

L'avviso d'accertamento motivato per relationem: aspetti sostanziali e processuali

Autore: Redazione

In: Diritto amministrativo

di Giovanni Turri

L'obbligo di motivazione degli atti impositivi costituisce indubbiamente uno dei temi dell'attività dell'accertamento maggiormente discussi e dibattuti dalla letteratura negli ultimi anni, che assume una speciale rilevanza in ragione della delicatezza della funzione assolta dalla motivazione soprattutto in relazione alle norme che hanno imposto la motivazione degli atti amministrativi.

Il riferimento è, evidentemente, alle innovazioni strutturali introdotte dalla L. 214/1990, "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi" e successivamente sviluppate e perfezionate dal D.L.vo 3 febbraio 1993, n. 29, "Razionalizzazione dell'organizzazione delle amministrazioni pubbliche e revisione della disciplina in materia di pubblico impiego, a norma dell'art. 2 della L. 421/1992" e dal D.L.vo 80/1998.

Detti provvedimenti, oltre alla riaffermazione di principi già rinvenibili nella Costituzione, quali quelli di imparzialità, buon andamento e trasparenza dei pubblici poteri, hanno imposto l'adeguamento delle organizzazioni amministrative dello Stato a criteri di funzionalità rispetto ai compiti assegnati, nella prospettiva della realizzazione di obiettivi di efficacia, efficienza ed economicità, per il cui conseguimento sono state individuate precise responsabilità.[1]

L'esigenza di aderire a queste nuove indicazioni, ha determinato numerose amministrazioni ad attuare ampi interventi di riforma dei propri processi interni, in alcuni casi mutuando tecniche maturate nel mondo aziendalistico, talune delle quali veramente avanzate.

La riflessione giuridica sui motivi che possono incidere sulla caducazione dei risultati dell'azione amministrativa e sulle accortezze da adottare per evitarla, trova quindi un'ulteriore ragion d'essere nel nuovo complesso dispositivo cui si è fatto brevemente cenno, oltre che nel quadro di responsabilità dallo stesso delineato.

Con riferimento all'Amministrazione finanziaria, un ruolo centrale assume il problema della validità delle decisioni con cui si estrinseca la pretesa impositiva, da cui dipende, in definitiva, la capacità dell'amministrazione stessa di raggiungere l'obiettivo cui è preposta, cioè la percezione dei tributi.

La questione può essere ovviamente esaminata da diversi punti di vista; quello considerato nella nostra ricerca, riguarda, appunto, i riflessi che la disciplina della motivazione può determinare sulle connessioni intercorrenti fra l'atto conclusivo delle operazioni ispettive e il provvedimento finale del procedimento d'accertamento.

1.La motivazione degli atti amministrativi

Dal punto di vista etimologico la "motivazione" indica la "ragione" (motivus) di un certo argomento o di una determinata conclusione.[2]

Sul piano giuridico, l'obbligo di esporre tale ragione è sancito a livello costituzionale (art.111, primo comma, Cost.) per tutti i provvedimenti giurisdizionali.

Tuttavia analoga disposizione non è rinvenibile nella Carta fondamentale in relazione ai provvedimenti amministrativi; per questi ultimi l'origine dell'istituto è di natura giurisprudenziale.

Nel nostro Paese, in particolare, la riflessione sull'istituto si è sviluppata in parallelo all'approfondimento della categoria dell' "eccesso di potere" quale vizio tipico dell'attività amministrativa discrezionale.

Inizialmente, questo peculiare stato patologico veniva individuato in tutti quei casi in cui la scelta discrezionale operata dalla P.A. fosse, nei fatti, rivolta non al perseguimento di un fine pubblico, bensì al conseguimento di un vantaggio privato, egoistico; si parlava, in questi casi, del cosiddetto eccesso di potere per sviamento dal fine pubblico.

Successivamente, la dottrina perfezionò la tesi per cui ciò che qualifica l'atto amministrativo non è il perseguimento di un qualsiasi fine pubblico, bensì la realizzazione, soltanto, di quella finalità specifica che la singola norma d'interesse individua ed affida, in maniera puntuale, alla cura dei pubblici poteri.

Di conseguenza, la figura dell'eccesso di potere iniziò ad essere impiegata per individuare una ulteriore ipotesi di illegittimità dell'atto, qualificata come sviamento dallo scopo pubblico per falsità o illiceità della causa.

Dovendo disporre di uno strumento da utilizzare in concreto per poter verificare, caso per caso, se una certa attività amministrativa fosse o meno viziata da questa particolare ipotesi di "sviamento", la giurisprudenza giunse ad affermare la necessità che l'amministrazione motivasse l'atto, ritenendo, appunto, che soltanto attraverso l'indagine sui motivi per i quali un certo atto è stato emanato, fosse possibile verificare la corrispondenza fra lo scopo in concreto perseguito ed il fine astratto previsto dalla norma.

Tuttavia, proprio nel riconoscere nella motivazione lo strumento più idoneo all'accertamento del vizio di eccesso di potere, la giurisprudenza inaugurò una seconda fase, elaborando quelle che oggi sono comunemente definite "figure sintomatiche di eccesso di potere

Un primo passo in questa direzione, fu rappresentato dalle decisioni che individuavano tanto nella mancanza di motivazione, quanto nella sua insufficienza, chiari segnali rivelatori del vizio dell'attività amministrativa discrezionale, dando luogo alla figura sintomatica dell'eccesso di potere, appunto, per carenza o insufficienza della motivazione.

