

Il Processo Verbale di Constatazione (PVC)

Avv. Lorenzo Pennesi – 10 settembre
2019

PVC : Definizione e funzione (1)

- Il Processo Verbale di Costatazione (di seguito PVC) è **l'atto amministrativo tipico con il quale l'Amministrazione finanziaria ovvero la Guardia di Finanza, al termine delle verifiche effettuate, compendia gli esiti dell'attività ispettiva svolta.**
 - La norma di riferimento è costituita dal disposto dell'**art. 24 della L. n. 4 del 7 gennaio 1929** (*Norme generali per la repressione delle violazioni delle legge finanziarie*) in base alla quale «Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale.»
-
-

PVC : Definizione e funzione (2)

- **Nel corso della verifica**, l'Amministrazione finanziaria ovvero la Guardia di Finanza provvede alla redazione di un **processo verbale giornaliero**, il quale sintetizza le attività compiute nel lasso temporale della verifica giornaliera.
 - **Al termine della stessa, si redige il PVC**, il quale è un atto dichiarativo sottoscritto dagli organi investigativi e dal contribuente, **che sintetizza tutte le operazioni svolte, i dati reperiti nel corso della verifica e le dichiarazioni rese dal contribuente e dai terzi.**
 - Il processo verbale di constatazione quale documento contenente una **cronaca storica delle operazioni di verifica** ha un ruolo importante per l'indagine tributaria, in quanto assume un valore probatorio in ordine a tutti i fatti emersi e ai documenti reperiti nel corso della verifica.
-
-

PVC : Definizione e funzione (3)

- La redazione del PVC svolge quindi molteplici funzioni:
 - **documenta** l'attività istruttoria;
 - **identifica** le violazioni rilevate;
 - **argomenta** in punto di diritto i rilievi mossi;
 - **ricostruisce** l'ammontare del tributo evaso;
 - **pone l'Amministrazione finanziaria nelle condizioni di esercitare la propria potestà impositiva e sanzionatoria**;
 - **consente al contribuente di sviluppare argomentazioni difensive** antecedenti alla notifica dell'avviso di accertamento (c.d. contraddittorio endoprocedimentale).
 - Il PVC è quindi un **atto amministrativo endoprocedimentale** che si colloca a valle della fase di controllo e di verifica eseguita nei confronti del contribuente.
-

PVC: Natura giuridica (1)

- Il processo verbale di constatazione è atto endoprocedimentale nell'ambito del più ampio procedimento di accertamento e, come tale, **non è idoneo ad incidere, di per se stesso e direttamente, sulla posizione del contribuente**, se non nei termini in cui sia recepito nell'avviso di accertamento.
 - **Per tale ragione il PVC non è autonomamente impugnabile dinanzi agli organi giurisdizionali, non rientrando tra gli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 del D. lgs. n. 546/1992** (Cass. civ., 25 novembre 2005, n. 24914; Cass. civ., 30 ottobre 2002, n. 15305; circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza).
 - **L'unico atto di natura provvedimentoale che produce effetti giuridici per il contribuente è l'avviso di accertamento.**
-

PVC: Natura giuridica (2)

- In quanto atto redatto da pubblici ufficiali nell'esercizio delle loro funzioni, **il processo verbale di constatazione è atto pubblico (art. 2699 c.c.) e fa fede, fino a querela di falso, della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti (art. 2700 c.c.)**. Ne consegue che per contestare tali fatti, occorre proporre **querela di falso**.
 - Il contribuente che intenda proporre querela di falso per contestare parti del processo verbale di constatazione coperte da pubblica fede deve ricorrere al **giudice ordinario**; in tal caso, il giudice tributario sospende il processo avverso l'atto di accertamento basato sul processo verbale contestato in attesa della decisione del primo giudice ai sensi dell'art. 39 del D.Lgs. n. 546/92.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Caso di specie

