



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

| | |
|------------------------|------------------|
| ENRICO MANZON | Presidente |
| GIOVANNI LA ROCCA | Consigliere |
| TANIA HMEJAK | Consigliere |
| ANDREA ANTONIO SALEMME | Consigliere-Rel. |
| PIERPAOLO GORI | Consigliere |

Oggetto:

TRIBUTI ALTRI
 Ud.14/03/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17487/2021 R.G. proposto da:
 AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA VIA
 DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO
 STATO che la rappresenta e difende
 -ricorrente-

contro

ASSOCIAZIONE X

, elettivamente domiciliata in X

, presso lo studio dell'avvocato ME

, rappresentata e difesa dall'avvocato

DC

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della SICILIA-PALERMO n.
 7523/2020 depositata il 21/12/2020.



Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 14/03/2024
dal Consigliere ANDREA ANTONIO SALEMME.

Rilevato che:

X

era attinta dall'avviso di accertamento n. X mediante il quale, giusta PVC del 20.11.2021 in esito a verifica condotta dai funzionari della D.P. di X dell'Agenzia delle entrate, dalla quale era emerso che essa svolgeva prevalente attività commerciale in condizione di assenza di democraticità e di tracciabilità delle transazioni, comportante la decadenza dal regime agevolato ex lege n. 398 del 1991, venivano recuperati a tassazione, per l'a.i. 2010, ai sensi degli artt. 40 e 41-bis DPR n. 600 del 1973, imposte dirette ed indirette, con accessori.

La CTP, adita impugnatoriamente dalla contribuente, con sentenza n. 29/8/2019, accoglieva il ricorso, così motivando:

L'avviso di accertamento impugnato è motivato "per relationem" attraverso il rinvio a un processo verbale di constatazione [...] che non è stato prodotto in giudizio da nessuna delle parti; ciò che è però più grave è che esso non è stato prodotto dall'Agenzia delle entrate, che ne avrebbe avuto l'onere ai sensi dell'art. 2697 c.c. Conseguentemente il provvedimento su cui devono incentrarsi l'indagine e il giudizio di questa Commissione non le è stato sottoposto nella sua interezza, mancandone una sua componente essenziale sul piano motivazionale.

L'Ufficio proponeva appello, rigettato dalla CTR siciliana, con la sentenza in epigrafe, alla stregua, essenzialmente, della seguente motivazione:



Il Collegio condivide la motivazione del Giudice di primo grado, con la quale stabilisce l'importanza della conoscenza del processo verbale, "quale componente essenziale sul piano motivazionale" e[d osserva] che conseguentemente non essendo stata fornita tale prova quantomeno con la semplice produzione del processo verbale di constatazione richiamato nell'avviso, essendo l'Agenzia delle entrate obbligata a fornire la prova dei fatti costitutiv[i] della propria pretesa, l'avviso di accertamento è stato correttamente annullato dal Giudice di primo grado.

Propone ricorso per cassazione l'Agenzia delle entrate con due motivi, cui resiste la contribuente con controricorso.

Considerato che:

Con il primo motivo si denuncia: "Violazione e falsa applicazione delle norme di cui all'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c.". La CTR, come già la CTP, ha statuito su "un vizio motivazionale dell'atto impositivo (in ragione della mancata produzione del PVC) in realtà non denunciato dalla difesa privata con il ricorso introduttivo del giudizio di primo grado.

Il motivo è inammissibile.

Esso, infatti, nel silenzio della sentenza impugnata circa le doglianze della contribuente in primo grado, non offre evidenza dell'assenza di quella concernente il vizio motivazionale dell'avviso per difetto di allegazione del PVC.

