



CAMMINO DIRITTO

Rivista di informazione giuridica
<https://rivista.camminodiritto.it>



LA MOTIVAZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI ACCERTAMENTO.

Come ogni provvedimento amministrativo anche l'avviso di accertamento deve recare una motivazione che espliciti le ragioni giuridiche e i presupposti di fatto dell'operato dell'Ufficio. La motivazione può essere anche una motivazione per relationem in ossequio ad un principio di economicità.

di **Daniela Mendola**

IUS/09 - ISTITUZIONI DI DIRITTO PUBBLICO

Estratto dal n. 10/2016 - ISSN 2532-9871

Direttore responsabile
Raffaele Giaquinto

Publicato, Giovedì 6 Ottobre 2016

Sommario: 1. L'accertamento; 2. Elementi costitutivi del provvedimento di accertamento; 3. La motivazione del provvedimento di accertamento; 4. Conclusioni.

1. L'accertamento

La natura dell'accertamento è stata da tempo oggetto di dibattito. C'è chi riteneva che si trattasse di un procedimento posto in essere dall'Amministrazione Finanziaria e comprensivo, ad esempio, di accessi, ispezioni e verifiche. C'è chi riconosceva all'accertamento la natura di provvedimento con tutte le regole e le caratteristiche di un provvedimento amministrativo. L'ultimo orientamento, il più consolidato, è quello che attribuisce all'accertamento una doppia natura ovvero **quella di un provvedimento conclusivo di un procedimento**. Il procedimento di accertamento ha natura di procedimento amministrativo e, pertanto, sono da applicarsi tutte le disposizioni per quest'ultimo previste.

Dalla partecipazione al procedimento al diritto all'informativa per il contribuente sottoposto a verifica. Consta di diverse fasi e l'Ufficio è legittimato ad emettere diversi atti anche con natura endoprocedimentale e, dunque, meramente strumentali come nel caso del processo verbale di constatazione. Il pvc è il documento redatto al termine di accessi, ispezioni e verifiche dalla Guardia di Finanza o dai funzionari dell'Agenzia delle Entrate ed è un atto ad impugnazione differita. Esso è atto endoprocedimentale ed è valido solo se sottoscritto dal contribuente.

La sottoscrizione riveste una fondamentale importanza perché rappresenta l'esercizio del diritto al contraddittorio riconosciuto al contribuente che firmando dimostra di avere avuto contezza del contenuto del documento. L'omessa redazione del PVC comporta la nullità dell'accertamento tributario emesso senza preventivo contraddittorio e senza la redazione del relativo processo verbale; infatti, l'articolo 52 del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che di ogni accesso deve essere redatto apposito processo verbale da cui si evincano le ispezioni effettuate, le richieste fatte al contribuente e le risposte ricevute^[1] (Comm. trib. reg. Campobasso (Molise) sez. III 06 maggio 2016 n. 226).

Il pvc contiene l'indicazione di tutte le attività poste in essere dalla Guardia di Finanza o dai funzionari e può concludersi o con un nulla di fatto perché non sono stati riscontrati elementi per un avviso di accertamento. Oppure ad esso può fare seguito un avviso di accertamento. Il contribuente ha sessanta giorni di tempo, decorrenti dal rilascio di copia del processo verbale di constatazione, per presentare memorie, deduzioni e difese.

Il procedimento di accertamento può definirsi una sequenza procedimentale tale per

cui ogni atto è presupposto rispetto ad un altro atto, posto. Ogni atto si fonda su quello precedente e ne condivide le sorti. Come a dire simul stabunt, simul cadent. L'illegittimità dell'atto presupposto si riverbera sull'atto successivo, travolgendolo.

Dunque, l'illegittimità del pvc si riversa sull'avviso di accertamento che su di esso si fonda, proprio in ossequio ad un collegamento negoziale che si crea tra i diversi atti. **Tale collegamento è necessario e nasce ex lege per effetto della natura stessa del procedimento tributario.** Solo se ogni atto della sequenza procedimentale sarà legittimo il procedimento potrà dirsi correttamente posto in essere e l'attività dell'Amministrazione Finanziaria opererà nel rispetto del buon andamento e dell'imparzialità (art. 97 Costituzione). **Ogni atto è funzionalmente idoneo al raggiungimento di un medesimo scopo.** Si crea una vera e propria collaborazione tra atti tale per cui ogni atto è un sostegno per il successivo.

