

**Edizione di mercoledì 24 Marzo 2021**

## **CASI OPERATIVI**

**Rent to buy d'azienda e fallimento del concedente**  
di **EVOLUTION**

## **AGEVOLAZIONI**

**Contributo a fondo perduto: istanze da inviare dal 30 marzo al 28 maggio**  
di **Lucia Recchioni**

## **AGEVOLAZIONI**

**Rivalutazione gratuita alberghi: i chiarimenti dell'Agenzia – I° parte**  
di **Fabio Garrini**

## **ACCERTAMENTO**

**Illegittimo l'accertamento da studi di settore se lo scostamento è inferiore al 10%**  
di **Angelo Ginex**

## **ACCERTAMENTO**

**Accertamento con “doppia” motivazione per relationem: quando è nullo?**  
di **Luigi Ferrajoli**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Rent to buy d'azienda e fallimento del concedente***

di **EVOLUTION**



***Il rent to buy avente ad oggetto l'azienda può rappresentare uno strumento giuridico idoneo ad evitare l'operatività della revocatoria fallimentare e in caso di fallimento del concedente?***

Il *rent to buy* configura l'operazione economica che permette di ottenere l'immediato godimento di un bene a fronte di un differimento del passaggio di titolarità. Invero, la genesi del contratto di *rent to buy* è rinvenibile nella combinazione di un contratto di concessione di godimento, abbinato ad un contratto di vendita soggetto a condizione potestativa. Al conduttore acquirente compete dunque il diritto di godimento del bene, nonché il diritto di acquistare l'azienda, entro un determinato termine, ad un prezzo che è ridotto dei canoni versati in "conto capitale".

**[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)**



**EVOLUTION**  
**Euroconference**

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Contributo a fondo perduto: istanze da inviare dal 30 marzo al 28 maggio***

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

## LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con il [provvedimento prot. n. 77923/2021](#) di ieri, 23 marzo, l'Agenzia delle entrate ha diffuso i **modelli**, con le relative **istruzioni**, per la trasmissione dell'**istanza** per il riconoscimento del **contributo a fondo perduto** di cui all'[articolo 1 D.L. 41/2021](#) (c.d. "**Decreto Sostegni**").

La trasmissione dell'istanza può essere effettuata **a partire dal 30 marzo 2021 e non oltre il 28 maggio 2021**.

Si ricorda che, per poter accedere al contributo devono essere rispettati i seguenti **due requisiti**:

- **aver conseguito nel 2019** (o, più precisamente, nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data del 23.03.2021) **ricavi o compensi non superiori a 10 milioni di euro**,
- **e aver registrato nel 2020 un calo mensile medio del fatturato e dei corrispettivi rispetto al 2019 di almeno il 30%**.

Dal punto di vista **soggettivo**, il contributo a fondo perduto può essere richiesto:

- dai **soggetti esercenti attività d'impresa, arte e professione** o che **producono reddito agrario**, titolari di partita Iva residenti o stabiliti nel territorio dello Stato,
- dagli **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, **in relazione allo svolgimento di attività commerciali**.

Sono invece **esclusi dal beneficio in esame**:

- i soggetti la cui attività risulti **cessata** alla data di entrata in vigore del Decreto Sostegni (**03.2021**)

- i soggetti che hanno **attivato la partita Iva a partire dal 24.03.2021** (resta pertanto riconosciuto il contributo se la partita Iva è stata attivata nel **2020** o **prima del 03.2021**). Questa esclusione, tuttavia, non opera per gli **eredi** che hanno aperto una partita Iva dopo tale data per **proseguire l'attività del de cuius**, già titolare di partita Iva;
- gli **enti pubblici** ([articolo 74 Tuir](#)),
- gli **intermediari finanziari** e le **società di partecipazione** ([articolo 162-bis Tuir](#)).

Di seguito si richiamano, brevemente, le **modalità di calcolo del contributo a fondo perduto**.

