

Verbale di constatazione e motivazione "per relationem"

Amatucci Arnaldo

GT - Rivista di giurisprudenza tributaria N. 8/2000, Pag. 727

Commento alla C. t. prov. Grosseto, Sez. II, Sent. 10 gennaio 2000, n. 252

La sentenza grossetana esamina il tema della motivazione *per relationem* con riferimento al verbale di constatazione, intendendo sostenere che la motivazione in esso esposta non può essere richiamata nell'avviso dell'Ufficio e quindi non può assolvere utilmente all'obbligo in tal senso previsto a carico di quest'ultimo.

La tesi della Commissione

Si afferma, in proposito, che detto verbale è atto pubblico relativamente ai fatti o agli atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati, valendo, pertanto, sino a querela di falso, mentre oltre tale limite non ha alcuna intrinseca valenza e tale segno negativo si estende anche alle argomentazioni contrarie al contribuente indagato. In questa prima proposizione la sentenza non pare contestabile, posto che, sia la pronuncia del Supremo Collegio in essa richiamata (1), sia successive pronunce della Corte (2), hanno ripetuto tale distinzione.

La seconda osservazione è che il compito della motivazione è proprio del solo Ufficio, il quale pertanto non può disimpegnarsi rimettendosi a quanto in tal senso dedotto da "altri". L'obbligo della motivazione, pertanto, può essere assolto solo se adempiuto direttamente e non attraverso richiami esterni. Qui la sentenza rifiuta la motivazione *per relationem*, negando il principio della mutuabilità sulla quale questa si fonda, e ciò anche quando la motivazione è espressione della Guardia di Finanza, cui spetta il compito della indagine tributaria. Questa in sintesi la sentenza in commento, indubbiamente interessante ma non convincente.

Note critiche

Il principio della motivazione *per relationem* non pare criticabile in ragione della predetta altruità, dovendosi ritenere che l'Ufficio, certamente in alcun modo vincolato dal verbale di constatazione, non subisce il ragionamento del verbalizzante, ma, dopo averlo analizzato, lo fa proprio nella misura in cui intenda condividerlo. Sicché le ragioni espresse nel verbale, nel momento in cui vengono richiamate all'interno di tale atto, diventano proprie dell'Ufficio, il quale, anziché fare ad esse semplice riferimento, potrebbe anche materialmente trascriverle nel corpo del medesimo. Né può pretendersi che, come talvolta si è preteso, detta assunzione debba essere a sua volta motivata, essendo implicito che, laddove l'Ufficio attinge ad elementi od argomenti esterni, lo fa in ragione della loro condivisione. D'altro lato, il fatto che la motivazione del verbale non abbia in sé valenza esterna è argomento che non inficia il rilievo precedente, poiché, quale che sia il significato da attribuire ai motivi espressi dal verbalizzante, la loro rilevanza, non riguarda gli stessi in quanto tali, ma sta nel fatto del loro recepimento da parte dell'Ufficio e quindi nell'incorporazione nell'avviso.

Validità della motivazione "per relationem"

Sin qui, brevemente, il commento non favorevole alla sentenza grossetana. Tuttavia, il tema della motivazione *per relationem* merita ulteriori riflessioni. È noto che la giurisprudenza ha pressoché unanimemente riconosciuto la validità di tale forma di motivazione, superando ormai da tempo precedenti contrasti (3). Si è però temuto che all'applicazione della stessa potrebbero legarsi effetti pregiudizievoli per il ricorrente, richiamando per la formazione dei motivi atti a questo non noti. Si è quindi precisato che, nell'utilizzo di tale forma, debbono essere esclusi quei riferimenti esterni dei quali il contribuente non abbia conoscenza o conoscibilità. Ciò evidentemente avendo presente che non infrequentemente il verbale di constatazione richiama risultanze esterne che, in quanto non riscontrabili da parte del contribuente, possono pregiudicare l'esercizio della sua difesa. Al contempo, dettando il criterio della conoscibilità, si è inteso evitare facili invalidazioni dell'avviso, pretendendo l'attivazione del contribuente, pur nei limiti della normale diligenza, al fine di ampliare in tal modo la sfera della propria conoscenza. Solo superando tale limite, e quindi dimostrando che la motivazione ha fatto riferimento a risultanze non conosciute e non conoscibili, il contribuente ricorrente potrà utilmente eccepire la nullità dell'avviso che lo riguarda. Tale conclusione deve essere però considerata alla luce della elaborazione giurisprudenziale sul tema della motivazione.

L'insegnamento della Suprema Corte

Il Supremo Collegio, con ripetute sentenze (4), ha precisato che la motivazione ha la funzione della *provocatio ad opponendum*, nel senso che deve consentire al contribuente di scegliere tra l'acquiescenza, riconoscendo questi la fondatezza della pretesa tributaria, ovvero l'impugnazione dell'atto, nel caso opposto. È venuto meno pertanto il concetto di motivazione come precedentemente inteso in molte decisioni di legittimità e di merito, secondo le quali tale obbligo poteva ritenersi assolto solo attraverso l'articolata e analitica indicazione delle ragioni poste a base dell'accertamento, con relativo impegno del contribuente a rispondere attraverso il ricorso in modo ugualmente pieno. Attraverso la precisazione dell'anzidetta funzione e scindendo dalla motivazione il tema della prova, esercitando nell'intero arco del processo, l'obbligo della motivazione risulta idoneamente soddisfatto attraverso la enunciazione di un " *minimum* " che raccolga gli elementi fondamentali, attraverso i quali sia possibile la scelta di cui si è precedentemente detto. Tutto il resto giova alla chiarezza della controversia, ma non può determinare, in caso di assenza, il vizio della motivazione e di conseguenza la nullità dell'atto.

