

## Richiamo del p.v.c. relativo a una verifica tributaria espletata presso terzi: è doverosa l'allegazione?

**Autore:** Gennaro Di Gennaro

**In:** Diritto tributario

L'adozione di un provvedimento impositivo ben potrebbe fondarsi su attività ispettive espletate presso soggetti terzi, in virtù delle quali siano stati acquisiti elementi probatori o indiziari ritenuti utili ai fini della ricostruzione della effettiva materia imponibile, in tutto o in parte sottratta a imposizione.

Le ragioni fattuali e giuridiche fondanti una pretesa tributaria, ove richiamanti precedenti atti o provvedimenti dell'Amministrazione che non sono in possesso del contribuente accertato, producono l'effetto giuridico della loro necessaria e doverosa allegazione, fatta salva l'ipotesi che sarà nel prosieguo citata.

Alla luce del disposto normativo di cui all'art. 7 della legge n. 212/2000, nota come Statuto dei diritti del contribuente, " Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama "¹.

La disposizione de qua, costituente, ad avviso di chi scrive, chiaro esempio di attuazione dei principi costituzionali del diritto di difesa e del buon andamento dell'Amministrazione, è deputata a garantire una concreta tutela della posizione giuridico soggettiva del contribuente, sia che si tratti di persona fisica che di ente collettivo, con o senza personalità giuridica.

La motivazione, intesa anche quale elemento essenziale e strutturale del provvedimento impositivo, impone, dunque, che ove essa appaia fondata su altri precedenti atti ( mai notificati ), gli stessi dovranno

essere legalmente portati nella sfera di conoscenza del destinatario attraverso lo strumento della allegazione, o, in via alternativa, attraverso la trascrizione ( nell'atto tributario notificato ) delle parti essenziali di tutti i provvedimenti espressamente richiamati ( e mai conosciuti dal contribuente accertato)<sup>2</sup>.

La suddetta disposizione consente, pertanto, di valutare la legittimità della pretesa consacrata nell'atto d'imposizione, nonché la fondatezza della medesima, tutte le volte in cui l'Ente impositore abbia contestato la violazione delle regole tributarie partendo dalle risultanze di precedenti verifiche fiscali condotte altrove e presso terzi soggetti.

Al riguardo, rileva evidenziare che l'inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni commerciali può fondarsi anche sui rilievi consacrati in un P.V.C. redatto a conclusione di una verifica fiscale condotta presso altra impresa ( individuale o societaria).

In tali circostanze, appare evidente che il P.V.C. riferito al soggetto terzo costituisce, attecnicamente, un vero e proprio atto " presupposto " del provvedimento impositivo notificato a chi, col soggetto terzo, ha intrattenuto rapporti contrattuali (reali e concreti o solo apparenti).

Ne consegue che, attraverso l'allegazione di tutti i documenti richiamati in atto, fatta salva l'ipotesi in cui il provvedimento impositivo ne riporti il contenuto essenziale, eliminando così l'onere della doverosa allegazione, il contribuente è posto nelle condizioni di compiere una scelta, ragionevole e ponderata, tra il ricorso a strumenti deflativi del contenzioso, con evidenti effetti premiali, e la proposizione del ricorso tributario<sup>3</sup>.

La giurisprudenza, in tema di motivazione per relationem, ha statuito che " Non è idonea la motivazione fondata su informazioni provenienti da verifiche effettuate presso soggetti terzi, delle quali il contribuente non aveva cognizione, qualora i relativi processi verbali non gli siano stati mai notificati ovvero non

allegati all'atto di accertamento "4.

Con altra interessante decisione, i giudici di merito hanno affermato che " E' privo di motivazione l'avviso di accertamento che faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione redatto nei confronti di un soggetto terzo e non notificato al contribuente destinatario dell'avviso di accertamento, né allegato a tale atto "5.

