



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 18 Dicembre 2023

CASI OPERATIVI

Requisiti di accesso al regime forfettario

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Minimi e forfetari: impatto dell'obbligo di fattura elettronica generalizzata dal 2024

di Francesco Zuech

IMPOSTE SUL REDDITO

Trattamento di fine mandato a tassazione diversificata per l'amministratore

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

PATRIMONIO E TRUST

Il trust ha una sua soggettività Iva

di Ennio Vial

LA LENTE SULLA RIFORMA

Definizione pvc a sanzioni ridotte: tripla corsia sanzionatoria

di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Requisiti di accesso al regime forfettario

di Euroconference Centro Studi Tributari



Una cliente con codice Ateco dal 29.12.2022 n. 82.11.01 (prima era 63.11.19) è socia – passiva – al 30% di Alfa Srl con codice Ateco 63.11.11 (rilevo che il marito della cliente ha una partecipazione del 10% ed è amministratore della società e il padre della cliente ha una partecipazione del 60% ed è anch'esso amministratore della società).

La stessa cliente è socia al 30% e amministratrice unica di una società Beta Srl holding (costituita nel mese di luglio 2023) con codice Ateco 64.20.00 (il marito è socio di detta società al 40% mentre il restante 30% di un terzo). Detta società detiene una partecipazione (dal mese di luglio 2023) pari all'85% del capitale di altra Gamma Srl (il restante 15% è in mano a terzi) con codice Ateco 63.11.11.

La cliente applica dal 2023 (requisito ricavi rispettato nel 2022) il regime forfettario anche perché i codici Ateco sono in sezioni differenti e la cliente, tranne per la holding costituita nel 2023, non ha alcun controllo su Alfa Srl.

Il fatturato 2023 deriva finora per circa il 55% per fatture emesse ad Alfa Srl. A Beta Srl e Gamma Srl non sono emesse fatture.

Stante la situazione sopradescritta è possibile l'applicazione per il 2023 del regime forfettario e se sì, è anche possibile per gli esercizi successivi – chiaramente se non mutano le situazioni di cui sopra.

Se non dovesse rientrare nel regime forfettario a causa del fatturato 2023 ad Alfa Srl, nel caso in cui Alfa Srl rendesse il costo della cliente indeducibile, il regime forfettario sarebbe applicabile?

Se non dovesse rientrare nel forfettario a causa di Alfa Srl e fosse dalla stessa società assunta come dipendente nei prossimi mesi, potrebbe applicare per altri clienti il regime forfettario?

Nella peggiore delle ipotesi per sanare il 2023 è necessario emettere fatture per sola Iva?

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



FiscoPratico

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Minimi e forfetari: impatto dell'obbligo di fattura elettronica generalizzata dal 2024

di **Francesco Zuech**

Seminario di specializzazione

Minimi e forfetari: la nuova fatturazione e i nuovi scontrini elettronici

Scopri di più

A partire dal prossimo 1.1.2024, tutti i contribuenti forfetari e minimi (senza più esoneri per soglia) devono emettere fatture nel **formato elettronico tramite il Sistema di interscambio**, anche per le fatture nel settore privato. Lo prevede, com'è noto, l'[articolo 18, D.L. 36/2022](#) (misure per l'attuazione del PNRR) che è intervenuto eliminando dal comma 3, dell'[articolo 1, D.Lgs. 127/2015](#) (disciplina della fatturazione elettronica nel settore privato) la parte della norma che, fino allo scorso 30.6.2022, contemplava, invece, l'esonero *sine die*:

- per i **contribuenti in regime forfetario**, di cui [all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014](#) e;
- per i **soggetti in regime di vantaggio**, di cui [all'articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011](#) (minimi "residuali").

