

ACCERTAMENTO

Legge di bilancio 2023: i processi verbali giornalieri non sono definibili

di **Gianfranco Antico**



Come è noto, la **Legge di Bilancio per il 2023 (L. 197/2022)**, con il [comma 179](#) del maxi articolo 1, prevede, fra l'altro, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, la possibilità di definire in adesione, ex [articoli 2 e 3 del D.Lgs. 218/1997](#), i **processi verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'articolo 24, della L. 4/1929, e **consegnati** entro il **31 marzo 2023**, con l'applicazione delle sanzioni, di cui al comma 5, dell'articolo 2 e al comma 3, dell'[articolo 2, del citato D.Lgs. 218/1997](#), nella misura di **1/18 del minimo** previsto.

La norma esclude dalla definizione gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'[articolo 5-quater del D.L. 167/1990](#), conv. con modif. dalla L.227/1990.

Le somme dovute possono essere versate – senza compensazione - anche ratealmente, in un massimo di **venti rate** trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata (sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale), pur se il **Provvedimento del Direttore** dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 27663 del 30 gennaio 2023, al punto 3.1. consente la definizione degli atti secondo le **regole ordinarie** previste dalla normativa vigente, utilizzando la compensazione prevista dall'[articolo 17 del D.Lgs. 241/1997](#), ma a sanzioni piene (1/3); principio riconosciuto anche dalla [circolare 2/E/2023](#).

A seguito del richiamo operato all'[articolo 24 L. 4/1929](#), i processi verbali definibili sono quelli con i quali è effettuata la constatazione delle “*violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie*” ascrivibili ai contribuenti. E possono formare oggetto della procedura solo i pvc nei quali siano presenti constatazioni e siano elevati **rilievi**, per tributi di competenza delle Entrate, riferiti sia alle **imposte dirette** e all'**Iva**, che alle altre **imposte indirette**, atteso il rinvio agli atti di adesione di cui agli [articoli 2 e 3 del D.Lgs. 218/1997](#).

Inoltre, il pvc potrà essere definito in adesione anche a distanza di anni dalla redazione, purchè questo venga consegnato entro il 31 marzo 2023. Infatti, il Legislatore non ha indicato un **fine data**, così che, per esempio, un pvc consegnato il 2 marzo del 2023, che contenga una annualità non in scadenza, potrà essere lavorato dall'Ufficio anche in tempi non brevi.

Atteso ciò, occorre ricordare che il **processo verbale di constatazione** - 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 - è il documento **finale** che racchiude l'intero percorso della **verifica**, con la constatazione dei rilievi.

Come sottolineato dalla **circolare n. 1/2018 della G.d.F.** la funzione del pvc è quella di documentare in maniera organica i controlli svolti e le metodologie adottate e compendiare le relative risultanze, principalmente con riferimento alle proposte di recupero a tassazione formulate e alle corrispondenti violazioni e sanzioni; porre formalmente a conoscenza del verificato tutto quanto precede, anche al fine di metterlo nelle condizioni di assumere le iniziative a difesa ritenute opportune; permettere al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate di avviare, ove necessario, le procedure per l'accertamento e gli atti conseguenziali.

Se il processo verbale di constatazione, sottoscritto dai verbalizzanti e dalla parte, viene consegnato al contribuente al termine delle operazioni di verifica (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 consentiti dalla legge, ex [articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), a mezzo messo comunale, messo speciale, o con raccomandata con RR, in conformità alle norme del Codice di procedura civile), 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.

Il pv giornaliero ha, quindi, un valore documentale, prevalentemente storico del procedimento, e come tale costituisce un atto istruttorio che viene consegnato alla Parte. E come peraltro rilevato da un recente pronunciamento della Corte di **Cassazione - n. 4624/2023** - i verbali giornalieri, da un lato, devono ritenersi conosciuti dal contribuente che li ha sottoscritti e, dall'altro, non assumono normalmente rilievo ai fini della motivazione del provvedimento impugnato; invero, le risultanze di questi ultimi, che abbiano una reale rilevanza ai fini della pretesa tributaria, trasmigrano nel PVC e, quindi, vengono richiamate dall'avviso di accertamento.

E di conseguenza, anche qualora il pv giornaliero contenesse dei **rilievi già formalizzati**, prima del 31 marzo 2023, e trasfusi in un pvc consegnato alla Parte **dopo il 31 marzo 2023**, non è **possibile** godere dei vantaggi sanzionatori sopra visti.