Con il secondo motivo si denuncia: "Violazione e falsa applicazione delle norme di cui agli artt. 4 DPR n. 600/73, 7 l.n. 212/200[0] e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.". "Meritevole di censura e l'uso promiscuo del concetto di motivazione dell'atto impositivo e di quello relativo alla prova della pretesa fiscale, che rende la sentenza altresì contraddittoria. È



evidente, infatti, il cortocircuito in cui incorre la CTR laddove confonde l'adeguatezza della motivazione dell'atto impositivo con la prova dei fatti posti a fondamento dello stesso". Pertanto, "illogicamente il giudice 'a quo' ha condiviso l'importanza 'della produzione in giudizio' del PVC 'quale componente essenziale sul piano motivazionale'. "La CTR [...] trascura di rilevare che [...] nella parte motiva dell'atto impositivo sono completamente trasfusi i fatti costitutivi della pretesa tributaria come risultanti dal PVC". Seguono, nel motivo, elenco ed illustrazione dei "fatti costitutivi" emergenti dalla motivazione dell'avviso. "Nel ricorso in appello l'Ufficio, producendo il PVC, sottolineava che 'la produzione della suddetta documentazione nulla aggiunge alla cognizione del giudice tributario' [...]".

Il motivo è fondato.

La CTR, nella sentenza impugnata, sottolinea come la mancata produzione del PVC rilevi, in buona sostanza, sotto due profili: quello motivazionale ("Il Collegio condivide la motivazione del Giudice di primo grado, con la quale stabilisce l'importanza della conoscenza del processo verbale, 'quale componente essenziale sul piano motivazionale'") e quello istruttorio ("[...] essendo l'Agenzia delle entrate obbligata a fornire la prova dei fatti costitutiv[i] [...]").

Siffatto inquadramento della valenza ancipite del PVC rispetto all'avviso di accertamento che su di esso si basa è in linea di principio corretto.

Invero il PVC pone anzitutto una questione di completezza motivazionale, anche "per relationem", dell'avviso e, quindi, di pienezza del contraddittorio in merito alle ragioni dell'accertamento fondanti, in tutto o in parte, sugli esiti delle indagini rassegnate nel PVC. Ne offre conferma il fatto che – dandosi continuità rispetto al passato (cfr. Sez. 5, n. 3456 del 12/02/2009, Rv. 606837-01) – si insegna che "anche con riferimento agli atti notificati dopo l'entrata



in vigore della legge 27 luglio 2000, n. 212, va confermato il principio secondo cui dal mancato deposito del processo verbale non deriva l'inammissibilità del ricorso, che è prevista dal primo comma dell'art. 22 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per i soli atti ivi indicati, tra cui non compaiono l'originale o la fotocopia dell'atto impugnato (comprensivi [...] del p.v.c. richiamato nell'avviso di accertamento), ai quali si riferisce, invece, il quarto comma dell'art. 22 citato e che possono, quindi, essere prodotti anche in un momento successivo, ovvero su impulso del giudice tributario" (Sez. 5, n. 21509 del 20/10/2010, Rv. 615482-01). Ancora di recente, sostanzialmente sulla medesima linea, s'è avuto modo di precisare che, "nel caso in cui il PVC è allegato all'atto impositivo ma non è prodotto in giudizio, il giudice può disporre l'acquisizione (anche ex art. 22, commi 4 e 5, d.lgs. n. 546 del 1992, senza che ciò implichi esercizio dei poteri di integrazione probatoria ex art 7, comma 1, del medesimo decreto), trattandosi di attività preordinata alla completezza del provvedimento impositivo già in atti, funzionale all'integrazione del contraddittorio su di esso; nel caso, invece, in cui l'atto impositivo trascrive parti del PVC o si limita a richiamarlo, il giudice di merito, con onere di motivazione sul punto, dovrà verificare se tali circostanze integrano, eventualmente anche con agli altri elementi acquisiti al giudizio, indizi che non consentono di condurre ad una decisione ragionata e, dunque, impongano l'esercizio del potere di integrazione probatoria ex art 7 cit." (Sez. 5, n. 12383 del 11/05/2021, Rv. 661201-01).