La novità citata, contemplata all'[articolo 18, comma 3, D.L. 36/2022](#), "*si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a **partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti***". Come precisato nella FAQ n. 150 del 22.12.2022, la norma va interpretata nel senso che per tutti i soggetti per i quali l'obbligo non è decorso fin dallo scorso 1.7.2022 "**l'obbligo decorrerà dal 1° gennaio 2024 indipendentemente dai ricavi/compensi conseguiti nel 2022**". Si tratta, ovviamente, di una **decorrenza senza mai più ritorno al regime analogico** (si pensi, ad esempio, ad un ex ordinario – già obbligato alla fatturazione elettronica dal 2019 – che entra successivamente in regime forfetario). L'allargamento dell'obbligo di fatturazione elettronica, anche ai piccoli soggetti in questione, è ascrivibile all'autorizzazione n. 2021/2251/UE, con cui l'Italia **è stata autorizzata ad imporre** – fino a fine 2024 – il **formato elettronico**, estendendolo (a differenza della precedente decisione 2018/853/UE) **anche ai c.d. soggetti in franchigia**.

Rimane ovviamente fermo che, anche per i forfetari/minimi residenti:

- l'obbligo della fatturazione elettronica riguarda **le fatture verso i soggetti residenti/stabiliti** (verso i non residenti rimane valida la fattura analogica, salvo – come

diremo – l'onere della comunicazione esterometro che, dallo scorso 1.7.2022, va **gestito con le medesime modalità** – XML – della fattura elettronica);

- la fattura elettronica è comunque già da tempo **obbligatoria**, ai sensi dell'[articolo 1, comma 209](#) e seguenti, L. 244/2007 e D.M. 55/2013) per le **forniture verso le pubbliche amministrazioni** individuate dall'ISTAT nell'elenco delle amministrazioni inserite **nel conto economico consolidato** ([circolare n. 9/E/2019](#) 4.1);
- **l'uso della fattura elettronica rimane**, tuttavia, **vietato** (ci sarà proroga anche per il 2024) per **le fatture oggetto di invio dei dati al Sistema tessera sanitaria**, a norma dell'[articolo 10-bis, D.L. 119/2018](#), nonché per i soggetti non tenuti al suddetto invio, con riferimento alle **fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche**, ai sensi dell'[articolo 9-bis, D.L. 135/2018](#).

Casistiche

Fatture verso PA DM 55/2013

Fatture verso non residenti/stabiliti

Fatture verso stabiliti da parte di SI, obbligo fatturazione elettronica dal forfettari/minimi con ricavi/compensi 2021 >1.7.2022 euro 25.000 (*)

Fatture verso stabiliti da parte di SI, obbligo Fatturazione elettronica dal forfettari/minimi con ricavi/compensi 2021 ?1.1.2024 (già dal 2023 nel caso di forfettario che esce immediatamente dal regime nel caso di superamento della soglia di euro 100.000)

Altre imprese/professionisti per fattura verso SI, obbligo Fe generalizzato dall'1.1.2019 residenti/stabiliti (*) (obbligo anticipato dall'1.7.2018 per subappalti PA e fornitura carburanti per motori, tranne quelli effettuati presso impianti stradali)

(*) La fattura elettronica è vietata per le prestazioni, verso privati, nel settore sanitario.

Infine, giova evidenziare che **l'obbligo della fatturazione elettronica determina**, pur in vigenza di regime forfettario, **una serie di effetti così sintetizzabili**:

- l'obbligo della fatturazione elettronica **trascina l'obbligo dell'esterometro** (il comma 3-bis, dell'[articolo 1, D.Lgs 127/2015](#), vive, infatti, di luce riflessa del comma 3, nel quale, come detto, **non è più previsto l'esonero della fatturazione elettronica per i forfettari e minimi**); va da sé, ovviamente, che nel caso specifico di **acquisti in reverse charge** comunicati al fisco tramite l'esterometro, particolare attenzione dovrà essere prestata anche **sull'obbligo del versamento, tramite F24**, della relativa Iva entro **il 16 del mese successivo** (come conferma anche la [circolare n. 32/E/2023](#)); **non essendo previsti codici ad hoc**, si ritiene debbano essere utilizzati gli ordinari codici tributo previsti per il versamenti mensili dell'Iva (6001 ... 6012);
- **l'assolvimento dell'imposta di bollo** sulle fatture elettroniche **va eseguito in modalità elettronica**, ai sensi del D.M. 17.6.2014 (**non è quindi più possibile** – a differenza delle

fatture cartacee – **l'assolvimento tramite contrassegno**);

