

ACCERTAMENTO

Le conseguenze della mancata sottoscrizione del Pvc

di **Marco Bargagli**

Come noto, le **situazioni fiscalmente rilevanti** emerse nel **corso di una verifica fiscale** devono essere compendiate nel **processo verbale di constatazione** finale (di seguito Pvc), ossia l'atto amministrativo che deve essere **notificato al contribuente** ispezionato al fine di **prendere visione dei rilievi formulati**.

In merito, giova ricordare che il Pvc è un **atto endoprocedimentale** nell'ambito del più ampio **procedimento di accertamento**, non potendo quindi **autonomamente e direttamente incidere sulla posizione tributaria del contribuente**, se non viene successivamente recepito nell'avviso di accertamento emesso da parte dell'Agenzia delle entrate.

Per tale motivo, il Pvc non risulta **autonomamente impugnabile** davanti agli **organi giurisdizionali** (cfr. **Corte di cassazione, sentenza n. 24914 del 25.09.2005** e **sentenza n. 15305 del 30.10.2002**).

Nello spirito del contraddittorio e per **garantire pienamente il diritto alla difesa**, l'[articolo 12, comma 7](#), dello **Statuto dei diritti del contribuente** (introdotto con la L. 212/2000) prevede che, nel rispetto del **principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente**, dopo il **rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo** il **contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste** circa i rilievi mossi nel corso del controllo fiscale, che devono essere **valutate dagli uffici impositori**.

Ciò detto, occorre domandarci **quali siano le conseguenze che occorrono** nella particolare ipotesi in cui il contribuente si **rifiuti di sottoscrivere il Pvc finale** in quanto, ad esempio, **non condivida i rilievi ivi formalizzati**.

In merito, interessanti chiarimenti sono contenuti nel **manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali**, [circolare n. 1/2018](#) del Comando Generale della Guardia di Finanza (volume II - parte III – **esecuzione delle verifiche e dei controlli** - capitolo 3 “**avvio, esecuzione e conclusione della verifica**”, pag. 90 e ss.), nel quale sono state **illustrate le procedure da seguire al termine della verifica fiscale**.

Nello specifico:

- **in via ordinaria**, il Pvc deve essere **sottoscritto dal titolare dell'impresa individuale o dell'attività di lavoro autonomo o dal rappresentante legale della società**; giova ricordare che, in mancanza del legale rappresentante, è possibile anche la

sottoscrizione da parte di altro soggetto sulla base di un'apposita procura contenente la **specificata attribuzione** dell'incarico di **prendere cognizione del processo verbale, sottoscriverlo e riceverne un esemplare** e, infine, sottoscrivere **l'eventuale documentazione allegata all'atto**;

- il Pvc che **non contiene alcuna sottoscrizione del contribuente**, né l'attestazione del suo **rifiuto a farlo**, ove sia provato in atti che il contribuente è rimasto del tutto **estraneo alla compilazione dell'atto** e dei processi verbali di verifica ad esso prodromici, comporta **l'illegittimità dell'avviso di accertamento** che ne scaturisce (cfr. [Corte di cassazione, sentenza n. 21153 del 06.08.2008](#)).

L'illegittimità dell'avviso di accertamento, in assenza della richiesta **sottoscrizione del Pvc**, è stata nuovamente confermata anche da parte del **giudice di merito** e, in particolare, dalla **CTP Torino**, che ha emesso la **sentenza n. 851/6/2018** depositata in data **03.10.2018**.

La vicenda in rassegna ha preso le mosse dall'emissione di **tre distinti avvisi di accertamento** nei confronti di **altrettante società di capitali**, rientranti nel **particolare regime del consolidato fiscale**, che avevano rettificato, a seguito di un mirato controllo, la **base imponibile ai fini Ires, Irap e Iva**.

Il contribuente **impugnava detti avvisi di accertamento** formulando **specifiche contestazioni** riferite, tra l'altro, alla **legittimità del prodromico Pvc**, alla **ritualità della sua consegna al contribuente**, alla **legittimità dell'accesso** dei verificatori presso la sede delle società.

In merito, il **giudice tributario** ha dapprima richiamato la **normativa sostanziale di riferimento** in tema di **"accessi, ispezioni e verifiche"** e, in particolare, l'[articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale: *"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 di averne copia"*.

Ciò detto, il giudice tributario ha rilevato che il **Pvc redatto dai verbalizzanti a conclusione della verifica fiscale** non era mai stato sottoscritto **né dal legale rappresentante della società, né dai suoi delegati**.

In buona sostanza, in sede giurisdizionale è stato confermato che:

- il Pvc deve essere **sottoscritto sia da coloro che lo hanno redatto, sia dal contribuente**;
- l'unica ipotesi di **mancata sottoscrizione** del Pvc da parte del contribuente, prevista dalla normativa di riferimento, è quella **dell'espresso rifiuto a sottoscriverlo**, circostanza di cui, peraltro, deve **darsi atto nello stesso Pvc (assente nel caso di specie)**.

Per tali ragioni, a parere del giudice di prime cure il citato Pvc *"deve pertanto ritenersi invalido"*

ed inefficace; poiché, inoltre, l'avviso di accertamento impugnato trae espressamente origine, causa e motivazione (per relationem) da esso, anche quell'atto va – conseguentemente – considerato invalido ed inefficace”.

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

Scopri le sedi in programmazione >