

IL P.V.C. NON E' ATTO IMPUGNABILE Lo dice il Consiglio di stato

di Gianfranco Antico

Con la sentenza n. 1821 del 14 aprile 2014 (ud 2 luglio 2013) il Consiglio di Stato ha confermato che il p.v.c. non è atto autonomamente impugnabile. Si tratta, infatti, di un atto *“privo di contenuto ed effetti provvedimenti, dal quale può eventualmente scaturire l’emanazione di un accertamento tributario, privo però ex se di effetti tributari e di efficacia lesiva, e in quanto tale, appunto, non impugnabile in via diretta e autonoma dinanzi alle commissioni tributarie, secondo giurisprudenza affatto pacifica (Cass. civile, Sez. Trib., 29 maggio 2006, n. 12789; id., 20 gennaio 2004, n. 787, che rileva come esso sia atto endoprocedimentale, sfornito di rilevanza giuridica esterna e di valore impositivo; id., 30 ottobre 2002, n. 15305, che ha altresì negato che la non impugnabilità - da escludere ai sensi del previgente art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, e ora dell’art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 - configuri profili d’illegittimità costituzionale)”*.

Tuttavia, osserva il Consiglio di Stato, *“la non immediata impugnabilità non preclude che eventuali vizi del processo verbale, che infirmino l’efficacia probatoria del medesimo, quanto alle modalità dell’accesso e/o all’acquisizione dei documenti, possono comunque essere fatti valere in relazione all’impugnazione dell’atto di accertamento”*.

Inoltre, prosegue la sentenza, gli atti che si pongono quali *“presupposti di attività ispettiva e acquisitiva prodromica all’accertamento sono sindacabili dinanzi alla giurisdizione tributaria ed esulano dalla giurisdizione amministrativa (nella specie l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica alla perquisizione del domicilio del contribuente o del legale che lo rappresenta: Cons. Stato, Sez. IV, 5 dicembre 2008, n. 6045)”*.

Nota

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”¹, “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”².

Come peraltro si legge nella sentenza che si annota, il processo verbale di constatazione è l'atto in cui si condensano le risultanze degli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, finalizzati a *"... ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni..."*, da parte di funzionari (civili o militari) dell'amministrazione finanziaria, e/o muniti di apposita autorizzazione; dal medesimo debbono risultare *"... le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute"* e *"... deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione"*, fermo il diritto del contribuente di ottenerne copia (art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, applicabile anche in materia di imposte dirette sui redditi ai sensi dell'art. 33 c. 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

Pur se il PVC non è atto autonomamente impugnabile, esso è però definibile *in via breve*. Ricordiamo che l'art. 83, c. 18, del D.L. n. 112/2008, convertito con modificazioni dalla legge n. 133 del 6 agosto 2008, ha aggiunto al corpo normativo del D. Lgs. 218/1997 l'art. 5-bis intitolato *“Adesione ai verbali di constatazione”*³.

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 Cfr. ANTICO-FUSCONI, *Adesione senza contraddittorio: è possibile successivamente utilizzare l'istituto dell'adesione*, in *“il fisco”*, n. 31/2008, pag. 5577; ANTICO, *La nuova definizione in adesione senza contraddittorio*, in www.commercialistatelematico.com; BUETTO, *Manovra d'estate 2008: a seguito del maxiemendamento cambia la definizione dei processi verbali di constatazione*, in www.commercialistatelematico.com, 2008; ANTICO, *L'acquiescenza ai pvc*, in *“Informatore Pirola”*, n. 33/2008, pag. 42; ANTICO, *Al via l'adesione dei P.V.C. consegnati a decorrere dal 25.6.2008 in materia di imposte sui redditi e Iva che consentono l'emissione di accertamenti parziali*, in *“Finanza&Fisco”*, n. 29/2008, pag. 2479; ANTICO, *Gli effetti penali della nuova adesione*, in *“Informatore Pirola”*, n. 35/2008, pag. 44; ANTICO, *Gli aspetti penali dell'adesione*, in www.commercialistatelematico.com, 2008; ANTICO, *Manovra d'estate: la definizione dei potenziali accertamenti parziali*, in www.commercialistatelematico.com, 2008; BUETTO, *Manovra d'estate: la definizione dei processi verbali di constatazione da parte dei soci di società*, in www.commercialistatelematico.com, 2008; ANTICO, *Al via l'adesione ai pvc*, in *“Informatore Pirola”*, n. 36/2008, pag. 42, DI CARLO, *Adesione ai p.v.c. per gli enti collettivi*, in *“La settimana fiscale”*, n. 37/2008, pag. 23; ANTICO-FUSCONI, *Adesione ai processi verbali: luci e ombre*, in *“Bollettino Tributario”*, n. 18/2008, pag. 1417; ANTICO, *Accertamento con adesione: aumentano le possibilità di definizione*, in *“Consulenza”*, n. 36/2008, pag. 36.

