

## **Brevi considerazioni sull'onere di provare l'effettiva conoscenza degli atti allegati per relationem all'atto di accertamento e sul difetto di motivazione della sentenza.**

Sommario: 1. Premessa; 2. La questione ; 3. La prova dell'effettiva conoscenza dell'atto allegato per stralcio ed il diritto di difesa del contribuente; 4. Il difetto di motivazione della sentenza; 5. Conclusioni.

### **1. Premessa**

L'ordinanza in rassegna - che si riporta nel testo integrale alla fine del presente elaborato - richiama l'affermato principio, secondo il quale quando la motivazione dell'avviso di accertamento rinvia a verbali ispettivi allegati ma redatti nei confronti di soggetti diversi dal contribuente, è necessario ai fini della legittimità dell'atto che l'Amministrazione Finanziaria dimostri, anche tramite presunzioni, l'effettiva conoscenza di detti documenti da parte del contribuente.<sup>1</sup>

La conoscenza dell'atto richiamato, in linea generale, si concretizza nella cognizione del suo contenuto da parte del contribuente. L'utilizzo dello strumento presuntivo da parte dell'Amministrazione Finanziaria comporta un naturale assottigliamento del limite esistente tra conoscenza effettiva e mera conoscibilità dell'atto richiamato, nel senso che elementi che potrebbero concretizzare la mera conoscibilità, ove sufficientemente significativi in termini probabilistici, potrebbero essere riconosciuti idonei a dimostrare la conoscenza<sup>2</sup>. E' chiaro

---

<sup>1</sup> In tal senso, tra gli altri, cfr. Cass., sez. V, nn. 4430 del 26 marzo 2003 e 10817 del 24 luglio 2002; Cass. sez. trib. nn. 7149 del 10 gennaio 2001 (dep. 25 maggio 2001), 15234 del 3 maggio 2001 (dep. 3 dicembre 2001) e 1034 del 2 luglio 2001 (dep. 28 gennaio 2002), in Rass. Trib. 2002, pag. 1082,ss.; Cass., sez. I, n. 4305, del 15 maggio 1997, in banca dati Bigsuite Ipsoa.

<sup>2</sup> Cfr. SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in Rass. Trib. 2002, pag. 847,ss.. L'A. afferma che l'uso costante del concetto di "conoscibilità" da parte della giurisprudenza, non ha portato a significativi approfondimenti del suo significato: ed infatti, quando l'onere di dimostrare l'avvenuta conoscenza grava sull'Amministrazione

che tale conoscenza affermata in via presuntiva, affinché la motivazione *per relationem* possa essere ritenuta legittima, deve essere verificata.

Vedremo nel prosieguo come tale verifica del grado di conoscenza risulti di difficile constatazione, tant'è che la CTR di Milano aveva accolto il ricorso del contribuente ritenendo illegittimo l'accertamento, mentre il Giudice di legittimità ha cassato la sentenza, affermando che l'allegazione all'avviso di accertamento è sufficiente a dimostrare la conoscenza dell'atto e conseguentemente ad approntare le adeguate difese sì da consentire una completa ricostruzione dei rilievi e degli addebiti.

In aggiunta alla questione legata all'onere della prova in capo all'Amministrazione Finanziaria con riguardo alla effettività della conoscenza da parte del contribuente dell'atto richiamato, l'ordinanza offre lo spunto per occuparci, sotto altro profilo, del difetto di motivazione della sentenza<sup>3</sup>, quando non emerge il percorso decisionale su cui si fonda la decisione.

In particolare, il Giudice di legittimità ha rilevato che la CTR aveva genericamente dato contezza dell'iter logico-argomentativo seguito, tralasciando di indicare gli elementi concreti presi in considerazione per affermare che il contribuente non era amministratore di fatto

---

finanziaria ed esso si considera assolto quando l'atto sia stato consegnato al contribuente (come accade di norma per il processo verbale al termine delle attività di verifica), o sia stato a lui notificato (separatamente o in uno con l'atto di accertamento) e l'Amministrazione finanziaria può dare questa dimostrazione anche mediante presunzioni semplici, la differenza tra conoscenza effettiva e mera conoscibilità dell'atto richiamato tende a sfumare. Attraverso il procedimento presuntivo elementi di fatto che, di per sé, potrebbero concretare la conoscibilità, ove sufficientemente significativi in termini probabilistici, sono ritenuti idonei a dimostrare la conoscenza.

