

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, pronunciatasi 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 entrano 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 **illegitimo** 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.