#### **Quale percentuale applico per calcolare il contributo a fondo perduto?**

**La percentuale dipende dall'ammontare dei ricavi**, essendo pari alle seguenti misure:

- **60%** se i ricavi e compensi del 2019 (o, più precisamente, del secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data del 23.03.2021) non sono superiori a 100.000 euro,
- **50%** se i ricavi e compensi 2019 sono superiori a 100.000 euro ma non superiori a 400.000 euro,
- **40%** se i ricavi e compensi 2019 sono superiori a 400.000 euro ma non superiori a 1 milione di euro,
- **30%** se i ricavi e compensi 2019 sono superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro,
- **20%** se i ricavi o compensi 2019 sono superiori a 5 milioni e fino a 10 milioni di euro.

#### **Come calcolo i ricavi?**

Le **istruzioni** propongono la seguente tabella, indicando il campo della dichiarazione che assume rilievo.

MODELLO DICHIARATIVO	RICAVI/COMPENSI	REGIME	PUNTAMENTI
REDDITI PERSONE FISICHE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 2
	Compensi		RE2, col. 2
	Ricavi/Compensi	Regime L. 190/2014	da LM22 a LM27, col. 3
	Ricavi/Compensi	Regime D.L. n. 98/2011	LM2
REDDITI SOCIETA' DI PERSONE	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS116
		Contabilità semplificata	RG2, col. 5
	Compensi		RE2
REDDITI SOCIETA' DI CAPITALI	Ricavi		RS107, col. 2
REDDITI ENTI NON COMMERCIALI ED EQUIPARATI	Ricavi	Contabilità ordinaria	RS111
		Contabilità semplificata	RG2, col. 7
		Regime forfetario art. 145 TUIR	RG4, col. 2
		Contabilità pubblica	RC1
	Compensi		RE2

Gli importi **non devono essere ragguagliati ad anno**, in caso di inizio dell'attività durante l'esercizio.

Per i **soggetti titolari di reddito agrario e attività agricole connesse**, persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali, in luogo dell'ammontare dei ricavi occorre considerare l'ammontare del **volume d'affari (campo VE50 del modello di dichiarazione Iva 2020)**.

I soggetti che presentano i previsti requisiti possono comunque sempre beneficiare del **contributo nella misura minima (1.000 euro per le persone fisiche e 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche)**.

Individuata la percentuale di contributo riconosciuta, questa deve essere applicata alla **differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato 2019 e l'ammontare medio mensile del fatturato 2020**.

**Come quantifico il contributo?**

**$[(\text{fatturato } 2019 : 12) - (\text{fatturato } 2020 : 12)] \times \text{percentuale commisurata ai ricavi}$**

misura minima (1.000 euro/2.000 euro)

**Come calcolo il fatturato?**

**Assumono rilievo tutte le fatture attive, al netto dell'Iva, con data di effettuazione compresa**

**nell'anno** (devono essere incluse nel calcolo anche le eventuali **cessioni dei beni ammortizzabili**).

Le **note di variazione** incidono sul calcolo se hanno **data compresa nell'anno**.

I **commercianti al minuto** considerano **l'ammontare globale dei corrispettivi dell'anno** (al netto dell'Iva).

Se il calcolo al netto dell'Iva può risultare difficoltoso (si pensi al **regime del margine** o alle **operazioni effettuate in ventilazione**), l'importo può essere riportato al **lordo dell'Iva**.

Gli **aggi** relativi alle operazioni effettuate **non rilevanti ai fini Iva** vanno **sommati** ai corrispettivi rilevanti ai fini Iva.

Nel caso in cui la partita Iva sia stata **attivata dal 2019**, l'importo del fatturato annuale deve essere **diviso per il numero di mesi in cui l'attività è stata esercitata, senza calcolare il mese in cui la partita Iva è stata attivata**.

#### Esempio di calcolo

**Partita Iva attivata il 05.04.2019**

**(fatturato 2019 : 8) – (fatturato 2020 : 12)**

Se **non risulta possibile calcolare l'ammontare medio mensile del fatturato dell'anno 2019 o dell'anno 2020** (ad esempio, perché la **partita Iva è stata attivata dopo il 2019**), **non va indicato nell'istanza il fatturato medio mensile dell'anno**, e lo stesso si intende quindi pari a **zero**.

Si ricorda che soggetti che hanno **attivato la partita Iva dopo il 31.12.2018** devono segnalarlo nel modello, barrando la seguente casella.

