

LA LEGITTIMITA' DELL'ECONOMIA DI SCRITTURA

a cura di Francesco Buetto

Con sentenza n. 1456 del 2 dicembre 2008, depositata il 21 gennaio 2009, la Corte di Cassazione, ritornando sull'argomento, ha affermato che *“l'avviso di rettifica IVA può essere legittimamente motivato per relationem alle conclusioni contenute nel verbale della G.d.F., non sussistendo in tal caso il difetto di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi acquisiti, ma soltanto un'economia di scrittura rispetto a conclusioni condivise dallo stesso Ufficio in ordine a circostanze ed elementi noti al contribuente, senza alcun pregiudizio in ordine al corretto svolgimento del contraddittorio (Cass. n. 10205/2003)”*.

Tale sentenza, in pratica, ricalca un precedente e recente pronunciamento - sentenza n. 21210 del 25 giugno 2008 (dep. il 6 agosto 2008) - , ove la stessa Corte di Cassazione aveva confermato la legittimità della motivazione per relationem, ritenendo che, in tema di contenzioso tributario, *“l'avviso di accertamento - che ha carattere di provocatio ad opponendum e soddisfa l'obbligo di motivazione, ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 56, ogni qualvolta l'Amministrazione abbia posto il contribuente in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestarne efficacemente l'an ed il quantum debeatur - deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione della guardia di finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato (Cass. 6232/03, 4223/06, 21231/06). E, in maniera più specifica, ha precisato che l'atto amministrativo finale di imposizione tributaria, il quale sia il risultato dell'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti, in proprio o per delega, ad altri uffici amministrativi, è legittimamente adottato quando, munendosi di un'adeguata motivazione, faccia propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedurali: tale principio è desumibile sia dalle norme generali sull'attività amministrativa poste dalla L. 7 agosto 1990, n. 241 (applicabili, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario), alla stregua delle quali il titolare dei poteri di decisione non è tenuto a reiterare l'esercizio dei poteri, d'iniziativa e, soprattutto, istruttori, che hanno preparato la sua attività; sia dalle norme tributarie generali di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, artt. 7 e 12; sia, infine - per quanto concerne in particolare l'IVA - dalle disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, artt. 51 e 52, che, nel regolare minuziosamente la fase istruttoria del procedimento di accertamento, prevedono che gli uffici IVA si avvalgano delle prestazioni cognitive di altri organi, di altre amministrazioni dello Stato e della Guardia di finanza (Cass. 1236/06)”*.

Il commercialista telematico

Il nostro pensiero¹

La motivazione degli atti impositivi descrive 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.

La motivazione è, pertanto, uno strumento di controllo della legalità dell'azione amministrativa, oltre che mezzo attraverso il quale il contribuente, *causa cognita*, si difende di fronte alla pretesa dell'amministrazione finanziaria.

La motivazione spiega, quindi, una funzione di "cerniera della legalità", consentendo il sindacato giurisdizionale della legittimità e correttezza dell'operato dell'amministrazione finanziaria e costituendo una sorta di barriera contro possibili abusi.

Accade quotidianamente che gli uffici dell'Agenzia delle Entrate emettano avvisi di accertamento motivati *per relationem* al processo verbale di constatazione, utilizzando l'atto istruttorio interno (appunto, il p.v.c.) per il perfezionamento ed il sostentamento dell'atto amministrativo esterno (l'avviso di accertamento).

Sia la giurisprudenza che la dottrina sono ormai concordi nel ritenere che la funzione di informazione della motivazione venga rispettata anche nel caso di *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 alla rettifica e consente, pertanto, l'esercizio del sindacato di legittimità.

La stessa Corte di Cassazione ha 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.

Secondo i Giudici Supremi³, la legittimità della motivazione *per relationem* è riscontrabile in tutti quei casi in cui il p.v. 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.).

Tale pensiero risulta confermato in successive pronunce con le quali è stata ribadita la necessità dell'obbligo di notificazione del p.v.c., ai fini della validità della motivazione *per relationem*, per consentire al contribuente di esercitare pienamente il diritto di difesa⁴.

