

ACCERTAMENTO BASATO SU PVC:MOTIVAZIONE «PER RELATIONEM» E ONERE DELLA PROVA DOPO LA RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

ANALISI DEI RECENTI ARRESTI GIURISPRUDENZIALI
STUDIO DI UN CASO PRATICO

Giulia D'Andrea

Dottore Commercialista

Sommario

● LA MOTIVAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI

Aspetti generali: definizione

Duplice valenza della motivazione

La motivazione «per relationem»

Contesto normativo di riferimento

Giurisprudenza

● AVVISO DI ACCERTAMENTO BASATO SU PVC: casi a confronto

● LA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Ante e post riforma

Attore in senso formale e sostanziale

Onere di provare i fatti costitutivi della pretesa

Nuovo comma 5-*bis*, art.7 D.Lgs546/92

● DIFFERENZE TRA MOTIVAZIONE E PROVA

Natura bicefala del pvc

Giurisprudenza di merito

Giurisprudenza di legittimità

● CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

LA MOTIVAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI

ASPETTI GENERALI

LA MOTIVAZIONE: ASPETTI GENERALI

- ▶ La motivazione di un avviso di accertamento consiste nell'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche poste alla base della decisione dell'Ufficio ad emettere l'atto impositivo.
- ▶ Il contenuto della motivazione deve consistere nell'esposizione dei fatti accertati, degli elementi di prova e delle ragioni giuridiche; in sostanza da essa si deve evincere con assoluta chiarezza l'iter logico-giuridico seguito dall'Ente per l'emissione dell'atto impositivo. Nell'atto si devono evidenziare : il «fatto» da cui discende la pretesa impositiva, le norme violate unitamente al ragionamento giuridico sottostante e l'entità della violazione.
- ▶ In conclusione l'obbligo motivazionale si inserisce nell'evoluzione che ha portato alla emersione di un generale diritto del contribuente alla informazione e chiarezza.

CASSAZIONE-ORDINANZA N.13620 DEL 28/04/2023 DEP. IL 17/05/2023

I Supremi Giudici in questa pronuncia interpretano magistralmente il significato di motivazione di un atto

- ▶ **Principi di diritto:**
- ▶ «La motivazione dell'atto impositivo, al pari di quella di ogni provvedimento amministrativo, è funzionale alla salvaguardia delle garanzie di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che devono connotare l'azione dell'Amministrazione, da ricondurre, a loro volta, alle esigenze di razionalità e non arbitrarietà del potere discrezionale, riconosciute dalla Costituzione, art.97, comma 2.
- ▶ Per altro verso, e nell'ottica del destinatario dell'atto, la motivazione è anche strumentale alla comprensione del percorso decisionale dell'autorità, in vista della possibile impugnazione, in termini riconducibili ai diritti riconosciuti dalla Cost., artt.24 e 103.
- ▶ Questa Corte, in proposito, ha più volte evidenziato che l'avviso di accertamento non può essere supportato da motivazione contraddittoria, poiché in tal caso esso non consente al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa; e ha specificato che tale vizio si configura anche laddove vengano indicate ragioni concorrenti ma contraddistinte da assoluta eterogeneità e, come tali, inidonee a fungere da complessivo presupposto della pretesa.
- ▶ L'avviso di accertamento è affetto da nullità laddove sia fondato su motivi d'imposizione distinti ed inconciliabili, in quanto, rispondendo la motivazione alla duplice esigenza di rispettare i principi d'informazione e collaborazione già fissati dalla L.7/08/1990, n.241, ART.3 e, specificamente in materia fiscale, dalla L.27/07/2000, n.212, art.10, e di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, non è legittimo l'intento dell'Amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria con funzione di «riserva», sia perché la pretesa impositiva per essere conforme a legge può basarsi su elementi concorrenti, ma non su presupposti fattuali contrastanti, sia perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'Amministrazione arbitra di scegliere nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile»

DUPLICE VALENZA DELLA MOTIVAZIONE

GARANZIA DEL DIRITTO DI DIFESA

- ▶ Garantisce il diritto di difesa della parte privata, in ossequio al principio costituzionalmente garantito all'art.24.
- ▶ Il contribuente deve poter comprendere appieno i termini della pretesa impositiva che gli viene contestata, diversamente sarebbe compromessa la possibilità di difendersi in maniera adeguata, comportando un'impugnazione «al buio».