Soggetto che ha attivato la partita IVA dopo il 31/12/2018



In questo caso, infatti, **per poter beneficiare del contributo non è necessario dimostrare la riduzione del fatturato**, ragion per cui:

- se l'ammontare medio mensile del fatturato 2020 è **inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato 2019**, il contributo è determinato applicando alla differenza la **percentuale del 60, 50, 40, 30 o 20 per cento**, a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati nel 2019 (fermo restando il riconoscimento del **contributo minimo di 1.000 -2.000 euro**, se superiore);
- se, invece, **non vi è stata una riduzione del fatturato di almeno il 30%**, il **contributo è pari a 1.000 euro** per le persone fisiche e **000 euro** per i soggetti diversi dalle persone fisiche.



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Rivalutazione gratuita alberghi: i chiarimenti dell'Agenzia – I° parte***

di **Fabio Garrini**



La **rivalutazione gratuita per gli alberghi** è ammessa oltre che per le società di capitali, anche per le altre imprese, comprese quindi anche le **società di persone**; inoltre, tale possibilità è consentita anche se il soggetto **non svolge direttamente attività alberghiera**, ovvero è il proprietario dell'azienda che l'ha concessa in affitto al soggetto esercente tale attività.

Questi sono i due principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella risposta all'**istanza di interpello n. 200** pubblicata ieri, **23 marzo 2021** che andremo ad analizzare con due contributi successivi: nel presente ricordiamo le **regole generali** (con particolare attenzione sull'**aspetto soggettivo**), nel prossimo contributo andremo ad evidenziare il **chiarimento relativo all'aspetto oggettivo**.

#### **La rivalutazione degli alberghi**

Oltre alla più conosciuta rivalutazione dei beni d'impresa prevista dal D.L. 104/2020 a favore della generalità delle imprese, il precedente **D.L. 23/2020** aveva introdotto una **misura analoga e specifica a favore dei soggetti che operano nel comparto alberghiero**.

Le regole contenute nell'[articolo 6-bis D.L. 23/2020](#) sono piuttosto simili al più noto provvedimento contenuto nel **D.L. 104/2020**: i soggetti non las, operanti nei settori alberghiero e termale, possono rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni **risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019**. Tale rivalutazione può essere effettuata con una **duplicata alternativa**, in quanto il comma 2 permette di eseguirla in **uno o in entrambi i bilanci o rendiconti relativi ai due esercizi successivi** (quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nell'esercizio 2020 o 2021).



A  **differenza** della rivalutazione generale ex D.L. 104/2020, che può essere operata scegliendo  **singolarmente i beni interessati**  (aspetto innovativo rispetto alle passate “edizioni” del provvedimento), la  **disciplina specifica**  per il settore alberghiero richiede, come vincolo, che essa debba essere esercitata per tutti i beni appartenenti alla stessa  **categoria omogenea** .

Il punto che maggiormente caratterizza il provvedimento di cui all'[articolo 6-bis D.L. 23/2020](#) riguarda la gratuità: ai sensi del comma 3, infatti,  **sui maggiori valori**  dei beni e delle partecipazioni iscritti in bilancio  **non è dovuta alcuna imposta sostitutiva o altra imposta** .

Infatti, mentre la  **rivalutazione ex D.L. 104/2020**  può essere  **gratuita senza rilevanza fiscale** , ovvero ottenere rilevanza fiscale con il pagamento di una imposta sostitutiva, pur modesta, pari al  **3%** , al contrario il provvedimento riguardante il settore alberghiero permette di ottenere riconoscimento fiscale dei maggiori valori in maniera del tutto  **gratuita** .

La rivalutazione ex  **D.L. 23/2020** , anche se gratuita, in quanto attribuisce ai beni un maggior valore fiscale fiscalmente rilevante, comporta la necessità di appostare un  **saldo attivo di rivalutazione** , ossia una  **riserva in sospensione d'imposta**  (questo garantisce che il vantaggio fiscale rimanga in capo alla società e non possa essere attribuito ai soci), per la quale il  **comma 5**  permette comunque di azionare  **l'affrancamento**  con il versamento dell'imposta sostitutiva del 10%.

Ai sensi del comma 3 dell'[articolo 6-bis D.L. 23/2020](#), il maggior valore attribuito ai beni e alle partecipazioni si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (quindi per quanto riguarda la  **deduzione**  delle maggiori quote di ammortamento, per il calcolo per  **plafond delle spese di manutenzione**  e per la disciplina delle  **società di comodo** ),  **a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita** .

