

## CONTENZIOSO

---

### ***Nullità degli avvisi di accertamento per mancata allegazione del pvc***

di **Davide David**

**Anche se in maniera non prevalente, continua a manifestarsi, nella giurisprudenza di merito, un orientamento secondo il quale sono illegittimi gli avvisi di accertamento che, pur rinviando alle argomentazioni ed ai risultati riportati in un processo verbale di constatazione (PVC), non lo contengono in allegato.**

Pare quindi opportuno continuare a coltivare, in contenzioso, una tale eccezione di illegittimità, nella prospettiva che il predetto orientamento possa divenire maggioritario ed essere un giorno avallato anche dalla giurisprudenza di legittimità, considerata la necessaria attenzione che deve essere prestata alle esigenze di tutela e di garanzia sia del diritto di difesa del contribuente che del diritto/dovere di piena conoscibilità degli elementi fondanti l'accertamento da parte del giudice tributario.

**Tra le ultime sentenze favorevoli al contribuente vi è quella della CTR Sicilia n. 4386 del 19.10.2015.**

Con questa sentenza i giudici siciliani, nel confermare la decisione di primo grado relativa ad un accertamento fondato sulla ricostruzione presuntiva dei ricavi, hanno manifestato il seguente principio: ***“è preciso onere dell’Ufficio allegare all’avviso di accertamento gli atti richiamati per relationem, tanto più quando l’accertamento induttivo è basato esclusivamente su presunzioni semplici, non aventi i requisiti di gravità, precisione e concordanza”.***

Poiché, nel caso sottoposto al loro esame, l’Ufficio non aveva allegato all’avviso di accertamento il PVC della Guardia di Finanza, i giudici regionali hanno quindi ritenuto illegittimo l’avviso stesso e ne hanno, di conseguenza, confermato l’annullamento.

E ciò nonostante che l’Ufficio, nel giudizio di primo grado riguardante un’altra annualità, avesse depositato il PVC unitamente alle sue controdeduzioni.

Per la CTR tale fatto non è infatti risultato sufficiente ad assolvere l’obbligo imposto all’Ufficio, dato che, come esplicitato nella sentenza, *“ogni procedimento, ove non sia stata disposta la riunione con altri procedimenti caratterizzati da connessione soggettiva, oggettiva e probatoria, deve ritenersi distinto da altri basati sullo stesso accertamento induttivo”.*

**Volendo brevemente riassumere la questione dell’obbligo di allegazione, si ricorda che l’art. 7,**

**comma 1, della L. n. 212/00 (Statuto del Contribuente) statuisce espressamente che se nella motivazione di un atto (e quindi anche di un avviso di accertamento) “si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama”; allegazione che non è necessaria solo se l’atto richiama “riproduce il contenuto essenziale” dell’atto richiamato (cfr. D.Lgs. n. 32/01).**

Ciò significa, come rilevato anche dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 1906/08), che in assenza di allegazione dell’atto richiamato l’Ufficio deve ***“fornire una guida alla lettura dell’atto richiamato e tracciare una sorta di fil rouge che consenta al contribuente – e al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale – di reperire i luoghi specifici dell’atto richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione della decisione”***.

Vige quindi il seguente principio di diritto, quale sempre delineato dalla Suprema Corte, *“se la motivazione del provvedimento amministrativo d’imposizione tributaria è redatta con rinvio ad un’altra dichiarazione amministrativa: a) questa deve essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi – oggetto, contenuto e destinatari – necessari e sufficienti per la motivazione del provvedimento rinviante”*.

**Per quanto concerne l’obbligo di allegazione, gli Uffici sono soliti controbattere (sulla scia anche di un orientamento giurisprudenziale meno garantista dei diritti del contribuente) che tale obbligo è comunque assolto mettendo il PVC a disposizione del contribuente prima dell’emanazione dell’avviso di accertamento e richiamandolo (senza bisogno di allegarlo) nell’avviso stesso.**

**Ma tale ragionamento non tiene però conto del fatto che gli elementi presi a base (e a motivazione) dall’Ufficio per l’emissione dell’avviso di accertamento, oltre che portati a conoscenza del contribuente, devono essere portati a conoscenza anche dei giudici (in un eventuale contenzioso), al fine di consentire loro un adeguato giudizio sull’impianto motivazionale elaborato dall’Ufficio.**

Tale aspetto pare essere stato ben compreso dalla CTR Sicilia nella richiamata sentenza n. 4386/15, con la quale, in buona sostanza, è stata confermata la possibilità per l’Ufficio di depositare il PVC anche in giudizio (laddove non allegato all’avviso di accertamento); con la conseguenza però che se non presentato (o se presentato solo per un altro e diverso ricorso) l’avviso di accertamento è da annullare per difetto di motivazione.