

CONTENZIOSO

L'adesione al PVC ed i risvolti penali

di Luigi Ferrajoli

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'[articolo 1, comma 1, lett. d\), D.Lgs. 13/2024](#), ha **reintrodotto**, nel nostro ordinamento, **l'adesione al processo verbale di constatazione**, mediante l'introduzione del nuovo [articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#).

Secondo tale norma, **il contribuente potrà prestare adesione ai processi verbali di constatazione**, redatti ai sensi dell'[articolo 24, L. 4/1929](#), a condizione che tale adesione abbia ad oggetto **il contenuto integrale dell'atto di constatazione, senza possibilità di aderire parzialmente** ad alcuni rilievi e contestando quelli che si ritengono ingiusti.

L'**unica possibilità** concessa dal legislatore al contribuente - per sollevare obiezioni sul contenuto del PVC - attiene all'ipotesi di **adesione condizionata alla rimozione di errori manifesti**, così come stabilito al comma 1, lett. b), dell'[articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#). Nella relazione ministeriale al decreto delegato di riforma viene chiarito che, **per errori manifesti**, devono intendersi, ad esempio, gli **errori di calcolo** o, comunque gli **errori riconoscibili *ictu oculi*** e **senza bisogno di attività interpretativa** o valutativa.

Nel caso di **adesione condizionata alla rimozione di errori**, nei **dieci giorni** successivi, l'organo che ha redatto il verbale può **correggere** gli errori indicati dal contribuente **aggiornando il verbale** ed informando di ciò tanto il contribuente stesso, quanto il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate. **L'adesione deve avvenire entro il trentesimo giorno successivo alla data di consegna dell'atto**, mediante comunicazione al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate indicato nel verbale ed anche all'organo che lo ha redatto. Fino alla scadenza del termine per prestare adesione, **i termini per l'accertamento restano sospesi**.

Entro i **sessanta giorni** dalla comunicazione, l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate notifica al contribuente l'**atto di definizione dell'accertamento** contenente la **motivazione** considerata per l'accordo e la **liquidazione** delle somme dovute **anche in forma rateale**. In caso di **adesione condizionata**, il termine decorre dalla **comunicazione** effettuata all'Agenzia delle entrate da parte dell'organo che ha redatto il verbale. L'adesione al verbale consente la **riduzione alla metà delle sanzioni applicabili in caso di accertamento con adesione**, in quanto l'[articolo 5-](#)

[quater, D.Lgs. 218/1997](#), fa riferimento, per il **calcolo della sanzione**, alla previsione di cui agli [articoli 2, comma 5, e 3, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#), i quali prevedono che le sanzioni si applicano in misura pari ad **un terzo del minimo**. Pertanto, la previsione, in caso di **adesione al verbale**, della **riduzione alla metà delle sanzioni perviste per l'accertamento con adesione**, determina la **misura delle sanzioni applicabili pari ad un sesto del minimo edittale**.

L'analisi dell'istituto non può non prevedere qualche **considerazione di raccordo con la disciplina penale-tributaria**, soprattutto in relazione agli **eventuali risvolti premiali che l'adesione al PVC può garantire al contribuente** che se ne avvale.

Il **D.Lgs. 74/2000** prevede, infatti, alcuni **benefici** per il contribuente che, incorrendo in violazioni di natura penale-tributaria, **salda i propri debiti tributari** entro specifici termini indicati dal legislatore. In particolare, egli può addivenire ad una **pronuncia di non punibilità** o garantirsi uno **sconto di pena**.

Al riguardo, occorre menzionare la **causa di non punibilità** prevista e regolata dall'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), a mente del quale colui che si rende responsabile dei reati di **omesso versamento Iva**, ex [articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000](#), e di **indebita compensazione ex articolo 10-quater** (solo nella forma più lieve di cui al comma 1) del medesimo D.Lgs. 74/2000, **può giovare della norma se estingue integralmente i debiti tributari prima dell'apertura del dibattimento di primo grado**: tale pagamento può avvenire sia per mezzo delle **procedure conciliative**, sia a seguito di **ravvedimento operoso**. La norma non aggiunge altro, per cui si deve ritenere che, **se nel PVC sono ravvisate le ipotesi di reato di cui sopra ed il contribuente decide di aderire integralmente** allo stesso pagando la sanzione, seppure in forma ridotta, questo sarà **esente da responsabilità penale**, poiché troverà applicazione la **causa di non punibilità**.

Diversamente, per i reati di **dichiarazione fraudolenta** ex articoli 2 e 3, **dichiarazione infedele** ex articolo 4 e **omessa dichiarazione** ex [articolo 5, D.Lgs. 74/2000](#), più **comunemente contestati** con il PVC, troverà applicazione il **comma 2, dell'articolo 13**, che di fatto si presenta come **incompatibile con il nuovo articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997**. Per tali casi, infatti, la **causa di non punibilità** di cui sopra **potrà trovare applicazione solo se il pagamento integrale dell'importo dovuto avviene prima** che l'autore del reato abbia avuto **formale conoscenza di accessi, ispezioni e verifiche**, o dell'**inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo** o di **procedimenti penali**. In altre parole, **prima del rilascio del PVC**, che inevitabilmente comporta la **conoscenza della verifica fiscale**.

Per tali reati, troverà applicazione la **circostanza attenuante**, di cui all'**articolo 13-bis**, che prevede la **riduzione di pena sino alla metà per tutti i delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000**, a condizione che il **pagamento dei debiti tributari avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento**.

In definitiva, **difficilmente l'adesione al PVC potrà comportare l'esclusione della punibilità del contribuente**, ma potrà invece **garantire la riduzione della pena fino alla metà nonché la non**

applicazione delle pene accessorie.