Ai sensi del successivo  **comma 6** , nel caso di  **cessione a titolo oneroso** , di  **assegnazione al socio**  o di  **destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**  ovvero al  **consumo personale o familiare dell'imprenditore**  dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze si considera il costo del bene prima della rivalutazione.

### **Rivalutazione anche per società di persone**

Un tema che poteva generare qualche dubbio applicativo dalla lettura della norma riguardava  **l'ambito soggettivo di applicazione**  della disposizione.

L'[articolo 6-bis, comma 1, D.L. 23/2020](#) si riferisce infatti ai *“soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente*

della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”; quindi, di fatto le **società di capitali**.

Sul punto i dubbi vengono fugati dalla [risposta all'istanza di interpello n. 200/2021](#) che, in maniera del tutto condivisibile, osserva come il **comma 7** faccia esplicito rinvio, tra gli altri, all'[articolo 15 L. 342/2000](#) (ossia il provvedimento principale cui le successive disposizioni di rivalutazione si sono esplicitamente ispirate), secondo il quale “*Le disposizioni degli articoli da 10 a 14 si applicano, per i beni relativi alle attività commerciali esercitate, **anche alle imprese individuali, alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e agli enti pubblici e privati** di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi [...]*”.

Quindi, di fatto, il provvedimento non trova limitata applicazione alle sole società di capitali, ma di fatto ammette al beneficio tutti i **soggetti esercenti attività d'impresa**, compresa la società in accomandita semplice che aveva inoltrato all'Agenzia delle Entrate l'istanza di interpello in commento.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Illegittimo l'accertamento da studi di settore se lo scostamento è inferiore al 10%***

di Angelo Ginex

**DIGITAL**

Master di specializzazione

**ACCERTAMENTO TRIBUTARIO: SELEZIONE,  
ACCERTAMENTO E DIFESA DEL CONTRIBUENTE**

Scopri di più >

In tema di **accertamento** basato sugli **studi di settore**, il presupposto della **grave incongruenza** tra i ricavi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dagli studi di settore risulta soddisfatto, ai fini della legittimità dell'accertamento, soltanto nell'ipotesi in cui lo **scostamento** sia **superiore al 10%**, essendo questa la percentuale che rende **inattendibile** la **contabilità ordinaria** degli esercenti attività di impresa.

È questo il principio affermato dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 8028 depositata ieri 23 marzo**, la quale si pone in continuità con l'orientamento di legittimità che rende **illegittimo** l'accertamento redatto in applicazione degli **studi di settore**, laddove **non** si riscontri un **grave scostamento** rispetto ai ricavi dichiarati (cfr., [Cass., ord. n. 2637/2019](#); [Cass., sent. n. 17486/2017](#); [Cass., sent. n. 22946/2015](#); [Cass., sent. n. 20414/2014](#)).

La fattispecie in esame prende le mosse da una **verifica** effettuata con applicazione degli **studi di settore** e dal relativo **contraddittorio preliminare**. Seguiva l'emissione di un **avviso di accertamento** afferente ad Iva, Irpef e Irap in relazione al periodo di imposta 2004.

Il contribuente impugnava tale atto dinanzi alla competente commissione tributaria, la quale procedeva al suo **annullamento** condividendo le doglianze concernenti **l'inadeguata soggettivizzazione dell'accertamento**, **l'insussistenza del presupposto del grave scostamento** dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati mediante applicazione degli studi di settore e, infine, l'erroneità del **cluster** di riferimento utilizzato dall'agenzia delle entrate.

Quest'ultima proponeva **appello** innanzi alla **Commissione tributaria della Lombardia**, la quale ribaltava la decisione di primo grado ritenendo **corretto** il procedimento di **accertamento standardizzato** seguito dall'amministrazione finanziaria, peraltro con **riduzione** dei **maggiori ricavi accertati** nella misura indicata dal contribuente mediante domanda subordinata.

Pertanto, il contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** eccependo la **violazione** degli [articoli 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973, 62-sexies D.L. 331/1993 e 42 D.P.R. 600/1973](#), in quanto il giudice del gravame non avrebbe tenuto conto dell'obbligo dell'amministrazione finanziaria di provvedere ad un'**adequata soggettivizzazione** dell'accertamento tributario redatto in applicazione degli studi di settore.