Ne conseguì che la P.A., preoccupata di incorrere in censure di legittimità dei propri atti, "cominciò a motivarli in maniera pletorica, dando luogo a motivazioni spesso illogiche e contraddittorie"; la giurisprudenza, ben presto, non mancò di censurare anche questo genere di comportamento, finendo per affermare che anche l'illogicità, la contraddittorietà, l'incertezza della motivazione, costituissero indizi sintomatici dell'inadeguato perseguimento del pubblico interesse e traendo così lo spunto per individuare la seconda figura sintomatica: l'eccesso di potere per illogicità o contraddittorietà della motivazione.

E' interessante notare a questo punto la ricostruzione storica secondo la quale nel periodo post-bellico la P.A. fu costretta a disattendere le regole elaborate dalla giurisprudenza, a causa dell'accumularsi di pratiche amministrative; fu in questo periodo che nacque la cosiddetta motivazione per relationem, in virtù della quale i motivi non vengono espressi nel provvedimento, ma sono desumibili da altri atti dello

stesso procedimento, espressamente richiamati in quello finale.

Da questo momento l'istituto della motivazione cominciò a perdere l'importante valore sostanziale che aveva fino ad allora assunto.

In molte pronunce, ad esempio, si affermò che essa fosse necessaria solo per i provvedimenti sfavorevoli al privato e non anche per quelli ampliativi della sua sfera giuridica; spesso, inoltre, le sentenze facevano largo uso di espressioni generalissime e tutt'altro che chiarificatrici, affermando, ad esempio, che la motivazione dovesse essere "congrua", "adeguata" ovvero "sufficiente".

Una funzione centrale in tal senso, ha assunto la menzionata L. 241/1990, al cui art. 3 si legge "ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal secondo comma. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria; - la motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale; - se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato nella 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; - in ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere".

Il più evidente ed immediato effetto di questa previsione è stato quello di far transitare la rilevanza del difetto di motivazione dal piano delle figure sintomatiche dell'eccesso di potere, a quello della violazione di legge.

Una seconda importante conseguenza è individuabile nella generalizzazione dell'obbligo di motivazione; mentre prima del 1990 si riteneva che esso vigesse soltanto per i provvedimenti discrezionali, il tenore della norma induce oggi ad ammetterne l'operatività anche con riferimento a quelli vincolati, sebbene, per questi ultimi, si tende a parlare di "giustificazione", essendo i presupposti, le procedure e i tempi di emanazione dell'atto, regolamentati per legge. Tuttavia, l'ambito applicativo dell'obbligo di motivazione, merita ulteriori precisazioni.

In primo luogo, occorre osservare che, nonostante l'inciso "ogni provvedimento amministrativo", la dottrina più accreditata ritiene che l'obbligo in questione riguardi non soltanto i provvedimenti amministrativi in senso tecnico - intesi quali atti conclusivi del provvedimento, destinati a modificare in via imperativa la sfera giuridica dei destinatari e caratterizzati dalla autoritarità e dalla esecutorietà ma anche i meri atti amministrativi, comprendendo quindi tutti gli strumenti di cui la P.A. si serve per il perseguimento degli interessi affidati alla sua gestione, a condizione che siano qualificati da contenuti "di volontà".

Ovviamente, non tutti gli atti ed i provvedimenti amministrativi devono essere motivati, ma soltanto quelli per i quali la motivazione non appaia illogica, impossibile o contraddittoria, come negli esempi di scuola del certificato di nascita, di morte, ecc., ovvero in un atto meramente ricognitivo di uno stato di fatto, in cui difetta ogni genere di valutazione o comparazione.

L'espressione "presupposti di fatto" indica, essenzialmente, i fatti, gli atti, gli elementi, le circostanze che, in quanto preesistenti all'esternazione della volontà amministrativa, sono stati oggetto di valutazione o comparazione; non è comunque necessaria l'esposizione di tutti i supporti fattuali, potendo essere sufficiente anche l'indicazione di uno solo di essi, purché di carattere essenziale."

Il termine "ragioni giuridiche" indica invece le argomentazioni in punto di diritto, a fondamento dell'atto. Può trattarsi di indicazioni legislative, regolamentari, giurisprudenziali o anche dottrinali; per quanto riguarda le norme, deve ovviamente essere tenuta in debito conto la gerarchia delle fonti, con l'avvertenza che, in caso di norme di pari grado, la preferenza deve essere data a quelle di principio.

In motivazione devono essere riportati tanto i presupposti di fatto quanto le ragioni giuridiche e la mancanza di uno solo di questi due riferimenti determina un vizio di legittimità; fra di essi, inoltre, deve esistere una precisa relazione, un collegamento logico.

In altri termini, la decisione della P.A. deve rappresentare il risultato degli elementi fattuali e delle argomentazioni di diritto che sono state oggetto di acquisizione, valutazione e comparazione nel corso dell'istruttoria; da tale disposizione, inoltre, discende anche la regola per cui l'istruttoria rappresenta una fase necessitata di ogni procedimento amministrativo, pur concretizzandosi, in molti casi, in adempimenti elementari e speditivi.

Il terzo comma dell'articolo in esame ha sancito l'istituzionalizzazione della figura della motivazione "per relationem", già ampiamente ammessa dalla giurisprudenza; si precisa comunque che, ove la motivazione risulti da altro atto, anche questo deve essere espressamente menzionato e reso disponibile nelle forme e nei modi di cui al Capo V della L. 241/1990 e, in particolare, dell'art. 25.

2. La motivazione dell'atto d'accertamento

Nella materia tributaria, l'istituto della motivazione è stato studiato e approfondito principalmente con riferimento all'avviso di accertamento, inteso quale tipico atto provvedimentoale, espressione delle potestà di autotutela dell'Amministrazione, destinato ad incidere in via immediata e unilaterale sulla sfera giuridica di un soggetto privato, attraverso la produzione, a seconda dei casi, di uno o di tutti i seguenti effetti: quantificazione della base imponibile, liquidazione dell'imposta, fissazione del regime dell'obbligazione tributaria[3].

