

Edizione di giovedì 9 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Imponibilità Iva dell'immobile non ultimato
di Euroconference Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

Venir meno del regime forfettario senza responsabilità per il sostituto d'imposta
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

DIRITTO SOCIETARIO

Assemblee "a distanza" sempre possibili fino al 31 luglio 2023
di Fabio Landuzzi

AGEVOLAZIONI

La detassazione delle mance dei lavoratori di alberghi e ristoranti
di Gennaro Napolitano

ACCERTAMENTO

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

CASI OPERATIVI

Imponibilità Iva dell'immobile non ultimato

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una curatela fallimentare deve vendere un complesso immobiliare costruito/edificato e in corso di costruzione di proprietà della società fallita che operava nel settore della metalmeccanica. Detto complesso immobiliare è formato da: capannone industriale accatastato D/7, palazzina uffici accatastata A/10, locale deposito accatastato C/2.

Il capannone industriale insiste su area con potenzialità edificatoria oggi occupata da tettoia e si compone di 6 navate di cui 3 non completate e appunto accatastate a deposito più una tettoia. La palazzina uffici è su 3 piani, il piano terreno e il primo piano sono completi di 11 vani e muniti di certificato di conformità edilizia/agibilità ma detta conformità/agibilità è parziale cioè tiene fuori il secondo piano dell'immobile in oggetto in quanto ambiente al rustico che si dichiara sarà oggetto di successiva pratica.

In sostanza la società per carenza di liquidità non è riuscita a completare i fabbricati, ma essi risultano di fatto già predisposti -anche quanto agli impianti- per ottenere una seconda palazzina uffici e un appartamento uso abitativo (secondo piano).

Ciò premesso la società immobiliare interessata all'acquisto ha già verificato presso il Comune la possibilità di edificare dove oggi c'è la tettoia portando il D/7 da una rendita di 33.807,90 euro a una rendita di 38.488,60 euro, di completare la palazzina uffici quanto al secondo piano così accatastando un nuovo A/10 di 9 vani e un abitativo A/2 di 5 vani rispettivamente di rendita 1.998,69+413,17 euro.

Una volta completato l'acquisto dal fallimento e successivamente ultimato il fabbricato l'acquirente intende operare una imponente rivalutazione.

Il fatto che una parte del capannone sia incompleta e così un intero piano della palazzina tanto da mancare di agibilità specifica a nostro modo di vedere rende il complesso

immobiliare soggetto alla normale imponibilità Iva (22%).

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 22/E/2013 ha chiarito come il reverse charge non è applicabile alle cessioni di fabbricati non ultimati, essendo le stesse da assoggettare a Iva "per norma": la cessione di un fabbricato non ultimato è esclusa dall'ambito applicativo dell'art.10, primo comma, nn 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972, in quanto trattasi di un bene che non è ancora uscito dal circuito produttivo la cui cessione, pertanto deve essere assoggettata a Iva. In questo caso, a nostro parere, non è configurabile per la procedura fallimentare una ipotesi di imponibilità opzionale/facoltativa né per le ragioni sopra esposte trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile e la cessione, quindi, è assoggettabile ad Iva secondo le regole ordinarie previste dall'articolo 17, D.P.R. 633/1972.

Inoltre, si chiede se, pur non comparando nel Catasto terreno il lotto pertinenziale il complesso immobiliare, esso debba essere fatturato come terreno dalla procedura (avendo acquisito una potenzialità edificatoria autonoma e ulteriore) e se lo stesso come ritiene chi scrive debba essere valutato separatamente e fatturato con Iva.

Infine, si chiede se, come vorrebbe l'acquirente, tutto ciò possa essere superato e il complesso immobiliare possa essere venduto/ceduto senza Iva essendo le parziali agibilità, ripeto parziali agibilità più vecchie di 5 anni.

In tal caso si dovrebbe, a parere di chi scrive, certificare in una perizia che l'immobile è un fabbricato finito e quindi valorizzarlo per tale senza tener conto del maggior valore del non finito, quando invece con poche opere diretto ad ultimarlo lo stesso raddoppia di valore.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



IMPOSTE SUL REDDITO

Venir meno del regime forfettario senza responsabilità per il sostituto d'imposta

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Il sostituto d'imposta che **legittimamente non ha operato le ritenute d'acconto** al percipiente che ha **dichiarato erroneamente di avvalersi del regime forfettario** non è responsabile per il pagamento delle sanzioni derivanti dal tardivo versamento delle ritenute d'acconto.

È quanto emerge dal contenuto della **risposta ad istanza di interpello n. 245** pubblicata ieri, 8 marzo, dall'Agenzia delle entrate.