La legittimità della motivazione *per relationem* va comunque tenuta distinta dal necessario "vaglio critico" cui deve essere sottoposto il p.v.c. prima della notifica dell'avviso di accertamento⁵, trattandosi di fattispecie profondamente diverse: in effetti, l'ammissibilità della motivazione *per relationem* non sottrae

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

² Cass., 23.07.98, n.7218.

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

⁴ Si rinvia, inoltre, per completezza, alla 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.

⁵ Per approfondimenti, si rinvia a Vanz, *Motivazione dell'avviso di accertamento per relationem a verbale di constatazione della polizia tributaria. Necessità di un preventivo vaglio critico da parte dell'ufficio impositore*, in "Rassegna Tributaria", n.6/1999, pag.1170

Il commercialista telematico

l'ufficio all'inderogabile dovere di valutare criticamente ed autonomamente gli elementi posti a base della pretesa impositiva, prima di farli propri e trasferirli nell'avviso di accertamento.

Tuttavia, l'obbligo di procedere al *“vaglio critico”* non deve condurre, necessariamente, ad una motivazione diversa da quella del p.v.c., essendo possibile un integrale rinvio a questo, dopo una attenta valutazione e ponderazione dei rilievi proposti.

L'ufficio, non essendo vincolato alle quantificazioni operate dal p.v., ben potrebbe tenere conto di eventuali ulteriori elementi in suo possesso o, comunque, intervenuti successivamente alla notifica del processo verbale di constatazione.

E' in questo contesto che va inquadrato l'art. 7 dello Statuto del Contribuente – che tutela la corretta ed esaustiva informazione del contribuente - norma che prevede che *“gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione”*.

L'ultimo periodo del citato art. 7 stabilisce, altresì, che *“se nella motivazione si fa riferimento a un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”*.

La prima immediata interpretazione di tale attuale ultimo periodo dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente (circolare n. 150 del 1 agosto 2000, che aveva ritenuto che, pur in assenza di previsioni di nullità, gli uffici finanziari dovevano allegare agli atti di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, copia degli atti richiamati nelle motivazioni, ancorché gli stessi fossero stati già notificati al contribuente), è stata *superata* dal D.Lgs. n. 32 del 26 gennaio 2001 che ha precisato che 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*.

Tant'è che l'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 77/E del 3 agosto 2001, diramata all'indomani della pubblicazione del Decreto legislativo n. 32/2001, ha puntualizzato che *“le direttive impartite con la circolare n. 150/E del 1° agosto 2000.....devono intendersi modificate nella parte in cui venivano invitati gli uffici ad allegare agli atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni copia degli atti richiamati nelle motivazioni ancorché gli stessi siano già stati notificati o comunicati al contribuente...”*.

La nota prosegue affermando che *“qualora i processi verbali di constatazione o gli altri atti procedurali richiamati nella motivazione siano stati preventivamente notificati o comunicati al contribuente, gli uffici non hanno l'obbligo di allegare gli stessi agli avvisi di accertamento”*.

Appare quindi una forzatura sostenere oggi la carenza di motivazione di un atto impugnato, in quanto l'atto richiamato – noto al contribuente in quanto notificato - non sia stato allegato a quello principale: l'obbligo di allegazione risulta invece rigorosamente da osservare in tutti quei casi in cui il contribuente non abbia avuto legale conoscenza dell'atto richiamato.

Il commercialista telematico

Tutto ciò risulta confermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 1906 del 23 ottobre 2007 (dep. il 29 gennaio 2008), con cui la Corte ha affermato che *“il regime immediatamente precedente a quello attualmente vigente prevedeva l'ammissibilità per relationem della decisione amministrativa tributaria a condizione che l'atto richiamato fosse allegato alla decisione notificata, ma l'allegazione non era necessaria se l'atto richiamato era già stato reso conoscibile con operazione d'impulso dell'amministrazione tributaria (pubblicità per presenza o per notificazione e non per accesso), sulla quale gravava, in caso di contestazione, l'onere della realizzata situazione giuridica oggettiva di conoscibilità. Nel regime attuale, invece, la motivazione per relationem della decisione amministrativa tributaria è ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata, ma l'allegazione non è necessaria se la decisione riproduce il cosiddetto contenuto essenziale dell'atto richiamato”*.