<sup>3</sup> Cfr. FICARI, *La motivazione della sentenza del giudice tributario*, in Boll. Trib., 2010, pag. 1509, ss.. L'A. si sofferma sul rapporto esistente tra l'art. 36 del D.lgs. n. 546/1992 ed il c.p.c., nonché sulla funzione della motivazione e sulla diversa fisionomia in base alla tipologia di sentenza.

dell'impresa individuale. Tale rilevata carenza è stata ritenuta sufficiente a produrre il difetto di motivazione, cassare la decisione e rinviarla ad altra sezione della CTR di Milano.<sup>4</sup>

## 2. *La questione*

La Corte di Cassazione è stata chiamata a decidere sul ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate che censura la sentenza n. 96/40/2010 della C.T.R. di Milano, sez. n. 40, del 24 giugno 2010 (dep. 25 giugno 2010), per violazione e falsa applicazione dell'art. 56, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972.

Tale sentenza aveva ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento che sosteneva, nell'ambito di una cd. "frode carosello", l'esistenza di una società di fatto tra il titolare di una impresa individuale, nei cui confronti era stato redatto un PVC, ed il contribuente (presunto amministratore di fatto della predetta impresa individuale) destinatario dell'avviso di accertamento. La CTR aveva accolto il ricorso del contribuente in ragione del seguente duplice ordine di motivi:

- i) le risultanze di due verbali di constatazione su cui si fondava l'avviso di accertamento erano stati redatti nei confronti della ditta individuale senza la partecipazione del contribuente al quale non erano mai stati notificati ma soltanto allegati per stralcio all'avviso di accertamento ricevuto;
- ii) la circostanza che il contribuente fosse amministratore di fatto della ditta individuale non risulta né provata dall'Amministrazione Finanziaria né pacifica dalle dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza.

La Corte Cassazione, con l'ordinanza in commento, ribaltando la decisione della CTR, ha invece accolto il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria in ragione dei seguenti motivi:

---

<sup>4</sup> In senso conforme cfr. Cass., sez. V; sent. n. 1568 del 27 gennaio 2014, in *Il Fisco* pag. 786 con nota di DENARO.

- l'allegazione per stralcio dei predetti verbali all'avviso di accertamento è stata riconosciuta sufficiente a provare l'effettiva conoscenza del documento da parte del contribuente e quindi sufficiente per approntare la difesa;
- la motivazione della decisione della CTR è stata ritenuta generica poiché non ha offerto adeguata contezza del percorso decisionale seguito e non ha indicato gli elementi concreti in ragione dei quali sono state escluse le dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate che affermavano il ruolo di amministratore di fatto della ditta individuale svolto dal contribuente.

Di seguito esporremo alcune considerazioni scaturenti dalle predette motivazioni addotte dalla Corte Cassazione, con particolare riguardo alla legittimità dell'utilizzo della motivazione *per relationem* di cui all'art. 56, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 ed al principio oramai giuridicamente affermato in base al quale l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di provare, anche presuntivamente, che il contribuente sia a conoscenza dell'atto allegato<sup>5</sup> e al difetto di motivazione della sentenza causato dalla genericità del percorso decisionale seguito.

### ***3. La prova dell'effettiva conoscenza dell'atto allegato per stralcio ed il diritto di difesa del contribuente.***

La Suprema Corte ha ritenuto l'allegazione per stralcio dei verbali di constatazione all'atto di accertamento circostanza idonea a provare la conoscenza del documento da parte del contribuente, il quale in tal modo sarebbe stato messo nella condizione di approntare le proprie difese con piena cognizione delle fonti e degli addebiti.