Il PVC pone però poi anche una questione istruttoria. La giurisprudenza insegna, infatti, anche che, "libero [è] l'Ufficio di motivare 'per relationem', ma non fino al punto che poi il contribuente debba provare 'accusa e difesa'. In altri termini, la tecnica della redazione della motivazione non incide sull'onere della prova. L'Ufficio può anche motivare in maniera indiretta, ma poi,



dinanzi al giudice, in quanto attore in senso sostanziale, deve fornire la prova del proprio assunto" (così, assai acutamente, in motivazione, la già citata Sez. 5, n. 21509 del 2010).

Nondimeno, ciò detto, la CTR – errando nel ritenere non motivato l'avviso facente richiamo al PVC, di cui, come allegato dall'Agenzia e non contrastato in controricorso, riproduceva i tratti essenziali, contestando i "fatti costitutivi" della pretesa tributaria – erra altresì nel trascurare sul piano propriamente istruttorio – laddove afferma, in buona sostanza, che l'Agenzia non ha fornito "la prova dei fatti costitutiv[i]" – che invece l'Agenzia – alla stregua, anche in questo caso, di allegazione non contestata – ha prodotto il PVC in uno all'atto d'appello.

In tal guisa essa ha assolto compiutamente all'onere probatorio incombenentele, ben potendo il PVC essere prodotto anche solo in appello ai sensi dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992 ("ratione temporis vigente").

Sul punto soccorre un eloquente precedente (Sez. 6-5, n. 9346 del 09/05/2016), da espressamente ribadirsi, relativo ad un caso in cui "la decisione di primo grado [...] aveva accolto il ricorso della contribuente, sotto il profilo del difetto di prova della pretesa impositiva, non avendo l'Ufficio prodotto il processo verbale di constatazione richiamato nell'atto impositivo ovvero altra documentazione probatoria idonea" ed "i giudici d'appello, nel respingere il gravame dell'Agenzia delle entrate, [aveva]no ribadito che, in primo grado, l'Agenzia delle entrate, parte attrice sostanziale sulla quale gravava l'onere di produrre in giudizio il processo verbale di constatazione, fondante l'avviso di accertamento impugnato, non l'aveva prodotto, impedendo così al giudice di procedere ad una valutazione complessiva della correttezza della pretesa erariale [...]; i giudici della C.T.R. rilevavano poi che era inammissibile la produzione del documento



in appello, in quanto irrituale e tardiva, in violazione dell'art. 58 comma 1° d.lgs. 546/1992". Scrive dunque la Corte in tale precedente:

Questa Corte, anche di recente (Cass. 22776/2015), ha ribadito che "l'art. 58 d.lgs. 546/1992 abilita alla produzione di qualsivoglia documento in appello, senta restrizione alcuna e con disposizione autonoma rispetto a quella che - nel comma precedente - sottopone a restrizione l'accoglimento dell'istanza di ammissione di altre fonti di prova". La Corte ha poi chiarito che detta produzione deve avvenire "tempestivamente e ritualmente", in sede di gravarne, "entro il termine perentorio di cui all'art. 32, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, di venti giorni liberi prima dell'udienza, applicabile in secondo grado stante il richiamo, operato dall'art. 61 del citato decreto, alle norme relative al giudizio di primo grado" e che possono, entro tali limiti, essere legittimamente prodotti in appello anche "documenti tardivamente prodotti in primo grado" (Cass. 3661/2015; Cass. 655/2014). Nella specie, la produzione documentale è avvenuta contestualmente all'atto di appello e conseguentemente la documentazione doveva essere acquisita al processo e vagliata dai giudici della C.T.R.

In sintesi:

Il PVC è producibile dall'Amministrazione, che non vi abbia provveduto prima, in appello ai sensi dell'art. 58 D.Lgs. n. 546 del 1992, entro il termine perentorio dell'art. 32, comma 1, del medesimo decreto.

Un tanto impone la cassazione della sentenza impugnata, con rinvio al giudice di merito, per nuovo esame e per le spese, anche in relazione al presente grado di giudizio.



P.Q.M.

In accoglimento del secondo motivo di ricorso, rigettato il primo, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, per nuovo esame e per le spese.

Così deciso a Roma, lì 14 marzo 2024.

Il Presidente

Enrico Manzon

CASSAZIONE.NET

