
La ritualità della firma del PVC

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 4 Novembre 2011

la sottoscrizione del PVC da parte del contribuente sottoposto a verifica o di un suo delegato è elemento essenziale del documento; vediamo quali sono i soggetti abilitati a tale sottoscrizione e cosa succede in caso di mancanza di una sottoscrizione valida.

La disciplina fiscale in materia di accesso, ispezione e verifica, prevede che il processo verbale di constatazione, redatto a conclusione delle suddette attività di controllo fiscale, debba essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta.

Tuttavia la locuzione “chi lo rappresenta” vuole indicare semplicemente la persona addetta all’azienda o alla casa, non implicando un potere di rappresentanza in senso tecnico-giuridico in capo alla stessa. Questo il principio riaffermato dalla Corte di Cassazione con l’ ordinanza n. 19055 del 23 settembre 2011.

La decisione ribadisce, inoltre, che l’obbligo di allegare all’avviso d’accertamento gli atti nello stesso richiamati non sussiste se trattasi di atti di cui il contribuente abbia già avuto integrale e legale conoscenza tramite comunicazione o notificazione .

La firma del Processo Verbale di Contestazione - Il caso

Il contenzioso in commento nasce dal ricorso contro la sentenza n. 56/03/2008 in cui la CTR della Basilicata confermava l’illegittimità di un avviso d’accertamento Iva, Irpef ed Irap relativi all’anno d’imposta 1998 per violazione dell’art. 42 d.p.r. 600/1973.

Il giudice aveva rigettato l’appello dell’Ufficio dell’Agenzia delle entrate ritenendo, ai sensi dell’art. 52, c. 6, d.p.r. 633/1972, non rituale la sottoscrizione del processo verbale di constatazione da parte del figlio della contribuente sottoposto a verifica cui, come risultava dagli atti, non era stata conferita alcuna delega.

Il Ministero delle Finanze e l’Agenzia delle Entrate proponevano ricorso in cassazione, la contribuente resisteva on controricorso.

Dichiarato il ricorso del Ministero delle Finanze inammissibile per difetto di legittimazione, la Corte esaminava il ricorso, strutturato su tre motivi, dell’Agenzia delle entrate.

Di questi il primo ed il secondo vengono ritenuti inammissibili: il primo (violazione dell’art. 42 del d.p.r. n. 600/1973 “in quanto l’avviso di accertamento non conterrebbe tutti gli elementi idonei a consentire alla contribuente di conoscere le ragioni della pretesa tributaria”), per difetto di autosufficienza; il secondo (in cui si rileva vizio di motivazione) per carenza dell’indicazione riassuntiva e sintetica richiesta dall’art. 366-bis c.p.c.. Il giudice di legittimità ritiene manifestamente fondato soltanto il terzo motivo con il quale si denuncia la violazione dell’art. 52, c. 6, del d.p.r. n. 633 del 1972 per avere il giudice di merito ritenuto irrilevante la sottoscrizione del Pvc da parte del figlio della contribuente.

Il contenzioso si chiude con la dichiarazione di inammissibilità del ricorso del Ministero dell’economia, l’accoglimento del terzo motivo del ricorso dell’Agenzia delle entrate e la conseguente cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto con rinvio della causa ad altra sezione della CTR della Basilicata.

La decisione

Nell’ordinanza la Cassazione specifica che :

“premessò, in punto di fatto, che è pacifico in causa che il processo verbale de quo è stato sottoscritto e consegnato al figlio della contribuente, e posto che l’obbligo di allegazione degli atti richiamati negli avvisi di accertamento non si riferisce, ai sensi dell’art. 52, secondo comma del d.p.r. n. 600 del 1973, come modificato dal d.lgs. n. 32 del 2001, ad atti di cui il



contribuente abbia già integrale e legale conoscenza (per effetto di precedente

notificazione o comunicazione, o, anche, ovviamente, per essere stati compiuti alla sua presenza ed a lui consegnati: cfr. Cass. n. 18073 del 2008), questa Corte ha già avuto occasione di affermare il principio secondo il quale, là dove l'art. 52, sesto comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633 (richiamato, per le imposte sui redditi, dall'art. 33 del d.p.r. n. 600/1973) prescrive che il verbale di ispezione deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta, indica semplicemente la persona addetta all'azienda o alla casa, non implicando un potere di rappresentanza in senso tecnico-giuridico in capo alla stessa (con la conseguenza, con riguardo alla fattispecie allora esaminata, che deve ritenersi rituale la sottoscrizione del processo verbale da parte della figlia convivente dei titolari della società oggetto dell'accertamento fiscale" (Cass. n. 6351 del 2008).

La firma del Processo Verbale di Contestazione - Brevi note

Il rilievo da attribuire alla sottoscrizione del PVC è strettamente correlato alle sue prerogative, in particolare alla sua natura di atto pubblico (artt. 2669 e 2700 c.c.) e della sua conseguente forza probatoria.

Nel PVC, atto di chiusura delle operazioni di verifica, confluiscono infatti, oltre alle informazioni riguardanti le operazioni svolte dai funzionari verificatori, i rilievi e le proposte di recupero d'imposta, anche le dichiarazioni e le osservazioni del contribuente.