La prima questione da approfondire concerne quindi non se è legittimo allegare ad un atto di accertamento un documento redatto nei confronti di un altro contribuente, prassi ultra consolidata, ma se è legittimo che venga allegato uno stralcio dei documenti (verbali) redatti

---

<sup>5</sup> Cfr. Cass., sez. trib., sent. n. 4430 del 26 marzo 2003 in Banca dati Big Suite Ipsa.

e notificati a soggetti diversi dal contribuente contenenti la constatazione dei rilievi, che poi costituiranno la base dell'avviso di accertamento.<sup>6</sup> E' evidente che si tratta di questioni del tutto diverse.

In merito alla prima questione, ossia all'allegazione all'atto dell'Amministrazione finanziaria di ogni documento richiamato nella motivazione, essa non è riferita ad atti di cui il contribuente ha già integrale e legale conoscenza per effetto di precedente notificazione. Si tratterebbe, se così fosse, di un'interpretazione puramente formalistica in contrasto con il criterio ermeneutico che impone di dare alle norme procedurali una lettura che, nell'interesse generale, fa salva la funzione di garanzia loro propria, limitando al massimo le cause d'invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli<sup>7</sup>. L'obbligo di allegazione dell'atto o documento ha "funzione integrativa" delle ragioni che, per l'Ufficio emittente, sorreggono l'atto impositivo. La *relatio* dunque non si estende a quegli atti, pur indicati nell'avviso di accertamento, che non rivestono carattere essenziale in quanto non svolgono alcuna funzione esplicativa "dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche" sui quali è fondata la determinazione dell'Ufficio tributario. In caso di impugnazione dell'avviso, quindi, il contribuente non basta che dimostri l'esistenza di atti a lui sconosciuti cui l'atto impositivo fa riferimento, occorrendo, invece, la prova che almeno una parte del contenuto degli stessi, non riportata nell'atto impositivo, sia necessaria ad integrarne la motivazione.

Con riferimento alla seconda questione (notifica a soggetto diverso del contribuente di uno stralcio degli atti posti a base dell'accertamento), gli atti notificati non assolvono ad funzione

---

<sup>6</sup> Il PVC, com'è noto, è un atto istruttorio interno non impugnabile autonomamente; esso è strumentale ai fini del successivo avviso di accertamento emesso dall'Ufficio e si inserisce nell'attività istruttoria dell'Amministrazione Finanziaria con la funzione di documentare le ispezioni e le rilevazioni eseguite, senza incidere nella sfera patrimoniale del contribuente. Cfr. Cass. sent. n. 4312 del 28 aprile 1998, in Banca Dati Big Suite Ipoa. Per tutti, cfr. GLENDI, L'oggetto del processo tributario, Padova, 1984, pag. 367, ss.; STEVANATO, Il ruolo del verbale di constatazione nell'accertamento dei tributi, in Rass. Trib., 1990, pag. 458, ss.

<sup>7</sup>In tal senso cfr. Cass. civ. Sez. V, 3 ottobre 2014, n. 20928, in Il Fisco, 2014, pag. 3995, ss.

integrativa delle ragioni dell'Ufficio, ma essenziale poiché contengono i rilievi posti alla base dell'atto di accertamento.

L'orientamento emerso dall'ordinanza in commento di consentire l'allegazione dei verbali per stralcio sembra eccessivamente pro fisco, perché disattende i principi della chiarezza e della completezza degli atti impositivi sanciti dall'art. 7 della L. n. 212/2000.<sup>8</sup>

Tali principi, com'è noto, intendono sia garantire l'efficienza dell'Amministrazione Finanziaria quale corollario del principio del buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.), sia offrire al contribuente tutti gli elementi utili per esercitare il proprio diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione.