Il provvedimento di accertamento è l'atto conclusivo di questo procedimento e a differenza del pvc produce effetti diretti ed immediati nella sfera giuridico-patrimoniale del destinatario ed è, pertanto, un atto autonomamente impugnabile.

2. Elementi costitutivi del provvedimento di accertamento

L'accertamento trova cittadinanza all'art. 42 del DPR. 600/73 che contiene l'indicazione del contenuto dell'avviso di accertamento. In particolare, a tenore della predetta norma, esso deve contenere l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

E' lo strumento di cui si avvale l'Ufficio per rideterminare la pretesa erariale ed effettuare il prelievo fiscale. Esso deve contenere l'indicazione dell'an debeat e del quantum debeat. Sono elementi costitutivi: il dispositivo contenente l'indicazione della somma da pagare e la motivazione contenente l'indicazione dell'iter logico-giuridico che ha determinato l'Ufficio all'emissione dell'atto. L'assenza di uno soltanto dei suddetti elementi ne determina la nullità. L'avviso di accertamento è, altresì, nullo quando non reca la sottoscrizione e le indicazioni.

E' espressamente previsto un termine di decadenza ovvero gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a

quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. In caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia i termini sono raddoppiati^[2].

L'Ufficio nella sua attività di rideterminazione erariale si avvale delle cd. presunzioni. Al punto che la maggior parte degli accertamenti^[3] trovano scaturigine da presunzioni, o talvolta, da meri indizi come nel caso di accertamento induttivo extracontabile

Ad esempio, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore, anche se rinvenuta presso terzi, rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. n. 600 del 1973 e legittima di per sé, a prescindere da ogni altro elemento, il ricorso all'accertamento induttivo, incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria, al fine di contestare l'atto impositivo notificatogli (Cassazione civile sez. VI 11 luglio 2016 n. 14150. Rigetta, Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. dist. Salerno, 03/02/2014).

Il procedimento di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri degli studi di settore è un sistema di presunzioni semplici, la cui precisione, concordanza e gravità non sono determinate dalla differenza tra il reddito dichiarato e gli standard in sé considerati, ma nasce solo alla fine del contraddittorio da instaurare con il contribuente, a pena di nullità dell'accertamento stesso^[4] (Comm. trib. reg. Potenza (Basilicata) sez. III 05 aprile 2016 n. 163).

Ancora “la natura sostanziale e non processuale (né assimilabile a quella processuale) dell'avviso di accertamento tributario - che costituisce un atto amministrativo autoritativo attraverso il quale l'amministrazione enuncia le ragioni della pretesa tributaria - non osta all'applicazione di istituti appartenenti al diritto processuale, soprattutto quando vi sia un espresso richiamo di questi nella disciplina tributaria. Pertanto, l'applicazione, per l'avviso di accertamento, in virtù dell'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973, delle norme sulle notificazioni nel processo civile comporta, quale logica necessità, l'applicazione del regime delle nullità e delle sanatorie per quelle dettato, con la conseguenza che la proposizione del ricorso del contribuente produce l'effetto di sanare la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento per raggiungimento dello scopo dell'atto, ex art. 156 c.p.c.. Tuttavia, tale sanatoria può operare soltanto se il conseguimento dello scopo avvenga prima della scadenza del termine di decadenza - previsto dalle singole leggi d'imposta - per l'esercizio del potere di accertamento” (Cassazione civile sez. trib. 08 giugno 2016 n. 11720)^[5].

3. La motivazione del provvedimento di accertamento

Come ogni provvedimento amministrativo^[6], l'avviso di accertamento^[7] deve contenere la motivazione. L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, fa espresso riferimento alla motivazione come obbligo a carico dell'Ufficio emittente e come diritto riconosciuto al contribuente. La motivazione deve contenere l'indicazione delle ragioni giuridiche e dei presupposti di fatto che hanno determinato l'operato dell'Ufficio, nonché l'indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni.

