

## CONTENZIOSO

---

### ***Nulla l'accertamento che recepisce acriticamente il PVC***

di **Massimo Conigliaro**

**L'obbligo di motivazione** non si può eludere. E se un avviso di accertamento richiama un PVC, tale circostanza non esime l'ufficio da una propria **valutazione autonoma** dei presupposti impositivi.

L'Agenzia delle Entrate ha quindi l'onere di un attento e puntuale esame dei rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione e di tale **percorso logico valutativo** deve essere data esplicita evidenza nell'atto impositivo. Altrimenti l'accertamento è viziato e l'avviso è **nullo**, così come ribadito di recente dalla [Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo con la sentenza n. 92/01/2013 depositata il 30.12.2013.](#)

Nel caso trattato dai giudici veneti, è stato precisato che alla **Guardia di Finanza** *e' attribuita una **funzione ausiliaria** e le valutazioni della stessa possono essere anche disattese dall'ufficio che è tenuta ad operare una **valutazione critica** dei dati e degli elementi informativi loro forniti dagli organi competenti a svolgere le indagini.*

La sentenza ricorda che *l'ufficio deve vagliare con attenzione l'operato dell'organo di Polizia, attraverso l'esame del materiale raccolto e tramite una precisa **indagine critica** delle argomentazioni utilizzate dai verbalizzanti per stabilire l'eventuale evasione d'imposta. Nel caso di specie l'ufficio non ha proceduto ad alcuna valutazione sua propria in ordine alla sussistenza del **presupposto dell'imposta**, limitandosi a tassare in capo al ricorrente l'ammontare di alcune poste di bilancio così come indicate dalla Guardia di Finanza.*

Viene infine evidenziata e censurata la ben nota **formula di stile** presente in tutti gli avvisi di accertamento *"visto il pvc il cui contenuto si intende integralmente richiamato e condiviso dall'ufficio"* in quanto nel caso di specie non sono state indicate le **autonome valutazioni** dell'ente impositore che si è limitato a riportare **passivamente** quanto emerso nel pvc.

La pronuncia della Commissione Tributaria Provinciale di Rovigo, nella parte finale di un'articolata sentenza, enuncia un principio troppe volte trascurato.

La **Corte di Cassazione**, nel tempo, ha escluso il valore probatorio dei rilievi e delle infrazioni relative a condotte non direttamente percepite dai verbalizzanti che, pertanto, devono essere provate dall'Amministrazione Finanziaria, ove questa se ne avvalga. Vi è pertanto uno **specifico obbligo** di procedere ad una **valutazione critica** del contenuto del verbale di constatazione

**senza** limitarsi ad una **mera ricezione**. Tale principio non deve però restare sul piano della mera enunciazione dovendo trovare **concreta applicazione** non soltanto nella sua componente contenutistica, ma anche in quella formale, **dando prova dell'attività posta in essere e dei risultati conseguiti** (Cfr. Cassazione n. 10855/94).

Del resto, lo stesso **Ministero delle Finanze** già con la circolare n.1/9/2662 del 12 gennaio 1983 sottolineava ai propri uffici periferici " *la necessità che i risultati delle verifiche, eseguite dagli uffici e dalla Guardia di Finanza, vengano, in sede di redazione dell'atto di accertamento, esaminati accuratamente e **non trasferiti acriticamente** nell'atto medesimo*".

Principi che il dicastero centrale aveva già indicato in precedenti istruzioni operative (circ. n.29/410811 del 23 maggio 1978; nota min. n. 411053 del 17 novembre 1979; Ris. n.421120 dell'8 aprile 1981). Mai, quindi, l'ufficio può **rinunciare** al dovere di valutazione autonoma degli elementi sui quali si fonda la pretesa accertativa. E' evidente pertanto che un avviso di accertamento deve **in concreto argomentare** se il processo verbale di constatazione notificato al contribuente contiene o meno tutti gli elementi necessari ad individuare la pretesa tributaria. Peraltro, è noto che il processo verbale di constatazione rimane un **documento di parte** che si inserisce nell'**area endoprocedimentale** che porta all'emissione dell'atto impositivo e deve, pertanto, essere ulteriormente supportato dall'attività dell'Agenzia delle Entrate in capo alla quale rimane il **potere** (e l'**autonomia**) di **accertamento**.

La Corte di Cassazione (sentenza n. 21119/2011) ha precisato che in tema di atto amministrativo finale di imposizione tributaria, la **motivazione "per relationem"**, con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una **economia di scrittura** che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di **elementi già noti** al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio. La stessa pronuncia, però, sottolinea che l'esercizio di un potere frazionato anche in poteri istruttori attribuiti ad altri uffici amministrativi, è legittimamente esercitato quando faccia propri i risultati conseguiti nelle precedenti fasi procedurali purchè **munito di un'adeguata motivazione**.

In conclusione, è opportuno ricordare che il sistema tributario prevede una **netta distinzione** tra gli organi di polizia tributaria deputati al controllo della posizione fiscale dei contribuenti e gli uffici dell'amministrazione finanziaria (nel caso di specie l'Agenzia delle Entrate), ai quali spetta – e soltanto a loro - il **potere di accertamento**. Consentire un richiamo di **mero stile** ed **acritico** ai risultati di un processo verbale di constatazione vorrebbe dire svilire tale principio e **derubricare** a semplice formalità burocratica la redazione, motivazione e notifica dell'avviso di accertamento.