BILANCIAMENTO DEL POTERE AUTORITATIVO PUBBLICO-FUNZIONE «SOCIALE»

- ▶ Un'adeguata e completa motivazione fa da contrappeso alla possibilità unilaterale ed autoritativa, in capo alla Pubblica Amministrazione, ad emettere atti impositivi destinati a diventare definitivi laddove non siano impugnati.

LA MOTIVAZIONE «PER RELATIONEM»

- ▶ L'avviso di accertamento può anche non essere autosufficiente nella sua parte motiva ovvero può fondarsi su altro atto precedentemente adottato dall'Organo impositore, generalmente si tratta di un pvc (processo verbale di contestazione), in questo caso si parla di motivazione «*per relationem*». In altre parole l'atto impositivo viene motivato facendo rimando a un altro atto le cui motivazioni si intendono trasfuse al suo interno. Anche e soprattutto in tale caso non si può trascurare il diritto del contribuente a comprendere in maniera chiara il substrato dell'atto che va ad incidere la sua sfera giuridica.
- ▶ Si comprende, dunque, come, a tal fine, sia fondamentale la conoscenza dell'atto presupposto da parte del contribuente, diversamente si verrebbe a creare un «corto circuito» che comporterebbe la compressione del diritto, generalmente riconosciuto dalla legge al contribuente, di conoscere *l'an e il quantum debeat* della pretesa impositiva.

CONTESTO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Art.3 Legge n.241/1990

Art.7 Legge n.212/2000

Art.42 DP.R.600/1973

Art.41, co.2, lett.c) - Carta dei diritti fond. dell'U.E.

Art.3 Legge n.241/1990

«Motivazione del provvedimento»

- ▶ 1.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 comma 2
- ▶ 2.La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.
- ▶ 3. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla 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
- ▶ 4.In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere.

ART.7 Legge n.212/2000

«Chiarezza e motivazione degli atti»

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

ART.42 D.P.R. n.600/1973

«Avviso di accertamento»

- ▶ 1. Gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva.
- ▶ 2. L'avviso di accertamento deve recare l'indicazione dell'imponibile o degli imponibili accertati, delle aliquote applicate e delle detrazioni, delle ritenute d'acconto e dei crediti d'imposta, e deve essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato 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.(1)**
- ▶ (1) Comma modificato dall'art.1. comma 1, lett.c.) n.1), D.lgs. 26 gennaio 2001, n.32. La disposizione si applica dal 20 marzo 2001.

ART.41, co.2, lett.c) - Carta dei
diritti fond.dell'U.E.

«Diritto ad una buona amministrazione»

- ▶ «Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.
- ▶ Tale diritto comprende in particolare:
- ▶ a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;
- ▶ b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale;
- ▶ c) **l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni»**