L'assenza della motivazione, infatti, non consentirebbe al contribuente di comprendere le ragioni della pretesa essendo così pregiudicato di gran lunga il suo diritto di difesa. La l. 212/2000 riconosce espressamente la possibilità di una motivazione per relationem^[8]. Si tratta di una motivazione che si collega ad un atto di cui ne deve essere riprodotto il contenuto minimo, quando non sia possibile allegare il suddetto atto. **Un richiamo è previsto anche all'art. 41 del DPR. 600/73 a tenore del quale “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”.** Ciò opera in ossequio ad un principio di economicità. Sul punto la Corte di Cassazione civile sez. trib. 10 febbraio 2016 n. 2614 “in tema di accertamento tributario "per relationem", nella disciplina anteriore all'art. 7 della l. n. 212 del 2000 la legittimità dell'avviso postula la conoscenza o la conoscibilità da parte del contribuente dell'atto richiamato, purché il suo contenuto serva ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, con esclusione quindi dei casi in cui essa sia già sufficiente e il richiamo ad altri atti abbia pertanto solo valore narrativo o il contenuto di ulteriori atti sia già riportato nell'atto noto.

Ai fini dell'annullamento il contribuente deve quindi provare non solo che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo o quelli cui esso rinvia sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integrare direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo non la riporta, per cui non è comunque venuto a sua conoscenza. (Fattispecie in tema di avviso di rettifica per omessa fatturazione di ricavi che rinvia ad un p.v.c. redatto dalla G.d.F. nei confronti di soggetto terzo non allegato al predetto avviso) (Rigetta, Comm. Trib. Reg. Sicilia, sez. dist. di Catania, 09/03/2009)”. Ad abundantiam “per gli atti richiamati nell'avviso di accertamento non è previsto l'obbligo di allegazione, in tema di accertamento tributario e, a tal proposito, l'articolo 7 della legge n. 212 del 2000 prevede che deve essere allegato all'atto dell'Amministrazione Finanziaria ogni documento richiamato nella sua motivazione, non riferendosi ad atti di cui il contribuente abbia già completa conoscenza^[9]” (Comm. trib. reg. Milano (Lombardia) sez. XIX 03 febbraio 2016 n. 638).

Nel procedimento tributario, la motivazione dell'avviso di accertamento assolve ad una pluralità di funzioni atteso che garantisce il diritto di difesa del contribuente, delimitando l'ambito delle ragioni deducibili dall'ufficio nella successiva fase processuale contenziosa, consente una corretta dialettica processuale, presupponendo l'onere di enunciare i motivi di ricorso, a pena di inammissibilità, e la presenza di leggibili argomentazioni dell'atto amministrativo, contrapposte a quelle fondanti l'impugnazione, e, infine, assicura, in ossequio al principio costituzionale di buona amministrazione, un'azione amministrativa efficiente e congrua alle finalità della legge, permettendo di comprendere la "ratio" della decisione adottata (Cassazione civile sez. trib. 17 ottobre 2014 n. 22003). La motivazione rappresenta, dunque, una garanzia riconosciuta al contribuente e consente all'Ufficio di emettere un accertamento^[10] legittimo.

In talune ipotesi di attività per lo più invasiva da parte dell'Ufficio, come nel caso di accertamento sintetico, la motivazione è cd. rafforzata ovvero doppia. Si tratta di una conseguenza diretta e immediata del cd. contraddittorio istituzionalizzato o doppio contraddittorio. L'Ufficio in caso di accertamento sintetico è tenuto a convocare il contribuente per il contraddittorio e qualora le difese addotte da quest'ultimo non siano sufficienti ad impedire l'emissione di un avviso di accertamento^[11] deve indicare espressamente le ragioni. L'accertamento^[12] che conseguirà avrà i caratteri di un accertamento con adesione e qualora la proposta di accordo formulata dal contribuente non sia accolta dall'Ufficio, quest'ultimo sarà tenuto ad indicare le ragioni (doppia motivazione).

