

LA MOTIVAZIONE DELLE ECCEZIONI DI PARTE

Il loro superamento si può desumere dal ragionamento complessivo dell'accertamento

di Gianfranco Antico

Con la sentenza n.11881 del 12 maggio 2017 i giudici di Piazza Cavour, nel confermare le indicazioni in ordine al rapporto tra Pvc e motivazione per relationem, hanno fissato degli importanti principi sulle modalità con cui possano ritenersi superate, in quanto vagliate, le eccezioni di parte.

Cass.sent.n.11881/2017		
Pvc e avviso di accertamento	→	<i>“La motivazione degli atti di accertamento per relationem, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di finanza, non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'ufficio degli elementi acquisiti, significando semplicemente che l'ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura. Avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, ciò non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio: pertanto, in caso d'impugnazione, il giudice di merito deve accertare, motivando adeguatamente sul punto, 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» (Cass. 2462 del 2007; Cass. n. 7360 del 2011)”. Pertanto, la valutazione della Ctr è immune da censure “Essa, infatti, dopo avere correttamente riconosciuto la possibilità dell'Amministrazione finanziaria di motivare l'atto impositivo per relationem in conformità ai predetti principi, ha avuto cura di precisare che la contribuente aveva avuto piena conoscenza del processo verbale a cui l'atto impositivo rinviava”.</i>

Valutazione delle eccezioni di parte	→ <i>“Nell'impianto delineato dal legislatore, alla facoltà concessa al contribuente di presentare memorie e osservazioni dopo il rilascio del processo verbale di constatazione, si accompagna il dovere di valutazione delle stesse da parte dell'Amministrazione, ma tale dovere non equivale alla necessità di puntuale e analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente. E' sufficiente che le osservazioni siano "valutate" e che l'Amministrazione dia conto dell'esito di tale valutazione nella motivazione dell'avviso di accertamento. Ora, nella specie, la motivazione dell'avviso di accertamento (trascritta nel motivo) è coerente con tale modo di procedere, se è vero che alcune delle osservazioni del contribuente furono recepite. Il superamento delle altre risulta dallo sviluppo complessivo del ragionamento”.</i>
--------------------------------------	--

Brevi note

In tema di avviso di rettifica da parte dell'amministrazione finanziaria, 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, o di altro Ufficio finanziario *“non è illegittima per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Amministrazione 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”* (così si legge nella sentenza n. 25127 del 26 novembre 2014 della la Corte di Cassazione).

La giurisprudenza è, infatti, ormai concorde 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 all'accertamento e consente, pertanto, *“l'esercizio del sindacato di legittimità”* (cfr. Consiglio di Stato, sez. IV, 09.01.1973, n. 1).

La stessa Cassazione, con la sentenza n. 6388 del 19 marzo 2014 (ud. 24 febbraio 2013), 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)”*.

E con la sentenza n. 10767 del 16 maggio 2014 (ud. 7 aprile 2014) i supremi giudici hanno ribadito che *“la motivazione dell'atto impositivo, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, neppure per asserita 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”*.

E ancora con la sentenza n. 23532 del 5 novembre 2014 (ud. 23 giugno 2014) la Corte di Cassazione ha confermato ancora una volta che la motivazione *per relationem*, con rinvio alle conclusioni contenute nel p.v.c. redatto dalla Guardia di Finanza non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio, realizzandosi, invece, un'economia di scrittura che non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. *“La struttura procedimentale che caratterizza l'attività degli Uffici finanziari in quanto PP.AA., impone la specifica distribuzione delle competenze tra gli uffici ed organi che intervengono nel procedimento, con la conseguenza che appare del tutto fisiologico che l'Ufficio al quale compete l'adozione del provvedimento finale (e che quindi interviene nella fase decisoria del procedimento) eserciti le proprie competenze in base agli elementi acquisiti da altri organi ed uffici i quali, nell'ambito della loro autonoma competenza, intervengono nelle fasi preparatorie ed istruttorie del medesimo procedimento, dovendo, pertanto, ritenersi integrato il requisito motivazionale del provvedimento impositivo anche mediante la manifestazione di volontà dell'Ufficio emittente di adesione ai risultati emersi dagli accertamenti istruttori ed alle valutazioni e qualificazioni giuridiche dei fatti compiute dai verbalizzanti (cfr. Corte Cass. 5' sez. 26.6.2003 n. 10205; id. 5' sez. 28.11.2005 n. 25146; id. 5' sez. 11.4.2011 n. 8183 secondo cui ‘L'avviso di rettifica da parte della dichiarazione IVA, che abbia operato il semplice richiamo agli elementi risultanti dai verbali della polizia tributaria, non può ritenersi privo della necessaria autonoma valutazione di tali elementi da parte dell'Ufficio, dovendosi piuttosto ritenere implicitamente condivisa la valutazione di rilevanza espressa nei verbali richiamati’; id. Sez. 5, Sentenza n. 21119 del 13/10/2011 ‘In tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, nella specie relativo ad avviso di rettifica di dichiarazione IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria, la motivazione “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’; id. Sez. 5, Sentenza n. 4523 del 21/03/2012. Vedi: Corte Cass. 5'*

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

sez. 23.1.2006 n. 1236; id. 5' sez. 12.3.2008 n. 6591)". In pratica il rinvio al pvc non è altro che una operazione di spending review.

Se è vero che la legittimità della motivazione *per relationem* va tenuta distinta dal necessario "*vaglio critico*" cui deve essere sottoposto il p.v.c. prima della notifica dell'avviso di accertamento, trattandosi di problematiche profondamente diverse (in effetti, l'ammissibilità della motivazione *per relationem* non sottrae 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), non costituisce però un vizio in sé il recepimento acritico, ovvero non accompagnato da argomentazioni nuove, originali, autonome e diverse: si deve ritenere, infatti, che l'obbligo di procedere al "*vaglio critico*" non debba portare, per forza di cose, ad una motivazione diversa da quella del p.v.c. , essendo possibile un integrale rinvio a questo.

Ma sicuramente uno degli aspetti di maggiore interesse della sentenza che si annota investe l'esame delle osservazioni e richieste di parte, rilevando che se sussiste il dovere di valutarle, ciò può pure non avvenire in maniera puntuale e analitica, così che quelle analiticamente non vagliate possano comunque ritenersi superate dal ragionamento motivazionale complessivo.

13 giugno 2017
Gianfranco Antico