



Ufficio del Massimario

**Per la legittimità dell'avviso di accertamento fondato sul PVC è necessario
che tale atto sia prodotto in giudizio**

Avviso di accertamento – Richiamo al processo verbale di constatazione – Difetto di motivazione – Insussistenza - Successiva mancata produzione in giudizio del PVC – Pretesa Tributaria – Illegittimità.

L'avviso di accertamento, fondato su una verifica fiscale conclusa con la redazione del PVC, soddisfa il requisito di adeguatezza della motivazione se l'Agenzia delle Entrate produce tale atto in giudizio, pur se esso sia stato regolarmente comunicato al contribuente, trattandosi di documento in grado di rappresentare il substrato probatorio posto a base dell'atto impositivo.

Il fatto

L'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione componenti negativi di reddito e, proposto ricorso dalla società destinataria dell'avviso di accertamento, la Corte di giustizia tributaria di primo grado dichiarava infondate le censure difensive perché nel PVC, da cui traeva origine l'accertamento, erano indicati numerosi elementi di prova da cui risultava l'inesistenza delle operazioni effettuate.

La questione

Agli atti del giudizio di primo grado risultava depositata soltanto una pagina del PVC (pag. 81 di 154), per cui i giudici del secondo grado manifestavano perplessità sulla fondatezza del convincimento che aveva potuto creare nei primi giudici l'esame di un documento che non era stato esaminato integralmente, perché non prodotto in giudizio.

Di qui l'affermazione che l'Agenzia delle Entrate è obbligata a depositare in giudizio il processo verbale di constatazione posto a fondamento dell'avviso di accertamento, di cui costituisce presupposto di legittimità sostanziale e di adeguatezza della motivazione, pur se il contenuto di tale atto sia noto al contribuente, in quanto, se l'Ufficio è libero di motivare "per relationem", il destinatario non può essere onerato di provare "accusa e difesa".

Il ricorso

La società appellante invocava la riforma della sentenza di primo grado per difetto di prova e per violazione dell'art. 2697 cod. civ., non avendo



Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

PUBBLICAZIONE NEWS

Ufficio del Massimario

l'Amministrazione finanziaria allegato gli elementi costitutivi della pretesa tributaria.

La decisione

La Corte di giustizia tributaria, ai fini dell'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo e del soddisfacimento dell'onere della prova, ha ritenuto indispensabile la produzione in giudizio del PVC, atteso che l'Ufficio nella tecnica di redazione dell'avviso di accertamento può rinviare al PVC ma, dinanzi al giudice, deve fornire la prova della sua prospettazione.

I giudici di primo grado avevano affermato che in sede penale erano stati confermati gli elementi del PVC senza, però, avere esaminato le risultanze emergenti dagli atti presupposti, che non erano stati nemmeno prodotti in giudizio.

La giurisprudenza di legittimità è univoca nel distinguere l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo dalla prova dei fatti posti a fondamento dello stesso: l'esistenza di una adeguata motivazione del primo non implica anche la prova dei fatti sui quali la pretesa 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 o di rettifica, presidiata dall'art. 7 della legge 27 luglio 2002, n. 212, 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, sicché il corrispondente obbligo deve ritenersi assolto con l'enunciazione dei presupposti adottati e delle relative risultanze; 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. In mancanza del PVC richiamato dall'avviso di accertamento, non è possibile ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi» (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 29878 del 2020).

In conclusione

Il PVC presenta una natura ambivalente, quale elemento in grado di giustificare l'emissione del processo verbale di constatazione e quale mezzo di prova essenziale per dimostrare la fondatezza della pretesa tributaria, che deve essere necessariamente depositato in sede contenziosa, anche per i recenti mutamenti normativi che hanno interessato l'art. 7 dello Statuto del contribuente in rapporto con le norme del processo tributario.

È irrilevante che il processo verbale di constatazione sia stato a suo tempo notificato alla società contribuente, dal momento che, a seguito



*Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria*

PUBBLICAZIONE NEWS

Ufficio del Massimario

dell'impugnazione giudiziale del provvedimento conclusivo del procedimento amministrativo di accertamento dell'imposta, ci si muove in un ambito strettamente processuale in cui anche, e soprattutto, il giudice, oltre che le parti, devono essere messe in grado di conoscere - e per intero - tutti gli atti rilevanti ai fini della decisione, fra cui riveste un ruolo primario quello richiamato per relationem nella motivazione del provvedimento impugnato, di guisa che le affermazioni dell'ufficio appellante non possono ritenersi acquisite e provate indipendentemente da qualsiasi analisi e/o vaglio critico ed in assenza persino del processo verbale che avrebbe dovuto contenere o, quanto meno, indicare, le prove di quanto affermato dai verificatori.

Orientamenti

Conformi: Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 29878 del 2020

Giurisprudenziali

Rif. normativi

Art. 7 Statuto del contribuente – art. 2967 cod. civ.

Dati sentenza

Corte di giustizia tributaria II grado del Lazio n. 331 del 2025

Autore Luigi Cuomo