

LEGITTIMITÀ DELLA MOTIVAZIONE PER *RELATIONEM*

di Alessandro Borgoglio

La motivazione per relationem è uno strumento ampiamente utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria nei propri atti impositivi. Nei suoi confronti, però, sono sempre state avanzate numerose censure da parte dei contribuenti, talvolta, peraltro, accolte dai giudici di merito. La Cassazione, invece, ha sempre confermato la propria posizione - che deve ormai ritenersi consolidata - per cui sia pienamente legittimo l'utilizzo di tali "motivazioni di rinvio", come conferma anche l'ultima recente sentenza emessa dai Supremi Giudici.

Nello scritto, dopo aver inquadrato normativamente la fattispecie in oggetto, viene illustrato tale ultimo pronunciamento e passata in rassegna la giurisprudenza più significativa sul tema. In conclusione vengono formulate alcune considerazioni di sintesi.

La motivazione degli atti tributari è l'insieme delle argomentazioni su cui si basa la pretesa manifestata dall'ente impositore. Attraverso di essa, il contribuente viene edotto delle ragioni giuridiche e dell'*iter* logico che hanno indotto alla formazione dell'atto impositivo¹.

Data la particolare struttura dell'Amministrazione Finanziaria, articolata in più enti di controllo, accade soventemente, nella prassi, che l'Agenzia delle Entrate – in qualità di unico organo deputato all'accertamento fiscale – si avvalga di atti istruttori redatti da altri enti², rinviando ad essi la motivazione del proprio atto impositivo.

La legittimità giuridica di tale motivazione "di rinvio" risiede nell'articolo 41-bis del DPR 600/1973, laddove è previsto che "Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43, i competenti uffici dell'Agenzia

¹ Cfr. artt. 42 del DPR 600/1973 e 56 del DPR 633/1972.

² Solitamente la Guardia di Finanza, ma talvolta anche l'Agenzia delle Dogane, del Territorio, o di altre Amministrazioni Pubbliche.

delle entrate, qualora dagli accessi, ispezioni e verifiche nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto concorrere a formare il reddito imponibile,... nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate,... possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218³.

Sulla base di tale disposizione, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate emettono quotidianamente degli atti impositivi, le cui motivazioni rinviano, integralmente o parzialmente⁴, ad altri atti endoprocedimentali⁵.

Il caso tipico, nella prassi operativa, è quello di un avviso di accertamento emesso dall'Ufficio Controlli di una Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate, la cui motivazione rinvii integralmente alle risultanze contenute in un processo verbale di constatazione redatto precedentemente dalla Guardia di Finanza.

Dinnanzi ad atti impositivi così motivati, i contribuenti si sono spesso rivolti alle Commissioni tributarie per censurare l'utilizzo di tale motivazione *per*

³ Analoga previsione è contenuta nel DPR 633/1972, in materia di Iva, all'articolo 54, comma 4.

⁴ Ancorché accada di rado, gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate potrebbero motivare un avviso di accertamento *per relationem* soltanto parziale ad un processo verbale della Guardia di Finanza, ritenendo di non condividerne integralmente i contenuti. In tal caso, la motivazione dell'avviso di accertamento potrebbe essere, in parte, simile ai contenuti del verbale delle Fiamme Gialle, ed in altra parte completamente diversa, a seguito di un vaglio critico da parte dell'Ufficio che lo abbia portato a differenti conclusioni rispetto al p.v.c.

⁵ Gli atti endoprocedimentali sono quelli che vengono formati all'interno del complessivo procedimento tributario, e che hanno esclusiva rilevanza interna. Essi sono, di fatto, attività istruttorie preparatorie dell'atto impositivo finale, e pertanto non possono essere autonomamente impugnati. Si tratta solitamente di processi verbali di constatazione, ovvero di contraddittorio o di accesso, redatti dai vari organi di controllo.

relationem, che violerebbe – secondo i ricorrenti – gli articoli 42 del DPR 600/1973 e 56 del DPR 633/1972.

Ancorché i giudici di merito abbiano talvolta avallato tali doglianze, la Suprema Corte ha stabilito, invece, in più occasioni, la legittimità di tale motivazione “di rinvio”, anche qualora essa si risolva – come lamentato dai contribuenti – in sintetici ed integrali rinvii, ovvero in cosiddette “motivazioni fotocopia”⁶, che, in entrambi i casi, - secondo i contribuenti – non integrerebbero i requisiti motivazionali richiesti dalle succitate norme⁷.

Prima di esaminare l’ultima pronuncia emessa dalla Suprema Corte sul tema, pare tuttavia opportuno soffermarsi brevemente sull’inquadramento normativo della motivazione degli atti impositivi.

