

La motivazione per relationem

di **Fabio Carriolo**

Publicato il 17 gennaio 2011

L'obbligo di motivazione vale per tutti gli atti delle amministrazioni dello Stato; analisi degli aspetti problematici relativi alla motivazione degli avvisi di accertamento ed ai relativi p.v.c.

Aspetti generali

L'obbligo di motivazione, come è noto, deve essere soddisfatto da ogni amministrazione pubblica nel momento in cui si accinge a incidere sugli interessi legittimi e sui diritti soggettivi dei cittadini; detto obbligo è tanto più stringente - in funzione di garanzia - quanto più vengono toccate posizioni giuridiche importanti, tutelate in modo «forte» dall'ordinamento.

In particolare, gli atti a contenuto impositivo - mediante i quali trova attuazione la fase dell'accertamento della pretesa tributaria - sono idonei a costituire un obbligo cogente in capo ai contribuenti (soprattutto dopo le recenti innovazioni in materia di immediata esecutività dell'atto).

In tale prospettiva, le risultanze della verifica fiscale effettuato dagli organismi di controllo (la G.d.F., ovvero l'amministrazione civile stessa) non possono in sé e per sé integrare la motivazione dell'atto, senza essere filtrati attraverso un vaglio logico-

critico, in grado di esplicitare le ragioni in base alle quali l'ufficio accertatore le ha utilizzate o meno, e in quale misura.

La motivazione *per relationem* non è esclusa a priori: essa però deve consentire al contribuente di predisporre una adeguata difesa. Il criterio guida è che tale tipo di motivazione non deve porre il contribuente in una posizione più sfavorevole rispetto a chi riceva un avviso di accertamento motivato sul riscontro di atti ispettivi che lo hanno interessato direttamente (cfr. Cass., sezione Tributaria, n. 2268 del 6.2.2004).

Tale forma di motivazione, in quanto consentita in modo condizionato, deve altresì coordinarsi con l'art. 7 dello *Statuto del contribuente*, che - affermando la necessità di una motivazione adeguata - richiama l'art. 3 della legge generale sul provvedimento amministrativo n. 241/1990.

La motivazione *per relationem* secondo la giurisprudenza di legittimità

Secondo una costante linea giurisprudenziale, la funzione di informazione della motivazione deve intendersi rispettata anche nel caso della 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 all'accertamento e consente, pertanto, «l'esercizio del sindacato di legittimità» (cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 9.1.1973, n. 1).

La stessa Corte di Cassazione ha da tempo ammesso la possibilità di motivare l'atto di

accertamento *per relationem* a un pvc della Guardia di Finanza o di altri organi verificatori.

Secondo i Supremi Giudici (cfr. Cass., sez. I, 17.5.1990, n. 4290), 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 (si veda a tale riguardo anche la 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).

Per l'efficacia delle conclusioni espresse, si richiama la sentenza della Cassazione n. 11994 dell'8.8.2003 (18.11.2002) secondo cui *«in tema di avviso di accertamento, la motivazione per relationem non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi acquisiti dalla Guardia di Finanza, ma è idonea (se i documenti richiamati siano allegati o conosciuti dal contribuente) ad indicare le ragioni di fatto e di diritto della pretesa impositiva: condividendo le argomentazioni e conclusioni della Guardia di Finanza, l'Ufficio realizza semplicemente una economia di scrittura, tale da non arrecare alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio con il contribuente ed ai diritti di difesa di quest'ultimo»*.

Proseguendo nell'esame della giurisprudenza della S.C., possono essere segnalate le seguenti pronunce.

1.

Cassazione n. 14498 dell'11.10.2002, secondo la cui massima «... l'accertamento compiuto nei confronti della società di persone è destinato a riverberare i suoi effetti sui soci, i quali, tuttavia, ove non abbiano preso parte (come nella specie) al giudizio relativo alla determinazione del reddito sociale, promosso dalla sola società, possono impugnare - sono tenuti a farlo, qualora intendano contestarlo - l'accertamento del loro reddito personale, facendo valere i propri diritti a prescindere dalle sorti dell'accertamento indirizzato alla società, e ancorché esso sia divenuto definitivo, esercitando il diritto di difesa a ciascuno di essi garantito dall'art. 24 della Costituzione. L'atto di accertamento individuale emesso nei confronti del socio è, infatti, atto distinto, per cui su di esso non spiega effetti l'impugnazione dell'accertamento nei confronti della società, ove non sia effettuata anche dal socio». La Corte ha accolto le doglianze dell'Amministrazione finanziaria in quanto «l'atto di accertamento individuale emesso nei confronti dei soci è un atto autonomo che, per non diventare definitivo (in tutta la sua portata), deve essere impugnato nelle forme di legge, non essendo previsto da nessuna norma che la voce di reddito di partecipazione in esso contenuta resta sospesa solo perché la società ha impugnato l'accertamento effettuato nei suoi confronti». Pertanto, «i due atti di accertamento (quello emesso nei confronti della società e quello emesso nei confronti di un singolo socio, a titolo individuale e personale) sono distinti e separati, per cui l'impugnazione del primo, ove non effettuata anche dal socio, è ininfluente nel caso di mancata impugnazione dell'altro (da parte del socio)».