- l'obbligo della fatturazione elettronica determina **l'obbligo della conservazione sostitutiva delle fatture attive e di quelle passive ricevute** (in vigore dell'esonero – come precisato nella [circolare n. 9/E/2019](#) 4) il forfettario non aveva, invece, **l'obbligo di conservare digitalmente delle fatture elettroniche** ricevute, nemmeno se consegnate all'indirizzo telematico registrato sul portale dall'Agenzia delle Entrate, fermo restando, invece, **l'obbligo di conservazione analogica**); si ricorda che per la conservazione delle fatture elettroniche è possibile aderire (tramite il portale F&C) al **servizio gratuito offerto dall'Agenzia delle entrate**;
- l'obbligo della fatturazione elettronica impatta, infine, anche **sui clienti operatori Iva residenti** che – dal 2024 – dovranno **necessariamente pretendere**, anche da parte di minimi e forfettari, il recapito di fatture elettroniche (la fattura cartacea si considera non emessa), pena l'obbligo di **dover attivare la procedura dell'autofattura** denuncia TD20 per non incorrere nella sanzione di cui all'[articolo 6, comma 8, D.Lgs 471/1997](#), come previsto dall'[articolo 1, comma 6, D.Lgs. 127/2015](#)).

IMPOSTE SUL REDDITO

Trattamento di fine mandato a tassazione diversificata per l'amministratore

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il **trattamento di fine mandato** (Tfm) è un'indennità che può essere riconosciuta agli amministratori, al **termine del loro rapporto** di collaborazione con la società amministrata; si tratta di un **compenso aggiuntivo** (a quello ordinario) stabilito dallo statuto sociale (ovvero dall'assemblea dei soci) e lasciato alla **libera contrattazione delle parti**. Infatti, a differenza di quanto previsto per il Trattamento di fine rapporto (Tfr) – che per espressa previsione di legge spetta al prestatore “*in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato*” ([articolo 2120 cod. civ.](#)) – il trattamento di fine mandato **non ha una specifica regolamentazione codicistica**, in quanto la possibilità di prevedere una tale indennità è demandata allo statuto sociale, oppure alla volontà dei soci che, in sede assembleare, potranno determinare **spettanza ed entità della quota da accantonare** a tale titolo.

Per gli amministratori titolari di un **rapporto di collaborazione coordinata continuativa**, l'indennità da corrispondersi alla cessazione del rapporto rappresenta, ai sensi dell'[articolo 50, comma 2, lett. c-bis\), Tuir](#), un reddito assimilato **a quello di lavoro dipendente**, con la possibilità di assoggettare l'indennità in parola al **regime di tassazione separata**, di cui all'[articolo 17, comma 1, Tuir](#) (in luogo del regime di tassazione ordinario), sempreché la corresponsione di un trattamento di fine mandato sia prevista da un **atto avente data certa anteriore** all'inizio del rapporto, oppure indicata (ab origine) nell'atto costitutivo o nello statuto societario (Norma di comportamento n.180/2011 – AIDC sezione di Milano). Del medesimo avviso anche la giurisprudenza di merito, secondo cui “*la certezza della nomina, necessaria perché si evitino effetti elusivi, può risultare, non solo da una delibera, ma anche da altri atti fidefacienti*”, ravvisabili “*pure in assenza di una specifica delibera antecedente alla nomina degli amministratori, qualora dallo statuto sociale sia desumibile una connessione stretta tra trattamento di fine mandato e compensi degli amministratori*” (C.T. Reg. Perugia 27.4.2016 n. 207/3/166).

Il **regime di tassazione separata**, a dispetto di quello ordinario, consente sostanzialmente di applicare al trattamento di fine mandato un'aliquota impositiva pari alla metà del reddito complessivo netto dichiarato nel biennio precedente, evitando così di assoggettare l'indennità in parola alle **normali aliquote reddituali Irpef** determinate per scaglioni di reddito. Sono previste alcune **limitazioni alla possibilità**, per il contribuente, di beneficiare della **tassazione**

separata sulle indennità percepite a titolo di trattamento di fine mandato. In particolare, le indennità di fine mandato degli amministratori di cui all'[articolo 17, comma 1, lett. c\), Tuir](#):

- sono soggette a tassazione separata **fino all'importo complessivo di un milione di euro**, purché il diritto all'indennità risulti da atto di **data certa anteriore all'inizio del rapporto**;
- per il solo importo eccedente il suddetto milione di euro trova applicazione la tassazione ordinaria, a prescindere che il diritto all'indennità risulti da atto di **data certa anteriore all'inizio del rapporto**.