Un ruolo centrale nell'analisi della motivazione dell'avviso di accertamento, riveste, ovviamente, l'art. 42 del D.P.R. 600/1973, il quale, ai commi secondo e terzo, stabilisce quanto segue: "L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica 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'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al presente articolo".

Con riferimento alle conseguenze del difetto di motivazione, l'art. 61, secondo comma, dello stesso D.P.R. 600/1973 dispone: "La nullità dell'accertamento ai sensi del terzo comma dell'art. 42 e del terzo comma dell'art. 43 e in genere per difetto di motivazione, deve essere eccepita a pena di decadenza in primo grado".

La funzione attribuibile all'istituto della motivazione dell'atto impositivo, quale discende dalle norme menzionate, consiste - analogamente a quanto si è già visto, in generale, per i provvedimenti amministrativi - nel rendere edotto il contribuente dei presupposti di fatto e di diritto sui quali

l'accertamento è fondato, nonché dell'iter logico - giuridico in base al quale l'Amministrazione è giunta all'affermazione in via autoritativa di una determinata pretesa impositiva.

Secondo quanto specificato dalla migliore dottrina[4], l'accertamento dell'ufficio va motivato sotto due profili concettualmente e giuridicamente distinti: da un lato occorre giustificare l'esistenza dei presupposti che legittimano la rettifica o l'accertamento (analitico o induttivo) producendo le prove di tale esistenza, dall'altro devono essere indicate le ragioni che supportano i calcoli effettuati per la determinazione delle maggiori imposte o del reddito accertati.

Un sensibile rafforzamento della tutela della posizione del contribuente, connessa alla funzione dell'istituto in esame, è sicuramente disceso dalla previsione dell'art. 3 della L. 241/1990 che, nel generalizzare l'obbligo di motivazione di tutti i provvedimenti amministrativi, ha precisato, come si è già diffusamente illustrato, che la stessa deve estendersi ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria; proprio da quest'ultima normativa, ha trovato maggior vigore argomentativo l'orientamento dottrinale e giurisprudenziale per il quale l'obbligo di motivazione degli atti impositivi può ritenersi giuridicamente assolto "per relationem", a condizione che il contribuente sia stato comunque posto in grado di conoscere tutti gli elementi essenziali della pretesa adottata nei suoi confronti e di comprendere il ragionamento logico - giuridico seguito dall'Amministrazione, attraverso la conoscenza o la conoscibilità degli atti richiamati.[5]

In passato la giurisprudenza aveva adottato un orientamento garantista, sanzionando la nullità di atti di accertamento in cui non fossero indicati i fatti indice del maggiore imponibile, in modo da porre il contribuente in condizioni di conoscere l'an e il quantum della pretesa, precisando che tali elementi non potessero essere integrati successivamente nel corso del successivo giudizio.[6]

La stessa Corte di Cassazione ha successivamente mutato avviso, sostenendo - da ultimo, con sentenza n.11 del 3 gennaio 1997[7] - che le prove della pretesa erariale non devono essere compendiate nell'atto di accertamento e messe immediatamente a conoscenza del destinatario, incombendo il relativo onere all'Ufficio finanziario nel corso del giudizio promosso dal contribuente.

Secondo quanto si legge nella sentenza predetta "l'accertamento si esaurisce in un provvedimento autorizzativo, con il quale l'Amministrazione finanziaria fa valere la propria pretesa tributaria, esternandone il titolo e le ragioni giustificative, al solo fine di consentire al contribuente di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, instaurando un procedimento nell'ambito del quale la parte creditrice sarà tenuta a passare dall'allegazione della propria pretesa alla prova del credito tributario vantato nei confronti del ricorrente".

Risulta palese come questa impostazione possa compromettere pesantemente la posizione del contribuente: in base alle richiamate disposizioni del nuovo processo tributario, quest'ultimo non può certo limitarsi a far valere l' "opportunità" di ricorrere, essendo invece tenuto, a pena di inammissibilità, a dettagliare l'oggetto della domanda, pur non avendo a disposizione tutti i necessari strumenti conoscitivi.

Questa ed altre considerazioni hanno indotto autorevole dottrina ad affermare come l'orientamento giurisprudenziale sopra citato abbia "operato un'erronea (...) confusione fra l'indicazione degli elementi di prova, che rappresenta una componente essenziale della motivazione dell'atto impositivo e la verifica degli stessi elementi di prova, che può essere effettuata (essa sola sì) anche soltanto nella successiva sede giudiziale, ove l'Amministrazione è tenuta ad assolvere al noto onere probatorio su di essa incombente

(...)"

3 L'atto conclusivo della verifica fiscale, l'avviso di accertamento e conseguenti rapporti con la motivazione per relationem.[8]

Ai fini di questa ricerca rileva sottolineare ulteriormente, in via preliminare, che il processo verbale di constatazione è un atto di documentazione che "fa prova fino a querela di falso" limitatamente, però, alle dichiarazioni rese e ai fatti compiuti in presenza dei verbalizzanti.

Esso non è autonomamente impugnabile avanti alle commissioni tributarie, in quanto atto "endo-procedimentale", inidoneo a produrre immediati effetti nella sfera giuridica del verbalizzato; eventuali vizi del verbale possono essere fatti valere in sede di ricorso avverso l'avviso di accertamento che su di esso si fonda, sotto il profilo dell'invalidità derivata.

Nessuna rilevanza probatoria può essere attribuita all'atto nella parte relativa ad argomentazioni deduttive, all'esposizione di presunzioni o a riflessioni d'ordine logico - giuridico.