www.commercialistatelematico.com

La disposizione, così come si legge nella norma, mira a “*semplificare la gestione dei rapporti con l’Amministrazione fiscale, ispirandoli a principi di reciproco affidamento ed agevolando il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione*”.

A tale progetto il legislatore intende pervenire anticipando la composizione della lite potenziale con il Fisco già al momento della consegna del processo verbale di constatazione, concedendo un ulteriore “sconto” sulle sanzioni (1/6 invece del preesistente 1/3 previsto per l’accertamento con adesione ordinario), a fronte della totale acquiescenza ai rilievi mossi dagli organi verbalizzanti (siano essi Guardia di Finanza o funzionari dell’amministrazione finanziaria) a conclusione dell’attività ispettiva svolta a mezzo di accessi, ispezioni e verifiche.

Le violazioni in tal modo definibili riguardano le imposte dirette, l’IVA e l’Irap e devono poter consentire “*l’emissione di accertamenti parziali previsti dall’articolo 41-bis del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e dell’articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*”.

Il legislatore richiama, quindi, la tipologia dell’accertamento parziale che rappresenta, come si è già avuto modo di sottolineare⁴, una procedura di controllo derogatoria, rispetto alla tendenziale unicità dell’atto di accertamento che, in tal modo e proprio a causa della sua riproponibilità, assicura efficienza all’attività amministrativa.

L’istituto deflattivo introdotto con l’art. 5-bis del D. Lsg. 218/1997 rivaluta il ruolo e la funzione del processo verbale di constatazione, dopo l’abolizione della cosiddetta “*definizione in via breve*”, di cui all’art. 58, c. 4, del DPR 633/1972⁵ che, come si ricorderà, impediva l’irrogazione della pena pecuniaria “*qualora nel termine di trenta giorni dalla data del verbale di constatazione della violazione sia stata versata all’ufficio una somma pari ad un sesto del massimo della pena*”.

Come chiarisce la circolare n. 55/2008, l’operatività della nuova disposizione in materia di violazioni alle imposte sul reddito è limitata alle annualità già “*chiuse*” con la dichiarazione dei redditi, ovvero ai casi di omissione di dichiarazione, rendendosi indispensabile poter esattamente quantificare l’imposta evasa e,

⁴ Sulle problematiche relative alla reiterazione dell’accertamento, sia consentito il rinvio a ANTICO-CONIGLIARO- FUSCONI, *Accertamento con adesione*, Il Sole24ore, Milano, 2008, pag. 34 (par. 6: *Esercizio dell’ulteriore azione accertatrice*) e ad ANTICO, *Accertamento con adesione: l’ulteriore azione accertatrice nei casi di accertamento parziale* in *Il fisco*, n. 7/2002, pag. 966.

⁵ Abrogato dall’art. 16 del D. Lgs. 472/1997 a decorrere dal 1° aprile 1998.

www.commercialistatelematico.com

conseguentemente, la relativa sanzione applicabile, al fine di consentirne la definizione agevolata nei successivi trenta giorni⁶.

Infatti, l'intervento di prassi precisa che *“L'adesione può peraltro concernere soltanto i periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano già scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi è possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all'accertamento parziale. Il principio testè enucleato ha come importante corollario l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti”*.