- A seguito della notifica di un PVC, è **necessario che una società di capitali accantoni in bilancio le somme contestate dai verificatori ma non ancora accertate dall'Amministrazione finanziaria?**
 - **La risposta è negativa** atteso che l'unico atto di natura provvedimentoale che produce effetti giuridici pregiudizievoli per il contribuente è, infatti, l'avviso di accertamento. Il processo verbale di constatazione è l'atto di sintesi della fase istruttoria, atto che ha una mera funzione di verifica da parte dei soggetti demandati a tale compito, il cui risultato, compendiatamente appreso nel p.v.c., deve essere sottoposto alla valutazione degli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria preposti all'accertamento.
 - La fase istruttoria, difatti, ben potrebbe concludersi con un atto interno di archiviazione, ove l'Agenzia delle Entrate ritenga che dai dati acquisiti non emergano elementi in grado di fondare un atto impositivo o di irrogazione delle sanzioni.
 - Inoltre, la mera sottoscrizione del processo verbale di constatazione non consente infatti alla Società di conoscere quelle che saranno le contestazioni mosse dall'Ufficio accertatore con la conseguenza che la stessa si trova nell'impossibilità di poter stimare adeguatamente l'importo da accantonare.
 - **Ciò non toglie che la società possa farlo, eventualmente, in via prudenziale** sulla base delle somme oggetto oggetto del PVC.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

In quali casi va redatto il PVC? (1)

- L'art. 24 della L. n. 4 del 1929 introduce un **obbligo generalizzato** di compendiare in un PVC le violazioni amministrative tributarie rilevate nel corso dell'attività ispettiva.



L'art. 24 va letto in combinato disposto con le seguenti norme

- L'art. 52, comma 6, del d.p.r. n. 633 del 1972 prevede l'obbligo di redigere il verbale di accesso presso la sede del contribuente nelle verifiche ai fini IVA.
 - L'art. 32, comma 1, n. 2 del d.p.r. n. 600 del 1973 prevede l'obbligo di redigere un verbale di contraddittorio nelle indagini finanziarie.
 - L'art. 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 che impone la verbalizzazione di tutte le operazioni poste in essere nel corso dell'attività stessa, ivi comprese le osservazioni e i rilievi del contribuente
 - L'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente) dispone il rilascio del PVC da parte degli organi di controllo nell'ipotesi di "accesso, ispezione e verifica" presso la sede o il domicilio del contribuente.
-
-

In quali casi va redatto il PVC? (2)

- **ATTENZIONE:** La redazione e la consegna del PVC da parte dei verificatori esclude che possa trovare applicazione l'art. 4-octies del D. l. n. 34 del 2019 (c.d. Decreto Crescita), convertito con la L. n. 58 del 2019, in base al quale l'Amministrazione finanziaria è obbligata a notificare al contribuente un invito all'adesione prima dell'emissione di un avviso di accertamento in materia di imposte sui redditi ed IVA.
-
-

La sottoscrizione del PVC (1)

- Il processo verbale di constatazione deve essere sottoscritto da: **1) i verificatori** che lo hanno redatto; **2) dal contribuente** o da chi lo rappresenta; **3) persone di famiglia o dagli addetti alla casa, all'ufficio o all'azienda che si trovino nei luoghi** e che accettino di ricevere la copia dell'atto, secondo quanto disposto dall'art. 139, comma 2, c.p.c. per la notifica degli atti in genere (Cass. civ., 23 settembre 2011, n. 19505; Cass. civ., 10 marzo 2008, n. 6351)
 - Se il contribuente questo rifiuta di riceverlo o di sottoscriverlo, i verificatori devono darne atto del verbale, procedendo alla sua notifica nei modi consentiti dalla legge, ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. 600/73, ovvero ai sensi dell'art. 14 della L. n. 890/1982.
 - **Il PVC che non contiene alcuna sottoscrizione del contribuente né l'attestazione del rifiuto a farlo comporta l'illegittimità dell'atto e la sua conseguente inutilizzabilità** (Cass. Civ., 06 agosto 2008; CTP Torino sentenza n. 851/2018).
-
-

La sottoscrizione del PVC (2)

- **ATTENZIONE:** La giurisprudenza di legittimità attribuisce alla **sottoscrizione del processo verbale di constatazione** e, quindi, anche alle dichiarazioni del contribuente in esso riportate, valore di **confessione stragiudiziale, che, ai sensi degli artt. 2733 e 2735 c.c., forma piena prova contro colui che l'ha resa.**
 - In relazione a ciò, alcune pronunce minoritarie della Corte di Cassazione **hanno collegato la sottoscrizione dell'atto** alla mancata formulazione di contestazioni, ovvero di riserve a procedere in tal senso, da parte del contribuente, per configurare **una sorta di "accondiscendenza" dello stesso agli esiti dell'attività ispettiva** (Cass. civ., 16 ottobre 2015, nn. 20979 e 20980).
-
-