Di conseguenza, nessun vincolo può derivare all'ufficio o al giudice relativamente, ad esempio, alle valutazioni operate dai verbalizzanti circa l'imputazione temporale o l'inerenza di una componente di reddito positiva o negativa, ovvero alla qualificazione di una operazione come rientrante o meno nel campo di applicazione dell'Iva.

Il problema delle connessioni fra questo atto e il provvedimento conclusivo della procedura d'accertamento, si pone perché, come noto, esiste una pratica ampiamente diffusa e consolidata - oltre che spesso censurata dai giudici tributari - in base alla quale gli uffici sono soliti emanare avvisi di accertamento limitandosi a recepire i rilievi risultanti dagli atti compilati in sede di verifica

Il tema deve essere esaminato da due distinti punti di vista.

La prima prospettiva di analisi impone di ritornare, per il momento, al concetto di motivazione dell'atto impositivo.

Si è detto che la sostanza di quest'istituto consiste nella esternazione dell'iter logico-giuridico a supporto del titolo e della ragione giustificativa della pretesa impositiva; deve trattarsi, in altri termini, non già di una esposizione "statica" dei vari elementi raccolti, bensì della illustrazione "dinamica" del processo di formazione della scelta decisionale.

Poiché quest'ultima deve considerarsi prerogativa esclusiva dell'ufficio finanziario, in quanto unico titolare del potere di accertamento, l'esplicitazione della motivazione dovrebbe dare espressamente atto della valutazione critica autonomamente operata dall'ufficio stesso in sede di formazione dell'avviso di accertamento.

Da questa prospettiva, non può ritenersi rispettato il suddetto obbligo di motivazione in un atto impositivo in cui il titolare della relativa funzione si limiti a "trasfondere" in maniera acritica le conclusioni di un altro organo, quale la Guardia di Finanza, a cui sono demandate soltanto compiti di carattere istruttorio e strumentale, oltre che di mera collaborazione e cooperazione con gli uffici delle imposte "per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento delle imposte e per la repressione delle violazioni"; a maggior ragione un detto obbligo deve considerarsi disatteso allorquando l'ufficio responsabile operi un mero rinvio alle risultanze del verbale.

Questa ricostruzione - che, ovviamente, è applicabile non solo agli atti prodotti dalla Guardia di Finanza, ma anche a quelli compilati da altri organi ispettivi ovvero dai funzionari appartenenti allo stesso ufficio competente ad emettere l'avviso di accertamento - è stata da sempre sostenuta e ribadita dallo stesso Ministero delle Finanze, nonché sancita anche da diverse decisioni dei giudici tributari.[9]

Il secondo punto di vista consiste nel verificare se e a quali condizioni l'avviso di accertamento possa essere motivato "per relationem" con riferimento ai rilievi e alle conclusioni contenute nel p.v. di constatazione.

Il problema non deve essere confuso con il precedente, dal momento che ben si può motivare "per relationem", sottoponendo comunque ad autonoma e critica valutazione le argomentazioni dell'organo ispettivo.

La questione, invece, consiste solo e semplicemente nel verificare se, per l'avviso di accertamento, la motivazione "per relationem" trova legittimazione giuridica.

La risposta affermativa sembrerebbe scontata, dal momento che esiste il preciso riferimento normativo rappresentato, come si è visto, dall'art. 3 della L. 241/1990, applicabile a tutti i provvedimenti amministrativi.

Sulla base di quanto detto sopra, è possibile effettuare una prima sintesi i cui punti essenziali sono i seguenti:

l'art. 3 della L. 241/1990 consente la motivazione "per relationem" qualora "le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione";

di conseguenza, non è sufficiente che nell'atto richiamato si trovino, genericamente, fatti, elementi o circostanze rilevanti ai fini della decisione, occorrendo invece che in quest'ultimo si rinvenano, con carattere di completezza, tutte le ragioni della decisione stessa e, cioè, l'esposizione dell'intero "iter logico giuridico[10]" che ha condotto alla determinazione finale, comprensivo del "vaglio critico" degli elementi di fatto e di diritto su cui il provvedimento si basa;

come si è accennato, il verbale redatto dagli organi di controllo, per natura e definizione, non può contenere questo "vaglio critico[11]", trattandosi soltanto di un atto di documentazione dell'attività svolta e degli elementi raccolti;

ne discende, quale conclusione finale, che l'emanazione di un avviso di accertamento, motivato "per relationem" con riferimento al contenuto degli atti ispettivi, non può essere legittimato dal citato art. 3 della L. 241/1990;

in ogni caso, anche ad ammettere e non concedere, nei casi in esame, la motivazione "per relationem", resta comunque la necessità che il verbale a cui si fa rinvio contenga tutti gli elementi che concorrano ad integrare la sostanza della motivazione stessa - nel senso delineato dalla legge - e che l'atto conclusivo del controllo, ove non sia già in possesso del contribuente, venga ad esso reso noto prima della scadenza del termine di notifica dell'avviso di accertamento; infatti, non può ritenersi accettabile, in materia fiscale, il semplice rispetto del menzionato art. 3 della L. 241/1990 nella parte in cui si richiede che l'atto richiamato sia soltanto "indicato e reso disponibile".

La giurisprudenza, da tempo, milita decisamente in favore della più ampia ammissibilità dell'istituto, a condizione comunque che il contribuente venga posto in grado di esercitare le proprie difese; a titolo esemplificativo può citarsi la sentenza della Commissione centrale, sez. VIII, n. 5660 del 20 maggio 1997[12] con cui, tra l'altro, si è stabilito che "allorquando il processo verbale di constatazione è

conosciuto dal contribuente e gli elementi in esso contenuti e succintamente riportati negli accertamenti sono idonei ad assicurare una completa conoscenza degli addebiti e dei loro presupposti probatori, la motivazione per relationem è pacificamente ammessa per gli effetti fiscali, rispondendo all'esigenza sostanziale di garantire un'adeguata informazione al destinatario e quindi l'esercizio del diritto di difesa".

