
PVC - Processo Verbale di Constatazione - obbligatorio anche per le verifiche senza trasferta

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 9 Agosto 2014

è nullo l'avviso di accertamento non preceduto da PVC, anche se la verifica fiscale non si è svolta all'esterno presso la sede del contribuente, ma "internamente" negli Uffici dell'Agenzia delle Entrate

È nullo l'avviso di accertamento non preceduto da PVC, anche se la verifica fiscale non si è svolta all'esterno presso la sede del contribuente, ma "internamente" negli Uffici dell'Agenzia delle Entrate. È quanto ha stabilito la Commissione tributaria provinciale di Ascoli Piceno, con la sentenza 384/02/14 del 22 aprile scorso.

Il caso di una verifica "a tavolino" senza accesso

La pronuncia trae origine da un avviso di accertamento notificato ad un'associazione sportiva, a seguito di attività istruttoria svolta integralmente presso gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria. In particolare, all'associazione era stato soltanto inviato un questionario ex articolo 32 del DPR 600/1973, per raccogliere la documentazione necessaria al controllo.

Presso l'Ufficio, quindi, erano stati depositati i documenti richiesti e sulla base di essi i funzionari avevano espletato "internamente" la necessaria attività istruttoria, sino all'emissione dell'atto impositivo.

L'associazione, tra gli altri motivi di ricorso, ha eccepito la violazione dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente (legge 212/2000), laddove è previsto che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima dello spirare del periodo sospensivo di sessanta giorni dalla consegna del PVC, durante il quale il contribuente ha la facoltà di presentare memorie difensive che l'Ufficio deve valutare.

Illegittimo l'accertamento anticipato

Sia l'associazione che i giudici di merito hanno richiamato, in proposito, la giurisprudenza di legittimità più recente, secondo cui il termine sospensivo di sessanta giorni fissato dalla disposizione statutaria poc'anzi richiamata deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al

contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio (cfr. SS.UU. 18184/2013).

PVC anche per le verifiche interne

Sebbene nella parte motiva della pronuncia non sia stata espressamente richiamata, i giudici di merito sembrano altresì far riferimento alle conclusioni della recente Cass. 5373/2014, secondo cui il termine sospensivo di sessanta giorni dalla consegna del PVC prima dell'emissione dell'avviso di accertamento trova applicazione anche nell'ipotesi in cui il verbale consegnato dagli ispettori del Fisco non contenga i rilievi fiscali, ma soltanto la descrizione delle attività di acquisizione documentale poste in essere dal personale operante in sede di accesso.

Pertanto, se tale termine sospensivo non è stato rispettato, il conseguente avviso di accertamento è nullo, anche se l'atto istruttorio prodromico non era un PVC vero e proprio, ma un semplice verbale di accesso.

Il collegio di prime cure, da questo principio, avrebbe tratto la conclusione che anche nelle ipotesi di verifica "interna" o "a tavolino", a seguito di richiesta documentale mediante invito/questionario notificato al contribuente, pur in assenza di accesso presso la sede della sua attività, questi conserverebbe il diritto di cui all'articolo 12, comma 7, dello Statuto di ottenere un PVC, presentare memorie entro sessanta giorni ed avere la notifica dell'avviso di accertamento soltanto dopo il decorso del predetto termine sospensivo di sessanta giorni.

Diversamente opinando, secondo i giudici provinciali, si creerebbe una disparità di trattamento tra i soggetti sottoposti a verifiche interne ed esterne, atteso che soltanto in quest'ultimo caso verrebbe consegnato il PVC, con conseguente applicazione delle garanzie previste dalla prefata disposizione statutaria. Infine, a sostegno di tale tesi è stata richiamata l'ormai nota pronuncia della Corte UE C-349/07 (causa Sopropé) in materia di contraddittorio preventivo.

Nel caso di specie, il PVC non era stato redatto e, quindi, neppure erano stati rispettati i sessanta giorni prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, che conseguentemente è stato dichiarato nullo.

Tesi in contrasto con altra giurisprudenza di merito e di legittimità

A ben vedere, della specifica questione delle verifiche “a tavolino” e dell’eventuale obbligo di rilascio del PVC al fine di consentire al contribuente la presentazione delle memorie, con applicazione del termine sospensivo di sessanta giorni per la notifica dell’atto impositivo, si è occupata sia la giurisprudenza di merito che di legittimità.

In particolare, la Commissione tributaria provinciale di Alessandria, con la sentenza 77/5/13, ha stabilito che nel caso di verifiche “a tavolino”, la mancata redazione del PVC e, conseguentemente, il mancato rispetto dei sessanta giorni per il deposito delle memorie da parte del contribuente prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, non comporta la nullità di quest’ultimo, atteso che la disposizione statutaria che fissa il predetto periodo sospensivo è applicabile soltanto nelle ipotesi in cui l’Ufficio è tenuto alla redazione del PVC, ovvero a seguito di accesso presso la sede del contribuente.

A conferma di tale tesi – sostenuta dal fatto che l’articolo 12 dello Statuto elenca i diritti del contribuente sottoposto a verifica fiscale presso i locali in cui esercitata l’attività, ma non anche presso l’Ufficio impositore – depone quanto recentemente stabilito dalla Cassazione, ovvero che i diritti e le garanzie previsti dal predetto articolo 12 non si applicano tutte le volte in cui l’attività ispettiva del Fisco non venga espletata direttamente presso la sede del contribuente, ma sia effettuata presso l’Ufficio dell’Amministrazione Finanziaria (Cass. 16354/2012).

6 agosto 2014

Alessandro Borgoglio