I verificatori, pertanto, indicano, distintamente, nel corpo dell'atto, le violazioni dalle quali può derivare l'accertamento parziale e che le stesse sono definibili ex art. 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997. Andranno altresì evidenziati, con riguardo alle annualità d'imposta cui si riferiscono le violazioni stesse, gli uffici dell'Agenzia delle entrate competenti in relazione al domicilio fiscale del contribuente, sottolineando, al contempo, che sarà comunque compito dei detti uffici verificare che le violazioni siano effettivamente tali da legittimare l'accertamento parziale. In calce al processo verbale di constatazione, infine, sarà menzionata la circostanza che l'adesione integrale al verbale può essere effettuata compilando il modello di comunicazione, approvato col provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008.

Il motivo per cui l'art. 5-bis può, a pieno titolo, essere annoverato fra gli strumenti deflativi del contenzioso è evidenziato nel comma 2, ove si precisa che *“L'adesione di cui al comma 1 può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale del verbale di constatazione”*. Il legislatore, quindi, subordina il beneficio all'accettazione integrale delle risultanze dell'attività istruttoria esterna, così impedendo che sugli esiti delle verifiche debbano essere *“trasferiti”* in atti di accertamento e che da essi si generi contenzioso tributario.

Analoga sintonia si registra sul fronte dei rilievi suscettibili di beneficiare della definizione agevolata: deve trattarsi (come precisa la circolare n. 55/2008) di violazioni *“sostanziali”*, suscettibili di comportare l'emissione di un accertamento parziale ai sensi dei citati articoli 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e 54, comma 4, del D.P.R. n. 633 del 1972. Inoltre, come chiarisce la medesima circolare n.

⁶ In senso conforme, cfr. LIBURDI, *Sanzioni, aderire ai pvc conviene in ItaliaOggi* del 28 agosto 2008 il quale osserva che *“l'eventuale contestazione sul periodo di imposta in corso non pare consentire il recepimento in dichiarazione dei rilievi contenuti nel verbale”*.

www.commercialistatelematico.com

55/2008, “*si ritiene che l'istituto operi anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di violazioni, analoghe a quelle innanzi menzionate cui può conseguire l'accertamento parziale ex art. 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, concernenti l'imposta regionale sulle attività produttive, nonché l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, quelle per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”.

Analogamente a quanto previsto dal D. Lgs. 218/1997, restano escluse dalla definizione, ancorché presenti nel verbale di constatazione, le violazioni formali e le ipotesi disciplinate dagli artt. 36-bis e 36-ter del DPR 600/1973 e 54-bis del DPR 633/1972.

Il procedimento ideato dal legislatore per incentivare la definizione delle liti prima dell'emissione dell'atto di accertamento precisa che la stessa “*deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della notifica del verbale medesimo mediante comunicazione al competente Ufficio delle entrate ed al Reparto della Guardia di finanza che ha redatto il verbale. Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione, l'Ufficio delle entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7*”.

Alla richiesta del contribuente, manifestata mediante l'invio della “*comunicazione di adesione*” nei trenta giorni successivi alla consegna del verbale, deve seguire la notifica dell'atto di adesione da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, nei successivi sessanta giorni.

La norma dispone che l'atto di adesione deve essere redatto in conformità alle previsioni dell'art. 7 del D.Lgs. n. 218/1997 che, fra l'altro, impone l'obbligo della motivazione. A tal proposito, è interessante osservare che, in campo tributario, la motivazione si pone in modo diverso a seconda che riguardi l'atto di accertamento vero e proprio o l'atto di adesione: nel primo caso, la motivazione evidenzia le ragioni che giustificano l'atto stesso, assolvendo la duplice finalità di “*... rendere esplicito e manifesto l'iter logico giuridico seguito nella formazione dell'atto e quello di consentire ai destinatari la cognizione e la contestazione degli eventuali errori di fatto e di diritto che lo inficiano, sicché è costante nella giurisprudenza l'affermazione secondo cui l'obbligo della motivazione è soddisfatto quando l'avviso di accertamento pone il contribuente nella condizione di potere efficacemente contestare nell'an e nel quantum la pretesa tributaria*”⁷. Invece, nel caso dell'accertamento definito con adesione, trattandosi di atto non soggetto ad

⁷ Cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 4129/85 e commento di FERLAZZO NATOLI in *Scritti di diritto tributario*, Messina, 1993, pagg. 190 e ss..

impugnazione⁸, il permanere dell'obbligo della motivazione è volto piuttosto a giustificare l'esercizio del potere discrezionale dell'ufficio, oltre che a soddisfare il generico richiamo contenuto nella legge n. 241/1990.