Volendo quindi trarre conclusioni organiche, che consentano di contemperare il più possibile le varie posizioni esistenti sull'argomento, nella prospettiva di salvaguardare tanto l'efficacia dell'azione degli organi ispettivi quanto l'attività amministrativa degli uffici, nel rispetto delle reciproche competenze e delle posizioni soggettive degli operatori ispezionati, appaiono prospettabili le seguenti soluzioni:

l'atto conclusivo della verifica fiscale deve essere chiaro e esaurientemente illustrativo di tutti i passaggi logici utilizzati dall'ufficio per la rettifica, degli addebiti e dei relativi presupposti;

2. lo stesso processo verbale deve essere a disposizione del contribuente nei cui confronti viene emesso l'avviso di accertamento; qualora quest'ultimo utilizzi elementi risultanti da verbale compilato nei confronti di altro soggetto, l'ufficio dovrà riformulare integralmente gli addebiti;

in ogni caso l'avviso di accertamento deve dare atto dell'autonoma valutazione operata dallo stesso ufficio relativamente alle conclusioni operate dai verbalizzanti.

In presenza di detti presupposti appare effettivamente difficile negare validità all'atto impositivo che rinvii "per relationem" al processo verbale di constatazione; di contro, se quest'ultimo non risulti immune da profili di illogicità, contraddittorietà, incompletezza argomentativa - tanto in punto di fatto quanto di diritto - e se l'avviso di accertamento si limiti ad operare un mero rinvio ai suoi contenuti, senza inserire nel provvedimento finale ulteriori elementi o indicazioni chiarificatorie, appare altrettanto difficile ritenere adempiuto l'obbligo di motivazione.

Il tutto, per i verbalizzanti, si risolve in sostanza - a prescindere, ovviamente, dal rispetto delle vigenti istruzioni interne relative alle verifiche fiscali - in una intelligente applicazione delle indicazioni che si sono fornite al secondo paragrafo della presente trattazione commentando il primo comma dell'art. 3 della L. 241/1990, delle quali può porsi in evidenza, la necessità che il risultato del controllo sia prospettato - attraverso una esposizione logica e coerente - in termini di connessione fra elementi di fatto oggetto di specifica considerazione nel corso dell'attività (fra cui documenti e registri contabili, singole registrazioni, scritture di bilancio, giacenze di magazzino eventualmente rilevate, dati documentali acquisiti da terzi soggetti, ecc.) e relative norme giuridiche, legislative, regolamentari o interne.

La necessità che quanto si è detto circa l'autonoma valutazione dell'Ufficio non costituisca il pretesto per verbali redatti superficialmente o senza la dovuta attenzione per le argomentazioni poste a supporto dei rilievi formulati, è confermata da un orientamento diffuso negli ambienti professionali, che suggerisce di non insistere sulla mancanza di detto "vaglio critico" come principale motivo di annullamento, trattandosi di un aspetto che "indebolisce genericamente le argomentazioni su cui è fondata la rettifica, ma non di un vizio in senso tecnico", con ciò propendendo per posizioni difensive basate sulle ragioni sostanziali della pretesa impositiva, anche se risultanti direttamente dall'atto conclusivo delle operazioni ispettive.

4. Prospettive evolutive della motivazione: lo "statuto dei diritti del contribuente"

L'approvazione da parte del parlamento dello Statuto dei diritti del Contribuente rappresenta la risposta a quelle istanze che, da decenni, lamentano l'assenza nella materia tributaria di un quadro dispositivo

avente valore di "principi generali dell'ordinamento tributario", come tali in grado di indirizzare l'applicazione delle norme tributarie nel senso della stabilità e dell'uniformità.

Fra le disposizioni contenute nel testo, l'art. 7 riguarda la motivazione; la norma recita:

· Gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama

· gli atti dell'Amministrazione finanziaria devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo e l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili

Il primo immediato effetto di questa disposizione è quello di introdurre in materia fiscale il principio generale della motivazione di tutti gli atti prodotti dall'Amministrazione finanziaria.

Come si è visto in precedenza, l'istituto della motivazione nel settore tributario è stato approfondito, in via quasi esclusiva, con specifico riferimento a quel particolare atto amministrativo che è l'avviso di accertamento; le ragioni di ciò sono da ricercare nel fatto che la normativa precedente, mentre sancisce espressamente l'obbligo della motivazione per detto avviso, non prevede che lo stesso adempimento dovesse essere rispettato anche per altri documenti.

In altri termini, sebbene non siano mancate in precedenza specifiche previsioni in tal senso per particolari e determinati provvedimenti emanati dall'Amministrazione finanziaria, non era normativamente sancita la generalità della regola della motivazione per ogni genere di atto da questa prodotto.

Lo statuto qui in esame, contribuisce a migliorare sensibilmente il complesso delle garanzie facenti capo al contribuente, dal momento che l'attività di accertamento, o, meglio, quella finalizzata alla determinazione della base imponibile e/o dell'imposta, non è più - ormai, già da diverso tempo - collegabile in maniera esclusiva ad un atto specifico.

E' bene tuttavia sottolineare che tutta la problematica della motivazione quale elemento di tutela del contribuente poteva già ritenersi superabile, attraverso la giusta valorizzazione del principio generale sancito dall'art. 3 della L. 241/1990; da qui, l'inserimento esplicito dell'obbligo della motivazione per tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria. nell'ambito dello Statuto, che rappresenta la legge-quadro in tema di rapporti fisco-contribuente.