Ed è proprio sul significato di contenuto essenziale che la Corte di Cassazione afferma dei principi di interesse: il legislatore non ha impiegato la parola "contenuto" 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. Più specificamente ciò significa, da un lato, che, 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, e, dall'altro lato, che potrebbe non essere idoneo allo scopo 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. 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”*; analoga precisazione è fatta con riguardo all'impiego dell'aggettivo "essenziale", riferito al contenuto dell'atto dichiarativo richiamato.

“Infatti, l'essenza del contenuto è semplicemente il contenuto, che è o non è, e che non ha una parte essenziale e una parte non essenziale. Se, poi, ciò che dev'essere riprodotto è, come s'è appena dimostrato, non solo il contenuto (tecnico) della

Il commercialista telematico

dichiarazione richiamata, ma anche tutti quei suoi elementi che siano rilevanti per la motivazione della decisione amministrativa tributaria, allora essenziale significa, per l'appunto, soltanto rilevante, nel senso di necessario e sufficiente". In sintesi, conclude la Cassazione, "nel regime attuale - ma anche in quello immediatamente precedente risultante dall'integrazione giurisprudenziale della normativa espressa - la motivazione per relationem della decisione amministrativa tributaria è, sì, ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata o che l'allegazione possa essere sostituita con la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato, ma logica e natura delle cose esigono che, nell'un caso come nell'altro, siano chiari, non solo il contenuto, ma tutti gli elementi delle dichiarazioni richiamate che siano rilevanti per confezionare la motivazione della decisione".

Il risultato così raggiunto porta la Corte ad enucleare il seguente principio di diritto, o, più semplicemente, la seguente norma giuridica: *"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"* (in senso conforme Cass. sent. n. 1922 del 4 dicembre 2007, dep. il 29 gennaio 2008 e in senso sostanzialmente analogo Cass. sent. n. 3896 del 23 ottobre 2007, dep. il 15 febbraio 2008⁶).

Ulteriori analisi

Ancora una volta, nel caso specifico in commento, occorre prendere atto dell'indirizzo giurisprudenziale: chiamiamolo come vogliamo (economia di scrittura, fotocopia del verbale, etc.) ma la Cassazione è ferma.

E non potrebbe essere diversamente, atteso che la forma *collaborativa* della Guardia di Finanza è affermata legislativamente.

E sul punto non si può trascurare il fatto che oggi il pvc - per effetto del D.L. n. 112/2008 - ha assunto un ruolo diverso: non più solo mezzo istruttorio ma atto se pur non impugnabile, definibile.

⁶ Per la Corte, la motivazione dell'accertamento deve essere tale da garantire la conoscibilità dell'iter logico seguito dall'uffici, e perciò, ove essa sia 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 - quali: oggetto, contenuto e destinatari - necessari e sufficienti (cioè essenziali) per la motivazione del provvedimento rinviante. Nel primo caso, ove l'atto sia eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione siano tali da impedire alla motivazione di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa, l'autorità procedente deve fornire al contribuente una *"guida alla lettura"* dell'atto richiamato, ed in caso contrario l'atto sarà invalido per *"insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione"*, in quanto può non essere idoneo allo scopo dell'economicità dell'azione amministrativa richiamare indiscriminatamente tutto l'atto, anziché le sue parti rilevanti. Nel secondo caso, debbono essere riprodotte nella decisione amministrativa tributaria tutte quelle parti della documentazione richiamata che sono necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto della decisione adottata. Ciò significa che, se è necessario, si devono riprodurre, non solo il contenuto in senso tecnico, ma anche quelle parti che riguardano l'oggetto, i destinatari e il contenuto, statico e dinamico, della motivazione della documentazione richiamata.

Il commercialista telematico

E quindi, che senso ha continuare a presentare tale eccezione.

Probabilmente conviene cambiare *mira* e puntare solo sul vaglio critico.

Ma qui entriamo nel capo della tecnica processuale e pertanto ogni difensore appronterà la difesa secondo un proprio ordine preconstituito.

Francesco Buetto
10 Febbraio 2009