La consegna del PVC (1)

- Una volta sottoscritto, tanto dai verificatori, quanto dal contribuente, una copia del processo verbale di constatazione va consegnata al contribuente, dandone espressamente atto nel documento stesso.
 - Ai fini di questo adempimento, è necessaria una puntuale e chiara attestazione a verbale che certifichi l'avvenuta consegna dell'atto, dando espressamente evidenza che la firma apposta da quest'ultimo nel processo verbale stesso vale anche quale conferma della ricezione del medesimo.
 - Non è richiesta, quindi, l'osservanza delle formalità previste per la notifica degli avvisi di accertamento ex art. 60 del D.P.R. n. 600/73, essendo preferita la consegna brevi manu (parere dell'Avvocatura Generale dello Stato 7 gennaio 2000, n. 001539; circolare delle Entrate 21 febbraio 2003, n. 12/E; Cass. Civ., 22 gennaio 2016, n. 1160)
-
-

La consegna del PVC (2)

- **Nelle ipotesi di verifiche effettuate nei confronti di una società di capitali** si applica l'art. cod. proc. civ. e il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, prevedono che la notifica alle persone giuridiche avvenga mediante **consegna alla persona che rappresenta l'ente** (ovvero ad altri soggetti legittimati indicati dalla norma) sulla base dei dati ricavabili da documentazioni pubbliche quali il registro delle società.
 - Nel caso in cui gli esiti della verifica abbiano evidenziato l'esistenza di un **amministratore di fatto**, il PVC deve essere comunque consegnato ai soggetti legalmente titolari dei poteri di rappresentanza. **Ciò in quanto nel caso delle società di capitali l'"amministratore di fatto" non "rappresenta" la società ancorché (eventualmente) la gestisca**, essendo la rappresentanza legale di spettanza degli amministratori nominati a norma di legge. (Cass. 9 luglio 2014, n. 15742).
-
-

Il contenuto del PVC (1)

- La Circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza chiarisce che il PVC deve essere compilato in maniera chiara e razionalmente articolata, oltre che comprensiva di tutti gli aspetti necessari ed utili per un puntuale e completo assolvimento delle funzioni cui il documento stesso è preordinato.
 - In particolare, nel processo verbale di constatazione **devono essere riportati i controlli conclusi con la constatazione di irregolarità, formali o sostanziali**, per i quali dovrà essere fornita adeguata evidenza dei presupposti di fatto e di diritto posti a base delle conclusioni dei verificatori.
 - Il PVC deve dunque contenere **un impianto motivazionale assimilabile a quello richiesto per l'avviso di accertamento** tanto che, a mezzo della tecnica di motivazione *per relationem*, ne può costituire parte integrante.
-

Il contenuto del PVC (2)

- Anche se non ha un'autonoma rilevanza esterna e non può incidere direttamente e autonomamente sulla sfera personale del contribuente, **il processo verbale di constatazione, in quanto atto amministrativo, deve rispondere alle prescrizioni previste dall'art. 7 della L. n. 212/2000** che ha esteso l'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi previsto dall'art. 3 della L. n. 241/90 a tutti gli "atti dell'Amministrazione Finanziaria".
 - **Qualora nel processo verbale di constatazione vengano richiamati altri documenti di carattere amministrativo redatti nel corso dell'attività ispettiva o comunque in questa utilizzati, questi vanno allegati allo stesso** (art. 7 della L. n. 212/2000). Si tratta, ad esempio, di verbali redatti nei confronti di soggetti, dichiarazioni rilasciate da terzi, provvedimenti di varia natura, quali quello dell'Autorità Giudiziaria che ha autorizzato l'uso a fini fiscali di dati acquisiti nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria, processi verbali che attestano modalità ed esito di verificazioni o rilevazioni utilizzate per supportare eventuali rilievi, ecc
 - Infatti, **la mancanza o la carenza della motivazione potrebbe determinare l'invalidità derivata dell'avviso di accertamento in conseguenza emanato**, soprattutto nei casi in cui quest'ultimo richiami in maniera significativa il verbale, secondo la prassi diffusa della c.d. motivazione per relationem.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Il contenuto del PVC (3)

