

31 marzo 2020

Categorie: **Finanziaria > Covid - 19**

## Decreto “Cura Italia”, nessuna sospensione per le osservazioni al P.V.C.

*Autore: Giuseppe Avanzato e Carmelo Mantineo*

Sono molteplici le questioni controverse, che in questi giorni sono oggetto di disamina da parte degli addetti ai lavori, sorte in virtù degli “scombussolamenti” introdotti nelle diverse branche del diritto (in primis, quello tributario) dall’ormai celeberrimo D.L. “Cura Italia”, fonte normativa che di certo non brilla per chiarezza e linearità di stesura.

In questa sede, si intende accendere il riflettore su una “scadenza” che, qualora dovesse ricadere nel periodo segnato dall’emergenza epidemiologica, non beneficerebbe di alcuna delle **sospensioni previste dal decreto** legge n. 18/2020.

Ci si riferisce al termine perentorio di **sessanta giorni**, decorrenti dal rilascio (o dal perfezionamento della notifica) della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica da parte dell’organo di controllo (es. Ad.E., G.d.F., S.I.A.E., ecc.), per la comunicazione di **osservazioni e richieste ex art. 12 co. 7L. 212/2000**, da parte del contribuente verificato.

**Il processo verbale di constatazione (P.V.C.)** - La verifica fiscale deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale, nel quale vanno riportati i fatti, le violazioni contestate, le osservazioni del soggetto sottoposto a verifica e si formalizza, così, la contestazione dei rilievi inerenti la maggiore pretesa fiscale e l’irrogazione delle sanzioni.

La norma che lo ordina è l’articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 (“*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale*”), disposizione tutt’altro che recente, ma sempre attuale e operativa in virtù del richiamo espresso dell’articolo 70 del D.P.R. 600/73, molto spesso trascurata dalla Amministrazione finanziaria e finanche dalla giurisprudenza (sono note le innumerevoli controversie sorte per la mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, eccitata dal contribuente nei casi di verifica cd. “a tavolino”).

Il PVC ha natura giuridica di atto pubblico (art. 2700 c.c.) e fa fede fino a querela di falso, esclusivamente per quel che concerne le dichiarazioni sui fatti o atti compiuti dai verbalizzanti o da loro direttamente rilevati, mentre devono essere dimostrati i rilievi o le infrazioni relativi a condotte non direttamente percepite dai medesimi funzionari. Nel senso che, le valutazioni degli operatori civili o militari dell’Amministrazione finanziaria non sono coperte da alcuna efficacia probatoria privilegiata, sicchè l’Ufficio impositore è tenuto a operare una valutazione critica dei dati e degli elementi informativi loro forniti dagli organi competenti a svolgere le indagini, potendo disattendere le relative valutazioni.

Al termine della verifica, al contribuente deve essere rilasciata copia del processo verbale di constatazione, che lo sottoscrive (egli o chi lo rappresenta), ovvero indica il motivo della mancata sottoscrizione.

A tutela del contribuente verificato, il citato articolo 12 prevede, al comma 7, 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 che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza [...].*

Le memorie difensive hanno piena libertà di forma, possono avere contenuto più vario e volgono all'evidenziazione di lacune, incertezze e imprecisioni correlate alla verifica e risultanti nel processo verbale o alla richiesta degli opportuni approfondimenti.

**Le sospensioni previste dal D.L. "Cura Italia"** - Sono molteplici le sospensioni amministrative o processuali previste dal D.L. n. 18 del 17 marzo 2020, ma nessuna di esse incide sul termine di sessanta giorni in commento, per le ragioni che di seguito verranno espresse.

- **1) Sospensione degli adempimenti tributari (art. 62)**

La norma in questione prevede che *"Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020. [...]"* (co. 1) e *"Gli adempimenti sospesi ai sensi del comma 1 sono effettuati entro il 30 giugno 2020 senza applicazione di sanzioni"* (co. 6).

*Si ritiene che non possa operare la sospensione de qua, in quanto la presentazione di osservazioni ex art. 12 co. 7 non può chiaramente ritenersi un "adempimento tributario".*

Per adempimenti tributari (*"diversi dai versamenti"*), infatti, si intendono tutti quegli obblighi dichiarativi o comunicativi, disciplinati dalle diverse leggi fiscali, ricadenti in capo a una platea di contribuenti, che costituiscono adempimenti fondamentali per l'attuazione di un procedimento complesso il cui fine, nella generalità dei casi, è quello di definire l'obbligazione tributaria.

In questo caso, trattandosi di una mera facoltà per il contribuente, peraltro da eseguirsi nel proprio interesse e per la propria difesa, non v'è dubbio che debba essere esclusa dal novero degli adempimenti tributari.

- **2) Sospensione degli termini relativi all'attività degli enti impositori (art. 67)**

L'articolo 67 prevede la sospensione dall'8 marzo al 31 maggio dei termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori.

Quindi, banalmente, la detta sospensione non potrà trovare applicazione in relazione al termine di sessanta giorni per la presentazione delle osservazioni al PVC, in quanto l'articolo in commento afferisce alle attività svolte dagli uffici e non dal contribuente.

Anzi, si prevede che la sospensione per l'attività di accertamento degli Uffici (ma ancor di più, la proroga biennale dei termini di prescrizione e decadenza, stante il richiamo all'art. 12 del D. Lgs. 159/2015), faccia venir meno la probabilità per il contribuente di ricevere atti impositivi cd. "ante tempus", ovvero emessi prima del decorso dei sessanta giorni, che, fatti salvi i casi di particolare e motivata urgenza, sono ex se illegittimi, perché emessi in violazione dell'art. 12 co. 7 (*"L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine"*).

- **3) Sospensione dei termini processuali (art. 83)**

Quest'ultima disposizione, che disciplina la sospensione dei termini processuali, prevede il congelamento delle scadenze riguardanti qualsiasi atto del procedimento, compresa la proposizione degli atti introduttivi del giudizio, per

l'intervallo temporale compreso tra il 9 marzo e il 15 aprile.

Per analogia della disposizione in commento all'art. 1 della legge n. 742/1969 (sospensione feriale dei termini per tutto il mese di agosto), si ritiene che la detta sospensione non sia applicabile al termine di sessanta giorni per la produzione delle osservazioni al PVC.

In tal senso, anche l'orientamento della Corte di Cassazione è consolidato nel ritenere inapplicabile la sospensione processuale dei termini per il periodo feriale ai procedimenti non giurisdizionali come quello in commento. *Ex multis*, **Cass. 20.04.2016 n. 7995**: *“Se dunque la norma in esame (n.d.r. art. 12 co. 7 L. 212/2000) tende a garantire il contraddittorio procedimentale - ossia a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà dell'Amministrazione si forma, quando l'atto impositivo è ancora in fieri [...] non può revocarsi in dubbio l'erroneità della decisione impugnata che ha invece attribuito al detto termine un'impropria natura processuale solo per il fatto che il riconoscimento del detto termine costituisce attuazione di precetti costituzionali”* (cfr. anche Cass. n. 11088/2015).

Per quanto detto, è indiscutibile che il termine per la presentazione delle osservazioni al PVC non potrà beneficiare di alcuna sospensione, amministrativa o processuale, introdotta nell'ordinamento in considerazione della crisi epidemiologica COVID-19.

**© Informati S.r.l. – Riproduzione Riservata**

© Informati srl. Tutti i diritti riservati. All rights reserved.

Via Alemanni 1 - 88040 Pianopoli (CZ) - ITALY

P.IVA 03426730796

E-mail: [info@fiscal-focus.it](mailto:info@fiscal-focus.it)