Il percorso argomentativo ed ermeneutico su cui poggiano le decisioni de quibus, nonché quelle che, più avanti, saranno citate, contribuisce a promuovere il rispetto del principio di trasparenza dell'azione amministrativa, anche in materia tributaria.

Appare utile ricordare, a tal fine, che i principi generali di cui al Capo primo della legge n. 241/90 si applicano anche al procedimento amministrativo di carattere tributario, con la conseguenza che la trasparenza dell'attività espletata dall'Ufficio finanziario deve essere intesa anche nel senso che qualsiasi documento acquisito o redatto aliunde, ove ritenuto non marginale ai fini accertativi, ed espressamente richiamato in atto, deve essere doverosamente allegato, fatte salve, come già esposto, le circostanze in cui il P.V.C. redatto presso il soggetto terzo sia stato precedentemente portato a conoscenza ( id est notificato ) ovvero che l'atto tributario notificato ne riporti il contenuto essenziale "6.

Nel ricco filone giurisprudenziale, si inserisce la decisione secondo cui " Nel caso di accertamento fiscale basato su un processo verbale di constatazione emesso nei confronti di terzi ( nella specie emesso nei confronti di una ditta che aveva intrattenuto rapporti commerciali con la contribuente verificata) da quale sarebbe emersa l'inesistenza delle operazioni commerciali medesime ( lavori edili eseguiti in sub appalto) e con il conseguente recupero dell'Iva detratta sui costi sostenuti, l'ufficio delle entrate precedente aveva l'obbligo di allegare all'avviso di accertamento notificato alla società verificata anche il processo verbale richiamato, e ciò per l'espressa previsione normativa contenuta nell'art. 7 della legge n. 212/2000, c.d. Statuto del Contribuente "7.

Con altra interessante sentenza, è stato affermato che “ L’obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche per relationem ovvero sia mediante richiamo ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti a condizione che questi siano allegati all’atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale “<sup>8</sup>.

Dalla decisione che precede, pertanto, si ricava la possibilità, normativamente prevista, che l’Ente pubblico creditore, in sede di formazione dell’atto impositivo, decida di trascrivervi il contenuto essenziale dell’atto richiamato senza, così, allegarne copia conforme.

In tal caso, comunque, il contenuto essenziale deve essere tale da consentire al destinatario dell’atto ablatorio ( di carattere obbligatorio ) di ricostruire il percorso logico giuridico seguito dall’Amministrazione ai fini della ricostruzione del maggior reddito accertato ,o, in caso di omessa presentazione della dichiarazione tributaria, dell’intero reddito sottratto a imposizione.

In tema di allegazione del P.V.C. redatto nei confronti di soggetto terzo, è stato recentemente affermato che “ ... pur essendo pacifico che l’Amministrazione Finanziaria possa motivare “per relationem” il proprio accertamento, nel caso in cui la motivazione faccia rinvio a verbali ispettivi redatti nei confronti di soggetti diversi dal contribuente, è necessaria, ai fini della legittimità degli atti, l’effettiva conoscenza di tali documenti da parte del contribuente “<sup>9</sup>.

Con una recentissima sentenza, infine, i giudici di merito hanno affermato che “L’avviso di accertamento deve indicare ai sensi dell’art. 42 del D.P.R. 29.09.1973, n. 600, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo giustificano. La motivazione dell’avviso di accertamento, se fondata su documenti reperiti presso terzi, assolve alla sua funzione solo se tali documenti sono allegati all’avviso o sono conosciuti dal contribuente. In caso contrario il contribuente non è posto in grado di conoscere gli elementi che gli consentono di valutare la fondatezza e la legittimità della pretesa impositiva “<sup>10</sup>.

Dott. Gennaro Di Gennaro

Cultore di Diritto Tributario e Dottorando di ricerca in “ Pubblica Amministrazione dell’economia e delle finanze “, Facoltà di Giurisprudenza, nell’Università degli Studi di Bari “ Aldo Moro “.