In relazione al superamento della **soglia quantitativa di un milione di euro**, la prassi amministrativa ha chiarito che tale verifica deve essere *“effettuata considerando le indennità erogate al lordo delle riduzioni e deduzioni previste dalle disposizioni in tema di tassazione separata”* e che il superamento della predetta soglia può riscontrarsi anche *“per effetto di erogazioni non contestuali nel corso del medesimo periodo d'imposta o di erogazioni effettuate in diversi periodi d'imposta”* ([circolare n. 3/E/2012](#)).

Dal punto di vista operativo, all'atto della corresponsione del Trattamento di fine mandato, la società sarà tenuta ad operare, in qualità di sostituto di imposta, una **ritenuta a titolo di acconto nella misura del 20%**, mentre spetterà all'Ufficio liquidare e iscrivere a ruolo l'imposta in via definitiva, determinata sulla base del **reddito medio relativo il biennio precedente**. In sede di calcolo dell'imposta in via definitiva, l'Ufficio effettua un calcolo di convenienza tra la **tassazione separata e quella ordinaria**, optando per la tassazione maggiormente favorevole al contribuente.

Regole di tassazione differenti si applicano al trattamento di fine mandato percepito dal soggetto per il quale l'incarico di amministratore rientra **nell'oggetto tipico dell'attività professionale esercitata**: al ricorrere di quest'ultima fattispecie, il Trattamento di fine mandato è attratto nell'ambito dei redditi derivanti **dall'esercizio di arti e professioni**, ai sensi dell'[articolo 53, comma 1, Tuir](#) ([circolare n. 105/E/2001](#)) e assoggettato soltanto a tassazione ordinaria **secondo il principio di cassa** (ossia nell'anno del relativo incasso), essendo **preclusa la possibilità di assoggettare tale indennità al regime della tassazione separata**, come invece previsto per gli amministratori non titolari di reddito da lavoro autonomo.

PATRIMONIO E TRUST

Il trust ha una sua soggettività Iva

di Ennio Vial

Master di specializzazione

Casi professionali sul trust

Scopri di più

Un tema poco dibattuto in dottrina, anche in considerazione della rarità dei casi, è quello relativo alla **soggettività iva del trust**. La questione è stata recentemente proposta dallo **studio n. 69-2023/T** diffuso dal Consiglio Nazionale del Notariato **lo scorso 6.12.2023**.

Come noto, il trust può assumere la qualifica di **ente commerciale o di ente non commerciale**. Invero, il trust è un ente **privo di soggettività "giuridica"**, non essendo, per l'appunto, un **soggetto di diritto**, ma un **mero vincolo apposto su di un patrimonio**. Ciò nonostante, il trust è un **ente dotato di soggettività fiscale**.

L'articolo 1, comma 74, L. 296/2006, infatti, ha inserito il **trust tra gli enti commerciali e non commerciali** nell'ambito dei soggetti che scontano l'Ires di cui all'[articolo 73, Tuir](#). Purtroppo, in occasione dell'introduzione dei trust fra i soggetti passivi Ires, **non è stato integrato anche il D.P.R. 633/1972**. A causa di ciò, ci si è interrogati in dottrina circa il **soggetto a cui compete la soggettività Iva** nel caso in cui il trust svolga, per il tramite del trustee, un'attività imprenditoriale/commerciale. Detta soggettività fiscale ai fini Iva **è attribuibile al trust o al trustee?**

Sul punto si segnala da subito che le indicazioni di prassi sono **assai scarse e risalenti**, atteso che nei più recenti indirizzi operativi diramati dall'Amministrazione finanziaria la questione non è più stata, almeno a quanto ci consta, affrontata.