CASSAZIONE A SEZIONI UNITE N.11722/2010

Interpretazione dell'art.7 L.212/2000

- ▶ La Sentenza in oggetto fornisce un'interpretazione non formalistica dell'art.7 L.212/2000, di seguito il principio di diritto espresso dai Supremi Giudici:
- ▶ « *Quando la cartella esattoriale non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria, come è nel caso in cui il Consorzio, ai sensi del R.D. 13 febbraio 1933, n.215, art.21, procede alla riscossione dei contributi, essa deve essere motivata alla stregua di un atto propriamente impositivo, e contenente, quindi, gli elementi indispensabili per consentire al contribuente ad effettuare il necessario controllo sulla correttezza dell'imposizione. Tale motivazione può essere assolta per relationem ad altro atto che costituisca il presupposto dell'imposizione, atto del quale, tuttavia, debbono comunque essere specificatamente indicati gli estremi, anche relativi alla pubblicazione dello stesso su bollettini o albi ufficiali che eventualmente ne sia stata fatta a sensi di legge, affinché il contribuente ne abbia conoscenza o conoscibilità: l'atto di rinvio, quando si tratta di atti dei quali il contribuente abbia già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione o pubblicazione, non deve essere necessariamente allegato alla cartella - secondo una interpretazione non puramente formalistica della L.27 luglio 2000, n.212, art.7, comma 1-, sempre che ne siano indicati nella cartella stessa i relativi estremi di notificazione o di pubblicazione.»*

AVVISO DI ACCERTAMENTO BASATO SU PVC: CASI A CONFRONTO

PVC CONOSCIUTO AL CONTRIBUENTE

- ▶ In questo caso la normativa deve essere interpretata non in senso meramente formale ma in senso sostanziale, pertanto, quindi, se l'atto richiamato è conosciuto dal contribuente potrà anche non essere allegato, ma se ne potranno produrre meramente i tratti salienti, ciò sarà sufficiente a rendere perfetta la motivazione dell'atto.

PVC NON CONOSCIUTO AL CONTRIBUENTE

- ▶ In tale secondo caso la mancata allegazione dell'atto presupposto rappresenterà un grave deficit motivazionale tanto da pregiudicare la validità dell'atto stesso. La conseguenza sarà la caducazione dell'atto.

LA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

CONTESTO NORMATIVO DI RIFERIMENTO E ASPETTI GENERALI

L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO ANTE E POST RIFORMA.

- ▶ ART.2697 cc: «*Onere della prova*»
- ▶ Sì come nel rito civile ed in quello amministrativo, anche in ambito tributario, la norma di riferimento, in tema di onere della prova, è l'art.2697 c.c. che espressamente prescrive:
- ▶ «*Chi vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda*»

ATTORE IN SENSO FORMALE E SOSTANZIALE

- ▶ Assodato che spetta alla parte che intende far valere il proprio diritto, fornire la prova della sussistenza dello stesso, occorre dunque comprendere chi, tra P.A. e contribuente rivesta, in giudizio, le vesti di attore in senso formale e chi in senso sostanziale:
- ▶ Nel rito tributario **attore in senso sostanziale** è il soggetto che fa scaturire la lite attraverso la notifica dell'atto tributario e che, costituendosi in giudizio, è tenuto a specificare i motivi sui quali si fonda l'eccezione giudiziale sostenuta.
- ▶ Viceversa, è **attore in senso formale** il soggetto che istruisce la lite, proponendo impugnazione avverso l'atto tributario. Tale soggetto ha l'onere di allegazione dei motivi in forza dei quali formula la domanda di tutela giudiziale

ONERE DI PROVARE I FATTI COSTITUTIVI DELLA PRETESA TRIBUTARIA

- ▶ In conclusione:
- ▶ Attore in senso sostanziale è la Pubblica Amministrazione
- ▶ Attore in senso formale è il contribuente

- ▶ Pertanto:
- ▶ Ai sensi del **comma 1 dell'art.2697 cc**, dovrà essere l'Amministrazione Finanziaria a fornire in giudizio la prova della pretesa erariale vantata.
- ▶ Al contrario, ai sensi del **secondo comma dell'art.2697 cc**, spetterà alla parte che eccepisca l'inefficacia dei fatti costitutivi della pretesa, ovvero che il diritto si sia modificato o estinto, fornire la prova dei fatti su cui l'eccezione stessa si fonda.