Inoltre, dalla data di chiusura di tali attività decorrono, per l'Ufficio dell'Amministrazione finanziaria, i termini per l'accertamento e, per il contribuente, quelli per organizzare la propria difesa o scegliere le modalità di adempimento ritenute più opportune.

La maggior parte della giurisprudenza di legittimità riconosce alle dichiarazioni riportate nel PVC, valore di confessione stragiudiziale con la conseguenza che, ai sensi dell'artt. 2733 e 2735 c.c., costituiscono valida prova contro chi le ha rese - sia nel senso di un'eventuale accettazione dell'esito del controllo fiscale, sia con riguardo ai fatti materiali in esso riportati.

Naturalmente tale valore giuridico è subordinato alla validità del processo verbale e, quindi, anche all presenza della sottoscrizione che deve rispondere al dettato dell'art. 52, c. 6, d.p.r. 633/1972:

“Di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto ad averne copia”.

L'art. 52 d.p.r. 633/1972 offre dunque anche la possibilità di far sottoscrivere e rilasciare il PVC ad un altro soggetto “ che rappresenta” il titolare della azienda o il rappresentate legale della società verificate, salvo il caso di rifiuto di sottoscrivere che deve essere sempre verbalizzato. Ciò potrebbe portare alla conclusione dell'invalidità del verbale non sottoscritto dall'interessato o da un suo rappresentante, inteso in senso tecnico giuridico.

L'interpretazione letterale della norma, ma anche l'interpretazione sistematica¹ delle disposizioni in materia (pensiamo al diritto del contribuente di assistere a tutte le operazioni di verifica direttamente o tramite un rappresentante) potrebbero indurre a tale conclusione.

In proposito, ricordiamo la sentenza della Corte di Cassazione n. 21153 del 6 agosto 2008, che ha affermando che

“la questione della sottoscrizione del P.V.C. è del tutto irrilevante perche la Commissione Tributaria Regionale non ha fondato la sua decisione su tale fatto formale, né ha negato il diritto dell'ufficio ad utilizzare “atti e notizie acquisiti” dalla Guardia di Finanza nell’“esercizio dei poteri di autorità giudiziaria” ma ha semplicemente osservato che si tratta di indagini cui il contribuente non aveva preso parte...”.

Diversamente, la Corte di Cassazione ha ribadito che il PVC firmato da terzi non delegati è valido. La questione è stata, infatti, già affrontata dalla Corte di Cassazione e risolta nei termini della decisione in rassegna.

L'ordinanza 15905/2011 ricalca pedissequamente la sentenza n. 6351 del 3 marzo 2008 che così affermava:

“è valido il processo verbale di constatazione anche se firmato dalla figlia del titolare dell'azienda presso cui è stato effettuato l'accesso, ... essendo evidente che il termine di rappresentante non può avere alcun significato tecnico-giuridico, ma vale semplicemente come persona addetta all'azienda o alla casa per analogia a quanto previsto dall'articolo 139 c.p.c.2, in tema di notifica dell'atto in genere”.

Da ciò deriva che il P.V.C. è valido se viene consegnata (e firmata) copia dell'atto a una persona di famiglia o addetta alla casa, all'ufficio o all'azienda - in presenza delle circostanze richieste dall'art. 139 c.p.c. .

Le ragioni di tali determinazioni sono contenute in un'altra decisione, la sentenza n. 5761/1997, in cui i giudici di legittimità avevano specificato:

“Nella notificazione presso l'abitazione, l'ufficio o il luogo di esercizio dell'industria o del commercio del destinatario, la consegna della copia dell'atto può avvenire, in assenza del destinatario, - e in base al riferimento da parte dell'art.139, secondo comma, cod. proc. civ. alle persone di famiglia - ad un parente o affine del destinatario, anche non convivente ne' addetto alla casa, all'ufficio o all'azienda, dovendosi ritenere che i soggetti legati dai vincoli familiari in questione, che si trovino nei luoghi indicati dall'art.139 e che accettino di ricevere la copia dell'atto, siano idonei a curare la sollecita consegna al destinatario, in forza della solidarietà connessa con detti vincoli e del dovere giuridico conseguente all'accettazione della notifica. (Fattispecie relativa alla notificazione di un avviso di accertamento tributario)”.

Osserviamo in ultimo che la Corte trae spunto dal motivo del ricorso (dichiarato inammissibile), che fa riferimento all'art. 42 d.p.r. 600/1973, per riconfermare il principio dell'obbligo della motivazione degli atti richiamati nell'accertamento tributario.

Tale obbligo ribadisce, vale soltanto per gli atti non conosciuti, né ricevuti dal contribuente ed è salvo anche quando la motivazione dell'atto impositivo sintetizza compiutamente il contenuto essenziale dell'atto richiamato.

4 novembre 2011

Cinzia Bondi

NOTE

1 Ricordiamo le disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, in particolare, l'art. 6.(Conoscenza degli atti e semplificazione): "1. L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari".

2Cfr. art. 139 c.p.c. rubricato "Notificazione nella residenza, nella dimora o nel domicilio"