

Obbligo di allegazione del PVC

di [Valeria Fusconi](#)

Pubblicato il 25 febbraio 2010

prosegue l'analisi della massima giurisprudenza sul tema dell'allegazione del PVC

Nel contenzioso tributario, l'acquisizione d'ufficio del processo verbale (o dei documenti necessari per pervenire ad una decisione "ragionevole", basata su dati oggettivi) si configura per il giudice come dovere, il cui mancato assolvimento - se sussistente - deve essere compiutamente motivato. Modificando l'orientamento espresso anche di recente, la Suprema Corte torna sul tema dell'esercizio dei poteri di cui all'art. 7 del d.lgs. 546/1992, continuando ad alimentare un dibattito giurisprudenziale e dottrinario estremamente interessante.

I fatti di causa che hanno portato al superiore pronunciamento scaturiscono dall'assunto difensivo dell'amministrazione finanziaria che, nel giudizio di appello, assumeva fosse compito della Commissione Tributaria acquisire d'ufficio, con apposita ordinanza, il verbale di constatazione, in modo da consentire ai giudici di fondare sul contenuto di tale atto il proprio convincimento. Il collegio, invece, rigettava l'appello *"in quanto il suddetto verbale, più volte citato dall'ufficio sia nella costituzione in primo grado sia nell'atto di appello, non risultava allegato agli atti, per cui diventava impossibile ogni riscontro"*.

Il ricorso per Cassazione, ovviamente proposto dall'ufficio finanziario, deduce violazione degli artt. 112 e 360, n. 5, del c.p.c. in quanto *"alla ritenuta impossibilità di riscontro era possibile porre rimedio ai sensi dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546/1992 acquisendo il suddetto verbale"*.

La Corte di Cassazione motiva l'accoglimento delle ragioni erariali *per relationem* alla sentenza n. 950 del 18 gennaio 2006, preliminarmente ribadendo che *"in tema di contenzioso tributario l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la decisione costituisce una facoltà discrezionale, attribuita alle Commissioni Tributarie dall'art. 7 terzo comma del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, il cui esercizio, peraltro, non può sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, il quale grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio*

abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria."

Tuttavia, precisa il massimo organo di legittimità, l'acquisizione d'ufficio del documento si rende necessaria e l'esercizio di tale potere non è più discrezionale, ma assurge a dovere *"qualora la situazione probatoria sia tale da impedire la pronuncia di una sentenza ragionevolmente motivata"*.

Come si ricorderà, nella sentenza n. 23176, depositata nel novembre 2009, il massimo organo di legittimità aveva invece ritenuto che il processo verbale di constatazione, redatto dagli organi verificatori al termine di una verifica fiscale, deve essere integralmente allegato al fascicolo di causa, in modo da costituire idoneo supporto probatorio della pretesa fiscale contenuta nell'atto di accertamento, proprio in considerazione dell'impossibilità per il giudice tributario di sopperire d'ufficio alle carenze istruttorie delle parti. L'organo giudicante, peraltro, aveva ritenuto che l'obbligo di allegazione del p.v.c. agli atti di causa costituisse non tanto mera attuazione dell'obbligo contenuto nell'art. 7, primo comma, della L. n. 212/2000, quanto piuttosto primaria fonte di prova della pretesa fiscale, posta all'attenzione del giudice adito nella controversia tributaria. Il rito tributario, infatti, soprattutto dopo la modifica dell'art. 7 del d.lgs. 546/1992, è sempre più modellato sull'art. 115 del c.p.c. e sul principio della disponibilità della prova, in forza del quale *iudex iudicare debet iuxta alligata partium*, ma anche sull'art. 2697 c.c. che dispone in tema di *onus probandi*.

L'odierno pronunciamento dimostra un evidente ripensamento della Corte che - almeno in questa occasione - ha inteso privilegiare l'aspetto "sostanziale" delle vicende tributarie, senza trincerarsi su posizioni solo formalmente garantiste; in altre parole, la Suprema Corte ritiene che il giudice abbia l'obbligo di formarsi ed esprimere un convincimento compiutamente motivato e per far ciò - se del caso - deve ordinare l'esibizione di atti e documenti necessari a consentire la piena conoscenza dei fatti di causa.

Avevamo già avuto modo di evidenziare come, nel processo tributario, l'onere di provare i fatti necessari alla formazione del giudizio si distribuisce fra le parti, secondo il principio enunciato dall'art. 2697 c.c.: pertanto, esso è posto a carico del contribuente per quanto concerne i fatti

impeditivi, modificativi e/o estintivi rispetto a quelli adottati dall'ufficio a sostegno della pretesa impositiva, mentre grava sull'ente impositore l'onere probatorio in ordine ai fatti affermati in motivazione. Conseguentemente, in caso di motivazione dell'atto di accertamento *per relationem* al p.v.c., spetta all'ufficio finanziario l'onere di produrre in giudizio tale documento che contiene tutti i dati oggettivi, i documenti, le circostanze e le valutazioni che hanno condotto l'ufficio all'emissione dell'atto d'imposizione e dei quali nulla risulta nella motivazione dell'accertamento, appunto resa *per relationem* al processo verbale. In mancanza, il giudice si trova ad ignorare la fondatezza dell'atto accertativo e, come è stato correttamente osservato, viene privato della possibilità di emettere una sentenza "ragionevolmente motivata".

NOTA

* - Cfr. per tutte, Cass. n. 23176 del 2 novembre 2009 commentata in queste stesse pagine FUSCONI, Il fisco perde sul p.v.c. incompleto, in [www.ilhttps://www.commercialistatelematico.com](https://www.commercialistatelematico.com), dicembre 2009

25 febbraio 2010

Valeria Fusconi

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l

Copyright © 2021 - Riproduzione riservata Commercialista Telematico s.r.l