



Edizione di lunedì 8 Maggio 2023

CASI OPERATIVI

Mancato versamento e comunicazione in dichiarazione della rivalutazione
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I redditi degli immobili patrimonio nel modello RedditiSC2023
di Stefano Rossetti

IVA

Acquisti legati alle trasferte e documenti intestati ai dipendenti
di Roberto Curcu

IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta di bollo per i registri contabili, tra versamento e regolarizzazione degli errori
di Francesco Paolo Fabbri

ISTITUTI DEFLATTIVI

La doppia corsia sanzionatoria per la definizione dei processi verbali di constatazione
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Mancato versamento e comunicazione in dichiarazione della rivalutazione

di Euroconference Centro Studi Tributari

The graphic features a dark blue background with white text and icons. On the left, the title 'Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani' is displayed above logos for 'The European House Ambrosetti' and 'TeamSystem'. In the center, there are four small circular icons (square, triangle, circle, plus) arranged in a 2x2 grid. To the right, the date 'Martedì, 9 maggio 2023' and time '9.30-18.00' are listed, along with the location 'CERNOBBIO | DIGITAL'. At the bottom right, the hashtag '#scenarioprofessioni2023' is shown.

Domanda

Una società di persone in contabilità ordinaria non ha provveduto né a versare la prima rata né a comunicare l'opzione per la rivalutazione nel modello Redditi. È ancora possibile accedere alla rivalutazione del 2020 presentando il modello Redditi integrativo e versando la prima rata in ritardo beneficiando della riduzione della sanzione con ravvedimento?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

I redditi degli immobili patrimonio nel modello RedditiSC2023

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

[Scopri di più >](#)

L'[articolo 90 Tuir](#) disciplina le modalità di calcolo del reddito degli immobili patrimonio detenuti dai soggetti Ires.

Ai sensi del comma 1 dell'[articolo 90 Tuir](#) i redditi degli immobili patrimonio concorrono a formare il reddito:

- sulla base dei **criteri catastali** secondo le disposizioni del I Capo II (Redditi fondiari) del Titolo I del Tuir, ovvero considerando la rendita catastale rivalutata del 5%. Ai sensi dell'[articolo 41 Tuir](#), inoltre, se l'immobile è tenuto a disposizione occorre aumentare di un terzo il reddito;
- in base alla disciplina contenuta nell'[articolo 70 Tuir](#) se situati all'**estero**;
- nella misura del 50% della rendita catastale rivalutata del 5% ([comma 1 dell'articolo 37 Tuir](#)) per gli immobili riconosciuti di **interesse storico o artistico**, ai sensi dell'articolo 10 D.Lgs. 42/2004. Per espressa previsione normativa in questa ipotesi non occorre incrementare il reddito in misura pari ad 1/3 ai sensi dell'[articolo 41 Tuir](#).

Diversamente da quanto sopra, il reddito degli immobili locati è determinato:

- considerando il maggiore tra la **rendita catastale rivalutata del 5%** (reddito stabilito secondo le disposizioni del I Capo II, del Titolo I del Tuir) e il **canone di locazione abbattuto delle spese di manutenzione ordinaria rimaste a carico del locatore** nella misura massima del 15% del canone di locazione stesso;
- per gli immobili di interesse storico e artistico considerando il maggiore tra il **50% della rendita catastale rivalutata del 5%** ([comma 1 dell'articolo 37 Tuir](#)) e il **canone di locazione ridotto del 35%**.

Il successivo comma 2 dell'[articolo 90 Tuir](#) prevede che “**le spese e gli altri componenti negativi** relativi ai ben immobili indicati nel comma 1 non sono ammessi in deduzione”.

Per espressa previsione legislativa, dunque, tutti i costi relativi agli immobili patrimonio sono indeducibili. A mero titolo esemplificativo non sono ammesse in deduzione:

- le spese di **manutenzione straordinaria**, di restauro e risanamento conservativo;
- le spese di **ristrutturazione edilizia**;
- le **quote d'ammortamento**;
- gli **interessi passivi di funzionamento**;
- le **retribuzioni del personale addetto alla custodia e portineria**.