Nel caso di specie, nessuno dei suddetti principi è stato rispettato, poiché:

a) non è possibile considerare il procedimento adottato dall'Amministrazione finanziaria come sinonimo di efficienza, in quanto se così fosse, gli allegati all'avviso di accertamento notificato al presunto amministratore di fatto della ditta individuale avrebbero dovuto essere interi e non per stralcio;

b) le conseguenze che derivano da tale procedimento alquanto approssimativo sono l'acquisizione parziale di elementi necessari e utili per costituire una adeguata difesa alle richieste dell'Amministrazione finanziaria.

E' probabile che l'Ufficio, per non gravare eccessivamente il procedimento, abbia allegato lo stralcio dei verbali di constatazione con l'intenzione di rappresentare il contenuto essenziale

---

<sup>8</sup> Cfr. MARONGIU, Motivazione degli atti impositivi e Statuto del contribuente, nota a Cass., sez. trib., sent. n. 18532 del 10 agosto 2010, in GT - Riv. Giur. Trib., 2011, pag. 132. L'A. condivide le conclusioni cui giunge la sentenza commentata la quale ritiene illegittimo l'avviso di liquidazione dell'imposta di registro che indichi solo la data e il numero della sentenza civile oggetto di registrazione, senza allegarla. Il Supremo Collegio, infatti, applica l'art. 7 dello Statuto del contribuente specificando che esso "... è volto soprattutto a garantire il diritto dei contribuenti ad avere piena e immediata cognizione delle ragioni della pretesa fiscale in modo da valutarne la fondatezza e impugnarla in sede giudiziale. "

dell'atto, ritenendo sufficienti gli elementi in essi contenuti per rappresentare la motivazione dell'avviso di accertamento ed approntare la difesa.

Tale indirizzo sarebbe frutto di un preciso orientamento giurisprudenziale<sup>9</sup> che però ha senso quando vengono riprodotti gli elementi necessari (oggetto, contenuto e destinatari) per sostenere la fondatezza del provvedimento adottato dall'Amministrazione finanziaria. Nel caso di specie, rammentiamo che il contribuente è stato coinvolto nell'accertamento come presunto amministratore di fatto della ditta individuale quindi non ha partecipato alla stesura dei PVC in quanto estraneo, almeno formalmente, al soggetto accertato.

In sostanza, quindi, egli è venuto a conoscenza in un momento successivo quando il PVC e l'avviso di accertamento erano già stati emessi. Pertanto, il contribuente - presunto amministratore di fatto - non è stato messo nelle condizioni di conoscere nella sua interezza l'iter logico argomentativo seguito dall'Ufficio che ha portato poi all'emanazione dell'avviso di accertamento.

---

<sup>9</sup> In tal senso cfr. Cass., sez. V, sent. n. 1906 del 29 gennaio 2008, in Banca dati Big Suite Ipsa, secondo la quale la motivazione *per relationem* della decisione amministrativa tributaria è, sì, ammessa a condizione che l'atto richiamato sia allegato alla decisione notificata o che l'allegazione possa essere sostituita con la riproduzione del contenuto essenziale dell'atto richiamato, per tale dovendosi intendere l'insieme di quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto del provvedimento adottato, e la cui indicazione consente al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento. Ed ancora Cass., sez. V, sent. n. 28058 del 30 dicembre 2009, Cass., sez. V, sent. n. 6914 del 25 marzo 2011, Cass., sez. VI, sent. 9032 del 15 aprile 2013, tutte in Banca dati Big Suite Ipsa. Cfr. MULEO, Mancata allegazione all'avviso di accertamento di altro avviso in esso richiamato e violazione dello Statuto del contribuente, in GT - Riv. giur. trib., 2008, pag. 1086. In tal senso anche Cass. sent. n. 14189 del 5 giugno 2013, in Banca dati Big Suite Ipsa, la quale ha accolto il ricorso di un contribuente che lamentava la nullità dell'accertamento per mancata allegazione del processo verbale di constatazione e dei relativi allegati. I Giudici hanno affermato il principio per cui l'accertamento è nullo se non viene allegato o riprodotto il contenuto essenziale del pvc, anche se il contribuente era "comunque entrato in possesso del processo verbale della Guardia di finanza di Brescia ed ha potuto difendersi dalle accuse che lo riguardavano".