DALLA LEGGE SUL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO ALLE VARIE LEGGI D’IMPOSTA

La legge 241/1990, sul procedimento amministrativo in generale, recita, all’articolo 3, che “Ogni provvedimento amministrativo ... deve essere motivato La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione della amministrazione, in relazione alle risultanze della istruttoria. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell’amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest’ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l’atto cui essa si richiama”.

⁶ Vengono definite tali le motivazioni degli atti impositivi il cui testo sia esattamente uguale a quello contenuto nell’atto oggetto di *relatio*. Per un approfondimento sul tema delle cosiddette “motivazioni fotocopia”, si consentito un rinvio allo scritto, dello stesso autore, “Accertamento motivato *per relationem* al pvc e assenza di vaglio critico” in “il fisco” del 26 ottobre 2009, numero 39.

⁷ Avverso le “motivazioni fotocopia”, la censura ricorrente è quella dell’assenza di un vaglio critico delle risultanze “fotocopiate” dall’atto istruttorio, da parte dell’Ufficio impositore. Nei confronti delle motivazioni che rinviano integralmente ad altri atti, invece, le doglianze riguardano solitamente la carenza di motivazione dell’atto, atteso che, stante il rinvio, non sarebbero in esso esposte le ragioni giuridiche ed i presupposti di fatto, che abbiano portato alla sua formazione.

Nell'ordinamento tributario, la disciplina della motivazione degli atti impositivi è contenuta nella varie leggi d'imposta, che, tuttavia, a seguito dell'entrata in vigore dello Statuto dei Contribuenti⁸, hanno subito delle necessarie modifiche per renderne compatibile il testo con le nuove norme di garanzia a tutela dei diritti dei contribuenti.

Infatti, la disposizione prevista dall'articolo 7, comma 1, dello Statuto, per cui "gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 ..., indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama", ha comportato un necessario adeguamento⁹ delle previgenti norme contenute nelle varie leggi d'imposta.

L'attuale formulazione dell'articolo 42 del D.P.R. 600/1973, riguardante la motivazione degli avvisi di accertamento in tema di imposte dirette, dispone che "... L'avviso di accertamento ..) deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L'accertamento è nullo se l'avviso non reca ... la motivazione di cui al presente articolo".

Dello stesso tenore appaiono l'articolo 56 del D.P.R. 633/1972, circa la motivazione degli atti ai fini Iva, e l'articolo 52 del D.P.R. 131/1986, relativo alla motivazione degli atti in materia di imposta di registro.

Le varie disposizioni in tema di motivazione degli atti tributari contengono già, pertanto, al loro interno, la previsione e la disciplina di una motivazione *per relationem*.

⁸ Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

⁹ L'articolo 1, comma 1, lettera c), e l'articolo 2, comma 1, lettera b), del D.Lgs. 26 gennaio 2001, numero 32, hanno modificato rispettivamente l'articolo 42 del DPR 600/1973 e l'articolo 56 del DPR 633/1972.

Come già anticipato, tuttavia, sono ricorrenti le censure avanzate dai contribuenti nei confronti di tali motivazioni di rinvio. Ne è dimostrazione uno dei motivi di ricorso nell'ultima sentenza emessa dalla Suprema Corte sulla questione.

LA SENTENZA N. 2908 DEL 10 FEBBRAIO 2010

Una società in accomandita semplice, a seguito di una verifica eseguita da parte della Guardia di Finanza, riceveva un avviso di accertamento fondato sulle risultanze del processo verbale di constatazione redatto dalle Fiamme Gialle.

Venivano notificati, inoltre, ai soci della società, i relativi atti impositivi con cui si rettificavano i redditi di partecipazione dichiarati dagli stessi, in relazione al maggior reddito d'impresa accertato in capo alla società.

I soci e la società proponevano ricorso presso la Commissione tributaria provinciale di Pavia, che li respingeva.

Opponevano allora gravame i predetti soggetti, ma anche i giudici di seconde cure, dopo aver riunito gli appelli, li rigettavano.

In particolare, la Commissione tributaria regionale aveva affermato che era infondato il motivo di ricorso relativo alla carenza di motivazione della sentenza di primo grado, atteso che i giudici di prima istanza avevano correttamente adempiuto all'obbligo motivazione, ancorché sinteticamente.

Anche la censura relativa all'illegittimità del ricorso al metodo induttivo per l'accertamento della posizione fiscale del contribuente veniva ritenuta infondata dai giudici d'appello, atteso che i verificatori avevano rinvenuto, in sede di accesso, una "contabilità parallela", tale da provare l'inattendibilità delle scritture contabili, condizione legittimante l'accertamento induttivo.