La generale previsione di indeducibilità dei costi inerenti agli immobili patrimonio trova un'eccezione in riferimento:

- alle **spese di manutenzione ordinaria che, come prima visto, sono deducibili nel caso di immobile locato nel limite del 15% del canone**;
- agli **interessi passivi di finanziamento** che sono deducibili nella misura prevista dall'articolo 96 del Tuir.

Di seguito si riporta un esempio di calcolo del reddito riconducibile ad un immobile patrimonio.

La società Alfa s.r.l. possiede un immobile di categoria catastale A/2 **locato a terzi per uso abitativo** praticando un canone di 12.000 euro.

La rendita catastale dell'immobile è di 1.500 euro e i costi sostenuti in relazione all'immobile sono i seguenti:

- **quote di ammortamento**: 4.500 euro;
- **spese di manutenzione ordinaria rimaste a carico di Alfa s.r.l.**: 5.000 euro;
- **spese di manutenzione ordinaria**: 20.000 euro.

In prima battuta, come disposto dall'articolo 90, comma 2, Tuir, occorre rendere indeducibili i costi afferenti all'immobile patrimonio; pertanto, dovranno essere effettuate le seguenti variazioni in aumento:

- 4.500 euro relativa alle quote di ammortamento;
- 5.000 euro relativa alle spese di manutenzione ordinaria;
- 20.000 euro relativa alle spese di manutenzione straordinaria.

In totale dovrà essere effettuata una **variazione in aumento** di 29.500 euro da indicare nel rigo **RF11** del quadro RF del modello ReddiSC2023.

Successivamente, dovrà essere effettuata una variazione in diminuzione in misura pari al canone di locazione imputato al conto economico (12.000 euro).

Tale variazione in diminuzione dovrà essere indicata nel rigo **RF39** del quadro RF del modello RedditSC2023.

Una volta sterilizzato l'effetto sul conto economico dell'immobile patrimonio si può procedere a determinare il relativo reddito.

Come previsto dall'articolo 90, comma 1 del Tuir occorrerà porre a confronto:

- **la rendita catastale rivalutata del 5% pari a 1.500 euro;**
- **il canone di locazione abbattuto delle spese di manutenzione ordinaria rimaste a carico del locatore nella misura massima del 15% del canone di locazione stesso, pari a 10.200 euro (12.000 – 1.800).**

Il reddito dell'immobile patrimonio, pertanto, sarà pari a 10.200 euro in quanto maggiore di 1.500 euro.

L'importo di 10.200 euro dovrà essere indicato tra le variazioni in aumento nel rigo **RF10** del quadro RF del modello RedditSC2023.

Si sottolinea che il plafond di deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria non utilizzato pari a 3.200 euro (5.000 – 1.800) **andrà perso e non può essere riportato nei successivi periodi d'imposta**, non dovendo essere nemmeno oggetto di riporto nel modello dichiarativo.

IVA

Acquisti legati alle trasferte e documenti intestati ai dipendenti

di Roberto Curcu

Capita di tanto in tanto, per errore o per praticità, che in alcune aziende si debba valutare come registrare dei costi, il cui **documento di spesa risulta intestato ad un dipendente o un amministratore**, anziché alla società, oppure non risulti proprio intestato a nessuno.

In questo caso si deve tenere conto che **l'eventuale detrazione dell'Iva è pregiudicata dal mancato possesso di una fattura intestata al soggetto passivo**, e si ritiene che **non si possa dedurre nemmeno il costo**.

A differenza del primo punto, che è incontestabile, sul secondo assunto qualche dubbio potrebbe sorgere, posto che **l'inerenza di una spesa non si dimostra (solo) con l'intestazione di una fattura di acquisto**.

Da anni si chiede che sia messo in legge che i semplici estratti conto delle carte di credito possano provare una spesa e la sua inerzia, ma senza risultato.