Sarebbe quindi stato più corretto allegare il PVC per intero, mettere il contribuente a formale conoscenza dei fatti riguardanti la ditta individuale che aveva subito la verifica e della quale lo si riteneva presunto amministratore di fatto.

A ciò aggiungasi che l'Ufficio aveva l'onere di provare l'effettiva e tempestiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente, onere che, invece, è stato assolto in via presuntiva con la mera allegazione dei verbali per stralcio, causando una probabile ulteriore profonda delimitazione del diritto di difesa del contribuente.

Le notizie contenute negli stralci dei verbali potevano essere ragionevolmente carenti di informazioni utili ad approntare la difesa, e conseguentemente non soddisfare le esigenze d'informazione e garanzia del contribuente, oppure non consentire una completa ricostruzione dei rilievi e degli addebiti.

In sostanza, non è da escludere che le notizie acquisite dagli stralci allegati siano state "censurate" dall'Amministrazione finanziaria nel senso che quest'ultima arbitrariamente ha stabilito quale delle informazioni, ad eccezione di quelle essenziali ai fini della validità (destinatari, oggetto e contenuto) dell'atto allegato, sono idonee in sede difensiva.

Tale *modus operandi* può incidere negativamente nella predisposizione degli atti difensivi del contribuente con evidenti riflessi sul corso del giudizio fino a comprometterne l'esito.

Nel caso di specie, peraltro, al contribuente, essendo il PVC redatto e notificato nei confronti di un altro soggetto, è stato inibito della possibilità di attivare il contraddittorio, con una evidente compressione dei suoi diritti in sede di istruttoria procedimentale<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Cfr. PIERRO, Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente, in *Rass. Trib.*, 1/2013, pag. 119, ss. Secondo l'A. il processo verbale, atto conclusivo dell'istruttoria dell'accertamento, svolge una funzione di vera e propria garanzia per il contribuente. "Non solo perché consente al soggetto sottoposto ad indagine, dopo la sua consegna, di integrare il materiale probatorio e di fare osservazioni e difendersi. Ma anche perché rende possibile al contribuente che lo ha ricevuto di comunicare 'richieste' finalizzate, si ritiene, anche 'a prendere visione ed estrarre copia degli atti in possesso dell'Amministrazione'. Infatti il divieto posto dalla legge generale sull'azione amministrativa che "esclude il diritto di accesso ai procedimenti tributari,



Il contribuente, avendo acquisito conoscenza dei PVC per stralcio come allegato all'avviso di accertamento, non è stato legittimato ad interloquire con l'Ufficio per porre in essere tutte le attività a sua tutela, subendo anche una evidente discriminazione rispetto all'altro contribuente che ha subito il PVC.

Ove dovesse prendere piede tale indirizzo è chiaro che le garanzie del contribuente risulterebbero fortemente ridotte. Si assisterebbe infatti ad una grave violazione sia dei principi costituzionali di uguaglianza e di imparzialità dell'Amministrazione e buon andamento del procedimento di accertamento (artt. 2 e 97 Cost.), sia delle garanzie statutarie individuabili nel dovere di informazione e nel principio di correttezza e buona fede (artt. 6, commi 1 e 2 e 10, comma 1, dello Statuto del Contribuente).

#### *4. Il difetto di motivazione della sentenza.*

Tra i motivi che hanno indotto la Suprema Corte a cassare con l'ordinanza in commento la sent. n. 96/40/2010, pronunciata dalla CTR di Milano, sez. 40, vi è il difetto di motivazione della sentenza. Il Giudice di merito ha infatti genericamente motivato la decisione adottata senza offrire adeguata contezza del percorso decisionale seguito per affermare che il ricorrente non era amministratore di fatto della ditta individuale.

