



Indagini della finanza: valore del Pvc (processo verbale di constatazione)

Autore : Redazione

Data: 15/11/2018

Nelle indagini svolte dalla Guardia di Finanza il Pvc, ossia il processo verbale di constatazione, assume un valore probatorio diverso in base al tipo di fatti da esso attestati.



Il processo verbale di constatazione, o Pvc, è l'atto tipico con il quale la Guardia di Finanza, al termine delle verifiche svolte, documenta la situazione emersa, i rilievi mossi e le conseguenti violazioni rilevate. Esso viene sottoscritto anche dal contribuente, che ha diritto di riceverne copia, ed è poi trasmesso ai competenti Uffici dell'Agenzia delle Entrate, per l'emissione dei successivi avvisi di accertamento. Il Pvc non è un atto impositivo, ma gli avvisi di accertamento trarranno le proprie motivazioni fondanti proprio dagli elementi acquisiti nella verifica e rappresentati dalla Guardia di Finanza in tale verbale. Per questo la sua importanza è fondamentale: occorre allora chiarire quale è il suo valore di prova in ambito tributario, ossia come e a quali condizioni esso sia in grado di supportare la pretesa impositiva e le richieste di pagamento, anche sanzionatorie, avanzate dal fisco. Continua a leggere questo articolo per avere maggiori informazioni su **indagini della finanza: valore del Pvc (processo verbale di constatazione)**.

A cosa serve il Pvc?

La Guardia di Finanza, nelle sue **istruzioni** di servizio per le verifiche svolte dai militari del Corpo **[1]** attribuisce al Pvc una **triplice funzione**:

- **documentare i controlli** svolti e esporre i loro risultati: per questo il Pvc deve esporre in maniera chiara le violazioni riscontrate e le proposte di recupero a tassazione con le sanzioni da applicare;
- portare il contribuente a **conoscenza di tali violazioni ravvisate**, in modo da consentirgli di preparare e di esporre le sue difese: per questo egli ha diritto riceverne immediatamente copia;
- consentire agli uffici dell'Agenzia delle Entrate - ai quali il Pvc sarà trasmesso - di instaurare l'**azione di accertamento** di loro competenza: per questo deve essere motivato e indicare tutte le circostanze che hanno portato ai rilievi formulati.

Per svolgere in maniera adeguata queste funzioni, è indispensabile che il Pvc sia articolato in una precisa forma documentale, che è appunto quella del verbale, prevista a pena di nullità dalle leggi finanziarie **[2]** e senza la quale non potrebbe assumere alcun **valore probatorio**.

Il Pvc può essere impugnato davanti al giudice?



No, o meglio non direttamente: il **verbale di constatazione** non è un avviso di accertamento e neppure una cartella esattoriale, e non contiene una irrogazione di sanzioni o una contestazione di violazioni tributarie commesse: è, invece, un atto interno al più ampio **procedimento di accertamento**, che si concluderà soltanto con l'emissione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un vero e proprio atto impositivo.

Solo quando quest'ultimo sarà notificato al contribuente, egli potrà impugnarlo, eventualmente anche e proprio insieme al Pvc su cui tale accertamento si basa, nel caso sia possibile contestare quanto in esso esposto. Per questo diventa fondamentale distinguere in cosa il Pvc faccia prova - come tale non ha bisogno di altri elementi per dimostrare i fatti accaduti - e in cosa, invece, costituisca una semplice presunzione, che potrà essere ben più facilmente smontata con argomentazioni - e non prove - contrarie, che sarà compito del contribuente fornire.

Quando il Pvc fa prova piena?

Innanzitutto, il processo verbale di constatazione è un vero e proprio **atto pubblico**, perché viene redatto secondo legge da pubblici ufficiali **[3]**, quali sono i militari della Guardia di Finanza. Però questo non comporta che l'intero atto goda di **fedele privilegiata**" cioè abbia una valenza probatoria incondizionata. Piuttosto, per la legge **[4]** questa forza probatoria piena è limitata solo ad alcuni aspetti, e precisamente, alla provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, e ai fatti, o anche gli atti, che egli attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti.

