

Contenzioso tributario

MOTIVAZIONE DEGLI ATTI TRIBUTARI

Atti tributari: la doppia motivazione per relationem deve essere conosciuta al contribuente

mercoledì 29 novembre 2023

di Corrado Leda Rita Avvocato cassazionista in Genova, Giornalista pubblicista, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Nella sentenza n. 208 del 2023 la Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Reggio Emilia affronta la questione concernente la legittimità dell'avviso di accertamento con doppia motivazione per relationem nell'ipotesi in cui nel processo verbale di constatazione siano richiamati gli elementi informativi acquisiti e la documentazione sequestrata nel corso delle indagini di polizia giudiziaria.

Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio nell'Emilia, Sez. I, sentenza 31 ottobre 2023, n. 208

Orientamenti giurisprudenziali

Conformi:	Cass., sez. trib., 25 luglio 2012, n. 13110
	Cass., sez. trib., 5 ottobre 2018 (ord.), n. 24417
	Cass., sez. trib., 12 dicembre 2018 (ord.), n. 32127
	Cass., sez. trib., 19 novembre 2019, n. 29968
	Cass., sez. trib., 10 luglio 2020 (ord.), n. 14723

Difformi:	non si rilevano precedenti
-----------	----------------------------

L'Agenzia delle Entrate emette tre avvisi di accertamento per recuperare a tassazione l'IVA asseritamente evasa nei periodi d'imposta 2014, 2015 e 2016 mediante operazioni soggettivamente inesistenti. Gli atti sono motivati riproponendo la ricostruzione operata dalla Guardia di Finanza e rinviando al relativo processo verbale di constatazione: in particolare sono richiamati gli elementi informativi acquisiti e la documentazione sequestrata nel corso delle indagini di polizia giudiziaria.

Nella sentenza n. 208 del 2023 la Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Reggio Emilia annulla gli avvisi impugnati rilevando che il processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza "a sua volta richiamato dagli atti impugnati non riproduce né riporta in allegato i documenti a supporto degli elementi d'indagine richiamati nello stesso e negli stessi, ciò in palese violazione del disposto dello Statuto del

Contribuente come interpretato dalla costante giurisprudenza della Suprema Corte".
Accanto al vizio di motivazione, il Giudice di prime cure ritiene non soddisfatto neppure l'onere della prova posto a carico dell'Amministrazione finanziaria dall'art. 7, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, come modificato dalla l. 31 agosto 2022, n. 130.

La Corte ritiene che sia "chiara [...] la volontà del Legislatore in ordine al fatto che ogni atto, cui fa riferimento l'atto impugnato, deve essere portato a conoscenza del contribuente integrando parte, imprescindibile, della motivazione dell'atto impugnato e dovendo, pertanto, essere, esso stesso, adeguatamente motivato; in caso contrario risultando, palesemente, violato l'obbligo di motivazione degli atti amministrativi".

Nella sentenza in commento si richiama l'art. 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, nel quale non soltanto s'impone di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, ma si specifica inoltre che, "se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama". L'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria è disciplinato mediante rinvio all'art. 3, l. 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, ove, al comma 3, si prevede che, "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".

Il Collegio richiama una serie di principi di diritto enunciati dalla Corte di Cassazione, ritenendoli espressivi di un orientamento granitico in materia di motivazione degli atti tributari.

L'obbligo di motivazione può essere adempiuto anche per relationem, cioè mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato o questo ne riproduca il contenuto essenziale ovvero siano già conosciuti dal contribuente per effetto di precedente notificazione (Cass., sez. trib., 25 luglio 2012, n. 13110, in CED Cass., Rv. 623857). L'obbligo di allegare gli atti richiamati deve essere inteso in relazione alla finalità integrativa delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo (Cass., sez. trib., 5 ottobre 2018 (ord.), n. 24417, ibidem, Rv. 650525).

Nell'ipotesi di doppia motivazione per relationem, l'atto è legittimo soltanto ove il processo verbale di constatazione richiamato nella stessa faccia, a propria volta, riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente: ad esempio la motivazione non è idonea quando il processo verbale di constatazione richiama atti di indagine penale, coperti dal segreto investigativo, che siano entrati nella sfera di conoscenza del contribuente dopo la notifica dell'avviso di accertamento (Cass., sez. trib., 12 dicembre 2018 (ord.), n. 32127, ibidem, Rv. 651783).

L'onere di allegazione di cui all'art. 7, l. n. 212 del 2000 concerne esclusivamente agli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass., sez. trib., 19 novembre 2019, n. 29968, ibidem, Rv. 655917) e costituenti il presupposto dell'atto impositivo al fine di evitare il pregiudizio del diritto di difesa di quest'ultimo (Cass., sez. trib., 10 luglio 2020 (ord.), n. 14723, ibidem, Rv. 658394).

Infine, viene menzionato quanto deciso dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza del 16 ottobre 2019 pronunciata nella causa C-189/18.

La Direttiva IVA, il principio del rispetto dei diritti della difesa e l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea non ostano a una normativa o a una prassi di uno Stato membro secondo la quale, in occasione di una verifica del diritto a detrazione dell'imposta esercitato da un soggetto passivo, l'Amministrazione finanziaria è vincolata dalle constatazioni di fatto e dalle qualificazioni giuridiche, da essa già effettuate nell'ambito di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei fornitori di tale soggetto passivo, sulle quali si basano le decisioni

divenute definitive che accertano l'esistenza di una frode relativa all'IVA commessa da tali fornitori, a condizione che:

- in primo luogo, essa non esoneri l'amministrazione finanziaria dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da tali procedimenti amministrativi connessi, sui quali essa intende fondare la propria decisione;

- tale soggetto passivo non sia in tal modo privato del diritto di contestare utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche;

- in secondo luogo, detto soggetto passivo possa avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso;

- in terzo luogo, il giudice adito con un ricorso avverso la decisione di cui trattasi possa verificare la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo di tali elementi nonché le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di detti fornitori, che sono decisive per l'esito del ricorso.

Copyright © - Riproduzione riservata