2.

Cassazione n. 4271 del 24.3.2003, la quale ha affermato che il reddito accertato ai fini ILOR in capo alla società di persone non può far ritenere come accertato anche il reddito di partecipazione del socio ai fini IRPEF, che resta ancora suscettibile di autonoma impugnazione avverso la contestazione del

relativo atto personale. La controversia trae origine da un avviso di accertamento ai fini IRPEF, notificato per il reddito di partecipazione in qualità di socio accomandante di una società in accomandita semplice, senza che l'ufficio notificasse gli accertamenti della società ai singoli soci. In pratica, gli avvisi personali si limitavano ad indicare, genericamente, che l'accertamento derivava dalla rettifica in capo alla società, senza ulteriore motivazione. Il ricorso del contribuente veniva accolto sia in primo grado che nel secondo grado di giudizio e, avverso tale ultima sentenza, l'Amministrazione proponeva ricorso per Cassazione.

3.

Cassazione n. 4271 del 23.3.2003, che non ha ritenuto fondato il ricorso dell'Amministrazione in quanto gli avvisi di accertamento notificati al socio erano *«nulli perché non motivati, se non in modo soltanto apparente: a questo fine appare decisiva ed insuperabile la considerazione che gli avvisi di accertamento notificati al socio dovevano contenere indicazioni concrete che spiegassero le ragioni per cui l'ufficio aveva ritenuto che sussistesse quel certo reddito in capo alla società, e perciò pro-quota anche in capo al socio e che non era sufficiente l'indicazione dell'entità del reddito accertato alla società»*. L'avviso al compartecipe, in pratica, riportava *«soltanto la circostanza che era stato effettuato un accertamento a carico della società di cui il contribuente era socio accomandante e l'indicazione dell'entità del reddito così accertato, mentre mancava completamente una motivazione di merito»*.

Secondo un indirizzo più recente, *«in tema di accertamento dell'IVA, è legittimo l'avviso di rettifica motivato per relationem a un processo verbale di constatazione riferito a documenti rinvenuti presso terzi e resi conoscibili al contribuente, mediante l'allegazione del relativo prospetto riepilogativo»*, alla luce dei principi di economicità ed efficienza dell'attività amministrativa, nonché delle norme specifiche che regolano

l'istruttoria e la motivazione degli atti impositivi, consentendo all'amministrazione di avvalersi delle attività di altri organi (**Cass., sez. Tributaria, 11.6.2009, n. 13486**).

I rapporti tra Statuto e legge sul provvedimento e il carattere dell'allegazione/riproduzione del contenuto dell'atto richiamato

Una pronuncia particolarmente illuminante per circoscrivere la portata della norma dell'art. 7 dello *Statuto*, laddove viene «riecheggiato» l'art. 3 della L. n. 241/1990 in materia di motivazione, è la **sentenza della sezione Tributaria 15.2.2008, n. 3896** (ripresa anche dalla successiva **sentenza 13.5.2009, n. 10961**), secondo la quale *«in materia tributaria la motivazione ob relationem comporta l'allegazione dell'atto richiamato e non soltanto, come accade in via generale, la sua indicazione e la sua accessibilità»*.

La pronuncia si spinge poi a commentare le disposizioni del legislatore delegato (del D.Lgs. n. 32/2001), laddove questo ha previsto la possibilità - in luogo dell'allegazione dell'atto - di indicarne il contenuto essenziale, osservando che la parola «contenuto» non deve essere intesa 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»*.

Per quanto è stato affermato dalla Cassazione:

1.