Inoltre, la Commissione tributaria regionale aveva respinto la doglianza del contribuente relativa all'asserita illegittimità delle indagini finanziarie effettuate

anche nei confronti dei soci della società. I giudici di seconde cure, avevano sostenuto, infatti, che, trattandosi di società di persone, erano ben possibili le indagini nei confronti dei soci. Peraltro, nessuna prova contraria era stata fornita a fronte dei risultati di tale attività istruttoria sui rapporti bancari.

A seguito della pronuncia di secondo grado a loro sfavorevole, i contribuenti proponevano allora ricorso per cassazione con cinque motivi d'impugnazione.

Il primo di essi, articolato in tre diverse censure, è stato ritenuto dalla Suprema Corte inammissibile, poiché alcuni dei vizi con esso denunciati risultavano privi di autosufficienza, ed altri tendevano ad introdurre nel giudizio di legittimità nuove questioni.

Analogamente, anche il terzo, quarto, quinto ed ultimo motivo di ricorso sono stati giudicati inammissibili, alcuni perché privi di autosufficienza, ed altri poiché sprovvisti dell'indicazione della norma sui cui si fondavano¹⁰.

Quel che, invece, più rileva in questa sede ed a cui i Supremi Giudici hanno dato ampio spazio nella sentenza è il secondo motivo di impugnazione, con il quale i contribuenti denunciavano la violazione e falsa applicazione dell'articolo 42, comma 2, del DPR 600/1973¹¹.

In particolare, i ricorrenti sostenevano che la motivazione degli atti impositivi rinviava in misura eccessiva al processo verbale di constatazione redatto dalle Fiamme Gialle, in assenza di qualsivoglia vaglio critico delle risultanze contenute in quest'ultimo.

I contribuenti non contestavano, astrattamente, l'impiego della motivazione *per relationem*, ma piuttosto le modalità di utilizzo non corrette nel suo concreto, atteso che con l'ampio rinvio adottato negli atti impositivi non era possibile desumere, da essi stessi, i motivi fondanti la pretesa impositiva, né il rispetto dei

¹⁰ Il primo motivo di ricorso, nonché il terzo, quarto e quinto, oltre che inammissibili, non sono funzionali alla presente esposizione e, pertanto, non vengono esaminati. Per un approfondimento si rinvia al testo della sentenza.

¹¹ Denuncia ai sensi dell'articolo 360, comma 1, nn. 3 e 5, c.p.c. e articolo 62 del D.Lgs. 546/1992.

presupposti di legge legittimanti l'uso dell'accertamento induttivo. Ciò costituiva – a parere dei ricorrenti – una palese violazione del loro diritto di difesa, oltre che un'insufficienza di motivazione comportante la nullità degli atti impositivi.

La Suprema Corte, investita della questione, ha ritenuto infondato il mezzo d'impugnazione per varie ragioni.

Innanzitutto, i Giudici del Palazzaccio hanno ricordato la loro consolidata giurisprudenza sul tema, per cui "... 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"¹².

Gli Ermellini hanno poi stabilito che il rinvio della motivazione dell'atto impositivo può essere effettuato non soltanto alle risultanze di un precedente processo verbale, ma anche, in tutto o in parte, ai fatti in esso riportati.

Infatti, l'adozione del provvedimento amministrativo finale – l'avviso di accertamento – è l'esercizio di un potere frazionato tra organi amministrativi diversi, in dipendenza della divisione del potere di provvedere.

In particolare, la normazione amministrativa stabilisce una suddivisione del potere di provvedere nei preliminari poteri d'iniziativa e di istruttoria rispetto al finale potere di decidere.

Pertanto, la Suprema Corte ha stabilito che è "... manifestamente fondata la pretesa delle amministrazioni finanziarie di interpretare la norma sulla motivazione per relationem del provvedimento amministrativo come attributiva, al

¹² Cass., sentenza del 11 maggio 2009, n. 10680. In senso conforme: Cass. 8690/2002; Cass. 10205/2003. Per un commento della prima pronuncia citata si rinvia allo scritto dello stesso autore, "Motivazione per relationem: la Cassazione ne conferma la legittimità" in "La Settimana Fiscale" n. 28 del 16 luglio 2009.

titolare del potere di decidere, del potere di richiamare nel proprio atto il contributo, d'iniziativa o istruttorio, apportato da un altro organo amministrativo, il cui atto sia normativamente inserito nello stesso procedimento"¹³.