È evidente come queste precisazioni inducano riflessi nella stessa motivazione *per relationem*. Non potrebbe affermarsi che la semplice non conoscenza o non conoscibilità di un atto esterno da parte del contribuente induce necessariamente il vizio della motivazione, potendo detto atto non inerire all'area del " *minimum* " e quindi essere estraneo alla formazione del suo *corpus*. Affinché la motivazione *per*

relationem possa essere ritenuta illegittima, occorre dunque che, come nella motivazione diretta, risulti non validamente costituito l'anzidetto nucleo e quindi che il richiamo agli atti esterni sia tale da determinare questa conseguenza ovvero che, pur in presenza di questo requisito, debbano essere esclusi, in quanto non noti e non conoscibili, riferimenti esterni che hanno concorso alla costituzione dello stesso.

Altre opinioni

Sin qui si è considerato l'indirizzo del Supremo Collegio, trascurando la tesi di chi, ora minoritariamente, sostiene che, prevalentemente o comunque aggiuntivamente alla funzione della *provocatio ad opponendum*, la motivazione assolve alla chiarezza ed alla trasparenza dell'atto, intese quali requisiti intrinseci dello stesso (5). Accolta questa impostazione, il tema della motivazione, ed anche quello della motivazione *per relationem*, dovrebbero essere radicalmente riconsiderati. La difficile convivenza tra le due esigenze, e quindi la necessità della scelta, determinerebbero la crisi del rimpianto anzidetto; d'altra parte, la necessità che l'atto abbia in se i caratteri della chiarezza e trasparenza, non potrebbe consentirne una dimostrazione *ab extra*.

Gli interrogativi sarebbero molteplici e la materia tornerebbe ad essere calda e complessa. Anche la sentenza grossetana, che richiama l'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 dovrebbe essere letta e commentata in altro modo.

Lo "Statuto del Contribuente"

Queste ultime perplessità trovano ragione sul fatto che, come è noto, il legislatore sta approntando lo Statuto del contribuente, all'interno del quale è prevista (art. 7) una specifica disciplina che riguarda la chiarezza e la motivazione dell'atto. Il relativo testo è il seguente: "Gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990 n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, deve essere allegato all'atto che lo richiama".

Il suo varo definitivo non potrebbe non indurre effetti sconvolgenti sulla norma tributaria, sul dettato giurisprudenziale e sulle stesse elaborazioni della dottrina. Effetti decisivi verrebbero a determinarsi sulla stessa motivazione *per relationem* e più particolarmente sui dubbi insorti in tema di conoscenza-conoscibilità. Dovendosi provvedere necessariamente alla allegazione di tutti i documenti che sono richiamati nell'avviso, ogni incertezza in tal senso verrebbe meno.

Dunque, il tema della motivazione diventerà probabilmente motivo di nuova riflessione.

Note:

(1) Cass. 1 novembre 1990, n. 10823, in Giust. Civ., 1991, I, pag. 2761.

(2) Tra cui Cass. 17 dicembre 1994, n. 10855, in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG, Cd Rom, Ipsoa e in Boll. Trib., 1995, pag. 1524.

(3) Cass. 24 giugno 1997, n. 5649, in Boll. Trib., 1998, pag. 1900; Id. 23 maggio 1995, n. 5626, ivi, 1996, pag. 1236; Id. 18 dicembre 1996, n. 11305, ivi, 1997, pag. 1565; Id. 3 gennaio 1997, n. 11, in Corr. Trib. n. 10/1997, pag. 743; Id. 14 giugno 1996, n. 5506, in Boll. Trib., 1997, pag. 1564 e in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG, Cd Rom, Ipsoa; Id. 17 gennaio 1997, n. 459, in Boll. Trib., 1999, pag. 1551.

(4) Cass. 22 agosto 1996, n. 7759, in Boll. Trib., 1997, pag. 1563; Id. 2 settembre 1996, n. 7991, ivi, 1997, pag. 1563.

(5) Comm. trib. prov. Milano, Sez. XL, 30 marzo 1999, n. 142, in Banca Dati del Corriere Tributario n. 9/1999, pag. 933; Comm. trib. prov. Campobasso, 23 marzo 1999, n. 25; Comm. trib. prov. Pescara, Sez. IV, 22 gennaio 1998, n. 783, in I Quattro Codici della Riforma Tributaria BIG, Cd Rom, Ipsoa; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, Sez. VII, 29 settembre 1997, n. 227, ivi; Comm. trib. prov. Reggio Emilia, Sez. VII, 25 giugno 1997, n. 193, ivi; Comm. trib. 1° gr. Vicenza 2 novembre 1994, n. 472.