«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»;

2.

potrebbe tuttavia non rispondere al criterio 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”**».*

«Essenziale», insomma, vuol dire «rilevante», nel senso di «necessario e sufficiente», e deve quindi essere evitata una scelta di allegazione integrale (o comunque eccedente rispetto allo scopo), che richieda «una guida alla lettura dell'atto richiamato» (anche se, seguendo la logica della Corte, dovrebbe ritenersi ammissibile una allegazione «esorbitante», rispetto alla quale l'amministrazione abbia fornito - al contribuente e ai giudici - una «mappa» idonea a rintracciare gli elementi essenziali).

In definitiva, secondo la Corte, «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».**

Il vaglio critico dei processi verbali di constatazione

La questione della legittimità «condizionata» della motivazione *per relationem* non incide sulla necessità che l'atto richiamato/presupposto sia sempre sottoposto, in seno al procedimento di accertamento, a un «**vaglio critico**», come ha avuto modo di osservare la prassi dell'amministrazione (C.M. n. 29/410811 del 23.5.1978; nota min. n. 411053 del 17.11.1979; R.M. n. 421120 dell'8.4.1981; C.M. n. 1/9/2662 del 12.1.1983).

Mai, comunque, l'ufficio deve rinunciare al potere-dovere di valutazione autonoma degli elementi sui quali si fonda la pretesa accertativa, cioè a tutta quella attività intellettuale, valutativa ed estimativa, consistente nell'apprezzamento tecnico-giuridico dei fatti e nella valutazione degli indizi e delle prove, evitando così che la motivazione *per relationem* non comporti lo spossessamento della funzione accertativa da parte degli uffici, a favore dei verbalizzanti (civili o militari), cui si commette solo lo svolgimento dell'attività di verifica.

In tale contesto è irrilevante che l'organismo preposto al controllo (ad esempio, l'ufficio controlli presso la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate) possa essere il medesimo che è titolare della successiva attività di accertamento, perché si tratta di due fasi tra loro isolate e interdipendenti del procedimento complessivo, presidiate da autonome disposizioni normative.

In tale contesto *«gli uffici, capovolgendo una consuetudine radicata, dovranno abbandonare il ruolo di subalterni e, per così dire, di contoterzisti e cioè di meri esecutori di atti - ruolo si direbbe necessitato dalla pioggia di elementi di fonte esterna - e riappropriarsi delle loro attribuzioni istituzionali»* (così si esprime la direttiva n. 13016 del 21 febbraio 2001 della DRE Toscana, pubblicata su *Il fisco* n. 19/2001, pag. 7088)

La valutazione compiuta dall'organismo accertatore può tuttavia condurre all'integrale recepimento del pvc, purché sia stata effettuata una attenta valutazione e ponderazione dei rilievi proposti: valutazione che, nella prospettiva del contenzioso, dovrà essere evidentemente comprovata, spiegando quali sono state le motivazioni che hanno indotto l'ufficio a tale comportamento.

Occorre considerare anche che l'ufficio, non essendo vincolato alle quantificazioni operate dal pvc, può considerare eventuali ulteriori elementi in suo possesso, o comunque intervenuti successivamente alla notifica del processo verbale di constatazione.

Inoltre, anche se lo stesso *Statuto* richiede di evitare la reiterazione degli accessi presso i contribuenti, con la necessità che G.d.F. e Agenzia delle Entrate si coordinino formalmente con reciproca attribuzione delle attività ispettive *in loco*, può accadere che in capo allo stesso contribuente siano effettuati più controlli a carattere parziale

(ad esempio, accessi mirati per il reperimento di particolari elementi ai fini di attività di P.G., o su impulso di articolazioni centrali o regionali dell'amministrazione). In tale ipotesi, l'atto di accertamento potrebbe risultare dalla «sommatoria» degli elementi provenienti da più «fonti», necessariamente da valutare e coordinare tra loro.

Come deve essere soddisfatto l'onere della prova?

Se la motivazione serve a spiegare il fondamento della pretesa tributaria in modo da consentire al contribuente di decidere se ricorrere o meno davanti al giudice tributario, non essendo necessario dare la prova dell'esistenza di quanto affermato, la prova serve a convincere il giudice nel processo.

Occorre operare, quindi, una netta distinzione tra **motivazione** e **prova**, perché potrebbero esserci avvisi di accertamento ben motivati, ma fondati su fatti assolutamente non provati.

