

CONTENZIOSO

Motivazione per relationem: allegazione documentale solo se necessaria

di Luigi Ferrajoli

La **Corte di Cassazione**, con sentenza n. 20928/2014, ha statuito che l'**obbligo** sussistente in capo all'Amministrazione finanziaria di allegare all'avviso di accertamento l'atto in esso richiamato **"per relationem" non è affatto incondizionato.**

Detto obbligo deve piuttosto mostrarsi **rispettoso del principio di ragionevolezza**, ritenuto dalla Corte imprescindibile per l'interprete che si approcci alla disposizione dello Statuto del Contribuente che si occupa di tale aspetto (per la precisione, art. 7, comma 1, ultimo periodo, L. 212/2000).

Il **dovere di allegazione** posto in capo all'Agenzia delle entrate trova dunque il proprio **limite** nella **già avvenuta conoscenza da parte del contribuente dell'atto in questione** (in quanto precedentemente notificatogli).

La Suprema Corte ritiene che avallare una differente interpretazione (di impostazione maggiormente formalistica) del citato articolo finirebbe con lo snaturare, tradendolo, il vero **senso della norma**, che è quello di garantire al contribuente il **diritto di difesa** (consentendogli di comprendere il senso della pretesa erariale, di valutarla e di determinarsi in relazione ad essa), facendo sì che esso possa effettivamente **avere contezza dei documenti che la fondano in quanto non ancora conosciuti.**

Il **ricorso** rigettato dalla sentenza in esame era stato proposto innanzi la **Corte di Cassazione** da una società, contro l'Agenzia delle entrate, avverso la sentenza n. 47 del 15.10.2008 della CTR Bari, la quale aveva rigettato l'appello della società, rivolto contro la sentenza di primo grado. Quest'ultima aveva infatti propeso per la legittimità di un

avviso di accertamento che recuperava, a danno della società contribuente, a fronte della contestata **oggettiva inesistenza delle operazioni di riferimento**, l'Iva indebitamente esposta quale credito d'imposta in riferimento all'annualità 2002.

Secondo la Corte di Cassazione, come meglio chiarito nei passaggi focali della sentenza, **l'obbligo di allegazione** di cui si discorre deve accordarsi con l'esercizio di un'attività ermeneutica che sia effettivamente tesa a preservare la **funzione di garanzia** che contraddistingue le norme a carattere procedurale (nella fattispecie, ovviamente, quelle che informano il **processo tributario**).

Nei confronti di quest'ultime, difatti, **l'interprete** deve approcciarsi ricordando come sia opportuno limitare il più possibile (attraverso il concreto esercizio dell'attività di interpretazione) l'insorgenza di **cause di invalidità o di inammissibilità processuali**, ciò in virtù - come la Corte di Cassazione sottolinea in proposito- della generalità dell'interesse che viene in rilievo a riguardo.

Ne consegue che **l'obbligo di allegare all'avviso di accertamento i documenti in esso richiamati** in virtù dello sfruttamento da parte dell'Ufficio della **"motivazione per relationem"** (obbligo previsto sulla carta dal disposto dell'articolo dello Statuto del Contribuente, richiamato nelle righe che precedono) troverà effettiva concretizzazione in capo all'Agenzia delle entrate solo ed esclusivamente **nel momento in cui il contribuente non abbia già avuto effettiva contezza** dei medesimi in precedenza.

Ciò significa che, ove il soggetto interessato dalla richiesta avanzata dall'Erario abbia ricevuto in precedenza la notifica del PVC (nel prosieguo richiamato dall'Amministrazione finanziaria all'interno dell'avviso di accertamento impugnato) il fatto stesso che tale contribuente abbia avuto **conoscenza legale** dell'atto amministrativo *de quo* fa venire meno il **dovere di allegazione** del medesimo altrimenti sorgente in capo all'AdE.

Nel trattare congiuntamente il secondo ed il terzo motivo di ricorso, la pronuncia si sofferma anche sul riconoscimento della **piena legittimità** dell'utilizzo della motivazione *per relationem* da parte degli Uffici, tributato dalla costante **giurisprudenza nomofilattica**.

Come scritto, però, la necessità di rispettare il dettato dello Statuto del Contribuente non può né deve, per la Suprema Corte, spingere ad interpretazioni contrarie allo spirito della Legge: **prescindere dalla conoscenza "integrale e legale" del PVC** che il contribuente avesse maturato

in virtù dell'avvenuta notificazione significherebbe proprio ricadere nel comportamento esecrato dalla Corte di Cassazione.

Ne consegue, a detta di chi scrive, che l'Amministrazione ben potrà tenere in considerazione il fatto che tale **conoscenza** si sia **effettivamente verificata**, regolandosi di conseguenza nell'allegazione agli avvisi di accertamento degli atti di cui si tratta.

Peraltro, in considerazione della funzione dell'allegazione dei documenti a fronte del ricorso alla motivazione *per relationem* da parte dell'Agenzia delle entrate, il contribuente potrà impugnare **un avviso di accertamento** che faccia riferimento ad atti dell'Amministrazione a lui sconosciuti solo se questi risultino **effettivamente fondamentali ai fini della motivazione dell'atto medesimo.**