Confrontando il primo comma dell'art. 7 in discussione con l'art. 3 della L. 241/1990, emerge quanto segue:

mentre quest'ultima norma parla di "provvedimenti amministrativi", lo Statuto parla di "atti"; trattasi di una differenza trascurabile in quanto, come si è già accennato, è unanimemente riconosciuto che l'espressione utilizzata dalla normativa del 1990 deve correttamente intendersi comprensiva di tutti gli atti amministrativi a contenuto volontaristico o decisorio, anche di carattere vincolato, per i quali l'esplicitazione dei motivi, oltre ad essere logica e coerente, risulti anche utile e non pleonastica;

per entrambe le disposizioni, la motivazione consiste nell'esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che hanno determinato le decisioni dell'amministrazione.

Per il significato di queste espressioni si rinvia a quanto detto in precedenza; resterebbero comunque

ferme, evidentemente, le disposizioni di carattere speciale che richiedono l'esplicitazione, in sede di motivazione, di specifiche condizioni o particolari elementi fattuali o in via di diritto, come avviene per l'avviso di accertamento e il provvedimento che irroga la sanzione amministrativa;

Di contenuto sostanzialmente analogo è anche l'inciso che riguarda la "motivazione per relationem".

L'orientamento pre-statutario propendeva già per la legittimità dell'avviso di accertamento motivato con riferimento ai contenuti del processo verbale di constatazione, purché oggetto di autonoma e critica valutazione da parte dell'Ufficio; tuttavia, a ben guardare, i termini del problema non sono mutati sostanzialmente, sicché - anche alla luce degli altri principi contenuti nello Statuto, tutti tendenzialmente preordinati ad un generale rafforzamento della posizione del contribuente rispetto all'Erario - i requisiti di logicità, coerenza, chiarezza, non contraddittorietà delle risultanze esposte nel verbale- hanno assunto finalmente veste definitivamente formale.

(segue) e nel D.lgs 32/2001

Il D.lgs 32/2001 che contiene le disposizioni di attuazione dello " Statuto del Contribuente" ha provveduto a riaprire la questione che sembra chiusa in modo definitivo.

Il citato decreto legislativo, infatti, ha provveduto a modificare l'articolo 42 del Dpr 600/1973 citato all'inizio di questa relazione con la seguente formulazione " l'avviso di accertamento... deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato e in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli che sono state applicate con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica 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: 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".

Inoltre, stabilisce che l'accertamento è nullo, qualora l'atto non dovesse arrecare l'indicazione e la motivazione di cui al presente articolo ed allo stesso non è allegata la documentazione richiamata nell'avviso.

L'articolo 56 del dpr 633/1972 ha aggiunto un quinto comma la cui formulazione è la seguente " la motivazione nell'atto deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato: 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. L'accertamento è nullo se non sono rispettate le disposizioni di cui al presente comma".

Tali disposizioni normative forniscono lo spunto per interessanti riflessioni.

In prima battuta, si deve chiarire il rapporto che esiste tra l'articolo 7 dello Statuto e le norme sopra citate.

Anche da una lettura superficiale si può comprendere come il citato articolo 7 mal si concilia con le formule più elastiche che, invece, sono fissate nelle leggi delle singole imposte. La norma di cui all'articolo 7 dello Statuto, infatti, impone che vengano allegati gli atti richiamati senza effettuare una distinzione tra atti conosciuti e non conosciuti, tra atti ricevuti e non.

La Relazione ministeriale di accompagnamento al decreto delegato giustifica la soluzione adottata

affermando che “ al fine di non rendere eccessivamente oneroso per l’amministrazione il rispetto di tale precetto è stato previsto che l’allegazione dell’atto richiamato può essere in concreto sostituita dalla riproduzione del suo contenuto essenziale. Tale scelta è sembrata costituire un giusto temperamento tra l’esigenza di garantire , nella sostanza, l’effettiva conoscenza dell’atto da parte del contribuente , e quella di non imporre all’amministrazione finanziaria adempimenti troppo onerosi che potrebbero inficiare l’efficienza dell’azione amministrativa , senza essere, di fatto, utili al perseguimento dell’obiettivo in questione”.

Tale giustificazione appare particolarmente debole per due ordini di motivi.

In primo luogo, il legislatore avrebbe dovuto spiegare , cosa che non è stata effettuata, perché ha scelto di offrire l’alternativa della riproduzione, nell’avviso di accertamento, del contenuto essenziale dell’atto richiamato, soluzione molto ambigua in quanto lascia all’Ufficio e, poi, al giudice tributario la facoltà di interpretare il termine “ contenuto essenziale” . [13]

La questione non è capziosa qualora si consideri che la soluzione adottata sembra prospettare, per l’Ufficio, la possibilità, in sede di eventuale contenzioso, di esibire l’atto riprodotto nei contenuti essenziali ma non allegato all’avviso di accertamento.

Coerenza di sistema avrebbe dovuto far sì che il legislatore adottasse un’ulteriore previsione normativa la quale avrebbe dovuto vietare all’ufficio di esibire, in sede di contenzioso, l’atto non allegato ma riprodotto nei suoi contenuti essenziali. Questa soluzione avrebbe avuto il pregio di responsabilizzare in modo maggiore gli uffici preposti all’accertamento imponendo loro serie riflessioni circa l’opportunità o meno di riprodurre l’atto piuttosto che procedere alla sua allegazione.

In secondo luogo, fatto ancora più grave, si deve notare che la relazione governativa allo Statuto sopra citata nulla dispone circa la scelta di escludere l’obbligo di allegare l’atto qualora questo sia conosciuto o ricevuto dal contribuente.

Si tratta, in modo indubbio, di formule oltremodo vaghe ed atecniche.