NUOVO COMMA 5-bis DELL'ARTICOLO 7 D.lgs. N.546/92 IN MATERIA DI ONERE DELLA PROVA

- ▶ L'articolo 6 della legge di riforma 31 agosto 2022, n.130 ha introdotto all'interno dell'articolo 7 D.lgs. n.546/92, riguardante i poteri delle corti di giustizia tributarie, il comma 5-bis, in materia di onere della prova.
- ▶ Di seguito il testo della nuova norma:
- ▶ *«L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.»*

ONERE DI MOTIVAZIONE E ONERE DELLA PROVA, DUE DIVERSE DIREZIONI MA FORTEMENTE CONNESSE.

▶ LA MOTIVAZIONE:

- ▶ La motivazione è relativa al rapporto tra il contribuente e la Pubblica Amministrazione, essa è elemento di conoscenza del contribuente.
- ▶ Essa attiene alla validità formale e sostanziale dell'avviso di accertamento e deve essere perfetta sin dalla sua originaria formulazione, laddove il contribuente dovesse eccepire la validità, viene valutata dal Giudice.

▶ LA PROVA:

- ▶ La prova attiene al rapporto con il Giudice all'interno del processo, ed è la dimostrazione della pretesa.
- ▶ Rappresenta la prova dei fatti è quindi il fondamento sostanziale della pretesa tributaria.
- ▶ Non è elemento proprio dell'avviso di accertamento ma rappresenta la dimostrazione della fondatezza della pretesa impositiva.
- ▶ La prova entra in gioco una volta delineato il percorso logico esposto nella motivazione.

CASSAZIONE, SENTENZA N.955 DEL 20/01/2016: a confronto motivazione e prova

- ▶ *«E' evidente, infatti, il corto circuito in cui incorre la sentenza impugnata, laddove confonde l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo con la prova dei fatti posti a fondamento dello stesso. Non può infatti dubitarsi che l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti su i quali essa si regge: diverse ed entrambe essenziali essendo le funzioni che l'una (motivazione dell'atto) e l'altra (prova dei fatti che ne sono posti a fondamento) sono dirette ad assolvere. Mentre infatti la motivazione dell'avviso di accertamento ha la funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an ed il quantum della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa, la prova attiene al diverso piano del fondamento sostanziale della pretesa tributaria ed al suo accertamento in giudizio in presenza di specifiche contestazioni dello stesso, sicché, in definitiva, tra l'una e l'altra corre la stessa differenza concettuale che vi è tra allegazione di un fatto costitutivo della pretesa fatta valere in giudizio e prova del fatto medesimo» (Cass. Civ., Sez.5, n.9810 del 07/05/2014, Rv.630679)*

NATURA BICEFALA DEL PVC: A CAVALLO TRA MOTIVAZIONE E PROVA

- ▶ Se ci troviamo di fronte ad un accertamento basato su un pvc conosciuto o comunque conoscibile al contribuente, il pvc in oggetto assume il valore di prova.
- ▶ In altre parole la motivazione risulta perfetta se si richiama un atto conosciuto al contribuente ed il pvc risulta invece determinante sul piano processuale ovvero della prova, al fine di «dimostrare» al Giudice la fondatezza della pretesa impositiva.
- ▶ Nel caso in cui, invece, l'accertamento si basa su un pvc non conosciuto al contribuente perché redatto nei confronti di un terzo, allora in tal caso il pvc assume valenza motivazionale, la sua mancata allegazione fin dal momento originario della formazione dell'atto, comporterà la caducazione dell'atto stesso.

Sentenza Commissione Tributaria Provinciale di Salerno n.2172 del 15/07/2019

- ▶ Il Collegio Campano di primo grado, Sezione VI, nella pronuncia in oggetto, affronta la dibattuta tematica della motivazione *per relationem* degli atti impositivi, nel dirimere la controversi i Decidenti non hanno dubbi, dopo aver verificato che «agli atti del procedimento non risulta allegato il pvc su cui è fondata la pretesa tributaria» trovandosi di fronte ad un avviso di accertamento fondato su un pvc relativo ad un'indagine finanziaria condotta nei confronti di un terzo, accolgono le ragioni della parte privata annullando l'atto impugnato. In definitiva si ravvisa nella citata Sentenza: *"l'obbligo dell'Amministrazione di produrre in giudizio il processo verbale di constatazione"*.
- ▶ I Giudici ritengono non assolto l'onere della prova e richiamano all'uopo l'art.2697 cc, concludono infine con l'annullamento dell'atto.
- ▶ La conclusione a cui giunge la Ctp, pur essendo condivisibile, deve essere analizzata alla luce di quanto sino ad ora esposto e soprattutto alla luce dei recenti arresti giurisprudenziali.