Fatto sta che i casi oggetto di approfondimento in questo contributo sono connessi all'effettuazione di trasferte.

Per quanto riguarda i casi di personale in trasferta, le **spese tipicamente connesse alla trasferta (albergo, ristorante, bar, taxi, biglietti di viaggio, lavanderia, parcheggio)** possono tranquillamente essere documentate anche con documenti di spesa anonimi, purché **il soggetto che è in trasferta li elenchi in nota spese**; è infatti con la nota spese che il dipendente di fatto dichiara di aver sostenuto quella spesa nell'ambito di una attività lavorativa, e la spesa può quindi diventare costo deducibile per il lavoratore.

L'elencazione in nota spesa, relativamente ai documenti anonimi, va fatta anche quando gli stessi sono pagati con carta di credito aziendale.

In passato è stato riconosciuto che non sono sufficienti solo gli estratti conto delle carte di credito aziendali, ma devono essere procurati i **documenti di spesa** (in particolare di alberghi e ristoranti).

Ricordiamo tuttavia che al di fuori dei casi di vitto, alloggio e trasporto, non è strettamente necessario che vi sia un documento che certifichi la spesa (si pensi alle mance o alle

telefonate effettuate con telefono privato), ma è necessario che il dipendente elenchi tali costi nella nota spese.

Per quanto riguarda il particolare caso dei **biglietti aerei**, si ritiene che **se non esiste una vera e propria fattura emessa nei confronti della società, il committente del servizio di trasporto di persone è il dipendente**, anche nel caso in cui la spesa sia stata pagata con carta di credito aziendale, e magari il biglietto acquistato direttamente dall'ufficio amministrativo.

In questo caso (mancanza della fattura della compagnia aerea verso il datore di lavoro), su quest'ultimo soggetto non ricade nessun obbligo Iva, e come detto potrà dedurre il costo come spesa connessa alla trasferta.

Qualora invece vi sia una fattura intestata al datore di lavoro, da parte di una compagnia aerea estera, senza stabile organizzazione in Italia, il datore di lavoro **dovrebbe analizzare eventuali obblighi Iva di reverse charge**: con IVA 10% in caso di trasporto nazionale, con articolo 9 sul 38% del corrispettivo in caso di volo Italia-estero o estero-Italia. In caso di volo estero-estero non vi sarebbero obblighi Iva (e nemmeno di esterometro nel caso di costo fino ad euro 5.000).

Talvolta il personale in trasferta effettua degli **acquisti che non sono propriamente connessi alla trasferta**.

A tal riguardo, si ricorda quanto il Ministero delle Finanze ha chiarito con circolare 326/1997: *“Si ritiene possano essere esclusi da imposizione quei rimborsi che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro anticipate dal dipendente per snellezza operativa, ad esempio per l’acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.”*

In sostanza, aggiornando quanto espresse il Ministero, si potrebbe inserire in nota spese il costo di acquisto di un **caricabatterie di uno smartphone**, e perché no, il **rabbocco di carburante presso distributore non coperto dalla tessera del veicolo aziendale**, ecc...

Dal punto di vista Iva, **in mancanza di documenti intestati all'azienda** (tipicamente alberghi e ristoranti), è evidente che **non è possibile esercitare il diritto alla detrazione**.

L'Iva non detratta costituisce costo deducibile, qualora si “dimostr” che la richiesta di fattura intestata all'azienda comporta costi amministrativi superiori al beneficio della detrazione.

La cosa fu chiarita dalla [circolare 25/E/2010](#), e nel 2011 il CNDCEC stimò che **il limite di spesa di albergo o ristorante al di sotto del quale non conviene chiedere fattura intestata all'azienda era di euro 33**.

Considerata l'inflazione e le complicazioni legate alla fatturazione elettronica (cioè al ricevimento di documenti da Sdl senza che vi sia ancora copia degli stessi con indicati i soggetti fruitori e quindi la natura della spesa), io aumenterei – e di molto – quell'importo.

