Ordinanza del 04/06/2020 n. 10559 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Accertamento - Motivazione - Motivazione per relationem-Validità - Inadeguatezza - Indicazione delle cause.

Massima:

L'avviso di accertamento, costituisce l'atto conclusivo di una sequenza procedimentale a cui possono partecipare anche organi amministrativi diversi e di conseguenza può essere motivato "per relationem", anche con il rinvio pedissequo alle conclusioni contenute in un atto istruttorio, senza che ciò arrechi alcun pregiudizio al diritto del contribuente. La scelta in tal senso dell'Amministrazione finanziaria non può essere di per sé censurata dal giudice di merito, al quale, invece, spetta il potere di valutare se, dal richiamo globale all'atto strumentale, sia derivata un'inadeguatezza o un'insufficienza della motivazione dell'atto finale. In sede di legittimità, pertanto, il contribuente che intenda contestare l'accertamento dell'adeguatezza della motivazione "per relationem" dovrà specificamente indicare, nei motivi di ricorso, le cause della sua inadeguatezza.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

Rilevato che

1. con la sentenza n. 132/40/12 del 21/03/2012, la Commissione tributaria regionale del Lazio - Sezione staccata di Latina (di seguito CTR) respingeva l'appello proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza n. 186/08/08 della Commissione tributaria provinciale di Latina (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso proposto da O.D. s.r.l. avverso l'avviso di accertamento per IRPEG, IRAP e IVA relative all'anno d'imposta 2004;

1.1. come emerge anche dalla sentenza impugnata, l'avviso di accertamento era stato emesso, a seguito del processo verbale di constatazione del 05/03/2007, per la deduzione di costi non inerenti e non documentati;

1.2. la CTR condivideva la sentenza di primo grado sul punto della controversia ritenuto essenziale e, cioè, che l'avviso di accertamento non poteva essere motivato «con il semplice e acritico rinvio al PVC, peraltro non allegato all'avviso medesimo», con conseguente nullità dello stesso per carenza di motivazione, non sanata dalle precisazioni fornite in sede contenziosa;

2. l'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza della CTR con ricorso per cassazione, affidato ad un unico motivo;

3. O.D. s.r.l. resisteva con controricorso.

Considerato che

1. le eccezioni processuali pregiudiziali della società contribuente sono infondate;

1.1. in primo luogo, non sussiste alcun giudicato interno sulla questione concernente la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento, essendo stata la questione sottoposta all'attenzione della CTR, che ha ritenuto assorbente l'eccezione di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento proposta dalla società contribuente, così decidendo in ordine all'annullamento dell'avviso per la ragione più liquida, senza, dunque, delibare la questione pregiudiziale o, comunque, rigettandola implicitamente;

1.2. secondariamente, il ricorso non è certo inammissibile per conformità della decisione della CTR alla consolidata giurisprudenza della S.C., atteso che, come subito si vedrà, l'orientamento di questa Corte è consolidato in senso esattamente contrario alla statuizione del giudice di appello;

2. con l'unico motivo di ricorso l'Agenzia delle entrate deduce la violazione e la falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dell'art. 56 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dell'art. 7 della I. 27 luglio 2000, n. 212, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., evidenziando che: a) il processo verbale di constatazione non avrebbe dovuto essere allegato all'avviso di accertamento in quanto atto sottoscritto dal legale rappresentante della società contribuente e, quindi, da quest'ultima conosciuto; b) sarebbe pienamente valido l'avviso di accertamento motivato per relationem al processo verbale di constatazione;

3. il motivo è fondato;

3.1. è noto che «nel regime introdotto dall'art. 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche "per relationem", ovverosia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, che siano collegati all'atto notificato, quando lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale, cioè l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono le parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento» (Cass. n. 1906 del 29/01/2008; Cass. n. 28058 del 30/12/2009; Cass. n. 6914 del 25/03/2011; Cass. n. 13110 del 25/07/2012; Cass. n. 9032 del 15/04/2013; Cass. n. 9323 del 11/04/2017);

3.2. in questo quadro, e con specifico riferimento alla questione oggetto del presente giudizio, è stato, altresì, affermato che «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» (così Cass. n. 21119 del 13/10/2011; conf. Cass. n. 10205 del 26/06/2003; Cass. n. 8183 del 11/04/2011; si vedano anche Cass. n. 4523 del 21/03/2012; Cass. n. 16976 del 05/10/2012);

3.2.1. ne consegue che «l'avviso di accertamento, rappresentando l'atto conclusivo di una sequenza procedimentale a cui possono partecipare anche organi amministrativi diversi, può essere motivato "per relationem", anche con il rinvio pedissequo alle conclusioni contenute in un atto istruttorio (nella specie il p.v.c. della Guardia di finanza), senza che ciò arrechi alcun pregiudizio al diritto del contribuente. La scelta in tal senso dell'Amministrazione finanziaria non può essere di per sé censurata dal giudice di merito, al quale, invece, spetta il potere di valutare se, dal richiamo globale all'atto strumentale, sia derivata un'inadeguatezza o un'insufficienza della motivazione dell'atto finale. In sede di legittimità, pertanto, il contribuente che intenda contestare l'accertamento dell'adeguatezza della motivazione "per relationem" dovrà specificamente indicare, nei motivi di ricorso, le cause della sua inadeguatezza» (Cass. n. 2907 del 10/02/2010);

3.3. la sentenza della CTR non si è conformata ai superiori principi di diritto in quanto, invece di esaminare l'adeguatezza della motivazione dell'avviso di accertamento effettuata con riferimento ad un processo verbale di constatazione che, essendo conosciuto dalla società contribuente, non necessita di alcuna allegazione, si è limitata ad affermare, erroneamente, che la motivazione per relationem dell'atto impositivo priva di una autonoma valutazione da parte dell'Ufficio procedente sia nulla, con conseguente nullità dell'atto medesimo;

4. la sentenza impugnata va, dunque, cassata in parte qua e rinviata alla CTR del Lazio, in diversa composizione, perché riesamini la questione alla luce dei principi di diritto enunciati e per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza