

**Processo verbale di constatazione e autonomia di valutazione dell’Agenzia delle entrate. Note a margine all’ordinanza n. 13490 del 20 maggio 2019 della Corte di Cassazione.**

**Di Giorgio Arcuri**

L’ultimo atto delle indagini fiscali è rappresentato dal Processo Verbale di Constatazione (il c.d. p.v.c.), redatto dai funzionari verbalizzanti a conclusione degli accessi, delle ispezioni e delle verifiche documentali (finanziarie, bancarie o postali), compiuti dall’Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza presso il contribuente<sup>1</sup>.

La verifica fiscale è disciplinata da alcuni puntuali disposti normativi, che fanno capo all’art. 52 e all’art. 63 del D.P.R. n. 633 del 26/10/1972 e successive modifiche ed integrazioni, e al rinvio di cui all’art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973; oltre che all’art. 12 della legge n. 212/2000, il c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*.

La verifica, intesa come attività di tipo meramente accertativo, è giustificata da effettive esigenze di indagine e di controllo, e la sua applicazione è volta a rilevare, e reprimere, gli eventuali inadempimenti fiscali del contribuente. L’attività può distinguersi in una fase d’accesso<sup>2</sup>, in una ispettiva<sup>3</sup> e in una finale. Quest’ultima si concretizza obbligatoriamente nella redazione del p.v.c., che riporta ciò che viene constatato ed accertato dall’amministrazione, tra cui i rilievi, di natura formale e sostanziale, e le contestazioni mosse al contribuente. Con il p.v.c., la cui mancata redazione rende nullo l’accertamento, si concludono le operazioni di verifica e si formalizzano le contestazioni<sup>4</sup>.

Sul piano giuridico, il p.v.c. è un atto pubblico di natura endoprocedimentale, -in quanto parte integrante di un più ampio procedimento accertativo-, distinto normalmente in

---

<sup>1</sup> La pronuncia della Corte di Cassazione n. 1464 del 2016 ha sancito l’illegittimità di accertamenti fiscali su movimentazioni di conti correnti bancari intestati, in via esclusiva, a soggetti che, anche se legati da vincoli di parentela ai soci, non sono direttamente collegati con la società sottoposta a verifica. Nondimeno, tale accertamento è legittimo ove si dimostri la fittizietà dell’intestazione dei conti correnti bancari.

<sup>2</sup> Si tratta di un atto autoritativo, che deve realizzarsi durante l’orario di esercizio delle attività e in modo da recare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse, nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente (*ex art. 12 comma 1 Statuto dei diritti del contribuente*).

<sup>3</sup> In tale fase, si provvede alla redazione di processi verbali “giornalieri”, in cui sono riportate, sia pure sinteticamente, le operazioni svolte dai funzionari preposti all’accertamento. CAPOLUPO S., *Manuale dell’accertamento delle imposte*, Milano, 2013, p. 146.

<sup>4</sup> Con sentenza n. 20770/2013, la Corte di Cassazione Sez. Trib. ha ritenuto nullo, per la mancata redazione del PVC, l’accertamento fiscale, effettuato dalla Guardia di Finanza, anche se, durante l’accesso, non è stata svolta attività istruttoria, ma si è dato corso ad una semplice richiesta di documentazione. La mancata redazione del p.v.c. priva, di fatto, il contribuente del diritto di esercitare il contraddittorio, previsto dalla legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto dei diritti del contribuente*), e che si configura come diretta applicazione dei principi, costituzionalmente riconosciuti e tutelati, di buon andamento e imparzialità dell’amministrazione (art. 97); di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza (art. 3).

due parti. Una, “narrativa”, che riassume le fasi della verifica (accesso, acquisizione documentaria, dichiarazioni di rito, richieste fatte al contribuente e risposte ricevute e tutte le altre azioni utili al processo accertativo), e una “valutativa”, in cui si rappresenta l’elaborazione dei dati raccolti e si rilevano le irregolarità nell’adempimento degli obblighi fiscali e le violazioni normative riscontrate. Nella parte conclusiva, sono esposte le osservazioni e i rilievi del contribuente e del professionista che lo assiste, *ex art. 12 comma 4 dello Statuto del contribuente*. Al disposto statutario presiede una duplice *ratio*: il diritto alla difesa da parte del contribuente e il rispetto dei principi di trasparenza, legittimità ed equità nel rapporto tra il contribuente e il fisco. Pare superfluo rammentare come l’incentivazione dello spirito di collaborazione tra le due parti conferisca concretezza al contenuto dell’art. 10, comma 1, dello *Statuto* medesimo, in cui è rimarcata la necessità che i rapporti tra amministrazione finanziaria e cittadino contribuente siano fondati sul «*principio della collaborazione e della buona fede*»<sup>5</sup>.