Ciò, tuttavia, non esclude che il rinvio possa essere "dosato" nella misura in cui l'organo che emette l'atto impositivo intenda recepire l'attività istruttoria effettuata da altri enti, talché il rinvio sia adeguato allo scopo, e la motivazione *per relationem* risulti anch'essa adeguata.

La scelta della misura con cui "dosare" tale rinvio spetta all'organo emittente l'atto finale, e qualora si risolvesse in una "pedissequa utilizzazione" dell'atto strumentale, la motivazione *per relationem* non potrebbe, di per sé, essere censurata dal giudice tributario, ma solo qualora ne derivasse, per eccesso di rinvio, un'inadeguatezza o un'insufficienza della motivazione dell'atto impositivo.

Gli Ermellini hanno ribadito, inoltre, che "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". Nell'ipotesi delineata, infatti, l'autorità decidente dovrebbe, comunque, fornire una guida alla lettura dell'atto richiamato e tracciare una sorta di *fil rouge* che consenta al contribuente - e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di reperire i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione"¹⁴.

I Supremi Giudici hanno deciso, infine, che per contestare l'adeguatezza della motivazione *per relationem*, non sia sufficiente la generica censura di "pedissequa accettazione" dell'atto istruttorio, ma occorra una puntuale motivazione illustrativa

¹³ In senso conforme: Cass. 1236/2006; Cass. 7766/2008.

¹⁴ Cass., sentenza del 15 febbraio 2008, numero 3896.

delle cause di tale asserita inadeguatezza. Adempimento, questo, non assolto dai ricorrenti.

Prima di dichiarare infondato il motivo di ricorso, i Giudici di piazza Cavour hanno ribadito, quindi, le seguenti norme giuridiche: “1) L'atto amministrativo d'imposizione tributaria può essere motivato per *relationem* ad un atto istruttorio del procedimento; 2) il rinvio motivazionale dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria ad un atto istruttorio dev'essere adeguato; 3) l'accertamento giudiziale dell'adeguatezza della motivazione per *relationem* dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria dev'essere adeguatamente motivato; 4) l'accertamento in sede di giudizio di legittimità dell'adeguatezza della motivazione per *relationem* dell'atto amministrativo d'imposizione tributaria dev'essere specificamente contestato dal ricorrente”.

In conclusione, la Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso e ha condannato il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

LA GIURISPRUDENZA PREGRESSA

La sentenza pocanzi illustrata conferma, ancora una volta, l'orientamento ormai ampiamente consolidato della Corte di Cassazione per cui siano da ritenere pienamente legittimi gli atti impositivi motivati *per relationem* ad altri atti istruttori.

Tale posizione era già stata ribadita in diverse precedenti pronunce, tra cui si ricorda la numero 6232 del 18 aprile 2004¹⁵, con cui i Giudici del Palazzaccio avevano affermato che “Per quanto riguarda la motivazione “per *relationem*” va, in generale, rammentato che, secondo la giurisprudenza di questa Corte, deve ritenersi motivato correttamente un accertamento che faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della guardia di finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato. L'avviso di accertamento ha, infatti, carattere di “*provocatio ad opponendum*” e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi dell'art.

¹⁵ In tale pronuncia vengono richiamati due precedenti: Cass. 5506/1996 e 2943/1998.

42 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 600, ogni volta che l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an e il quantum debeat¹⁶”.

L'avviso di accertamento, infatti, non deve contenere la prova delle riprese fiscali in esso indicate, ma semmai – proseguiva la sentenza – “... si esaurisce in un provvedimento autoritativo con il quale l'Amministrazione fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, instaurando così un procedimento nell'ambito del quale parte creditrice sarà tenuta a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del ricorrente, fornendo la dimostrazione degli elementi costitutivi del proprio diritto”¹⁶.

Ciò val quanto affermare che l'avviso di accertamento deve soltanto contenere, a pena di nullità, le ragioni ed i fatti, e non la prova, posti a base della pretesa tributaria. E tali possono essere anche quelli contenuti nei processi verbali di constatazione notificati al contribuente ed ai quali l'avviso di accertamento o rettifica rimandi.

Concludeva, infatti, la sentenza, che “[...] del tutto corretta appare, nel caso di specie, la motivazione "per relationem" adottata dagli avvisi impugnati, posto che i processi verbali di accertamento (rectius: constatazione, n.d.A.) risultano comunicati al contribuente”¹⁷.

I Supremi Giudici, inoltre, hanno sempre ribadito la validità della motivazione *per relationem*, anche quando sia stata utilizzata nelle forme più estreme.

¹⁶ Cass. 10812/1996; Cass. 8685/1993.

¹⁷ In senso conforme si veda Cass. 19003/2005.

