

## Per la verifica fiscale basta la verbalizzazione

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 30 Agosto 2012

Una sentenza di Cassazione torna sul valore dei verbali giornalieri redatti nel corso della verifica e sulla loro importanza ai fini di eventuali accertamenti.

Con sentenza n. 9098 del 6 giugno 2012 (ud. 29 febbraio 2012) la Corte di Cassazione, dopo aver rilevato che la l'attività di verifica si è conclusa “con la redazione di verbali giornalieri e conclusivi delle operazioni compiute”, ha affermato che, secondo la pregressa giurisprudenza,

*“qualora ai fini dell'accertamento dell'IVA sia stato effettuato un accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività o negli altri luoghi indicati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, i funzionari che hanno proceduto sono tenuti a redigere processo verbale secondo le indicazioni contenute nel comma 6 del medesimo art. 52, che non prescrive, tantomeno*



*a pena di nullità, che nello stesso debbano essere formulati rilievi o addebiti, essendo tale fase del procedimento finalizzata soltanto all'acquisizione di dati, elementi, notizie, successivamente utilizzabili dall'Amministrazione per l'emanazione dell'eventuale avviso di accertamento (Cass. n. 10381 del 2011; cfr. già Cass. nn. 14200 del 2000 e 3569 del 2010), discende da quanto sopra che nessuna violazione di legge può ritenersi verificata, una volta che il giudice di merito ha accertato che i singoli verbali redatti rispondevano pienamente, quanto al loro contenuto, ai requisiti prescritti dalle norme sopra citate (così da poterli ritenere di fatto equipollenti ai cd. processi verbali di constatazione)”.*

## Il Processo Verbale di Contestazione - Brevi note

La verbalizzazione costituisce uno degli aspetti più delicati dell'attività di verifica, in quanto è su di essa che si andrà a fondare l'atto conclusivo della verifica.

Il processo verbale è

*“l'atto con cui si rende conto per iscritto di ciò che è stato detto, discusso e deliberato in un consesso o dinanzi ad un magistrato ... o di ciò che è stato fatto o constatato in un'ispezione. Quando si tratta di verbali di organi collegiali amministrativi i processi verbali devono indicare – oltre gli estremi di tempo ( giorno e ora) e di luogo – il nome di chi ha presieduto l'adunanza e i nomi di tutti gli intervenuti, i punti*



*principali della discussione... Il processo verbale, legittimamente eretto nelle debite forme, ha carattere di atto pubblico e ha valore probatorio; quindi i fatti in esso attestati si possono infirmare soltanto a prova di falso”<sup>1</sup>,*

*“ma ciò si riferisce solo alla parte del verbale in cui il pubblico ufficiale descrive operazioni materiali accadute in sua presenza o da lui compiute...: nessuno speciale valore probatorio dev'essere invece attribuito alla parte logico-critica del verbale, in cui il verbalizzante utilizza i dati osservati per formulare deduzioni ulteriori (di solito argomenti presuntivi) rispetto ad essi”<sup>2</sup>.*

La giurisprudenza di Cassazione (Sent.n. 15723/2003) ha affermato che

*“il verbale d'ispezione è ... atto istruttorio privo di autonomia nell'ambito dell'attività accertativa, la quale si concreta nell'accertamento, che è l'atto definitivo della*

*procedura azionata, come tale impugnabile. Tale accertamento che nasce da un'attività amministrativa non retta dal principio della tipicità degli atti istruttori, può discendere ... oltreché dal verbale di ispezione, da dati e notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio, il quale può acquisirli, come nella specie, a mezzo questionario per poi motivare ... le ragioni per cui gli elementi acquisiti vengono posti a base della ripresa fiscale".*

Il verbale è quindi

*"il documento preordinato alla descrizione di atti o fatti, rilevanti per il diritto, compiuti alla presenza di un soggetto verbalizzante, di regola un funzionario, appositamente incaricato di tale compito. Come tale il verbale ha lo scopo di garantire la certezza degli accadimenti constatati, documentandone l'esistenza, e ha diritto di cittadinanza in ogni ramo dell'ordinamento<sup>3</sup>".*

La funzione essenziale del verbale, in qualsiasi campo, è quella di rappresentare fedelmente gli atti e/o i fatti, avvenuti alla presenza dei verbalizzanti ( in gergo, fotografa i fatti):