In altre parole, solo quanto è stato compiuto dai finanziari, oppure è avvenuto sotto i loro occhi o è stato riscontrato personalmente, attraverso comportamenti da loro osservati o perché contenuto in documenti da loro esaminati, ha valore di prova piena, sempre che sia ben resocontato nel verbale. In tali casi, per contestare questi fatti sarà necessario proporre al giudice una apposita **querela di falso**, e così aprire un particolare, e difficoltoso, giudizio volto a dimostrare la falsità di quanto rappresentato dai verbalizzanti.

Se i finanziari, durante la loro verifica, hanno raccolto dichiarazioni da qualsiasi soggetto a conoscenza dei fatti oggetto di indagine tributaria, il Pvc farà prova piena solo del fatto che in una tale data un determinato soggetto ha reso loro determinate dichiarazioni: ma l'efficacia probatoria non si estenderà certo al contenuto di queste dichiarazioni, che dunque non potranno essere assunte per vere, nonostante siano state raccolte a verbale.

Quando il Pvc ha valore di prova limitata?



Abbiamo appena detto a quali casi è attribuito il valore di piena prova del Pvc: in tutti gli altri casi, esso avrà un valore ben più limitato, nel senso che le circostanze affermate e resocontate nel verbale potranno essere contestate dal contribuente, il quale potrà fornire tutti gli elementi a prova contraria, e sarà il giudice a decidere quali siano connotati da maggiore attendibilità. E' il caso di tutte le valutazioni e deduzioni che i finanziari potrebbero aver effettuato ed esposto nel verbale: ad esempio, una riscontrata **omessa fatturazione** di una determinata cessione di beni, o prestazione di servizi, potrebbe indurli a ritenere che il contribuente abbia commesso una serie ripetuta di violazioni analoghe, che però essi non hanno direttamente riscontrato, ma soltanto dedotto.

In questi casi, l'evasione d'imposta è soltanto ipotizzata e supposta, nonostante sia attestata nel verbale: ogni considerazione di questo genere potrà dunque essere smentita dal contribuente, con ogni mezzo di prova consentito dalla legge, e sarà il giudice a decidere in proposito. Anche per questo motivo, la legge prevede che l'avviso di accertamento, da parte dell'Agenzia delle Entrate, non possa essere emesso prima che siano trascorsi 60 giorni dal momento della redazione, e consegna al contribuente, del Pvc, in modo da consentirgli di svolgere le sue difese in un **termine congruo [5]**; se l'atto viene emesso senza rispettare tale termine, è annullabile.

Questo spazio di tempo concesso al contribuente gli consentirà anche la possibilità di aderire, se lo ritiene conveniente, ai verbali di constatazione che riguardano l'IVA o le imposte sui redditi **[6]** così di fatto accettando il contenuto del Pvc e in cambio ottenendo dal Fisco un notevole sconto sulle sanzioni previste per le violazioni.

Occorre infine tener presente che il Pvc viene solitamente emesso alla conclusione dell'attività di verifica, che potrebbe aver compreso esame di documenti, a partire dalla contabilità (quella ufficiale oppure interna ma comunque rinvenuta dai finanziari in sede di accesso), o anche altre diverse attività, come la rilevazione delle **leggiacenze di magazzino** oppure l'acquisizione ed analisi di dati sui **movimenti bancari e finanziari**, ed anche la raccolta di dichiarazioni di terzi, come i clienti o i fornitori dell'azienda verificata, sentiti a verbale riguardo i loro rapporti con l'azienda verificata (c.d. controlli incrociati). In tali casi, tutti i documenti che resocontano queste attività dovranno essere **allegati al Pvc**, ed anche in relazione ad essi varranno le medesime regole viste sopra in termini di prova piena ovvero relativa.