L'istanza di interpello è stata presentata da una società che nel corso del 2021 e 2022 ha ricevuto e pagato delle fatture ad un contribuente che aveva dichiarato di avvalersi del regime forfettario.

Nel corso del mese di novembre 2022 il contribuente ha comunicato alla società di **non possedere i requisiti per avvalersi del regime forfettario** già a partire dal periodo d'imposta 2021. Legittimamente, il sostituto d'imposta **non aveva però operato la ritenuta d'acconto su tutte le fatture emesse nel corso del 2021 e del 2022** (fino a novembre) e pagate nel corso degli stessi anni.

Nell'istanza di interpello si fa presente che ai fini Iva il soggetto che si accorge di non possedere i requisiti per fruire del regime forfettario ha **regolarizzato** la propria posizione come segue:

- per i **compensi fatturati nel 2021 e corrisposti nello stesso anno**, emettendo una **nota di variazione in aumento per l'Iva nel 2022**;
- per i **compensi fatturati nel 2021 e nel 2022 e corrisposti nel 2022**, emettendo note di credito a storno delle fatture emesse in regime forfettario e riemettendo fatture in regime ordinario con Iva.

La questione centrale che la società si è posta nell'istanza riguarda il **comportamento da adottare in relazione alla ritenuta d'acconto non operata** sui compensi corrisposti nel 2021 e nel 2022 (fino al mese di ottobre).

L'Agenzia delle entrate ritiene che per i compensi fatturati e corrisposti nel 2021 (per i quali come detto il sostituto ha regolarizzato ai fini Iva nel 2022 emettendo note di variazione) la società in qualità di sostituto d'imposta **non deve eseguire alcun versamento** delle ritenute d'acconto (legittimamente) non operate, **né presentare le certificazioni uniche né il modello 770/2022** per il periodo d'imposta 2021.

A diverse conclusioni perviene l'Agenzia per quanto riguarda i **compensi fatturati nel 2021 e nel 2022 e corrisposti in tale ultimo anno**.

Ferma restando la **regolarizzazione ai fini Iva** (nei modi descritti in precedenza), l'Agenzia ritiene che il sostituto d'imposta debba operare, sia pure tardivamente, **le ritenute d'acconto e versarle con la maggiorazione a titolo di interessi**, nonché rilasciare le certificazioni uniche per il 2022 e presentare il modello 770/2023 indicando i dati corretti.

Tuttavia, la parte più interessante della risposta dell'Agenzia riguarda le **sanzioni dovute per il tardivo versamento delle ritenute, per le quali l'unico soggetto responsabile è il percipiente/sostituto**.

È tale ultimo soggetto, infatti, ad aver dichiarato di avvalersi del regime forfettario, chiedendo quindi al sostituto d'imposta di **non applicare la ritenuta d'acconto** sui compensi fatturati.

In capo al sostituto d'imposta, ricorda l'Agenzia, si rende applicabile il disposto dell'[articolo 6 D.Lgs. 472/1997](#), secondo cui *"se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa"*.

Sul punto, l'Agenzia riprende il contenuto della **circolare 180/E/1998** secondo cui il citato articolo 6 **"esclude la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente articolo 5. Per contro si ribadisce l'errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità"**.

Nel caso di specie, conclude l'Agenzia, laddove il sostituto sia in grado di dimostrare che, con la **normale diligenza, non avrebbe potuto verificare la mancanza dei requisiti** per l'applicazione del regime forfettario in capo al sostituto, **non può ritenersi responsabile per la violazione commessa e delle relative sanzioni conseguenti**.

DIRITTO SOCIETARIO

Assemblee “a distanza” sempre possibili fino al 31 luglio 2023

di **Fabio Landuzzi**



In sede di conversione in Legge del **Decreto Milleproroghe 2023** (D.L. 198/2022), con l'inserimento del [comma 10-undecies](#), all'articolo 3, vengono prorogate a tutto **il 31 luglio 2023** le disposizioni che consentono nelle Spa, Sapa, Srl, società cooperative e mutue assicuratrici:

- anche in **deroga alle disposizioni statutarie**, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza, e **l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione**;
- di svolgere **le assemblee**, a prescindere dalle disposizioni statutarie, anche **esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione** che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del **diritto di voto**, senza richiedere la necessità che il presidente, il segretario o il Notaio si trovino nel **medesimo luogo**.

È poi consentito che **per le Srl**, anche in deroga a quanto previsto dall'[articolo 2479, comma 4, cod. civ.](#), e alle disposizioni statutarie, che l'espressione del voto possa avvenire mediante **consultazione scritta** o per **consenso espresso per iscritto**.