Segnaliamo che con la [circolare 25/E/2010](#) l'Agenzia delle Entrate corresse la precedente interpretazione formulata con la [circolare 6/E/2009](#), poiché in tale ultimo documento **si negava in ogni caso il diritto alla deduzione dell'Iva non detratta**.

Il fatto che ora la Direzione centrale grandi contribuenti ed internazionale della stessa Agenzia, con l'interpello 541/2022, richiami un documento rettificato per formulare le motivazioni della propria risposta, appare per lo meno curioso.

Ultima annotazione riguardo alle spese sostenute da dipendenti in trasferta.

Se gli stessi dovessero avere sostenuto delle spese per **acquisti di beni effettuati in territorio extraUE e portati in Italia**, avrebbero fatto una **importazione**.

Si pensi alla persona che acquista il caricabatterie dello smartphone a New York, oppure un avvitatore a Sarajevo, e poi li porta in Italia.

È verosimile che la persona in trasferta **non abbia le conoscenze della normativa Iva tipica dell'amministrativo**, ed al rientro in Italia non si fermi alla dogana per curare la procedura di importazione.

In questo caso, essendo comunque beni aziendali, pagati verosimilmente con carta di credito aziendale, **è l'azienda che si qualifica come importatore**, e quindi – in mancanza di una dichiarazione doganale effettuata all'atto dell'introduzione di tali beni nel territorio nazionale – **deve fare una dichiarazione doganale di importazione a posteriori**.

IMPOSTE INDIRETTE

L'imposta di bollo per i registri contabili, tra versamento e regolarizzazione degli errori

di Francesco Paolo Fabbri

Seminario di specializzazione

ULTIME NOVITÀ IN MATERIA DI DISCIPLINA DEI RAPPORTI DI LAVORO NELLO SPORT

Scopri di più >

I diversi **registri contabili** che devono essere **normativamente/obbligatoriamente tenuti** da chi esercita un'attività d'impresa in **contabilità ordinaria** – libro giornale, libro inventari, scritture ausiliarie di magazzino, registro dei beni ammortizzabili e registri Iva – sono stati interessati da **recenti novità** che riguardano la relativa **tenuta e conservazione**.

L'[articolo 7, comma 4-quater, D.L. 357/1994](#), come modificato dal D.L. 73/2022, stabilisce infatti che si possa procedere con detti adempimenti, per **tutti i tipi di registri**, con **sistemi elettronici** e su **qualsiasi supporto**, considerando in ogni caso **regolari** tali modalità pur in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di **conservazione sostitutiva** nei termini di legge.

Ciò, però, solamente se in sede di **accesso, ispezione o verifica** da parte dell'autorità fiscale tali **registri**:

1. risultino **aggiornati** sui **supporti elettronici**, e
2. siano **stampati su richiesta** degli **organi procedenti** e in **loro presenza**.

Tale modifica è intervenuta con lo **scopo di semplificare** la modalità di **conservazione** dei registri contabili, **garantendo** l'obbligo di **stampa cartacea** soltanto “*all'atto del controllo e su richiesta dell'organo precedente*”.

Erano infatti già state introdotte alcune semplificazioni in precedenza, nonostante esse non fossero state pienamente recepite dall'Agenzia delle Entrate, che nella **risposta a interpello n. 236 del 09.04.2021** (prima) e nella [risoluzione n. 16/E del 28.03.2022](#) (poi), aveva affermato che le **norme** in tema di **conservazione**, da un lato, e di **tenuta e conservazione** dei **documenti contabili**, dall'altro, risultavano **concetti e adempimenti distinti** – seppur posti in continuità.