Spesso, la motivazione non richiede nemmeno una ulteriore attività probatoria da parte dell'ufficio, perché si basa su elementi che il contribuente non contesta.

La prova, quindi, descrive la motivazione, o addirittura viceversa, la motivazione è essa stessa la prova, specialmente in considerazione del fatto che la prova certa, nel campo tributario, è rara e che anche un qualsiasi documento (fattura, ricevuta fiscale, contratto) che attesti una determinata situazione di fatto, deve essere comunque interpretato e supportato da un ragionamento, semplicissimo o complesso, ma indispensabile per far

assurgere detto elemento al rango di prova.

A titolo esemplificativo, se viene riscontrato un accredito sul conto corrente del soggetto verificato (ricostruzione del fatto), occorre analizzare se l'arricchimento deriva da un'operazione di compravendita, e non è una semplice restituzione di un credito (qualificazione giuridica del fatto), verificando se si tratta di un incremento della sua ricchezza e non, ad esempio, di un errore dell'istituto di credito (giudizio interpretativo sul fatto secondo il senso comune), per poi, infine, verificare se la compravendita in questione dà luogo a reddito imponibile per il soggetto verificato, in quanto imprenditore (inquadramento della fattispecie nel sistema fiscale).

L'ufficio è comunque tenuto a fornire le prove, nel corso del giudizio, e quando un accertamento contiene una serie di recuperi, ciascuno di essi deve essere autonomamente considerato, così che alcuni rilievi potrebbero essere annullati - anche a seguito di contraddittorio con la parte in sede di verifica o successivamente, su istanza di archiviazione, etc. - e altri lasciati in vita. Peraltro, la possibilità di intervenire sull'atto da parte dell'ufficio preposto sta alla base del funzionamento dell'accertamento con adesione.

Viene generalmente definito come **onere della prova** l'insieme degli sforzi compiuti da un soggetto (parte in giudizio) per convincere un altro soggetto (il giudice) della fondatezza delle proprie ragioni. È principio generale che se il soggetto in questione non riesce a soddisfare l'onere della prova non può avere ragione nella controversia, e la vittoria va generalmente alla controparte (per questo è fondamentale individuare la parte in causa sulla quale ricade l'onere della prova).

In ogni controversia c'è una parte che chiede di avere soddisfazione di un suo diritto (parte attrice o istante) e una parte che si oppone a questa richiesta (parte convenuta

o resistente).

In campo fiscale, pur se il soggetto che introduce il giudizio è sempre e solo il contribuente, dal momento che l'amministrazione possiede autonomamente il potere di soddisfare le pretese contenute nei propri atti impositivi, è principio ormai consolidato che si deve aver riguardo agli aspetti sostanziali e non formali.

Per uniforme giurisprudenza, l'onere della prova dei maggiori componenti positivi di reddito spetta all'Amministrazione finanziaria, mentre ai contribuenti è demandata la dimostrazione dell'esistenza dei fatti che danno luogo a oneri e costi deducibili, compresi i requisiti dell'inerenza e dell'imputazione ad attività produttive di ricavi (cfr. a tale riguardo, tra le altre, le seguenti pronunce della Cassazione: 22.8.1997 n. 7867; 4.10.2000 n. 13181; 7.9.2001 n. 11514).

Sulla base dei principi civilistici, l'onere della prova incombe sulla parte che vuol far valere un diritto in giudizio. Nell'ambito dell'accertamento tributario, tale parte si identifica con l'amministrazione finanziaria che, attraverso l'atto impositivo, formalizza l'esercizio del proprio diritto, adducendo le prove a sostegno delle proprie pretese.

Il riferimento alla fase processuale - tributaria non va frainteso nel senso che la «prova» deve essere fornita solamente in giudizio, poiché il processo tributario è di «impugnazione - merito», e comporta comunque la presenza di un atto amministrativo che funge da filtro rispetto alla conoscenza dei fatti da parte del giudice (atto che dovrà già contenere delle motivazioni apprezzabili in sede giurisdizionale).

Le posizioni espresse dalla giurisprudenza più recente

La Cassazione ha di recente riaffermato - con l'ordinanza n. 25211 del 14.12.2010 (udienza del 27.10.2010) - che (secondo lo «*ius receptum*» della giurisprudenza di legittimità - è legittima la motivazione *per relationem* degli avvisi di accertamento che fanno rinvio al contenuto dei pvc della Guardia di Finanza, «*realizzandosi un'economia di scrittura - avendo l'ente impositore fatto proprie conclusioni - e non un difetto di autonoma valutazione. Tale principio trova altresì applicazione laddove il pvc abbia ad attingere da altri atti, anche del procedimento*».