Qualora il legislatore , invece, avesse usato il termine “ notificato” in luogo di “ conosciuto” o “ ricevuto” molte perplessità sarebbero state del tutto fugate.

Il legislatore dello Statuto, invece, ha preferito continuare la strada della giurisprudenza citata , secondo la quale l’accertamento motivato per relazione deve essere considerato del tutto legittimo qualora l’atto sia conosciuto o conoscibile dal contribuente.

5. Le conseguenze processuali

A questo punto della trattazione, si rende opportuno evidenziare alcune conseguenze implicate dall’utilizzo dell’una o dell’altra via indicata dalla norma stessa.

Giova ricordare che , nel contenzioso tributario, il limite massimo della cognizione del giudice è rappresentato dall’atto contro cui viene proposto ricorso; di conseguenza, il giudice non può estendere il proprio esame al di fuori dei limiti soggettivi ed oggettivi rilevati nell’atto.

La motivazione , quindi, svolge la funzione di circoscrivere l’ambito di conoscenza della controversia sia nei confronti dell’ufficio che verso il contribuente poiché limita i fatti che possono essere adottati in giudizio poiché individua gli elementi dai quali si deve difendere. In sostanza, si può affermare , da un punto di vista processuale, che la motivazione delimita la materia del contendere. [14]

In forza di queste considerazioni, quindi, emerge che, qualora l’atto di accertamento sia stato motivato

mediante la riproduzione di un altro atto , in sede processuale, dovranno essere contestati soltanto fatti od argomentazioni che , in quest'ultimo, trovano contezza.

I principi del processo tributario imporranno di attenersi, nella contestazione della materia del contendere solo ai fatti che sono riportati all'interno dell'atto impugnato per cui, qualora dovesse accadere che i fatti determinanti per sostenere la pretesa tributaria sono riportati all'interno del contenuto dell'atto impugnato non in modo corretto , si dovrà procedere ad un annullamento per carenza di motivazione.

Il problema, invece, non si pone nel caso in cui venga utilizzato il rinvio poiché , in tale ipotesi, l'atto richiamato, allegato o, comunque, conosciuto entra a far parte integrante dell'atto impugnato.

Altra questione attiene al piano della prova.

La giurisprudenza di legittimità [15], a tale proposito, ha evidenziato come l'Amministrazione debba indicare, nell'atto impugnato, soltanto i fatti che , in sede di contenzioso, dovrà provare l'effettivo verificarsi di tali fatti e la loro attitudine a porsi, come sostegno, della pretesa. [16]

In conseguenza di ciò, qualora nell'atto impugnato sia stato riportato il contenuto essenziale , secondo chi scrive si dovrà fare attenzione a non favorire l'accesso ad illegittime integrazioni, anche sul piano della prova.

Con questa affermazione si può dire non solo che non potranno essere oggetto di prova fatti od argomentazioni che non trovano evidenza nel contenuto essenziale ma anche che, qualora l'ufficio dovesse procedere al deposito dell'atto che contiene tutti i motivi per esteso , questo potrà essere utilizzato solo ed esclusivamente per provare fatti che già in astratto sono stati utilizzati nell'atto impositivo.

Insomma, l'atto che contiene i motivi per esteso, poiché mai conosciuto dal contribuente, potrà, soltanto, fornire la prova di fatti ed argomenti che sono già stati illustrati nel contenuto essenziale.

Infatti, la struttura " autoportante" dell'atto impugnato comporta la conseguenza che solo ed esclusivamente i fatti in esso contenuti potranno essere , in sede di contenzioso, oggetto di prova.

Solo così si ritiene che il nuovo assetto attribuito dal legislatore al " rinvio" possa essere, realmente, garantista anche in sede processuale, tutelando i contribuenti dalla diffusione di prassi amministrative arbitrarie.

Note:

[1] ANDREANI : " Il principio costituzionale del buon andamento della Pubblica Amministrazione", Cedam, Padova, 1991; ALLEGRETTI : " L'imparzialità amministrativa", Cedam, Padova, 1965; NIGRO . " L'esercizio dei pubblici poteri" . Bologna, 1991; MAZZAROLLI - PERICU - ROVERSI MONACO - SCOCA : " Diritto Amministrativo", Monduzzi, p. 1028 e ss.

[2] Sull'argomento, per tutti, GIANNINI : " Motivazione dell'atto amministrativo" in " Enciclopedia del diritto", volume XXVII p. 257 e ss.

[3] CASERTANO : " La motivazione dell'avviso di accertamento" in " Il Fisco" , 1984, p.3696; GIULIANI : " La motivazione degli avvisi di accertamento nel vigente sistema tributario", ivi, 1984, p. 4167; CARLI : " Motivazione dell'avviso di accertamento e diritto del contribuente alla difesa" , ivi, 1982, p.7; GAGLIANO : " Considerazioni ed appunti in materia di motivazione degli avvisi di accertamento di valore ai fini delle imposte dirette" , ivi, 1980, p. 2121; PISANI : " La motivazione dell'atto di accertamento" in " Corriere Tributario" n.11/2002 p.968; LUPI : " motivazione e prova dell'accertamento tributario con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva " in " Rivista di Scienza delle Finanze e diritto finanziario" , 1987; I, p.275; GALLO : " Motivazione e prova nell'accertamento tributario" in " Rassegna Tributaria" n.4/2001 p.

1088 e ss; VOGLINO : “ Lineamenti definitivi dell’obbligo di motivazione degli atti tributari” in “ Bollettino Tributario” n.1/2001 p. 5 e ss; FALSITTA : “ Elementi teorici per una nuova definizione del concetto di motivazione dell’accertamento tributario” in “ Rivista di diritto tributario” , 1998;I, p.687 e ss; FERRAU’ : “ La motivazione dell’avviso di accertamento tributario” in “ Corriere Tributario” n.4/1992; STEVANATO : “ Alcune riflessioni in tema di motivazione degli accertamenti di valore” in “ Rassegna Tributaria”, 1987, II, p.584 e ss; BAFILE : “ Motivazione dell’accertamento come atto processuale” , ivi, 1987; II, pp.84-85.