Inoltre, lo stesso lamentava il **vizio di motivazione** in ordine ad una **pluralità di questioni controverse** emerse nel corso del giudizio, prima fra tutte quella concernente lo **scostamento dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati mediante lo studio di settore** ai sensi dell'[articolo 62-sexies D.L. 331/1993](#).

Ebbene, la Corte di Cassazione, richiamando il proprio orientamento in materia, ha precisato innanzitutto che, in caso di accertamento standardizzato mediante studi di settore, **il contraddittorio con il contribuente costituisce elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa**. Ciò, tanto più nell'ipotesi in cui si faccia riferimento ad una **elaborazione statistica** su specifici parametri, di per sé soggetta alle **approssimazioni** proprie dello strumento statistico, e sia **necessario adeguarle** alla realtà reddituale del **singolo contribuente**. Solo in tal modo, infatti, possono emergere gli elementi idonei a "parametrare" la presunzione alla concreta realtà economica dell'impresa.

Conseguentemente, è stato affermato che **la motivazione di siffatto accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere integrata, anche sotto il profilo probatorio, con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio**, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione derivante da tali parametri e quindi l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente (cfr., **Cass. n. 27822/2013**).

Ciò detto, per quanto concerne il **vizio motivazionale**, i Giudici di vertice hanno affermato che, in effetti, la **succinta motivazione** contenuta nella pronuncia d'appello si manifesta in più passaggi **apodittica**, soprattutto laddove affronta la **contestata insussistenza del presupposto del grave scostamento** dei ricavi dichiarati rispetto a quelli calcolati mediante applicazione degli studi di settore.

In particolare, è stato evidenziato che tale **presupposto**, il quale, alla luce della giurisprudenza di legittimità ed eurounitaria, trova applicazione anche agli avvisi di accertamento notificati dopo il 1° gennaio 2007, può essere **verificato facendo riferimento** all'[articolo 2, comma 1, lett. a\), D.P.R. 570/1996](#) (cd. Regolamento per la determinazione dei criteri in base ai quali la contabilità ordinaria è considerata inattendibile, relativamente agli esercenti attività di impresa, arti e professioni).

La disposizione citata dispone che: «... **la contabilità ordinaria degli esercenti arti e professioni è considerata inattendibile quando: a) i valori rilevati a seguito di ispezioni o verifiche, anche parziali, compresi quelli dei beni di cui alla successiva lettera b), abbiano uno scostamento, rispetto a quelli indicati in contabilità, superiore al 10 per cento del valore complessivo delle voci**

*interessate ...».*

Nel caso in esame, invece, lo **scostamento** tra i ricavi accertati e quelli dichiarati dal contribuente era **pari al 4,20%**.

Di qui, pertanto, **l'accoglimento del ricorso** introdotto dal contribuente e la **cassazione** della sentenza **con rinvio** alla CTR della Lombardia in diversa composizione.

## ACCERTAMENTO

### Accertamento con “doppia” motivazione per relationem: quando è nullo?

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

**LE DIFFERENTI TIPOLOGIE DI ACCERTAMENTO SOCIETARIO E L'EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE E DI PRASSI IN TEMA DI ABUSO DEL DIRITTO**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

accedi al sito >

Ai fini delle imposte sui redditi, l'[articolo 42, comma 2, D.P.R. 600/1973](#) stabilisce che l'avviso di accertamento “**deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato** [...]”.

Tale obbligo motivazionale – imposto dal Legislatore al fine di consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa – può essere adempiuto dall'Amministrazione Finanziaria anche **per relationem**, ossia facendo riferimento ad **altri atti o documenti**, che tuttavia devono essere o già noti al contribuente (ad esempio, per effetto della precedente notificazione nei suoi confronti di un pvc; cfr. **Cass. n. 18073/2008**) o almeno **agevolmente conoscibili** dal medesimo tramite l'utilizzo dell'ordinaria diligenza (si pensi agli **atti soggetti a pubblicità legale**; cfr. [Cass. n. 27055/2014](#)).

Infatti, il citato comma 2 prevede all'ultimo periodo che “*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*”.