Orbene, l'adesione al P.v.c. non rientra in nessuna delle due fattispecie, trattandosi di beneficio spettante per legge, in presenza delle condizioni richieste dalla norma: quindi, deve concludersi che il richiamo all'obbligo di motivazione miri a soddisfare la generica previsione contenuta nell'art. 3 della legge n. 241/1990 che grava su tutti i provvedimenti amministrativi, restandone esclusi solo gli atti normativi e quelli a contenuto generale: in tal senso, le istruzioni operative precisano che *“la motivazione è naturalmente rappresentata dalla intervenuta adesione ai sensi dell'art. 5 bis”*.

Il comma 3 dell'articolo 5-bis espone in dettaglio tutti i benefici della nuova forma di definizione che si sostanziano nella riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo di legge (in luogo del terzo previsto dall'acquiescenza e dalla definizione agevolata) e nella possibilità di versare le somme dovute risultanti dall'atto di definizione *“nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, senza prestazione delle garanzie ivi previste”*. Com'è noto, tale norma prevede la possibilità di rateizzare gli importi dovuti in forza dell'adesione, previo rilascio di idonea garanzia, nel numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo fra loro, ovvero di dodici rate in caso di pagamenti di somme superiori ad €. 51.646,00, importo che tiene conto dell'intera somma dovuta, comprensiva di imposte, interessi e sanzioni. In caso di opzione per il pagamento rateale, il contribuente deve versare, entro venti giorni dalla data di redazione dell'atto di adesione, solo l'importo della prima rata e presentare all'ufficio la polizza cauzionale: l'importo delle rate successive, maggiorato degli interessi legali calcolati dal giorno successivo a quello di perfezionamento dell'atto di adesione e fino alla scadenza di ciascuna rata, sarà versato con cadenza trimestrale.

La predetta disposizione è inscindibilmente connessa al successivo articolo 9, nel quale si precisa che *“La definizione si perfeziona con il versamento di cui all'articolo 8, comma 1, ovvero con il versamento della prima rata e con la prestazione della garanzia, previsti dall'articolo 8, comma 2”*. Pertanto, l'efficacia dell'atto di adesione *“tradizionale”* è subordinata all'esatto, integrale e tempestivo pagamento dell'obbligazione tributaria nascente dall'accordo sottoscritto, o, in caso di pagamento rateale, con il versamento della prima rata e la presentazione della garanzia.

⁸ Vedi art. 2, c. 3, del D.Lgs. n. 218/1997.

www.commercialistatelematico.com

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

L'adesione al p.v.c., invece, omettendo il richiamo all'art. 9 del D. Lgs. n. 218/1997, svincola l'efficacia dell'atto dal relativo pagamento, subordinando la spettanza dei benefici esclusivamente all'invio tempestivo della comunicazione⁹ e mantenendo la spettanza dell'agevolazione sanzionatoria anche in caso di omesso pagamento delle somme dovute.

L'Agenzia, nella più volte richiamata circolare 55/2008, ha fatto rilevare la sostanziale differenza procedurale tra l'accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 218/1997 e il procedimento di cui all'art. 5-bis. Quest'ultimo, infatti, si perfeziona indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, semplicemente con la notifica dell'atto di definizione specificamente previsto dal nuovo art. 5-bis. Pertanto, in presenza di comunicazione di adesione regolarmente e tempestivamente presentata dal contribuente a seguito della consegna del p.v.c., il perfezionamento della definizione interviene a seguito dell'emissione e notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale. In altri termini, considerata l'articolazione del procedimento previsto dall'art. 5-bis, l'amministrazione finanziaria esclude che la comunicazione di adesione presentata dal contribuente possa essere dal medesimo revocata nelle more della notifica dell'atto di definizione, salvo il caso di vizi che consentano di ritenerla non validamente espressa.