[4] Vedi la nota 3

[5] VOGLINO : “ La motivazione dell’avviso di accertamento alla luce dei principi del procedimento amministrativo” in “ Bollettino Tributario” , 1991, p. 1633 e, in particolare, la note numero 6 dove vengono riportati molti riferimenti giurisprudenziali sul tema.

[6] Vedi le sentenze Cassazione , Sezione I Civile, 16 agosto 1993 n.8685; 2 settembre 1996 n. 7991;22 agosto 1996 n.7759; 4 febbraio 2000 n.1209; Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 1169/1999; Commissione Tributaria Provinciale di Treviso” 29 aprile 1997 n.1106, tutte in bancadati “ Fiscovideo”.

[7] In bancadati “ Fiscovideo”.

[8] Sull’avviso motivato “ per relationem” ex multis TORCHIO : “ Ancora sulla legittimità degli accertamenti motivati per relationem” in “ Bollettino Tributario” , 1992, p. 222; BRUZZONE : “ Motivazione per relationem. Il revirement della Suprema Corte” in “ Corriere Tributario” n.10/2002 p. 869 e ss; BERNARDINI : “ La legittimazione dell’accertamento motivato per relationem” in “ Corriere Tributario” , 1988, p. 178 e ss; MONTUORI: “ La motivazione per relationem degli atti impositivi . E’ pacifico che la questione non è pacifica” in “ Il Fisco” n.48/2000 p.14335; SALVINI : “ La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione” in “ Rassegna Tributaria” n.3/2002 p. 848 e ss.

[9] CHINETTI : “ Motivazione per relationem dell’avviso di accertamento. Orientamenti giurisprudenziali” in “ Diritto & Pratica Tributaria” , 2000, I, p.936.

[10] LANTERI : “ Motivazione per relationem dell’avviso di accertamento” in “ Diritto & Pratica Tributaria” 1990, II, p. 1168; STEVANATO : “ La motivazione degli atti di accertamento” in “ Rassegna Tributaria” , 1989, II, p. 367; GLENDI : “ Accertamento e processo” in “ Bollettino Tributario” , 1986, p.771.

[11] VANZ : “ Motivazione dell’avviso di accertamento per relationem a verbale di constatazione della Polizia Tributaria. Necessità di un preventivo vaglio critico da parte dell’Ufficio impositore” in “ Rassegna Tributaria” , 1999, p. 1170 e ss. In giurisprudenza Comm. Trib. Prov. Roma 19 gennaio 2001 n.421; CTP Siracusa 26 maggio 2000 n.95; Comm. Trib. Reg. Toscana 21 marzo 2000 n.15; CTP Grosseto 10 gennaio 2000 n.252; CTP Milano 6 dicembre 1999 n.382; CTP Milano 30 marzo 1999 n.142; Comm. Trib. Reg. Piemonte 21 ottobre 1999 n.42; Comm. Trib. Sicilia 7 gennaio 1990 n.29; CTP Pavia 17 dicembre 1998 n.267; CTP Pisa 22 maggio 1998 n.124. In senso contrario, sempre in giurisprudenza, Comm. Trib. Prov. Brescia 19 aprile 1999 n.100;Cassazione 27 ottobre 2000 n.14200; Cassazione 26 febbraio 2001 n.2780.

[12] In bancadati “ Fiscovideo”

[13] Con il termine “ contenuto essenziale” si deve intendere “ quello in grado di assolvere in modo esauriente l’obbligo di motivazione dell’atto sulla base delle singole norme previste in tema di motivazione degli atti di accertamento, liquidazione o irrogazione di sanzioni. Più in generale, esso deve riuscire ad

esplicare la funzione assegnata alla motivazione vale a dire contenere tutti gli elementi tali da garantire il diritto di difesa in giudizio del contribuente e capaci di far comprendere, allo stesso, l'iter seguito dall'amministrazione. L'atto, quindi, deve essere autoportante ossia per una sua piena comprensione, deve essere sufficiente ed esaustivo quanto riportato nel suo testo" Così MICELI : " Motivazione per relationem. Dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo Statuto del Contribuente" in " Rivista di diritto tributario" , 2001, I, p.1170.

[14] Cassazione 9 aprile 1998 n.6065 in " Rassegna Tributaria" 1999 p. 509 annotata da MULEO : " La motivazione dell'accertamento come limite della materia del contendere nel processo tributario" ; Commissione Tributaria Centrale 25 maggio 1998 n.2922 in " Rassegna Tributaria" , 1999, p. 877 annotata da SICCARDI : " La motivazione dell'accertamento tributario tra illustrazione della pretesa fiscale e prova della sua fondatezza".

[15] Citata da PORCARO : " Mancata allegazione del processo verbale di constatazione. Effetti sulla motivazione e sulla prova dell'accertamento" in " Rassegna Tributaria" , 2001, I, p.87.

[16] In senso contrario, la dottrina dominante secondo la quale già in sede di atto impositivo, l'Amministrazione deve fornire le prove che sostengono la pretesa. Vedi, FALSITTA : " Elementi teorici per una nuova riflessione sul contenuto della motivazione dell'accertamento tributario" in " Rivista di diritto tributario" , 1998, I, p. 688; GALLO: " Accertamento e garanzie del contribuente. Prospettive di riforma" in " Diritto & Pratica Tributaria" , 1990, I, p.66.

<https://www.diritto.it/lavviso-daccertameno-motivato-relationem/>