Secondo i giudici di merito, che avevano dato confermato l'annullamento della pretesa tributaria disposto dalla CTP, nel caso di specie, gli elementi indiziari e presuntivi posti alla base dell'attività dell'ufficio consistevano negli atti provenienti da indagini penali e trasmessi dal P.M., cioè - in buona sostanza - nel verbale redatto dalla P.G., «*la quale aveva preso in considerazione e descritto elementi documentali già acquisiti nel processo penale e valutati nella consulenza disposta dal P.M., senza alcuna rivalutazione in sede tributaria e in particolare senza verifica della contabilità presso la società che avrebbe agito da cartiera*». Nella successiva fase dell'accertamento, detti elementi erano stati quindi acriticamente recepiti dall'ufficio e trasfusi in avvisi di rettifica.

Relativamente a tale questione, la Corte osserva che gli avvisi di accertamento erano fondati su di una serie di elementi (prove documentali, dichiarazioni di ex dipendenti, risultati di una perizia in sede penale) che avrebbero dovuto essere esaminati dalla CTR «*al fine di affermare o escludere l'assolvimento dell'onere della prova (presuntiva) da parte dell'amministrazione*», ciò che invece non era avvenuto.

La Cassazione riafferma inoltre il principio che la motivazione dell'atto di accertamento *per relationem* non è illegittima, ancorché «acritica», se l'ufficio ha inteso realizzare una economia di scrittura, in presenza peraltro di elementi già noti alla parte e senza pregiudizio per il corretto svolgimento del contraddittorio.

Insomma, la mancanza di un «vaglio critico» espresso e l'integrale recepimento del pvc indica non già la rinuncia al potere di accertamento da parte dell'ufficio, bensì la (autonoma) condivisione delle risultanze della verifica.

Considerazioni di sintesi

Che l'avviso di accertamento debba essere dotato di una motivazione idonea sotto il profilo logico-ricostruttivo e giuridico è un principio «sacrosanto» e sempre valido, a parere di chi scrive, prima e dopo l'avvento dello *Statuto del contribuente*: ciò promana infatti dallo stesso processo evolutivo generale del diritto, prima ancora che dalla codificazione di specifiche disposizioni normative.

In una società moderna ed evoluta, infatti, i diritti individuali non possono essere toccati se non fornendo ai consociati delle idonee garanzie e tutele, e lo «Stato» non può essere inteso in senso autoritario (come un sovrano *legibus soluto*): al contrario, esso deve essere la fonte e la garanzia dei diritti, i quali comportano in primo luogo la necessità di ascoltare, ben valutare e motivare (cioè - nelle ipotesi che qui interessano - di fornire una valida argomentazione per ogni richiesta fatta ai privati).

In tale prospettiva, la motivazione *per relationem* non dovrebbe in nessun modo

escludere la comprensibilità dell'operato dell'organo accertativo, il quale certamente svelando il contenuto dell'atto richiamato/presupposto (pvc) certamente offre alla parte la possibilità di controdedurre e argomentare a propria difesa.

Si consideri anche che, proprio per la reciproca indipendenza/interdipendenza tra l'organo di controllo e l'organo accertatore (al di là dell'incidentale «identità organizzativa» degli stessi in capo agli uffici fiscali), gli elementi che sono a disposizione del primo sono stati da questo riscontrati «sul campo», e non vengono posti a disposizione del secondo se non attraverso il verbale di verifica. Esiste dunque un nucleo «forte» dell'attività di verifica - relativo soprattutto alla parte fattuale-ricostruttiva - che non può essere facilmente posto in discussione in sede di accertamento, mentre in tale fase può certo essere adottata una differente prospettiva logico-giuridica.

Si consideri, comunque, che ciò che è importante - alla luce dei principi costituzionali, di quelli dello *Statuto* e financo del «diritto naturale» - è fornire una valida, corretta e veritiera rappresentazione della realtà fattuale e delle contestazioni contenute nell'atto impositivo, in modo da non pregiudicare il diritto del contribuente al contraddittorio e alla difesa in sede giurisdizionale: di fronte a questa necessità, la questione della motivazione diretta o *per relationem* appare, tutto sommato, secondaria.

17 gennaio 2011

Fabio Carriolo