4. Conclusioni.

La motivazione del provvedimento di accertamento rappresenta una delle garanzie riconosciute al contribuente sottoposto a verifica. Solo dalla motivazione, infatti, il contribuente può avere contezza delle ragioni della pretesa erariale ed esercitare adeguatamente il proprio diritto di difesa. Talvolta, la motivazione deve essere calibrata ed adeguata alle difese del contribuente al fine di evitare l'emissione di un avviso di accertamento sic et simpliciter. La motivazione, come il contraddittorio, sono strumenti attraverso i quali si cerca di migliorare i rapporti che intercorrono tra fisco e contribuente in linea con il principio di leale collaborazione. La motivazione opera anche a garanzia dell'attività dell'Amministrazione Finanziaria secondo i principi del buon andamento e dell'imparzialità di cui all'art. 97 della Carta Costituzionale.

Note e riferimenti bibliografici ^[1]Comm. trib. reg. Campobasso (Molise) sez. III 06 maggio 2016 n. 226) in www.dejure.it. ^[2]Cassazione penale sez. III 07 luglio 2015 n. 42994 “in tema di reati tributari, la regola della indeducibilità dei componenti negativi del reddito relativi a beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di delitti non

colposi (prevista dall'art. 14, comma 4-bis, l. n. 537 del 1993, come modificato dall'art. 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. in l. n. 44 del 2012), trova applicazione anche per i costi esposti in fatture che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi nell'ambito di una frode c.d. carosello, trattandosi di costi comunque riconducibili ad una condotta criminosa. (In motivazione, la Corte ha ribadito che la disposizione richiamata si limita a precisare una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'articolo 2 D.Lgs. n. 74 del 2000). (Conf. sent. n. 43393/15, non massimata). (Rigetta, Trib. lib. Napoli, 18/02/2014)". ^[3]Comm. trib. prov.le Siracusa sez. V 17 giugno 2016 n. 565 in www.dejure.it "È rilevante e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità degli artt. 32, 39, 41 bis d.P.R. n. 600/1973 (nella parte in cui non prevedono l'instaurazione di alcun contraddittorio con il contribuente anteriormente all'emissione di un avviso di accertamento) e 12, comma 7, l. n. 212/2000 (nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, limitatamente all'ipotesi in cui la amministrazione abbia "effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività" del contribuente), in relazione all'art. 117, primo comma, Cost., nella parte in cui prevede che la potestà legislativa sia esercitata dallo Stato nel rispetto degli obblighi internazionali, quale l'obbligo assunto con l'adesione alla Convenzione EDU, ratificata e posta in esecuzione con la l. 4 agosto 1955, n. 848". ^[4]Comm. trib. reg. Potenza (Basilicata) sez. III 05 aprile 2016 n. 163 in www.dejure.it. ^[5]Cassazione civile sez. trib. 08 giugno 2016 n. 11720 in www.dejure.it. ^[6]Comm. trib. reg. Roma (Lazio) sez. II 31 marzo 2016 n. 1669 in www.dejure.it "la notificazione dell'atto tributario eseguita a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento si perfeziona con la consegna del plico contenente l'atto d'accertamento o l'avviso di liquidazione all'indirizzo del destinatario, senza che sia necessario redigere alcuna relata di notifica sull'avviso di ricevimento in ordine alla persona cui è stato consegnato il plico. ^[7]Corte Costituzionale 16 aprile 2014 n. 98 "sono inammissibili le q.l.c. dell'art. 17 bis d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 (nel testo originario anteriore alle modificazioni apportate dalla l. n. 147 del 2013), censurato, in riferimento all'art. 111, comma 2, ultimo periodo, cost., in quanto, introducendo gli istituti del reclamo e della mediazione tributari per le controversie concernenti atti emessi dall'Agenzia delle entrate e di valore non superiore a ventimila euro, consentirebbe di instaurare il processo tributario solo dopo il decorso di 285 giorni (nel particolare caso in cui sia formulata istanza di accertamento con adesione, che sospende per 90 giorni i termini per l'impugnazione dell'atto, e vi sia la sospensione di 45 giorni nel periodo feriale, dovendosi aggiungere altresì il termine di 60 giorni previsto per la presentazione del reclamo e, in caso di silenzio dell'amministrazione finanziaria, un ulteriore periodo di 90 giorni). Invero, dalle ordinanze di rimessione non risulta né che i ricorrenti abbiano formulato istanza di accertamento con adesione né che abbiano giustificato l'omissione del reclamo con l'argomento che, avendo formulato detta istanza, la presentazione del reclamo avrebbe comportato una durata del processo non