In sostanza, egli non ha indicato gli elementi concreti da cui ha tratto il proprio convincimento, emettendo una sentenza, che l'Ufficio ha impugnato, denunciabile ai sensi

---

per i quali restano ferme le norme che li regolano" (art. 24, comma 1, b), almeno sino a che il procedimento sia in corso, potrebbe essere superato applicando l'art. 12, comma 7, dello Statuto, che permette - a seguito della consegna di tale atto istruttorio - di compiere le attività ritenute necessarie per la sua tutela in sede amministrativa". In tal senso cfr. Cons. Stato, sez. IV, n. 5144 del 21 ottobre 2008, in Banca dati Suite Ipsoa, con commento di BASILAVECCHIA, DI SIENA, LUPI, I Principi generali del diritto amministrativo "salvano" l'accesso agli atti tributari, in Dialoghi Tributari, 2009, pag. 48.

dell'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c., nella duplice manifestazione di difetto assoluto o motivazione apparente.<sup>11</sup>

Si deve ritenere che il difetto di motivazione sussista ogni volta essa (la motivazione appunto) si risolva in un'affermazione apodittica che non consenta la ricostruzione dell'iter logico seguito dal giudice, né l'individuazione delle ragioni poste a base della decisione, così da non rispondere all'esigenza di rendere possibile la comprensione, sia pure sulla base di un'esposizione sintetica (non necessariamente analitica e, quindi, logica) delle ragioni che hanno indotto la Commissione tributaria ad adottare quella decisione.<sup>12</sup>

Nel caso di specie, posto che la motivazione della sentenza è condizionata dal vincolo della corrispondenza tra il richiesto ed il pronunciato ai sensi dell'art. 112 c.p.c. e dai limiti che quest'ultima disposizione pone alla cognizione del giudice, il Giudice di appello avrebbe dovuto ricostruire, attraverso un ragionamento logico fondato sulle prove, il rapporto oggetto della controversia senza indagare su fatti ulteriori rispetto a quelli posti a fondamento dell'atto impugnato (ed indicati nella motivazione), o indicati dalle parti nel processo.<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Per completezza, occorre evidenziare un orientamento giurisprudenziale, antecedente l'ordinanza in commento, e segnatamente Cass. n. 21523 del 20 settembre 2013, in Banca dati Suite Ipsoa, la quale afferma che la deduzione del vizio di nullità della sentenza per assenza di motivazione o per motivazione apparente, contrasta con la prospettazione del vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 in quanto una motivazione inesistente non può essere insufficiente: nel primo caso (assenza di motivazione), infatti, la motivazione o manca del tutto, ovvero, pur formalmente esistente, è costituita da argomentazioni talmente superficiali o contraddittorie da non permettere di individuarla; mentre, nel secondo caso (motivazione apparente), la motivazione è carente in relazione ad uno o più fatti controversi, vizio che è ravvisabile quando il giudice di merito non abbia tenuto conto delle inferenze logiche desumibili dagli elementi addotti in giudizio ed indicati nel ricorso.

<sup>12</sup> Cfr. TURIS, Motivazione dell'avviso di accertamento ed obblighi di allegazione da parte dell'A.F. , in *Il fisco*, 2014, pag. 1076.

<sup>13</sup> TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. 1, Torino, 1991, pag. 342

Il Giudice di merito, quindi, avrebbe dovuto dare contezza dei concreti elementi che hanno indirizzato il suo percorso decisionale in ragione del quale ha escluso che il contribuente fosse amministratore di fatto della ditta individuale. Tutto ciò non è avvenuto e l'Ufficio ha potuto impugnare la sentenza denunciando il difetto di motivazione.

## 5. Conclusioni

La portata dell'ordinanza in commento assume importanza perché introduce taluni indirizzi originali sia per la questione concernente la prova dell'effettiva conoscenza dell'atto notificato sia per il difetto di motivazione della sentenza.

In merito alla prima questione, viene accolta la presunzione dell'effettiva conoscenza dell'atto allegato anche quando detto atto viene redatto nei confronti di un soggetto diverso dal contribuente. Nel caso di specie, come si evinca dalla sentenza della CTR cassata, il PVC era stato redatto nei confronti dell'amministratore della società mentre il presunto amministratore di fatto non ne era a conoscenza, tanto che egli rivestiva soltanto il ruolo di dipendente della società.