È importante sottolineare che per poter beneficiare di queste semplificazioni, **l'assemblea dei soci deve essere “tenuta” entro la data del 31 luglio 2023**, e non semplicemente “convocata”; analogamente, nelle Srl, la decisione in forma di consultazione scritta o di consenso espresso per iscritto dovrà essere perfezionata entro tale data.

Per quanto concerne il ricorso alle **modalità di tenuta “a distanza”** delle adunanze dell'**organo amministrativo** delle società, e del **Collegio sindacale**, seppure in assenza di specifiche indicazioni normative, l'opinione della dottrina prevalente, a cui si ritiene di accedere, è in senso del tutto **favorevole**.

Diversamente, **non si ha nessuna proroga**, come peraltro nemmeno si ebbe nel 2022, per quanto concerne la convocazione dell'assemblea dei soci chiamata all'approvazione del

bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022, così che l'adunanza dei soci dovrà essere convocata entro l'ordinario **termine dei 120 giorni** dalla data di chiusura dell'esercizio, salvo che ricorrano le condizioni previste dall'[articolo 2364, comma 2, cod. civ.](#), e ammesse dallo statuto, affinché gli amministratori possano usufruire del **maggiore termine dei 180 giorni**.

In tema di assemblea tenuta attraverso l'impiego di mezzi di telecomunicazione, è opportuno distinguere fra:

- **l'assemblea "ibrida"**, in cui accanto allo svolgimento dell'assemblea in un luogo fisico preordinato in cui i partecipanti possono fisicamente accedere, viene ammessa anche la partecipazione mediante mezzi di telecomunicazione;
- **l'assemblea "virtuale"**, in cui l'intera adunanza è organizzata con modalità di partecipazione "a distanza" e mediante l'impiego di mezzi di telecomunicazione, sicché **manca un "luogo" fisico** dove i partecipanti possono recarsi e partecipare alla riunione.

La norma in questione ha quindi il **vantaggio di legittimare**, senza ulteriori condizioni, **entrambe le tipologie di assemblee** con modalità "a distanza", e soprattutto avalla la **modalità "virtuale"** anche in **assenza di disposizioni statutarie ad hoc** che, secondo una parte della dottrina, sarebbero altrimenti necessarie alla luce del fatto che il sistema civilistico sarebbe imperniato sull'idea della riunione fisica, con la conseguenza che gli amministratori avrebbero l'onere di dover convocare l'adunanza in "luogo" fisico, salvo che lo statuto non disponesse, appunto, diversamente.

Un **tema delicato** riguarda la predisposizione dell'**avviso di convocazione** di un'assemblea da tenersi mediante l'impiego di strumenti di telecomunicazione.

La dottrina non ha posizioni univoche in merito; pare condivisibile l'orientamento secondo il quale **non sarebbe strettamente necessario**, per la regolarità dell'iter di convocazione, che l'avviso trasmesso ai partecipanti secondo le modalità di rito, previste nello statuto rechi già in dettaglio **gli strumenti e le modalità** con le quali potrà avvenire il **collegamento all'assemblea**; all'avviso di convocazione, potrà infatti seguire una **successiva comunicazione** trasmessa a tutti i destinatari, recante **l'indicazione dei mezzi utilizzabili**, i codici per il collegamento, ecc.

E questa comunicazione, che ha una natura tecnica, non richiederebbe che per la sua trasmissione siano adottati i criteri prescritti dallo statuto per l'invio dell'avviso di convocazione, potendo avvenire anche **utilizzando altri e diversi mezzi** (ad esempio, comunicazioni ad hoc a mezzo posta elettronica, sito internet della società, ecc.).

Infine, **ulteriore tema molto delicato** e discusso è quello relativo al **"luogo di convocazione"** di un'assemblea da tenersi in modalità "virtuale", ossia esclusivamente **con mezzi di telecomunicazione**.

Seppure in assenza di un'unanimità interpretativa, pare condivisibile l'opinione di quanti in dottrina e nella prassi notarile ritengono che nelle assemblee "virtuali" il **"luogo di**

convocazione” non esista, inteso come **uno spazio fisico** in cui l’adunanza si tiene; perciò, ne potrebbe essere **omessa l’indicazione** nell’avviso di convocazione, poiché la stessa sarebbe priva di un’oggettiva utilità.