- Particolare importanza la “Sezione conclusiva”, dove devono trovare adeguata evidenza:
 - 1) le eventuali dichiarazioni od osservazioni conclusive che il contribuente intenda spontaneamente rilasciare a verbale all’atto della conclusione delle operazioni;
 - 2) la documentazione eventualmente ritirata ed allegata al processo verbale, a seconda dei casi;
 - 3) la circostanza che resta comunque impregiudicata la facoltà dell’Amministrazione Finanziaria di eseguire ulteriori indagini, approfondimenti ed attività ispettive e di formulare eventuali ulteriori rilievi, fino alla scadenza dei termini previsti per l’attività di accertamento delle imposte e per l’irrogazione delle relative sanzioni;
 - 4) la circostanza che, per le violazioni constatate, le sanzioni pecuniarie e le eventuali sanzioni accessorie saranno irrogate dall’Ufficio dell’Agenzia delle Entrate (indicandolo nel dettaglio) competente per l’accertamento del tributo cui le violazioni stesse si riferiscono, mediante notifica di apposito atto di contestazione, ai sensi dell’art. 16 del D.Lgs. n. 472/97, ovvero con atto contestuale all’avviso di accertamento o di rettifica a norma del successivo art. 17 dello stesso decreto;
 - 5) la possibilità per il contribuente di far pervenire all’Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del PVC, osservazioni e richieste che devono essere dallo stesso necessariamente prese in considerazione, ai sensi dell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000
-
-

Le deduzioni difensive del contribuente (1)

- L'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, **il contribuente ha facoltà di far pervenire all'Ufficio titolare della funzione impositiva, entro 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione**, osservazioni e richieste che devono essere dallo stesso necessariamente prese in considerazione; l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.
 - **Sulle conseguenze del mancato rispetto del termine si è espressa incidentalmente la Corte Costituzionale** allorquando è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della norma statutaria con riferimento agli artt. 24 e 111 Cost., nella parte in cui non prevede espressamente la nullità dell'avviso di accertamento emesso prima dello spirare del termine di sessanta giorni (Corte cost., 24 luglio 2009, ord. n. 244).
-
-

Le deduzioni difensive del contribuente (2)

- Nel dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale, la Consulta ha sposato un'interpretazione adeguatrice della norma – fondata sull'art. 7 della L. n. 212/2000, sugli artt. 3 e 21-septies della L. n. 241/90 nonché sugli artt. 42 del D.P.R. n. 600/73 e 56 del D.P.R. n. 633/72 – **in forza della quale l'avviso di accertamento notificato anticipatamente non è nullo ipso iure, ma solo ove non rechi i motivi di particolare urgenza che lo abbiano determinato.**
 - Stante la posizione discordante della giurisprudenza di merito e di legittimità, la questione è stata rimessa alle Sezioni Unite che, con sentenza n. 18184 del 28 luglio 2013, le quali hanno statuito che **l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, "in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente"**
-

I motivi di particolare gravità ed urgenza

- Quanto ai casi di “particolare e motivata urgenza” che, a norma dell’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, legittimano l’emissione anticipata dell’atto, **questi non possono essere generici (Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2595), essendo configurabili solo in presenza “di una situazione specifica e particolare, vale a dire propriamente riferita al contribuente o al rapporto tributario di cui si tratta, non già all'assetto organizzativo dell'amministrazione che procede” (Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7315; Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2587).**
 - I motivi di urgenza possono ritenersi sussistenti, a titolo esemplificativo, in presenza di **comportamenti verificato che mettono a repentaglio la garanzia del credito erariale o di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari**, mentre il mero approssimarsi del termine di decadenza dell’azione di accertamento non è di per sé sufficiente a tal fine (Cass. civ., 10 giugno 2015, n. 11993; Cass. civ., 28 marzo 2014, n. 7315; Cass. civ., 12 febbraio 2014, n. 3142; Cass. civ., 5 febbraio 2014, n. 2592; Cass. civ., 3 febbraio 2014, n. 2279; Cass. civ., 29 gennaio 2014, n. 1869), salvo che non ricorrano circostanze imprevedibili, quali attivazioni informative o altre emergenze operative pervenute o manifestatesi nell’ultimo periodo dell’anno, che hanno reso oggettivamente impossibile la formulazione dei rilievi in tempi compatibili con l’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000
-