Prende corpo quindi il principio in base al quale anche quando l'accertamento scaturisce dalle risultanze di un controllo presso terzi dove il contribuente non è stato mai interessato dal controllo né i verificatori hanno provveduto al coinvolgerlo nel procedimento notificandogli copia del processo verbale di constatazione, l'onere di provare l'effettiva conoscenza dell'atto viene assolto in via presuntiva dall'Amministrazione finanziaria. Spetterà al contribuente dimostrare il contrario. Tale indirizzo non ci trova d'accordo, per un evidente lesione del diritto di difesa del contribuente in quanto pone a carico del contribuente una sorta di *probatio diabolica* consistente nella dimostrazione che quanto contenuto negli allegati per stralcio è insufficiente o parziale per impostare la difesa.

Sarebbe quindi opportuno che l'obbligo di provare l'effettiva conoscenza degli atti allegati al fine di legittimare l'accertamento *per relationem* incomba esclusivamente sull'Ufficio accertatore senza l'utilizzo di presunzioni.

Con riferimento alla seconda questione concernente il difetto di motivazione della sentenza, l'ordinanza in commento è invece condivisibile.

Negli ultimi tempi, infatti, sotto la spinta della necessità di ridurre i tempi della giustizia (e, in particolare, i tempi di stesura dei provvedimenti), l'indirizzo è quello di semplificare l'onere motivazionale a carico del Giudice. Ciò ha comportato una tendenza a rimeditare la soglia sotto la quale la motivazione della sentenza possa dirsi omessa (vizio totale, nullità della sentenza, art. 360, c.p.c., comma 1, n. 4) o insufficiente (vizio parziale, art. 360, c.p.c., comma 1, n. 5).

Nel caso di specie, è stata ritenuta generica la motivazione adottata dal Giudice di merito, ancorché questo nella sentenza richiamava le dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza tralasciando però di indicare gli elementi concreti che lo hanno portato a ritenere pacifica l'esclusione della qualificazione del contribuente quale amministratore di fatto della ditta individuale. E' quindi corretto che l'ordinanza in commento denunci il vizio di omessa motivazione della sentenza, essendo del tutto impossibile ogni controllo sull'esattezza e la logicità del suo ragionamento.<sup>14</sup>

Paolo Montesano

*Si riporta di seguito il testo dell'Ordinanza*

**Cass. civ. Sez. VI - 5 - Ordinanza, 20 gennaio 2014, n. 1075** (Pres. Cicala, Rel. Di Blasi )

IVA - Accertamento - Processo verbale di constatazione redatto nei confronti di terzi allegato per stralcio all'avviso di accertamento - Motivazione dell'avviso di accertamento - Onere di

---

<sup>14</sup> Cfr. Cass. nn. 890 del 18 gennaio 2006 e 1756 del 27 gennaio 2006 in Banca dati De Jure, Giuffrè Ed.

provare la effettiva conoscenza dell'atto allegato in capo all'Amministrazione Finanziaria -  
Omessa motivazione della sentenza - Legittimità

**Massima:** E' legittimo l'avviso di accertamento emesso a carico di un contribuente, presunto amministratore di fatto di una ditta individuale verso la quale era stato redatto un atto di accertamento che traeva origine da un processo verbale di constatazione (PVC), che non è stato notificato ma soltanto allegato per stralcio all'atto impositivo ricevuto dal contribuente. L'allegazione del PVC all'avviso di accertamento è stata ritenuta circostanza idonea per provare la conoscenza del documento da parte del contribuente che quindi era in grado di approntare la propria difesa con piena cognizione delle fonti degli addebiti. La sentenza impugnata è stata inoltre considerata carente di motivazione in quanto il Giudice di merito ha genericamente motivato il percorso decisionale seguito per affermare che il contribuente non era amministratore di fatto della ditta individuale.

