



Venerdì 08/01/2021

## **Differenza tra onere di motivazione e onere della prova a carico dell'Agenzia delle Entrate. Il verbale di PVC deve essere depositato in giudizio**

A cura di: Avv. Paolo Alliata

Differenza tra onere di motivazione e onere della prova a carico dell'AGENZIA delle Entrate. Il verbale di PVC deve essere depositato in giudizio.

Con l'ordinanza n. 29878 del 30.12.2021 la Corte di Cassazione pone un interessante distinguo tra onere di motivazione e onere della prova, il primo relativo all'avviso di accertamento, il secondo al processo.

Il fatto che l'accertamento sia stato basato sugli elementi del p.v.c. e che questo sia stato precedentemente reso noto al contribuente (circostanza sulla quale insiste la ricorrente) vale a renderlo "perfetto" sotto il profilo della sua motivazione, ma non è sufficiente a dare dimostrazione dei fatti costitutivi della pretesa tributaria che non può prescindere dalla produzione in giudizio del processo verbale di constatazione (Cass. 3978/2017).

La giurisprudenza della Corte di Cassazione 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 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'entità 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 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 p.v.c. più volte richiamato dall'avviso di accertamento e indicato come indispensabile nella sentenza di primo grado, non si poteva ritenere raggiunta la prova dei fatti costitutivi (Cass. 955/2016). È irrilevante che il processo verbale di constatazione sia stato a suo tempo notificato alla società contribuente, dal momento che, a seguito 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, deve essere messo 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 potevano ritenersi acquisite e provate indipendentemente da qualsiasi analisi e/o vaglio critico ed in assenza persino, appunto, del processo verbale che avrebbe dovuto contenere o, quanto meno, indicare, le prove di quanto affermato dai verificatori (Cass. 5903/2019 e

5904/2019; sull'indispensabilità della produzione in giudizio del processo verbale di constatazione,



tra le altre, v. anche Cass. 3978/2017 e Cass. 21509/2010).

Tale mancata produzione non può<sup>2</sup> neppure essere risolta con l'acquisizione d'ufficio da parte del giudice tributario, dato che per consolidata giurisprudenza (art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, attribuisce al giudice tributario il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova non per sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori, ma soltanto in funzione integrativa degli elementi di giudizio, il cui esercizio è consentito ove sussista una situazione obiettiva di incertezza e laddove la parte non possa provvedere per essere i documenti nella disponibilità della controparte o di terzi. (In applicazione di detto principio, la S.C. ha ritenuto che il giudice tributario non potesse esercitare il potere di acquisizione d'ufficio di un processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso di rettifica) (così, Cass. 955/2016, Rv. 638439-01; analogamente, Cass. 10401/2018 e Cass. 25563/2017).

Il caso di omissione dell'Ufficio alla predetta produzione è quindi valido motivo di contestazione.

Per il testo integrale clicca qui.