Quando le dichiarazioni contenute nel Pvc valgono di più?

In alcuni casi, le violazioni constatate nel Pvc potrebbero far ravvisare anche **reati tributari** e quindi l'instaurazione di un **procedimento penale**, che sarà separato e



tendenzialmente autonomo rispetto al normale procedimento tributario. Nel **giudizio penale**, la prova è più libera, sia per quanto attiene la sua formazione che per quanto concerne la sua valutazione da parte del giudice; dunque tutte le circostanze descritte nel Pvc - sempre se regolarmente introdotte e contestate in giudizio - potranno fornire argomenti e mezzi di prova contro l'imputato; ferma restando la possibilità di difesa con prove e argomenti di segno contrario a quelli portati dall'accusa.

Al riguardo, la **Guardia di Finanza** gode della peculiarità del "doppio berretto", ossia i suoi appartenenti rivestono contemporaneamente la qualità di ufficiali, o agenti, di **polizia tributaria** e di **polizia giudiziaria**, sicché possono validamente assicurare le fonti di prova in ambito penale, senza le limitazioni che hanno i funzionari meramente amministrativi.

Un caso pratico: fatture false e frodi carosello

Una società verificata era stata destinataria di un Pvc che conteneva sia rilievi fiscali sia il reato di **fatture per operazioni inesistenti**. La Guardia di finanza aveva accertato che la società verificata aveva fatturato in acquisto merci che in realtà provenivano da imprese che non avevano l'organizzazione necessaria per poterle produrre e vendere, e così aveva ritenuto che queste operazioni fossero false e documentate solo allo scopo di poter **evadere l'imposta**.

I giudici della Cassazione **[7]** hanno deciso il caso stabilendo che gli elementi riportati nel Pvc, nonostante riguardassero circostanze acquisite presso un soggetto diverso da quello verificato (ossia il fornitore) costituissero comunque un "elemento di prova" che poteva ben essere valutato in giudizio, ed accolto se non fosse emersa la sua inattendibilità oppure un contrasto con altri elementi acquisiti nel processo.

La Suprema Corte ha colto questa occasione per affermare che, salvi solo i casi in cui la legge richieda una prova scritta, "non vi sono fatti che richiedono una prova più rigorosa di quella necessaria per altri. E ciò perché la prova è o non è", stando a significare che un qualunque elemento contenuto nel Pvc, purché debitamente documentato, può divenire prova se riesce ad essere convincente nel corso del processo.

La società ricorrente aveva cercato di contestare il valore probatorio delle dichiarazioni rese da terzi e raccolte nel Pvc, ma la Cassazione ha ritenuto che esse avevano comunque un valore indiziario, ossia una **prova per presunzioni [8]** che il giudice poteva ritenere idonee a sostenere l'avviso di accertamento tributario, che si basava proprio su di esse. In tali casi, dunque, anche quando le risultanze del Pvc non



forniscono prova piena, esse hanno sempre un valore che può essere sufficiente a sostenere la pretesa del fisco: spetta al contribuente che le contesti l'onere di provare in modo adeguato e convincente la loro inesistenza o irrilevanza oppure dimostrare la presenza di fatti e circostanze che depongono in senso diverso, contrario e contrastante con il resoconto fatto dai verbalizzanti.

Di **PAOLO REMER**

Note:

[1] Circolare n.1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza.

[2] Art. 24 n.4 L. 7.01.1929 .

[3] Art. 2699 cod. civ.

[4] Art. 2700 cod. civ.

[5] Art. 12 co. 7 n.212. L. 27.07.2000.

[6] Art. 5 bis D. Lgs. n.218/97 e artt. 16 e 17 D. Lgs. n.472/97.

[7] Cass. ord. n. 23511 28.09.2018.

[8] Art. 2729 cod. civ.