### **Svolgimento del processo e motivi della decisione**

Nel ricorso iscritto a R.G. n.23503/2011 è stata depositata in cancelleria la seguente relazione:

**1** - E' chiesta la cassazione della sentenza n.96/40/2010, pronunciata dalla C.T.R. di Milano, Sezione n.40, il 24.06.2010 e depositata il 25 giugno 2010. Con tale decisione, la C.T.R. ha accolto l'appello, proposto dal contribuente ed annullato l'accertamento, relativo ad IVA, IRPEF ed IRAP dell'anno 2003.

**2** - L'Agenzia Entrate, censura l'impugnata decisione per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633/1972, art. 56, comma 5.

**3** - L'intimato contribuente, non ha svolto difese in questa sede.

4 - La decisione in questa sede impugnata, ha accolto l'appello del contribuente, opinando che l'accertamento era a ritenersi illegittimo, per un verso, in quanto basato su un pvc, redatto nei confronti di altro soggetto, non notificato e solo allegato all'avviso di accertamento di che trattasi e, sotto altro profilo, perchè non risultava provata la circostanza che il B. fosse amministratore di fatto della ditta individuale G & G di G. G..

5 - La questione posta dal ricorso appare definibile avendo riguardo a principi, espressione di pregresse pronunce del Giudice di legittimità.

E' stato, in vero, affermato (Cass. n. 4430/2003, n. 4305/1997) che "In tema di imposta sul valore aggiunto, nel caso in cui la motivazione dell'avviso di accertamento faccia rinvio a verbali ispettivi redatti nei confronti di soggetti diversi dal contribuente, è necessario, ai fini della legittimità dell'atto, che l'amministrazione dimostri, anche tramite presunzioni, l'effettiva conoscenza di tali documenti da parte del contribuente".

Costituisce, d'altronde, *ius receptum* che "ricorre il vizio di omessa motivazione della sentenza, denunciabile in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, nella duplice manifestazione di difetto assoluto o di motivazione apparente, quando il Giudice di merito ometta di indicare, nella sentenza, gli elementi da cui ha tratto il proprio convincimento ovvero indichi tali elementi senza una approfondita disamina logica e giuridica, rendendo in tal modo impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del suo ragionamento" (Cass. n. 1756/2006, n. 890/2006).

6 - La decisione impugnata non appare in linea con i citati principi, sia per non avere considerato che l'allegazione all'avviso di accertamento era circostanza idonea a provare la conoscenza del documento da parte del contribuente, che quindi era in grado di approntare le proprie difese con piena cognizione delle fonti degli addebiti, sia pure per avere motivato in maniera del tutto generica ed in modo tale da non offrire adeguata contezza del percorso

decisionale, risultando pretermessi fatti, specificamente indicati in ricorso e rilevanti agli effetti decisionali, e non essendo indicati i concreti elementi presi in considerazione, per giungere ad affermare che il B.G. non fosse amministratore di fatto della ditta individuale G. & G. di G. G..

7 - Data la delineata realtà processuale, sulla base dei richiamati principi, si propone, ai sensi degli artt. 375 e 380 bis c.p.c., di trattare la causa in Camera di Consiglio e di accogliere il ricorso, per manifesta fondatezza. Il Consigliere relatore Antonino Di Blasi.

La Corte, vista la relazione, il ricorso e gli altri atti di causa;

Considerato che alla stregua delle considerazioni svolte in relazione e dei richiamati principi, che il Collegio condivide, il ricorso va accolto, per manifesta fondatezza e che, per l'effetto, va cassata l'impugnata sentenza;

Considerato, altresì, che il Giudice del rinvio, che si designa in altra sezione della CTR della Lombardia, procederà al riesame e quindi, adeguandosi ai citati principi, pronuncerà nel merito e sulle spese del presente giudizio, offrendo congrua motivazione;

Visti gli artt. 375 e 380 bis c.p.c..

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso, cassa l'impugnata decisione e rinvia ad altra sezione della CTR della  
Lombardia.

Così deciso in Roma, il 4 dicembre 2013.

Depositato in Cancelleria il 20 gennaio 2014.