CASSAZIONE-ORDINANZA N.6325 DEL 19/01/2023, DEP. IL 02/03/2023

- ▶ *«L'accertamento basato sugli elementi di un processo verbale di constatazione, conosciuto al contribuente, lo rende perfetto sotto il profilo della motivazione per relationem, ma non assolve la dimostrazione dei fatti posti alla base della pretesa tributaria, per la quale risulta imprescindibile la sua produzione in giudizio. Il Giudice non può mai sopperire a tale eventuale mancanza, esercitando i poteri di cui all'art.7 del D.lgs. N.546/92, utilizzabili solo in funzione integrativa.»*
- ▶ La sentenza in oggetto ben interpreta il giusto significato di onere della prova quale dimostrazione dei fatti, rimarcando la differenza concettuale tra motivazione quale allegazione di un fatto costitutivo della pretesa e prova quale manifestazione del fatto stesso. In sostanza risulta senza valenza il fatto che il contribuente ben conosca il contenuto del pvc, in quanto a seguito dell'impugnazione ci muoviamo su un piano processuale in cui entra in gioco il Giudice che deve conoscere per intero e senza riserve tutti gli atti che rilevano ai fini della decisione. La motivazione e la prova pur essendo su due piani diversi sono entrambe necessarie.

CASSAZIONE ORDINANZA N.9594 DEL 07/04/2023

- ▶ L'obbligo di allegazione degli atti richiede che l'atto presupposto, ancorché non trascritto, non sia conosciuto né agevolmente conoscibile con l'ordinaria diligenza da parte del contribuente, posto che l'obbligo di allegazione - al fine del rispetto dell'obbligo di motivazione imposto all'Amministrazione finanziaria per gli atti ai quali l'atto impositivo faccia rinvio, senza riprodurli - riguarda solo gli atti non conosciuti, né agevolmente conoscibili dal contribuente, se non attraverso una ricerca complessa, realizzandosi in tal caso un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa e il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente.(1)

- ▶ (1) Il Fisco n.17/2023 Rassegna della settimana a cura di Alessandro Borgoglio

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

- ▶ Al termine di questa breve trattazione, considerati gli argomenti trattati e il piano normativo inerente, è doveroso fare un'ulteriore riflessione su quella che è stata la recente evoluzione legislativa che ha interessato il processo tributario nel suo complesso - la Legge 31 agosto 2022, n.130 -; è chiaro, infatti, che la novella legislativa non ha interessato solo una diversa ripartizione dell'onere probatorio - introducendo il comma 5 *bis* nell'art.7 del D.lgs. n.546/92 -, sebbene quest'aspetto costituisca certamente una delle evoluzioni più importanti, ma ha comportato, bensì, una riforma, da più parti attesa, del processo tributario *in toto*.
- ▶ Rammentiamo ad esempio l'istituzione delle Corti di Giustizia di primo e secondo grado in luogo della Commissioni Tributarie, e l'introduzione di una Magistratura tributaria professionale per concorso.
- ▶ La stella polare di tutta la riforma è da ricercare nel fine ultimo di accorciare le distanze tra la parte pubblica e la parte privata, rappresentando una mano tesa al contribuente per la realizzazione di una maggiore tutela degli interessi privati troppo volte bistrattati.
- ▶ Si auspica che il nuovo impianto normativo possa effettivamente rappresentare un volano verso l'equità del sistema tributario e che quest'ultimo possa essere finalmente inteso come paritario nel rapporto tra parte pubblica e parte privata.