Le **modifiche** di cui si è detto, apportate dal **D.L. 73/2022** e **operative a decorrere dal**

20.08.2022, hanno quindi **definitivamente superato la posizione restrittiva** dell'Amministrazione finanziaria, stabilendo che la **regolarità dei registri contabili elettronici** venga **estesa** non solo al profilo della tenuta ma **anche** a quello della **conservazione** (sempre a condizione che i verificatori possano richiedere, e vedere effettuata, la stampa in sede di controllo e verifica).

Passando a quanto dovuto a titolo di **imposta di bollo** per la **stampa** dei **registri contabili obbligatori** per legge, è necessario assolvere al tributo nei seguenti **termini**:

euro 16,00 **ogni 100 pagine** per le **società di capitali**
euro 32,00 **ogni 100 pagine** per **tutte le altre categorie di soggetti**

Relativamente alle **modalità di pagamento** dell'imposta di bollo la richiamata **risposta a interpello n. 346/2021** ha **differenziato la modalità di assolvimento** se i **registri** sono tenuti con **sistemi meccanografici**, e stampati su **supporto cartaceo**, oppure con **modalità informatica**, venendo poi posti in **conservazione sostitutiva**.

Nello specifico, nel caso di registri contabili **trascritti su supporto cartaceo**, l'**imposta di bollo** deve essere adempiuta, sulla base di quanto previsto dall'[articolo 3 D.P.R. 642/1972](#) e dall'[articolo 16 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 642/1972](#):

- con pagamento ad **intermediario convenzionato** con l'Agenzia delle Entrate, il quale rilascia, con modalità telematiche, apposito **contrassegno cartaceo** da apporre sulle pagine dei registri contabili, oppure
- mediante **pagamento di modello F23** utilizzando il **codice tributo “458T”** (istituito dalla **risoluzione n. 174/E/2001**).

Se si è invece in presenza di **registri** tenuti in **modalità informatica** il tributo è **dovuto ogni 2.500 registrazioni o frazioni** di esse – sempre nelle misure indicate in precedenza – ed il **pagamento** deve avvenire, in base a quanto stabilito dall'articolo 6 D.M. 17.06.2014:

- con **modalità telematica, in unica soluzione**, mediante F24 utilizzando il **codice tributo “2501”** (si veda la citata risposta a interpello n. 236/2021);
- **entro 120 giorni** dalla **chiusura dell'esercizio**.

Vi è poi l'ipotesi in cui vengano commesse **irregolarità** nell'assolvimento di quanto dovuto dai **soggetti passivi** tenuti ad adempiere all'imposta di bollo, le quali possono essere ordinariamente (ed autonomamente) sanate mediante l'istituto del **ravvedimento operoso** – in **mancanza di espresse preclusioni** in tal senso ed anzi, coerentemente con quanto disposto dall'[articolo 31 D.P.R. 642/1972](#).

Sul versante sanzionatorio l'[articolo 25](#) del medesimo D.P.R. stabilisce che **chi non corrisponde**, in tutto o in parte, il **bollo dovuto sin dall'origine** è soggetto ad una **sanzione amministrativa**

dal 100 al 500% dell'imposta o della maggiore imposta.

Pertanto, chi si trovi ad aver **errato nel versamento** in esame potrà rimediare pagando quanto dovuto come riportato dalla seguente **tabella di riepilogo**:

MODALITÀ	CODICE TRIBUTO	<i>Imposta</i>	<i>Sanzioni*</i>	<i>Interessi**</i>
Cartacea (F23)	458T		675T	731T
Informatica (F24)	2501		2502	2503

* da ridurre in base allo “scaglione temporale” ex articolo 13 D.Lgs 472/1997, sempre tenendo come riferimento la **penalità del 100%** vista sopra (**minimo edittale**)

** calcolati dal giorno successivo alla scadenza ordinaria, sulla base del **tasso legale (5% a partire dal 01.01.2023)**

ISTITUTI DEFLATTIVI

La doppia corsia sanzionatoria per la definizione dei processi verbali di constatazione

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

Scopri di più >

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 L. 4/1929](#), e **consegnati** entro il **31 marzo 2023**, con l'applicazione delle sanzioni nella misura di **1/18 del minimo** previsto. Termine di consegna del **Pvc che non è stato interessato dalla riscrittura del calendario della cd. tregua fiscale operata dal D.L. 34/2023**.