Una regola precisa (ovviamente non modificabile in sede interpretativa) impone che l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale e sostanziale del verbale di constatazione (solo tali violazioni consentono di procedere ad un accertamento, ancorché parziale).

In concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o imposte) oggetto delle violazioni "sostanziali" constatate, con distinto e necessario riguardo a tutti i periodi d'imposta interessati dalle violazioni medesime (e non solo a taluni di essi).

⁹ In senso conforme, cfr. NOCERA, *Adesione ai verbali senza ripensamenti* in *il Sole24ore* del 21.08.2008, il quale osserva che "Il richiamo al comma 3 nel suo contenuto integrale determina che l'agenzia delle Entrate procede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo quando il contribuente non effettua alcun versamento: tanto che si tratti dell'importo complessivamente dovuto quanto di una rata. Questo significa, in pratica, conferire efficacia vincolante alla comunicazione inviata dal contribuente all'ufficio competente all'accertamento, nonché all'organo che ha redatto il verbale". Dello stesso autore, cfr. anche *L'adesione è irrevocabile – Chi accetta i verbali non torna indietro* in *il Sole24ore* del 22.08.2008

www.commercialistatelematico.com

Il principio testé enucleato ha come importante corollario l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma di tutto ciò che, pur appartenendo ai contenuti del processo verbale di constatazione, non ha diretta attinenza con quanto può formare oggetto precipuo dell'adesione, nei sensi appena chiariti.

ESCLUSIONI	
Natura della violazione	Esempi
Violazioni, anche “ <i>sostanziali</i> ”, relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5- <i>bis</i>	Imposta di registro
Violazioni “ <i>formali</i> ” riferite alle imposte definibili	Violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, né determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata.
Ogni altro elemento contenuto nel pvc, diverso dalle predette violazioni constatate	Segnalazioni non immediatamente lavorabili

In particolare, in ordine alle segnalazioni, dispone la circolare n. 55/2008 che restano escluse le ipotesi in cui il processo verbale presenta fatti o altri elementi, non ancora formalizzati nella constatazione di specifiche violazioni, in base ai quali la relativa “*prognosi di sussistenza*” viene rimessa, oltre che al vaglio del competente Ufficio, anche all'eventuale espletamento, da parte del medesimo, di ulteriori attività istruttorie.

Tale situazione ricorre tipicamente, ad esempio, nei casi in cui il processo verbale contenga l'evidenziazione di elementi che:

- portano a considerare determinate operazioni come elusive, ex art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 (in tal caso, l'esistenza di eventuali violazioni può emergere solo a seguito della procedura prevista dal comma 4 dello stesso articolo 37-*bis*);
- riguardano spese e altri componenti negativi ritenuti indeducibili ai sensi dell'art. 110, c. 10, del T.U.I.R. (l'eventuale sussistenza di violazioni viene appurata solo dopo l'esperimento della procedura sancita dal comma 11 dello stesso articolo 110);

- potrebbero integrare violazioni solo qualora confermati da informazioni acquisibili mediante la richiesta di cooperazione internazionale (operazioni effettuate con soggetti domiciliati in Paesi esteri), o l'attivazione di indagini finanziarie ex art. 32, c. 1, n. 7, del D.P.R. n. 600 del 1973.

Per prassi ormai consolidata, i suddetti elementi vengono compendati nel medesimo processo verbale destinato alla constatazione, ex art. 24 della legge n. 4 del 1929, delle violazioni già compiutamente individuate dall'organo verbalizzante, in un'apposita sezione che ha valenza di “*segnalazione*” al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate.

In tal caso, l'adesione “*integrale*” ai contenuti del processo verbale non può che riguardare le violazioni già compiutamente indicate e non i fatti o le circostanze che rientrano nelle “*segnalazioni*”, i quali saranno oggetto dei necessari approfondimenti e sviluppi con l'utilizzo di ulteriori attività istruttorie.

15 ottobre 2014
Gianfranco Antico