Naturalmente, questo non significa che non si possa indicare un “luogo” nell’avviso di convocazione di un’assemblea “virtuale”, ma solo che questa informazione non sarebbe comunque dirimente per la regolarità dell’iter, in quanto **elemento privo di un concreto rilievo giuridico**, ossia non rappresentativo del concetto di “luogo di convocazione” dell’assemblea, nel comune significato civilistico del termine.

AGEVOLAZIONI

La detassazione delle mance dei lavoratori di alberghi e ristoranti

di Gennaro Napolitano



La **Legge di bilancio 2023** ha introdotto un **regime fiscale di vantaggio** in relazione alle **mance** erogate dai clienti al personale (ad esempio, camerieri e facchini) delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande.

In particolare, per queste somme è prevista l'applicazione di un'**imposta sostitutiva** con **aliquota del 5%** ([articolo 1, commi da 58 a 62, L. 197/2022](#)).

Come specificato nella relazione illustrativa della Legge di bilancio, il nuovo regime agevolato mira a rendere più attrattive le professioni a contatto con la clientela nel settore ricettivo e ristorativo, in tal modo ponendo un argine alle **difficoltà di reclutamento** denunciate dai datori di lavoro.

Inoltre, le nuove regole sono finalizzate a favorire la ripresa e la crescita del lavoro e del turismo nazionale, comparto che ha subito in maniera consistente gli effetti negativi della crisi causata dalla pandemia Covid 19, nonché dai rincari delle materie prime e del costo dell'energia.

A tal fine, il [comma 58](#) del ricordato articolo 1 della Legge di bilancio 2023 prevede che nelle **strutture ricettive** e negli **esercizi di somministrazione di alimenti e bevande** (di cui all'[articolo 5 L. 287/1991](#), recante "Aggiornamento della normativa sull'insediamento e sull'attività" dei pubblici esercizi), le **somme** destinate dai **clienti** ai **lavoratori** a titolo di **liberalità (mance)**, anche attraverso **mezzi di pagamento elettronici**, poi riversate dal datore di lavoro ai propri dipendenti:

- costituiscono **redditi di lavoro dipendente**;
- fatta salva l'espressa rinuncia scritta del lavoratore, sono soggette a un'**imposta sostitutiva** dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali con l'aliquota del **5%**, entro il limite del **25%** del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro;

- sono **escluse** dalla **retribuzione imponibile** ai fini del calcolo dei **contributi di previdenza e assistenza sociale** e dei **premi** per l'**assicurazione** contro gli **infortuni sul lavoro** e le **malattie professionali**;
- non sono computate ai fini del calcolo del **trattamento di fine rapporto**.

Ai fini della qualificazione di tali somme in termini di reddito da lavoro dipendente viene in rilievo il concetto onnicomprensivo di reddito delineato dal Testo unico delle imposte sui redditi, in base al quale *“il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”* (cfr. [articolo 51 Tuir](#)).

Peraltro, tale inquadramento giuridico è stato recentemente ribadito dalla **Corte di Cassazione**, che nella **sentenza 26512/2021** ha statuito il seguente **principio di diritto**: *“In tema di reddito da lavoro dipendente, le erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente, in relazione alla propria attività lavorativa, tra cui le cosiddette **mance**, rientrano nell'ambito della nozione onnicomprensiva di reddito fissata dall'articolo 51, primo comma, del DPR 917/1986, e sono pertanto soggette a tassazione”*.

Ne consegue, quindi, che in linea di principio, anche le mance percepite dal personale di ristoranti, bar e alberghi devono essere assoggettate a imposizione con applicazione delle ordinarie aliquote Irpef; regola, quest'ultima che viene derogata dal regime di favore in esame.

Il successivo [comma 59](#) stabilisce, peraltro, che nei casi in cui la normativa vigente, ai fini del riconoscimento della spettanza o per la determinazione, in favore del lavoratore, di deduzioni, detrazioni o benefici a qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, facciano riferimento al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva in esame.

Ai sensi del [comma 60](#) l'imposta sostitutiva del 5% deve essere applicata dal **sostituto d'imposta**, mentre il [comma 61](#) stabilisce che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso relativi al nuovo regime si applicano, in quanto compatibili, le ordinarie disposizioni in materia di imposte dirette.

Il nuovo regime agevolato trova applicazione esclusivamente nei confronti dei **lavoratori del settore privato** titolari di **reddito di lavoro dipendente** non superiore a **50mila euro** ([comma 62](#)).

Peraltro, come già anticipato, il percettore ha la facoltà di rinunciare espressamente per iscritto all'applicazione del regime di favore: in tal caso, le mance concorreranno alla formazione del reddito di lavoro dipendente e saranno assoggettati a tassazione secondo le modalità ordinarie.

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.