

Il verbale di accertamento viziato da difetto di motivazione

A cura di: Rosario Fortino Avvocato Tributarista in Cosenza

fortinoepartners@libero.it

Una problematica interessante da affrontare, nel vortice delle continue riforme che si susseguono, potrebbe essere quella legata, ad esempio, ad un processo verbale di constatazione - PVC - o ad un verbale di accertamento a cura della Guardia di Finanza.

Ci si chiede:

è legittimo un processo verbale di constatazione - P.V.C. - o meglio un verbale di accertamento viziato da un difetto di motivazione?

Ed ancora: **è legittimo l'accertamento nel quale l'ufficio procedente si è preoccupato esclusivamente di analizzare unicamente i ricavi senza analizzare in maniera approfondita, od addirittura escludendo, i costi e senza minimamente indicare gli elementi di fatto e di diritto della pretesa impositiva fatta valere?**

Spesse volte un verbale di accertamento contiene un semplice, si consenta dire *sterile*, rinvio recettizio ad un presunto PVC, senza la legittima indicazione degli estremi (data di inizio e fine verifica, data di redazione, data di consegna e notifica) dello stesso procedimento e del suo contenuto minimo essenziale, quali l'indicazione dei presupposti e delle modalità di recupero induttivo dei ricavi ed indicazione dei costi non ritenuti sufficientemente documentati o inerenti e delle relative motivazioni.

Una tale forma di motivazione diventa inammissibile, in quanto lo stesso provvedimento e non quindi un suo complemento di ordine diverso, deve contenere gli elementi essenziali della pretesa erariale. Si evidenzia inoltre che, l'avviso di accertamento, deve essere motivato in relazione a quanto stabilito dalle disposizioni normative, con distinto riferimento ai singoli redditi delle varie categorie e con la specifica indicazione dei fatti e delle circostanze che giustificano il ricorso a metodi induttivi o sintetici e delle ragioni del mancato riconoscimento di deduzioni e detrazioni. La funzione della motivazione trova il suo fondamento nell'obbligo di esternare le ragioni del provvedimento, evidenziandone i momenti ricognitivi e logico-deduttivi essenziali, in modo da consentire al destinatario dell'atto di svolgere efficacemente la propria difesa.

Di conseguenza, il contenuto minimo essenziale affinché la motivazione possa assolvere il proprio scopo, deve essere tale da consentire l'identificazione dei presupposti materiali e giuridici cui è correlata la pretesa tributaria in modo da mettere in grado il contribuente di esercitare giudizialmente il diritto di difesa rispetto a quest'ultima. È chiaro che l'obbligo di motivazione, poiché deriva direttamente da precise norme, non può essere considerata assolta soltanto attraverso una *motivazione generica od apparente*, contenuta addirittura in un altro atto non individuato nei suoi elementi essenziali.

Ed invero, se la motivazione fa riferimento ad altri atti non conosciuti perché non ricevuti, notificati, dal contribuente, l'ufficio accertatore deve, a pena di nullità, allegare l'atto richiamato, ovvero, in alternativa, riprodurre il contenuto essenziale.

Si è dunque in presenza di una violazione dello statuto dei diritti del contribuente, le cui norme costituiscono a tutti gli effetti principi generali dell'ordinamento tributario, assolutamente vincolante, in quanto lo stesso assume un inequivocabile valore interpretativo trattandosi cioè, di un principio che deve aiutare l'interprete a ricavare dalle norme il senso che le renda compatibili con i principi costituzionali.

Ma ritornando rapidamente al quesito che ci siamo posti precedentemente, ossia sull'esclusione dei costi, magari evidenziando nella relazione della GDF anche un possibile *guadagno in nero*, va evidenziato che a fronte di un maggior imponibile – *presunto* – deve corrispondere comunque un maggior acquisto *presunto*.

Il procedimento di presunzione deve, necessariamente, determinare la certezza giuridica del fatto ignoto, che deve risultare come conseguenza necessaria e quindi univoca desumibile dai fatti noti, su cui si è fondata l'esistenza del fatto ignoto. Semplici appunti riportati su di un foglio, ritenuti prova inconfutabile da parte dei militari delle Fiamme Gialle di un certo *guadagno in nero* non possono dare piena prova di rapporti commerciali conclusi senza, addirittura, nessuna traccia di pagamenti effettuati ed eventualmente conclusi. Spesse volte si pone a carico del contribuente accertato, ossia sottoposto ad accertamento, l'onere della prova atta a dimostrare l'assenza di presunti rapporti commerciali e consequenziali pagamenti. Orbene è ormai consolidato in dottrina ed in giurisprudenza che l'onere della prova incombe sull'amministrazione finanziaria, attore in senso sostanziale, in

base al principio sancito dal Codice Civile all'art. 2697, secondo cui spetta al soggetto attivo della pretesa, l'onere di darne la giustificazione.

Orbene, proprio perché il provare è un onere, esso importa che *se la parte che dovrebbe provare non prova*, soccombe sul punto specifico. Il fisco non può sottrarsi a questo principio di diritto sostanziale, posto a garanzia della chiarezza dei rapporti tributari, che in quanto patrimoniali, incidono profondamente nella sfera delle libertà costituzionalmente garantite. Tralasciando per un attimo il carattere e lo stimolo ad agire del citato art. 2697 c.c. esso ha anche il merito di porre alla ribalta la funzione primaria della norma e conferirle un preciso aspetto pubblicistico, in quanto vieta al giudicante di esimersi dal pronunciare sotto il pretesto del mancato accertamento del fatto. Il punto essenziale è rappresentato dalla necessità di salvaguardare il bene fondamentale della certezza, disattendendo il quale, si integrerebbe un sostanziale diniego di giustizia, violando il principio di legalità, cardine del sistema. E così, se le risultanze emergenti in un PVC non sono accompagnate da successivi ed ulteriori elementi gravi, precisi e concordanti, non possono che essere valutate come semplici presunzioni o, addirittura, indizi del tutto inidonei a suffragare l'esistenza di un maggiore reddito, soprattutto in assenza di una autonoma attività valutativa da parte dell'ufficio accertatore.

Avv. Rosario Fortino

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.