

MOTIVAZIONE PER RELATIONEM
IL CONTRIBUENTE DEVE CONOSCERE, NON
BASTA LA CONOSCIBILITA'
Sentenza n.1825/2010

di Francesco Buetto

Abbiamo già avuto modo di affermare in nostri precedenti interventi¹ che la motivazione degli atti impositivi serve a descrivere l'insieme delle argomentazioni su cui si fonda la pretesa dell'ufficio, al fine di rendere edotto il contribuente delle ragioni di fatto e di diritto su cui gli atti medesimi si fondano, informando, altresì, il destinatario dell'atto sulle ragioni di un provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario, e che la stessa deve essere distinta dalla prova, che investe il processo.

La stessa Corte di Cassazione ha comunque 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 verificatori², fermo restando³ che la legittimità della motivazione *per relationem* è riscontrabile in tutti quei casi in cui il p.v.c. sia conoscibile, anche se in concreto non conosciuto dal destinatario dell'avviso per propria colpa (verbalizzazione del rifiuto di ricevere copia del p.v.c.).

¹ Cfr. BUETTO, *La motivazione per relationem al pvc*, in www.commercialistatelematico.com, ottobre, 2005

² Cass., 23.07.98, n.7218.

³ Corte di Cass. sez.I, 17 maggio 1990, n.4290.

La sentenza n. 1825/2010

Con sentenza n. 1825 del 28 gennaio 2010 (ud. del 26 ottobre 2009) la Corte di Cassazione ha frenato sul concetto di conoscibilità, richiedendo di fatto che il contribuente sia effettivamente a conoscenza del pvc, non bastando la mera conoscibilità che rischia di comprimere i tempi della difesa.

“In base al principio recepito in giurisprudenza di legittimità, in tema di accertamento dell’IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, l’obbligo di motivazione dell’avviso di accertamento può essere assolto anche mediante rinvio ad altri atti conosciuti o conoscibili da parte del contribuente, ed in particolare al verbale redatto dalla G. di F. nell’esercizio dei poteri di polizia tributaria”.

In sede giurisprudenziale, il giudice di merito deve in tal caso accertare *“se detto verbale sia stato posto nella sfera di conoscenza del contribuente, tenendo presente che tale presupposto deve considerarsi in re ipsa quando il riferimento attiene a verbali di ispezione o verifica redatti alla presenza del contribuente, o a lui comunicati o notificati nei modi di legge”.*

L’avviso di accertamento non è infatti atto processuale nè è specificamente funzionale al processo, la cui instaurazione è correlata alla proposizione del ricorso (D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 18), e non già alla notificazione dell’avviso, che ne costituisce un semplice antecedente, ma è atto amministrativo, esplicativo della potestà impositiva dell’A.F. (v. Cass., 3/12/2001, n. 15234; Cass., 21/4/2001, n. 5924), di natura sostanziale, del quale l’art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, fissa gli elementi, precisando in particolare che esso deve contenere l’indicazione (non solo degli estremi e del titolo della pretesa impositiva, ma anche) dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che la giustificano.

La motivazione costituisce quindi un requisito di legittimità dell'avviso di accertamento, richiesto a pena di nullità, che il contribuente può chiedere sia dichiarata in giudizio.

Il processo tributario è infatti diretto ad accertare la legittimità, oltre che la fondatezza, della pretesa tributaria, sulla base dell'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente.

La motivazione concorre quindi a delimitare la materia del contendere nel successivo, eventuale giudizio, e questo spiega perché l'Amministrazione non possa, in tale sede, addurre ragioni di rettifica diverse da quelle già indicate nell'atto impugnato (cfr. Cass. 18 giugno 1998, n. 6065).

“Trattasi, pertanto, di un requisito avente finalità essenzialmente informative, che si colloca su di un piano diverso della prova della fondatezza della pretesa impositiva, la quale non rientra tra i requisiti formali dell'avviso e che, in caso di contestazione, deve essere data dall'Amministrazione necessariamente in giudizio, eventualmente sulla base di nuovi elementi di prova (Cass. 7 febbraio 1992, n. 1382; 21 gennaio 2000, n. 658; l'agosto 2000, n. 10052)”.

1° PRINCIPIO

La motivazione può assolvere la funzione informativa, che le è propria, facendo riferimento ad elementi di fatto offerti da documenti diversi, solo se tali documenti sono allegati o sono comunicati al contribuente, ovvero per altro verso dal medesimo conosciuti.

Diversamente, l'atto è inidoneo a dar conto dei presupposti di fatto e diritto posti a suo fondamento, come richiesto dall'art. 42 del D.P.R. n. 600 del 1973, *“e onde evitare che l'atto divenga definitivo il contribuente sarebbe costretto a ricorrere in ogni caso in giudizio, prima ancora di avere la possibilità di conoscere gli elementi necessari per valutare la fondatezza e la legittimità della pretesa impositiva avanzata nei suoi confronti”.*

2 PRINCIPIO

Non è invece sufficiente (come peraltro pure talvolta affermato: v. Cass., 17/1/1990, n. 4290; Cass., 17/1/1997, n. 4599) che il documento richiamato sia semplicemente conoscibile dal contribuente, a meno che esso non riguardi un atto compiuto alla sua presenza (ad esempio, il processo verbale di constatazione) o che sia stato a lui comunicato nei modi di legge (v. Cass. 25 maggio 2001, n. 7149).

Per la Corte, *“al di fuori di tali ipotesi il riferimento ad un atto non conosciuto dal contribuente, ma del quale egli possa procurarsi la conoscenza, comporta infatti una più o meno accentuata (e del tutto ingiustificata) riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell’atto impositivo e si risolverebbe in un’indebita menomazione del suo diritto di difesa, che l’art. 24 Cost., annovera tra i principi fondamentali dell’ordinamento ed esige che sia garantito come inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”*.

Il ricorso a elementi offerti da altri documenti, non conosciuti dal contribuente né a lui comunicati, è dunque legittimo solo se tali documenti sono allegati all’atto che li richiama o in esso riprodotti (v. Cass., 5/8/2002, n. 11669).

In tal senso si esprime il nuovo testo dell’art. 42, comma 2, (così come modificato e integrato dal D.Lgs. n. 32 del 2001, art. 1, emanato al fine di garantire "la coerenza" di tale disposizione, con i principi dettati dalla L. n. 212 del 2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

Trattasi di norma, in realtà, priva di un’effettiva portata innovativa, in quanto confermativa di regole che erano desumibili dalla normativa precedentemente in vigore.

3 PRINCIPIO

L'accertamento motivato con il rinvio ad un atto dell'A.F., come nella specie il p.v.c., non allegato all'avviso e non noto al contribuente è dunque alla stregua di quanto sopra esposto nullo, non essendo invero al riguardo sufficiente nemmeno la produzione (nella specie, peraltro, neppure avvenuta) dell'atto stesso in sede contenziosa (v. Cass., 30/10/2002, n. 15319).

Orbene, emerge evidente come sia richiesta l'effettiva conoscenza, essendo irrilevante la semplice conoscibilità del documento richiamato per relationem.

17 febbraio 2010
Francesco Buetto