Il p.v.c. deve quindi contenere, ai sensi degli artt. 126 c.p.c. e 136 c.p.p., l’indicazione dei soggetti intervenuti, delle dichiarazioni rese e delle circostanze spazio-temporali in cui vengono compiuti gli atti documentati, nonché delle richieste del contribuente e delle risposte ricevute, e deve essere sempre letto, atteso che il contribuente deve avere precisa contezza degli inadempimenti contestatigli al fine di essere messo in condizione di difendersi. Dell’atto deve essere rilasciata copia al soggetto passivo, a cui il disposto normativo riconosce la possibilità di scegliere se sottoscriverlo o rifiutarsi di farlo, ove non condivida i rilievi formalizzati nel p.v.c. medesimo.

Al riguardo, assume particolare rilievo la Circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, in cui vengono illustrate le procedure previste al termine della verifica<sup>6</sup>. Sebbene, in via ordinaria, il p.v.c. debba essere sottoscritto dal titolare dell’impresa individuale o dell’attività di lavoro autonomo e dal rappresentante legale della struttura societaria, può verificarsi l’ipotesi che l’atto possa essere sottoscritto da altro soggetto munito di specifica procura, in cui, oltre all’incarico di avere contezza del p.v.c., di sottoscriverlo e di averne copia, sia prevista anche la sottoscrizione dell’eventuale documentazione allegata.

Se il p.v.c. non contiene la sottoscrizione del contribuente, né l’attestazione del suo rifiuto ad ottemperarvi, nel caso che sia dimostrato da atti che il contribuente sia rimasto

---

<sup>5</sup> MARONGIU G., *Statuto del contribuente, affidamento e buona fede*, in *Rass. trib.*, 2001, p. 1275ss.; COLLI VIGNARELLI A., *Considerazioni sulla tutela dell’affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, p. 702ss.

<sup>6</sup> Si tratta del manuale in materia di contrasto all’evasione e alle frodi fiscali. Cfr., al riguardo: vol. II, parte III -esecuzione delle verifiche e dei controlli; - cap. III, avvio, esecuzione e conclusione della verifica; p. 90ss.

estraneo alla compilazione del p.v.c. medesimo e dei processi verbali di verifica, l'avviso di accertamento che ne consegue va ritenuto illegittimo, secondo quanto statuito dalla pronuncia della Corte di Cassazione Sez. Quinta Civ. n. 21153/2008. Siffatto orientamento è stato ribadito dalla giurisprudenza di merito (Commissione Tributaria Provinciale di Torino con sentenza n. 851/6/2018 del 3 ottobre 2018), che ha confermato come la sottoscrizione del p.v.c. debba essere operata sia da coloro che lo hanno redatto e sia dal contribuente, e come l'unica ipotesi di mancata sottoscrizione, peraltro prevista dalla normativa, concerna l'esplicito rifiuto a sottoscriverlo. Di tale evenienza gli ispettori devono dare atto nel p.v.c., procedendo alla notifica di cui all'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 29/09/1973.

Il p.v.c. è, in buona sostanza, un documento di parte che l'amministrazione finanziaria redige e che risulta prodromico all'avviso di accertamento. tale peculiarità ne attesta la sua fondamentale funzione, anche in quanto ogni violazione relativa al *modus operandi* e ai criteri che presiedono alla verifica, -e su cui il p.v.c. deve fornire regolare ed esaustiva informazione-, sono destinati a renderlo illegittimo e a determinare la c.d. *nullità derivata* dell'avviso di accertamento.

In merito, la Corte di Cassazione, con pronuncia n. 18751/2014, ha stabilito che spetta al giudice tributario valutare la legittimità non solo degli atti finali del procedimento amministrativo di imposizione tributaria, ma anche delle varie fasi in cui il procedimento si concretizza e che portano all'adozione e alla redazione degli atti istruttori. La presenza nel p.v.c. di vizi che ne inficino la regolarità è destinata ad incidere sulla legittimità dell'accertamento.

Non sfugge come la disciplina tributaria, per la complessità dei suoi risvolti, sia costantemente oggetto di attenzione da parte della giurisprudenza di legittimità. Più volte, in materia di verifiche fiscali, la Suprema Corte ha sottolineato come ogni dichiarazione sottoscritta possa essere utilizzata contro il contribuente medesimo, specialmente nell'ipotesi di processo deflativo della fase istruttoria e in cui non sia stato riconosciuto l'utilizzo della prova testimoniale. Una più recente conferma, rispetto al valore delle dichiarazioni sottoscritte, proviene dalla sentenza n. 7707/2013 della Corte di Cassazione Sez. Trib. in cui si afferma che «*il contribuente può produrre in giudizio "testimonianze" scritte; (queste) non costituiscono prova ma comunque il giudice deve tenerne conto come elemento indiziario, da valutare insieme agli altri elementi, come la prova logica, la documentazione acquisita, la mancata contestazione dell'Amministrazione finanziaria, ecc*».