Come correttamente rilevato dal Consiglio del Notariato, infatti, *"le circolari dell'Amministrazione (C.M. n. 48/E/2007 e C.M. n. 34/E/2022) prestano, infatti, maggiore attenzione al **trattamento fiscale degli atti istitutivi e di dotazione con cui il disponente costituisce il trust ed eventualmente trasferisce i beni al trustee**. Quasi solo in quell'ambito si esamina la rilevanza dell'atto ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, mentre in relazione agli atti traslativi effettuati durante la vita del trust si può desumere da alcuni scarni passaggi della Circolare [C.M. 48/E/2007] che **ai fini IVA la soggettività passiva del trust viene data per scontata**. L'Agenzia delle Entrate ha infatti sostenuto sul punto che «il trust residente dovrà necessariamente dotarsi di un proprio codice fiscale e, qualora eserciti attività commerciale, di una propria partita Iva».*



I notai hanno evidenziato come la soggettività iva del trust **trovi giustificazione in ambito comunitario**.

Viene infatti ricordato che, nella Sentenza del 20.6.1996, Wellcome trust, causa C-155/94, la Corte UE è stata chiamata a valutare la sussistenza dei presupposti in ordine alla **rilevanza ai fini Iva dell'attività di vendita** da parte di un trustee di azioni e titoli conferiti in trust. In quell'occasione, i giudici hanno implicitamente affermato che **l'attività condotta dal trustee si pone come autonoma ma riconducibile al centro di imputazione del trust** in quanto tale, apprezzando il trustee alla stregua di un amministratore.

Ovviamente, il **trustee non è il legale rappresentante del trust**. Da tale sentenza si determina una imputazione soggettiva e questa imputazione soggettiva delle **posizioni Iva è riferibile al trust**, non al trustee.

Che l'Agenzia riconosca la soggettività Iva in capo al trust **è desumibile anche dalle istruzioni ministeriali al Modello della dichiarazione Iva annuale** che propongono con il codice 54 il trust residente e con il codice 44 il trust non residente.

TABELLA GENERALE DI CLASSIFICAZIONE NATURA GIURIDICA

SOGGETTI RESIDENTI	
1. Società in accomandita per azioni	21. Aziende regionali, provinciali, comunali e loro consorzi
2. Società a responsabilità limitata	22. Società, organizzazioni ed enti costituiti all'estero non altrimenti classificabili con sede dell'amministrazione od oggetto principale in Italia
3. Società per azioni	23. Società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
4. Società cooperative e loro consorzi iscritti nell'Albo Nazionale delle società cooperative	24. Società in nome collettivo ed equiparate ai sensi dell'art. 5, comma 3, lett. b), del TUIR
5. Altre società cooperative	25. Società in accomandita semplice
6. Mutue assicuratrici	26. Società di armamento
7. Consorzi con personalità giuridica	27. Associazione fra artisti e professionisti
8. Associazioni riconosciute	28. Aziende coniugali
9. Fondazioni	29. GEIE (Gruppi europei di interesse economico)
10. Altri enti ed istituti con personalità giuridica	50. Società per azioni, aziende speciali e consorzi di cui agli artt. 31, 113, 114, 115 e 116 del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali)
11. Consorzi senza personalità giuridica	51. Condomini
12. Associazioni non riconosciute e comitati	52. Depositi I.V.A.
13. Altre organizzazioni di persone o di beni senza personalità giuridica (escluse le comunioni)	53. Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro
14. Enti pubblici economici	54. Trust
15. Enti pubblici non economici	55. Amministrazioni pubbliche
16. Casse mutue e fondi di previdenza, assistenza, pensioni o simili con o senza personalità giuridica	56. Fondazioni bancarie
17. Opere pie e società di mutuo soccorso	57. Società europea
18. Enti ospedalieri	58. Società cooperativa europea
19. Enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale	59. Rete di imprese
20. Aziende autonome di cura, soggiorno e turismo	61. Gruppo IVA

Nelle istruzioni ministeriali alla dichiarazione Iva, però, la parola **“trust”** appare solo nelle due tabelle sopra riportate; in realtà, anche dal tenore della [circolare n. 48/E/2007](#) e della [circolare n. 34/E/2022](#) si ha la sensazione, benché il tema dell'iva sia affrontato in modo alquanto scarno, che la **sogettività iva spetti al trust**.