Sono esclusi in ogni caso 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.

Pur se a fronte dei vantaggi sanzionatori è **vietata la compensazione**, prevista dall'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), tuttavia, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 27663 del 30.01.2023 (punto 3.1.) consente la definizione degli atti secondo le regole ordinarie vigenti, attraverso l'utilizzo della compensazione, ma a sanzioni ordinarie (1/3); principio già riconosciuto anche dalla [circolare 2/E/2023](#).

Le somme dovute possono essere **versate 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 (quando, invece, ordinariamente è possibile la rateizzazione in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo o in un massimo di sedici rate trimestrali se le somme dovute superano i cinquantamila euro). Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi al tasso legale**.

Poiché il legislatore mantiene ferma l'applicazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 218/1997, non derogate in caso di rateazione, il **mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima**

entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la **decadenza dal beneficio della rateazione** e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta (cfr. [articolo 15-ter, comma 2, D.P.R. 602/1973](#)).

E **gioca il cd. lieve inadempimento**, di cui all'[articolo 15-ter, commi 3 e 4, D.P.R. 602/1973](#), norma che esclude la decadenza per:

- insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a diecimila euro;
- tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni. Detta disposizione si applica anche con riguardo al versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'[articolo 8, comma 1, D.Lgs. 218/1997](#).

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 **rilevi**, 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 D.Lgs. 218/1997](#).

Sulla base della formulazione della norma, la [circolare 6/E/2023](#) ha precisato che con riferimento ai processi verbali di constatazione, consegnati entro il 31 marzo 2023, è possibile la definizione agevolata sia nel caso di **istanza presentata dal contribuente** ai sensi dell'[articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997](#), sia nell'**ipotesi di invito di iniziativa dell'Ufficio ai sensi dell'articolo 5 del predetto decreto legislativo**, anche successivi al 31 marzo 2023, purché sia sottoscritto l'accertamento con adesione e lo stesso sia perfezionato con il pagamento (in pratica, una volta notificato l'avviso di accertamento, in assenza di istanza del contribuente ovvero di invito dell'Ufficio, l'atto sembrava non più definibile a sanzioni ridotte l'atto).

Proprio per evitare disparità di trattamento, con norma di interpretazione autentica, l'[articolo 21, comma 3, D.L. 34/2023](#), ha disposto che le disposizioni di cui all'[articolo 1, comma 179, L. 197/2022](#), con riferimento ai processi verbali di constatazione consegnati entro il 31 marzo 2023, si interpretano nel senso che la definizione agevolata ivi prevista si applica anche all'accertamento con adesione relativo agli avvisi di accertamento notificati successivamente a tale data sulla base delle risultanze dei predetti processi verbali.

Pertanto, **anche in assenza di istanza da parte del contribuente ovvero di invito da parte dell'Ufficio**, l'avviso di accertamento emesso potrà godere dei vantaggi sanzionatori, una volta che il contribuente presenti istanza di adesione ex [articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#).

E di conseguenza opera pure la sospensione dei termini per ricorrere (90 giorni), giusto quanto disposto dall'[articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#), per consentire all'Ufficio ed al contribuente di valutare con la dovuta attenzione il contenuto dell'atto di accertamento cui l'istanza di adesione si riferisce, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente (nel caso di spedizione via posta, con le modalità prima descritte, il termine di sospensione decorre dalla data *certa* di spedizione).

In forza di quanto previsto dall'articolo 7 quater, comma 18, introdotto in sede di conversione in L. 225/2016 del D.L. 193/2016, “*i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale*”.

In pratica, per i prossimi anni ci saranno **due corsie diverse**, ai **fini sanzionatori**, a seconda che il pvc sia stato consegnato prima o dopo il 31 marzo 2023.