

ISTITUTI DEFLATTIVI

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

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 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.