

ACCERTAMENTO***Definizione pvc a sanzioni ridotte: tripla corsia sanzionatoria***di **Gianfranco Antico**

OneDay Master

Fiscalità 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**.