Qualora l'avviso di accertamento sia carente di tale allegazione, esso è **nullo** ai sensi del successivo comma 3 della medesima norma.

Analoghe disposizioni sono previste anche in ambito Iva dall'[articolo 56, comma 5, D.P.R. 633/1972](#).

Le citate norme si pongono nel solco di quanto disposto dallo Statuto del Contribuente (L. 212/2000), che all'[articolo 7, comma 1](#), stabilisce che gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo le prescrizioni dell'[articolo 3 L. 241/1990](#) sulla motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i **presupposti fattuali e le ragioni giuridiche** alla base della decisione del Fisco, e che “*Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo*

*deve essere allegato all'atto che lo richiama".*

Per giurisprudenza granitica – cfr., *ex plurimis*, [Cass. n. 407/2015](#) – tale principio non si applica nel caso in cui il contribuente abbia già avuto **integrale e legale conoscenza dell'atto richiamato**, per effetto di una **precedente comunicazione**.

Dal descritto quadro normativo si evince quindi che l'allegazione degli atti richiamati nella motivazione dell'avviso di accertamento è necessaria quando essi **non sono conosciuti o conoscibili** dal contribuente e l'avviso non ne riproduce il contenuto essenziale.

La questione si fa tuttavia più complessa nel caso in cui l'avviso di accertamento presenti una c.d. **"doppia motivazione per relationem"**, ossia quando esso faccia riferimento nella motivazione ad un atto o documento (tipicamente, un pvc) che a sua volta richiami un altro atto o documento (per esempio, un pvc emesso nei confronti di un terzo coinvolto nelle operazioni contestate al contribuente).

La Corte di Cassazione, pronunciatisi numerose volte sul tema in passato (cfr., *ex multis*, [Cass. n. 32127/2018](#)), vi ha fatto ritorno con la recente [sentenza n. 2222/2021](#), ribadendo il principio in base al quale: *"L'avviso di accertamento, nell'ipotesi di doppia motivazione "per relationem", è legittimo ove il processo verbale di constatazione richiamato nello stesso faccia a propria volta riferimento a documenti in possesso o comunque conosciuti o agevolmente conoscibili dal contribuente"*.

Da ciò si evince, per converso, che in tutti i casi in cui il contribuente non sia in possesso, non conosca e non sia nemmeno nella condizione di conoscere agevolmente gli atti richiamati dalla doppia motivazione *per relationem*, l'avviso di accertamento sia **nullo per carenza di motivazione**, in quanto emesso in violazione del quadro normativo poc'anzi delineato.

La circostanza più frequente in cui tale scenario si può verificare è quella in cui l'avviso di accertamento si riferisca ad un PVC che a sua volta richiami **atti di indagine penale**, coperti dal **segreto investigativo**, che entrino nella sfera di conoscenza del contribuente solo **dopo la notifica dell'avviso di accertamento**.

È evidente che in tal caso l'avviso di accertamento è **illegittimo** in quanto non consente al contribuente di comprendere pienamente le ragioni poste alla base delle scelte dell'Amministrazione – essendo egli all'oscuro degli atti e dei documenti su cui esse si fondano – e di conseguenza di esercitare compiutamente il proprio **diritto di difesa**.

Infatti, secondo la menzionata pronuncia della Cassazione, se il riferimento a tali atti e documenti assume un ruolo determinante nella stessa individuazione, sotto il profilo soggettivo ed oggettivo, della condotta assunta dall'Amministrazione quale **presupposto dell'imposizione** soggettiva ed oggettiva, *"la non conoscibilità, da parte del contribuente, della documentazione richiamata per doppia relationem [...] non rileva esclusivamente in termini istruttori; ma pregiudica la stessa compiuta descrizione, nella motivazione dell'accertamento, della"*

***causa giustificativa della pretesa impositiva”.***

Conseguentemente, la non conoscibilità degli atti e dei documenti richiamati “*per doppia relationem*” a motivazione dell’avviso di accertamento non è un requisito meramente istruttorio ma attiene agli **elementi costitutivi** della pretesa tributaria, determinando quindi l'**invalidità originaria** dell’atto impositivo, **non sanabile** con la successiva produzione in giudizio degli stessi da parte dell’Ufficio.