1 In tema di motivazione dell’atto d’imposizione attraverso esplicito richiamo al Processo verbale di constatazione redatta dalla Guardia di Finanza, la Suprema Corte ha statuito che “ L’accertamento Iva può essere motivato anche con richiamo al verbale della Guardia di Finanza. L’obbligo di motivazione dell’avviso di accertamento, infatti, in base all’art. 56 del D.P.R. n. 633 del 1972 può essere assolto anche mediante rinvio ad altri atti conosciuti o conoscibili da parte del contribuente e, in particolare al processo verbale di constatazione redatto dalle Fiamme gialle nell’esercizio dei loro poteri di polizia tributaria. Ne consegue che, in caso di impugnazione, il giudice tributario deve solo accertare, motivando adeguatamente, 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 di verifica redatti alla presenza del contribuente o a lui comunicati o notificati nei modi di legge “, sentenza n. 8117 del 23/05/2012, in *Il Sole 24 Ore* dell’11/06/2012, *Norme e Tributi*, R. BRESCIANI ( a cura di ), *Le massime*, p. 4.

2 Per un utile approfondimento sulla motivazione per relationem, si rinvia a U. MANGIAVACCHI, *La motivazione per relationem nell’ottica difensiva dell’Amministrazione Finanziaria: breve rassegna della recente giurisprudenza di legittimità*, in *Rivista della Scuola Superiore dell’economia e delle finanze*, a cura del Ce.R.D.E.F.- Centro Ricerche Documentazione Economica e Finanziaria.

In argomento, v. anche M. BEGHIN, Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42 d.p.r. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello " Statuto dei diritti del contribuente 2, in Riv. Dir. trib., 2004, I, p. 709.

3 Qualora ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'istituto del reclamo di cui all'art. 17-bis del D. Lgs. n. 546/92, il contribuente dovrà preliminarmente attivare la fase amministrativa, pena l'inammissibilità del ricorso tributario eventualmente proposto in spregio a quanto prescritto dalla regola de qua.

In tema di reclamo, per un utile approfondimento, si rinvia a G. CORASANITI, Trattazione dell'istanza, accordo e perfezionamento della mediazione, in Corriere Tributario n. 19/2012, p. 1441 ss.

4 Commissione Tributaria Regionale Puglia, Sez. IX, sentenza n. 142, parte II, del 17/12/2009, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia, anno 2010, p. 85-86.

In tal senso, anche Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sez. VII, sentenza n. 15 del 19/02/2008, in Banca Dati def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

5 Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, Sez. V, sentenza n. 243 del 28/06/2010, in Massimario delle Commissioni Tributarie della Puglia, anno 2011, p. 90.

Nel medesimo filone giurisprudenziale, si inserisce Commissione Tributaria Regionale Veneto, Sez. XXX,

sentenza n. 83 del 5/10/2010, in Banca Dati def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

6 In ordine al percorso ermeneutico praticato dal Giudice di legittimità, relativo all'allegazione del P.V.C. al provvedimento d'imposizione, v. Cassazione civ., Sez. Tributaria, sentenza n. 20539 del 6/10/2011, in Banca dati De Jure.

7 Commissione Tributaria Regionale Campania, Sez. 39, sentenza n. 51 del 18/03/2009, in Banca Dati def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

8 Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. 29, sentenza n. 120 del 4/11/2009, in Banca Dati def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

9 Commissione Tributaria Regionale Sardegna, Sez. V, sentenza n. 3 del 18/01/2011; in tal senso, anche Commissione Tributaria Regionale Lombardia, Sez. 42, sentenza n. 16 del 26/01/2011, in Banca Dati def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

10 Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, Sez. 19, sentenza n. 3 del 23/01/2012, in Banca Dati def.finanze.it, Documentazione economica e finanziaria.

<https://www.diritto.it/richiamo-del-p-v-c-relativo-a-una-verifica-tributaria-espletata-presso-terzi-e-doverosa-l-allegazione/>