In merito alle dichiarazioni rese da terzi, la Corte di Cassazione Sez. Trib. ha stabilito, con sentenza n.18/2000, che anche al contribuente «*va riconosciuto lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale*», in attuazione del principio della «*parità delle armi processuali*» e dell'effettività del diritto di difesa, secondo la novella dell'art. 111 Cost. sul giusto processo. Il medesimo orientamento è stato ribadito dalla pronuncia n. 9958/2008, con cui la Cassazione Sez. Trib. ha asserito che «*in forza del principio della parità delle parti, ben può il contribuente produrre in giudizio dichiarazioni di terzi*». A rafforzare tale posizione, altre due successive sentenze (Cass. Sez. Trib., n. 16348/2008 e Cass. Sez. Trib. n. 767/2011), con cui si è statuito che «*il valore probatorio di tali dichiarazioni è pari a quello delle dichiarazioni raccolte dall'Amministrazione finanziaria, cioè quello proprio degli elementi indiziari*». <sup>7</sup>

La mancata utilizzazione, da parte del giudice, delle dichiarazioni dei terzi va motivata, per come statuisce la pronuncia della Cassazione Sez. Trib. n. 4423 del 26 marzo 2003, atteso che «*in osservanza del principio delle parità delle parti – applicabile anche nel processo tributario – il giudice tributario deve prendere in considerazione le dichiarazioni extraprocessuali di persone informate dei fatti, sia che siano rese all'Ufficio finanziario o alla Guardia di Finanza, sia che siano rese al contribuente o a chi lo assiste*». Peraltro, nell'ipotesi in cui il giudice tributario non ritenga probanti le dichiarazioni dei terzi, che il contribuente ha prodotto a sostegno delle proprie ragioni, la Commissione tributaria può, «*ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, [esercitare] tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici tributari e all'ente locale da ciascuna legge d'imposta*», secondo il dettato dell'art. 7 comma 1 del d.lgs. n. 546/1992. L'uso degli ampi poteri, di cui dispongono le Commissioni tributarie, è di carattere discrezionale, ma risulta doveroso ove la situazione probatoria non consenta di pervenire ad una sentenza motivata e l'acquisizione di prove d'ufficio risulti quindi necessaria. Il mancato esercizio di tali poteri, in siffatta ipotesi, è da considerarsi illegittimo (Cass. Sez. Trib. n. 673/2007).

In materia di autonomia valutativa dell'Agenzia delle Entrate, relativamente a quanto contenuto nel p.v.c., si è pronunciata molto recentemente la Suprema Corte con ordinanza n. 13490 del 20 maggio 2019, asserendo che «*in tema di contraddittorio e poteri del giudice tributario, non lede il diritto di difesa la ripresa a tassazione contenuta nell'avviso di*

---

<sup>7</sup> LAMORGESE I., *La dichiarazione dei terzi nel processo tributario*, articolo del 6.03.2014, in *Altalex* <https://www.altalex.com › documents › news › 2014/03/17 › le-dichiarazio...>

*accertamento per importi maggiori a quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione, in quanto solo con l'atto impositivo, che non dipende necessariamente dal p.v.c., si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'Amministrazione finanziaria ed è al rispetto del suo contenuto che è tenuto il giudice tributario»<sup>8</sup>.*

In particolare, operando un riferimento (*mutatis mutandis*) ad una precedente pronuncia (Cass. Sez. 5 -, Sentenza n. 701 del 15/01/2019, Rv. 652456 - 01), la Corte di Cassazione ha stabilito che *«l'avviso di accertamento è atto non necessariamente dipendente dal contenuto del p.v.c., perché in esso, atto impositivo, si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'amministrazione finanziaria, ed è al rispetto del contenuto dell'atto impositivo che è tenuto lo stesso giudice tributario. Pertanto, ben poteva l'Amministrazione procedere al recupero ad imposizione di importi in misura maggiore di quelli risultanti dal p.v.c., in quanto questi non necessariamente devono coincidere con quelli riportati nel successivo avviso di accertamento e, a maggior ragione, il p.v.c. non circoscrive i poteri del giudice tributario».*

---

<sup>8</sup> *Recupero ad imposizione di importi superiori rispetto al p.v.c. – Lesione del diritto di difesa – Insussistenza.* Corte di Cassazione, Sez. 6, Ordinanza 18 maggio 2019, n. 13490 (CED Cassazione 2019). <http://www.webgiuridico.it/sentenze2019/13490-2019.htm>