Peraltro, se ragioniamo *a contrariis*, ipotizzando quindi la soggettività Iva in capo al trustee, emergono altri **aspetti critici**.

Se il trustee è una trust company, come facciamo a distinguere le attività che vengono poste in essere in favore di un trust o di un altro? Si potrebbe ipotizzare di utilizzare diversi moduli iva! Una trust company potrebbe **avere un codice ateco per lo svolgimento dell'attività di trustee** (anche se non esiste un codice ad *hoc*), poi potrebbe avere un **codice Ateco per l'attività di somministrazione di alimenti e bevande** perché, ad esempio, ha una azienda costituita da un bar disposto in trust, poi magari in un altro trust ha un supermercato, e quindi dovrebbe tenere un **modulo per il codice Ateco di commercio al dettaglio**. Alla fine, si creerebbe un fenomeno strano.

Riconoscendo la soggettività Iva in **capo al trustee**, ipotizzando di predisporre una **dichiarazione Iva con più moduli** (uno per ogni codice Ateco, in ragione delle singole attività economiche svolte dai trust gestiti dal trustee), si creerebbe **un fenomeno distorsivo atteso che**, le singole posizioni a debito o a credito evidenziate nei singoli moduli, dovendo confluire **in un unico quadro VX**, andrebbero a compensarsi in modo improprio.

In realtà, la logica porta a dire che, **se c'è un credito iva per l'attività imprenditoriale svolta da un determinato trust**, questo credito iva **sarà utilizzabile da detto trust**, magari compensandolo con un **debito Ires nei limiti delle previsioni** di legge.

Un altro tema che non vogliamo qui approfondire e che potrebbe discendere dal riconoscimento della soggettività iva al trustee (invece che al trust), potrebbe essere quello di **valutare la detraibilità dell'iva in capo al trustee**, anche in relazione ad un trust ente non commerciale.

Sono, quindi, in primo luogo **ragioni di ordine logico sistematico**, se non addirittura di buon senso, che portano a ritenere che, ove vi sia soggettività iva, questa **debba competere al trust e non al trustee**.

Sulla stessa scia si collocano **lo Studio Notariato**, le istruzioni alla dichiarazione iva e la Corte di giustizia europea.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Definizione pvc a sanzioni ridotte: tripla corsia sanzionatoria

di Gianfranco Antico

OneDay Master

Fiscaltà diretta e indiretta e profili internazionali della società semplice

Scopri di più

Lo schema di bozza di decreto legislativo di attuazione della L. 111/2023, relativo al procedimento di accertamento, ripropone la **definizione dei pvc**, introducendo, nel corpo del **D.Lgs. 218/1997**, l'**articolo 5-quater**.

L'adesione può avere ad oggetto esclusivamente il **contenuto integrale del verbale di constatazione** e deve intervenire **entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale** medesimo mediante comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate (indicato nello stesso verbale) e all'organo che ha redatto il verbale.

Fino alla predetta comunicazione, e comunque **non oltre la scadenza del trentesimo giorno** di cui al periodo precedente, i **termini per l'accertamento restano sospesi**.

Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, lo stesso **notifica al contribuente l'atto di definizione** dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'[articolo 7, D.Lgs. 218/1997](#).

A fronte dell'adesione integrale al Pvc, il contribuente gode delle **sanzioni ridotte ad 1/6** e le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui **all'articolo 8, D.Lgs. 218/1997**.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede **all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo**, a norma dell'[articolo 14, D.P.R. 602/1973](#).

E' di tutta evidenza che il *bonus* sanzionatorio concesso dalla nuova forma di definizione degli accertamenti – seppure particolarmente appetibile – **non escluderà il ricorso all'adesione "tradizionale"**, per tutte quelle fattispecie che sono, come precisa la circolare n. 235/E/1997, *"interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento (...che...) possono trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente"*.

Pertanto, deve ritenersi che l'adesione ai Pvc riguarderà piuttosto i rilievi in cui l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di **elementi certi**, in quanto **analiticamente determinati e provati**, non suscettibili di ridimensionamento in occasione del contraddittorio.