*"oggetto specifico della verbalizzazione è, comunque, la sequenza degli accadimenti cui il verbalizzante assiste, come la presenza dei soggetti che partecipano allo svolgimento dell'attività amministrativa, il loro allontanarsi, l'inizio e la fine delle operazioni, le modalità con cui essa si svolge, le opinioni e i giudizi espressi dai singoli partecipanti ... che assume carattere di atto compiutamente formato con la sottoscrizione<sup>4</sup>".*

I processi verbali,

*"sono, cioè, descrittivi dell'accesso effettuato presso il contribuente, potendo contenere per lo più delle richieste di esibizione di documenti o di consegna delle copie dei medesimi.*

*A fronte di queste operazioni gli unici rilievi che potrebbero essere constatati al contribuente potrebbero essere l'indisponibilità del documento oppure l'omissione di conservazione, ma mai dei rilievi con recupero a tassazione<sup>5</sup>".*

Se il p.v. giornaliero è destinato a descrivere, in modo sintetico e significativo, le operazioni quotidianamente eseguite dai verificatori, comprese le procedure per la disamina degli atti economici e

patrimoniali, nonché ad accogliere le richieste rivolte al contribuente e le risposte ricevute (ha un valore documentale, prevalentemente storico del procedimento, e come tale costituisce un atto istruttorio che va consegnato quotidianamente alla Parte), il processo verbale di constatazione è l'atto finale che racchiude l'intero percorso della verifica, con la constatazione dei rilievi.

La giurisprudenza è concorde nel ritenere tale processo verbale di constatazione un atto istruttorio interno e come tale non impugnabile autonomamente, strumentale ai fini del successivo accertamento dell'ufficio, in quanto è solo l'avviso di accertamento che acquista rilevanza esterna.

Al termine delle operazioni di controllo, i verificatori procedono, pertanto, alla redazione di apposito processo verbale di constatazione, secondo precise procedure e con l'utilizzo di modelli indicati dalle circolari recanti istruzioni sull'attività di verifica.

Il processo verbale di constatazione, sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte, viene consegnato al contribuente.

Nel caso in cui la Parte si rifiuti di sottoscrivere il Pvc o di riceverlo, i verificatori ne daranno atto nel processo verbale e procederanno alla notifica nei modi consenti dalla legge (art. 60 del D.P.R. n. 600/73, a mezzo messo comunale, messo speciale, o con raccomandata con RR, in conformità alle norme del Codice di procedura civile).

Sul punto segnaliamo la recente pronuncia della Corte di Cassazione - ordinanza n. 19055 del 23 settembre 2011 -.

Nell'ordinanza si legge che :

*“premessi, 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).*

Come rilevato dalla migliore dottrina<sup>6</sup>

*" 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 corpo del pezzo viene ricordata la sentenza della Corte di Cassazione n. 21153 del 6 agosto 2008, che ha affermato che "la questione della sottoscrizione del P.V.C. è del tutto irrilevante perché 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..."*

Osserva la dottrina citata che

*" 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., 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)”.*

Già precedentemente, con sentenza n. 28053 del 15 luglio 2011 (ud. del 9 febbraio 2011) la Corte di Cassazione aveva sostenuto che il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, nei confronti di un club privé, celato dietro una Onlus, in quanto atto amministrativo extraprocessuale, costituisce prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale.

La Corte aderisce all'indirizzo giurisprudenziale consolidato secondo cui

*“il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza, in quanto atto amministrativo extraprocessuale, costituisce prova documentale anche nei confronti di soggetti non destinatari della verifica fiscale; tuttavia, qualora emergano indizi di reato, occorre procedere secondo le modalità previste dall'art. 220 disp. att., giacché altrimenti la parte del documento redatta successivamente a detta emersione non può assumere efficacia probatoria e, quindi, non è utilizzabile”<sup>7</sup>.*

30 agosto 2012

Gianfranco Antico

## NOTE

1 GLORIA, Il prontuario del contribuente dell'uomo d'affari e di legge, XIV edizione – 1951-1952, pag.610.

2 LUPI, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, III edizione 2001, pag.453.

3 QUARANTA, in Enciclopedia del diritto, Giuffrè editore, XLVI, pag.620.

4 QUARANTA, in Enciclopedia del diritto, Giuffrè editore, XLVI, pag.623.

5 NAPOLITANO, Dal pvc all'avviso di accertamento. Il percorso non è affatto obbligato, in Fiscooggi.it, ed. del 4 giugno 2009.

6 BONDI', [La ritualità della firma del PVC](#), 2011.

7 Cfr. DE MARCHI, Il processo verbale di constatazione diventa prova del reato di evasione fiscale, in [www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com), 2011.