documento richiamato nella motivazione di esso, non intende certo riferirsi ad atti di cui il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione; infatti, un'interpretazione puramente formalistica si porrebbe in contrasto con il 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 al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli' (Cass. 18073/2008; conf. Cass. 15327/2014 e 26472/2014) ". Pertanto, rileva la Corte, che correttamente la CTR, affermata l'avvenuta notificazione del Pvc, ha ritenuto legittimamente motivato l'avviso di accertamento *per relationem* al pvc di cui il destinatario dell'avviso aveva avuto legale conoscenza; inoltre, l'avviso di accertamento in questione faceva esplicito riferimento al Pvc ed alla circostanza che di quest'ultimo la parte ne possedeva copia. Afferma la Corte che la circostanza della preventiva notifica del Pvc agli eredi ricorrenti della defunta contribuente, nonchè del possesso da parte di quest'ultimi di copia del Pvc, non risulta in alcun modo contestata dalla parte ricorrente, e non può quindi ritenersi fatto controverso, *sicchè l'onere motivazionale della CTR poteva essere limitato, come avvenuto nel caso di specie, 'a dare atto di siffatta avvenuta notifica, senza necessità di precisare le modalità di effettuazione della stessa'"*.

Ciò che conta, quindi, è l'effettiva conoscenza o conoscibilità.

La Corte di Cassazione ha da tempo ammesso la possibilità di motivare l'atto di accertamento *per relationem* ad un Pvcdella 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

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima per mancanza di autonoma salutazione 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 un'economia di scrittura.

E ancora 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)*".

25 ottobre 2016

Gianfranco Antico

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D