Deduzioni a PVC e motivazione rafforzata (1)

- Per espressa previsione dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, l'Amministrazione finanziaria è obbligata a tenere conto nell'eventuale e successivo avviso di accertamento delle deduzioni difensive presentate contribuente.
 - Ciò si qualifica quale tipico esempio di motivazione **rafforzata** (o complessa), che si riscontra nei casi in cui sono disciplinate dalla legge forme di contraddittorio anticipato da espletare nel corso dell'istruttoria. In questo caso, laddove il contribuente decida di partecipare, l'ufficio dovrà dar conto in motivazione delle ragioni che l'hanno portato a disattendere le difese svolte dal contribuente.
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

Deduzioni a PVC e motivazione rafforzata (2)

- **ATTENZIONE:** Il mancato rispetto di questo obbligo determina la nullità dell'avviso di accertamento? **La posizione della giurisprudenza non è sempre conforme.**
 - Secondo la posizione della giurisprudenza più recente (*ex multis* Cass. Civ. n. 1778/2019) la **mancata esplicitazione delle valutazioni dell'Agenzia delle Entrate in merito alle deduzioni del contribuente non costituirebbe una violazione tale da determinare la nullità dell'atto impositivo emesso in dipendenza del PVC.**
 - La posizione della Corte ribadisce che gli unici casi in grado di portare all'**annullamento dell'atto** sono quelli espressamente previsti dalla legge, o comunque quelli rappresentativi di situazioni tali da determinare lesioni di diritti o garanzie che si ritorcono direttamente sui comportamenti da cui l'atto stesso scaturisce.
 - A parere dei giudici, non esiste alcun obbligo per l'Amministrazione Finanziaria in materia di **delle proprie valutazioni** sulle difese sollevate. **L'obbligo infatti si estrinsecerebbe con la valutazione, effettuabile anche in forma implicita qualora le considerazioni in sede di emissione dell'avviso di accertamento ricalcassero esattamente i rilievi del PCV.**
-
-

Deduzioni a PVC e motivazione rafforzata (3)

- Secondo un diverso filone giurisprudenziale (Cass. Civ. n. 17210/2018, Cass. Civ. n. 4709/2015) **sussiste il vizio di motivazione degli Avvisi di accertamento per avere l'Ufficio omesso di dare conto, nel testo degli atti impositivi, delle Osservazioni difensive al PVC, presentate dalla stessa Società, ai sensi dello Statuto del Contribuente.** E ciò in violazione del principio della buona fede e del principio della necessità del contraddittorio endoprocedimentale, riaffermati dalla Sezioni Unite della Suprema Corte (v. Cass. n. 19667 del 18 settembre 2014), condivisi da questo giudice, e confermati dalla stessa Corte Costituzionale con sentenza n. 132 del 7 luglio 2015.
 - Secondo la citata giurisprudenza deve applicarsi il principio secondo cui **l'atto di imposizione tributaria deve necessariamente contenere un'adeguata replica in grado di superare (rectius disattendere) le deduzioni formulate dal contribuente, in sede di contraddittorio, con la conseguenza che, in difetto di tale replica, l'atto è radicalmente nullo per difetto di motivazione.**
-
-

MASTERTRIBUTARIO

DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE IN MATERIA FISCALE

PVC e procedimento penale

- In alcuni casi, le violazioni constatate nel PVC potrebbero far ravvisare anche reati tributari e quindi l'instaurazione di un procedimento penale, che sarà separato e tendenzialmente autonomo rispetto al normale procedimento tributario (c.d. doppio binario).
 - Nel giudizio penale, la prova è più libera, sia per quanto attiene la sua formazione che per quanto concerne la sua valutazione da parte del giudice; dunque tutte le circostanze nel PVC – sempre se regolarmente introdotte e contestate in giudizio – potranno fornire argomenti e mezzi di prova contro l'imputato; ferma restando la possibilità di difesa con prove e argomenti di segno contrario a quelli portati dall'accusa.
 - In particolare il PVC svolge la **funzione di prova indiziaria**, salvo che la Guardia di Finanza, pervenuta alla consapevolezza della sussistenza di presupposti penali, concluda la verifica nelle vesti di polizia giudiziaria e in esecuzione delle norme del codice di procedura penale (Cass. Civ., n. 4919/2015).
-
-