ragionevole”.^[8]Cassazione civile sez. trib. 19 dicembre 2014 n. 27055 in www.dejure.it “in tema di accertamento tributario fondato su parametri e studi di settore e motivato "per relationem", determina l'invalidità dell'atto impositivo l'omessa allegazione del prospetto contenente i risultati della concreta applicazione dei parametri medesimi, che ha carattere integrativo essenziale della indicazione dei presupposti di fatto e diritto della pretesa tributaria, salvo che il contribuente ne abbia avuto altrimenti conoscenza. Cassa e decide nel merito, Comm. Trib. Reg. Liguria, 04/10/2007”.^[9] Comm. trib. reg. Milano (Lombardia) sez. XIX 03 febbraio 2016 n. 638 in www.dejure.it.^[10]Cassazione civile sez. trib. 06 giugno 2014 n. 12763 in www.dejure.it “La preclusione del giudicato opera nel caso di giudizi identici - per identità di soggetti, "causa petendi" e "petitum", per la cui valutazione occorre tenere conto dell'effettiva portata della domanda giudiziale e della decisione - ma nei soli limiti dell'accertamento della questione di fatto e non anche in relazione alle conseguenze giuridiche. (Nella specie, la S.C., disattendendo la corrispondente eccezione, ha ritenuto privo di effetti preclusivi il dedotto giudicato concernente il pagamento del canone di fognatura e depurazione relativo agli anni 1997, 1998 e 2000, siccome relativo a tributi afferenti annualità distinte rispetto a quella oggetto di causa ed incentrato sulla difforme soluzione di una questione giuridica non condizionata dall'accertamento degli elementi di fatto essenziali). Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Napoli, 05/03/2007”.^[11]Cassazione civile sez. trib. 08 novembre 2013 n. 25153 in www.dejure.it “in tema di accertamento tributario, la motivazione di un avviso di rettifica e di liquidazione ha la funzione di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, consentendo al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. Ne consegue che, fermo restando l'onere della prova gravante sulla Amministrazione, è sufficiente che la motivazione contenga l'enunciazione dei criteri astratti, in base ai quali è stato determinato il maggior valore, (nella specie, relativo all'imposta di registro sulla cessione di azienda), senza necessità di esplicitare gli elementi di fatto utilizzati per l'applicazione di essi, in quanto il contribuente, conosciuto il criterio di valutazione adottato, è già in condizione di contestare e documentare l'infondatezza della pretesa erariale, senza poter invocare la violazione, ai sensi dell'art. 52, comma 2-bis, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, del dovere di allegazione delle informazioni date dal cedente (l'azienda) ove il contenuto essenziale degli atti sia stato riprodotto sull'avviso di accertamento. Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Milano, 12/06/2008”.^[12]Cassazione civile sez. trib. 15 gennaio 2014 n. 656 in www.dejure.it “in tema di prova civile conseguente ad accertamento tributario, gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi - benché l'art. 2729, primo comma, cod. civ., l'art. 38, comma quarto, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e l'art. 54 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 si esprimano al plurale - potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave, la valutazione della cui rilevanza, peraltro, nell'ambito del processo logico applicato in concreto, non è sindacabile in sede di legittimità ove sorretta da motivazione adeguata e logicamente non contraddittoria. Cassa con rinvio, Comm. Trib. Reg. Roma, 03/05/2006).

LA MOTIVAZIONE DEL PROVVEDIMENTO DI ACCERTAMENTO.