Le cosiddette “motivazioni fotocopia”, per esempio, erano già state ritenute pienamente legittime dalla pregressa giurisprudenza di legittimità.

Pochi mesi orsono, la Suprema Corte è tornata nuovamente sul tema, confermando che “... 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”¹⁸.

In precedenza, i Supremi Giudici avevano stabilito che “in linea di principio nessuna norma impone all’Amministrazione finanziaria di recepire nell’accertamento le conclusioni alle quali è pervenuta la Guardia di finanza quindi la motivazione per relationem non sta a significare che l’ufficio non abbia valutato autonomamente gli elementi acquisiti durante la verifica. Il fatto che l’ufficio abbia motivato l’accertamento con un mero rinvio alle considerazioni sviluppate dalla guardia di finanza non sta a significare che a monte non ci sia stata un’autonoma valutazione. (...) In sostanza, se l’ufficio giunge alle medesime conclusioni della Guardia di finanza, non si vede perché dovrebbe essere costretto a ripetere cose già note al contribuente, replicando inutilmente un’attività di mera scritturazione. (...) Il “sintomo” della motivazione “fotocopia” non esclude l’autonomia dei giudizi”¹⁹.

Anche per la motivazione di atti impositivi notificati ai soci di una società e motivati *per relationem* all’avviso di accertamento a carico di quest’ultima, la Suprema Corte ha ritenuto valido il rinvio della motivazione ad altro atto oggetto di *relatio*.

Gli Ermellini hanno deciso, infatti, che “...l’obbligo di porre il contribuente in condizione di conoscere le ragioni dalle quali deriva la pretesa fiscale, stabilito dal

¹⁸ Cass. 21030 del 30 settembre 2009.

¹⁹ Sentenza del 26 febbraio 2001, numero 2780.

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 42, è soddisfatto dall'avviso di accertamento dei redditi del socio (...) che rinvii "per relationem" a quello, relativo ai redditi della società, solo a quest'ultima notificato, giacché il socio, a norma dell'art. 2261 cod. civ., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società, e quindi di prendere visione sia dell'accertamento presupposto che dei documenti richiamati a suo fondamento, ovvero di rilevarne l'omessa comunicazione. L'obbligo di motivazione degli atti di accertamento, infatti, può essere assolto dall'amministrazione finanziaria anche mediante il riferimento a elementi di fatto offerti da documenti che siano nella conoscibilità del destinatario"²⁰.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce della giurisprudenza sin qui illustrata, possono riassumersi le indicazioni fornite dalla stessa Cassazione, nei seguenti termini:

1. gli atti impositivi possono essere motivati *per relationem* ad altri atti strumentali;
2. il rinvio può consistere in un sintetico richiamo all'atto oggetto di *relatio* oppure in una esatta riproduzione delle risultanze di quest'ultimo o dei fatti in esso riportati;
3. la motivazione per *relationem* deve tuttavia essere adeguata, ovvero deve consentire al contribuente di conoscere, anche attraverso il rinvio ad altro atto noto, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche fondanti la pretesa erariale;
4. la contestazione della motivazione per *relationem* non può consistere nella sola generica censura di "pedissequa accettazione" od assenza di vaglio critico, da parte dell'Ufficio impositore, delle risultanze dell'atto richiamato, ma deve essere avanzata attraverso la puntuale

²⁰ Sentenza del 19 novembre 2008, numero 3972. In senso conforme: Cass. 21184/2005.

esposizione delle precise argomentazioni che indurrebbero a ritenere tale motivazione “di rinvio” inadeguata;

5. l'accertamento giudiziale dell'eventuale inadeguatezza della motivazione *per relationem* dell'atto impositivo deve essere adeguatamente motivato dai giudici di merito.

Per completezza d'esposizione, mette conto di evidenziare che la Suprema Corte ha stabilito, invece, ancora recentissimamente²¹, che la motivazione *per relationem* ad un atto strumentale non conosciuto dal contribuente e non allegato all'atto impositivo, comporta la nullità di quest'ultimo, per vizio di motivazione, atteso che, dinnanzi ad un siffatto ordito, il contribuente rimarrebbe ignaro dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno indotto all'adozione dell'atto impositivo medesimo.

7 ottobre 2010

Alessandro Borgoglio

²¹ Corte di Cassazione, sez. trib., sentenza 28/01/2010, n. 1825. Per un commento della pronuncia si veda “Nullo l'accertamento motivato con rinvio al p.v.c. non allegato” in “Il Quotidiano Unico Ipsoa” del 3 febbraio 2010; M. Dalla Vecchia, “Nullità dell'avviso di accertamento motivato per relationem” in “Il Fisco” numero 9/2010.