In tali casi, il contribuente dovrà comparare la (sicura) **perdita del beneficio della riduzione** delle sanzioni **ad un sesto** con la (eventuale) riduzione dell'imposta accertata, a seguito del contraddittorio con l'Ufficio, con conseguente riduzione delle sanzioni irrogabili **nella misura di 1/3 del minimo**, come previsto dall'[articolo 2, comma 5, D. Lgs. 218/1997](#).

E pertanto, è necessaria particolare attenzione da parte dei verbalizzanti ad evitare l'**"appesantimento" del Pvc**, con rilievi eventualmente suscettibili di annullamento in autotutela, a seguito del riesame critico che l'Amministrazione fiscale pone in essere **prima dell'emissione dell'atto di accertamento**.

L'istituto deflativo reintrodotta, per poter effettivamente agevolare il contribuente mediante la compressione dei tempi di definizione, necessita di **verbali di constatazione snelli ed essenziali**, nei quali le violazioni risultino **chiare e ben supportate**, senza indulgere in costruzioni e presunzioni troppo articolate, sulle quali il contribuente **ritenga più opportuno invocare il riesame dell'Ufficio**, ovviamente sacrificando la possibilità di beneficiare delle agevolazioni introdotte dalla nuova disciplina.

Una regola generale in tema di adesione – e, quindi, trasferibile anche al nuovo istituto definitorio – impone che il procedimento transattivo abbia riguardo al **contenuto integrale e sostanziale del processo verbale di constatazione**: in concreto, quindi, l'adesione può riferirsi esclusivamente agli imponibili ed alle imposte (così come ai maggiori imponibili o maggiori imposte) oggetto delle violazioni **"sostanziali"** constatate, con distinto e necessario riguardo a **tutti i periodi d'imposta interessati dalle violazioni medesime (l'intero pvc e non solo taluni periodi d'imposta)**.

L'adesione riguarda soltanto i periodi d'imposta per i quali, all'atto della consegna del processo verbale di constatazione, siano già scaduti i termini per la presentazione delle dichiarazioni, dato che solo per essi è possibile procedere, sulla base del verbale stesso, all'accertamento parziale.

Il principio testé affermato dovrebbe avere, come importante corollario, l'esclusione (dall'ambito di applicazione della norma in esame) di tutto ciò che, pur riportato nel processo verbale di constatazione, **non costituisca oggetto di adesione**, nei sensi appena chiariti (si vedano le indicazioni di prassi allora diramate per il cd.5-bis, contenute nella [circolare n.55/E/2008](#)).

In questo contesto, va comunque ricordato che l'articolo 1, comma 179, L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023) ha previsto, fra l'altro, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, la possibilità di definire in adesione, a norma dell'[articolo 2](#) e [articolo 3, D.Lgs. 218/1997](#), i

processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24, L. 4/1929, e consegnati entro lo scorso 31.3.2023, con l'applicazione delle **sanzioni nella misura di 1/18 del minimo previsto**. A fronte dei vantaggi sanzionatori, **è vietata la compensazione**, di cui all'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#).

Le somme dovute possono essere **versate anche ratealmente** in un massimo di 20 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**.

Sulla base della formulazione della norma, la [circolare n. 6/E/2023](#) ha precisato che, con riferimento ai processi verbali di constatazione, consegnati entro il 31.3.2023, 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, D.Lgs. 218/1997](#), anche **successivi al 31.3.2023**, 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 previsto che le disposizioni di cui all'[articolo 1, comma 179, L. 197/2022](#), con riferimento ai processi verbali di constatazione consegnati entro lo scorso 31.3.2023, 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, ai sensi dell'[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](#).

In pratica, per i prossimi anni ci saranno, **tre corsie diverse, ai fini sanzionatori**:

- per i pvc del *prossimo* ex articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997, consegnati probabilmente a partire dal 2024, **sanzioni ad 1/6**;
- per i Pvc consegnati entro il 31.3.2023, **sanzioni ad 1/18**;
- per i Pvc che non vengono definiti integralmente, consegnati dopo il 31.3.2023, **sanzioni ad 1/3**.