

Mancato accoglimento istanza di adesione al PVC e sua impugnazione, parziale accoglimento: sanzioni intere o ridotte? Pace fiscale: pieno per vuoto o vuoto per pieno

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 4 Novembre 2022

Se, a seguito di istanza di accertamento con adesione avanzata dal ricorrente, nel caso in cui l'accordo con l'AF non si perfezioni ed il contribuente decida di agire giudizialmente, nell'ipotesi in cui il giudizio si concluda con una sentenza di parziale accoglimento, siano dovute anche le sanzioni e gli interessi nella misura originaria, ovvero nella misura ridotta di cui all'accertamento con adesione

Pace fiscale: la sentenza della CTP di Napoli

La sentenza della CTP di Napoli – n. 7147 del 5 luglio 2022 – trae origine dall'impugnazione, da parte di una S.R.L., di una intimazione di pagamento, che derivava dal mancato accoglimento da parte dell'Ufficio dell'istanza di adesione al pvc, ex D.L. n. 119/2018 (che aveva previsto l'ultima pace fiscale), cui faceva seguito l'impugnazione che veniva accolta parzialmente^[1].

Restavano ferme le sanzioni e gli interessi.

All'esito del procedimento giurisdizionale, la società chiedeva all'Amministrazione la cancellazione delle sanzioni e degli interessi.

L'Amministrazione Finanziaria riteneva di non accogliere tale richiesta e notificava al ricorrente l'atto oggetto della presente impugnazione, in cui risultano applicate sanzioni e interessi.



“Secondo il ricorrente, invece, le sanzioni e gli interessi non sarebbero dovuti, in quanto, chiusa la fase processuale con il riconoscimento parziale delle ragioni addotte dal ricorrente, l'Amministrazione avrebbe dovuto esaminare la memoria depositata nell'ambito dell'istanza di accertamento con adesione presentata prima del 24 ottobre 2018 e, quindi, tempestiva, essendo stato il procedimento relativo all'accertamento con adesione "sospeso" a seguito del ricorso tributario”.

In altre parole, la **questione posta all'attenzione della Commissione**, al di là della ricostruzione in fatto della fattispecie concreta, è la seguente:

“se, a seguito di istanza di accertamento con adesione avanzata dal ricorrente, nel caso in cui l'accordo con l'AF non si perfezioni ed il contribuente decida di agire giudizialmente, nell'ipotesi in cui il giudizio si concluda con una sentenza di parziale accoglimento, siano dovute anche le sanzioni e gli interessi nella misura originaria, ovvero nella misura ridotta di cui all'accertamento con adesione”.

Per i giudici partenopei il ricorso è infondato e deve essere rigettato.

Invero:

“l'istituto dell'accertamento con adesione ha una chiara finalità deflattiva del contenzioso tributario, consentendo al contribuente che vi faccia ricorso di pagare il tributo con sanzioni ridotte a fronte della rinuncia alla tutela giurisdizionale.

Per tali motivi, se l'accordo in sede di accertamento con adesione non risulta raggiunto ed il ricorrente impugna l'atto impositivo davanti alla Commissione Tributaria, perde il diritto alla riduzione delle sanzioni, non essendosi perfezionata la fattispecie giuridica che consente al ricorrente di usufruire della riduzione”.

Nel caso di specie:

“l'esito del giudizio ha visto il ricorrente soccombente per uno solo dei rilievi che aveva eccepito in sede giurisdizionale.

Di conseguenza, l'AF ha provveduto a rettificare l'intimazione di pagamento impugnata, che originariamente era stata emessa anche per gli importi dovuti a titolo di imposta annullata in sede giurisdizionale (IVA e IRAP), calcolando esclusivamente gli importi dovuti in forza della sentenza n. 5455/2021 e rideterminando le sanzioni e gli interessi in relazione alla sola IRES (tributo in relazione al quale l'atto originariamente impugnato è stato confermato)”.

Pertanto, l'intimazione di pagamento risulta “legittima sia con riferimento al tributo che con riferimento alle sanzioni e agli interessi, trattandosi di un tributo dovuto in forza dell'avviso di accertamento originario, confermato in parte qua in sede giurisdizionale”.

Chiudono così i giudici:

“Nessun vulnus al diritto alla tutela giurisdizionale costituzionalmente garantito può rinvenirsi nel caso di specie, come, invece, adombrato dal ricorrente: invero, al contribuente viene data la facoltà di scelta tra l'impugnazione in sede giurisdizionale, il cui esito è però incerto, e l'accertamento con adesione, che gli consente di usufruire della riduzione delle sanzioni.

Trattasi di una libera scelta che il contribuente opererà sulla base di un giudizio prognostico circa l'esito del giudizio e la fondatezza o meno delle proprie ragioni: una volta operata la scelta ed esperito il rimedio giurisdizionale, ove le ragioni del ricorrente risultassero infondate all'esito del giudizio, egli non avrà più diritto alla riduzione delle sanzioni, in quanto ha rinunciato allo strumento deflattivo, non addivenendo alla conclusione dell'accordo con l'AF.

Tale conclusione rimane ferma anche in caso di accoglimento parziale del ricorso; in questa ipotesi, infatti, l'AF dovrà annullare il tributo che è stato oggetto di accoglimento in sede giurisdizionale (e di conseguenza anche gli interessi e le sanzioni originariamente calcolate su quel tributo) ed emettere un avviso di intimazione avente ad oggetto le somme accertate come dovute in sede giurisdizionale, alle quali andranno applicate sanzioni ed interessi, essendo stato sul punto il ricorso rigettato”.

Alcune note sugli effetti della definizione agevolata dei PVC

La complessa e articolata vicenda, ricostruita dai giudici napoletani, non deve far perdere di vista il quadro normativo in cui si innesta.

Infatti, nel caso di specie, non ci muoviamo nell'ambito dell'accertamento con adesione classico di cui al D.Lgs. n. 218/97, ma nell'ambito del D.L. 119/2018, norma che ha previsto la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione, oggetto di leggere ma importanti modifiche in sede di conversione in L. n. 136 del 17 dicembre 2018.

La norma – articolo 1- prevedeva la possibilità per il contribuente di definire il contenuto integrale dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della L. 4/1929, consegnati entro il 24 ottobre 2018, presentando la relativa dichiarazione per regolarizzare le violazioni constatate nel verbale in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto.

Le dichiarazioni di definizione dovevano essere presentate entro il 31 maggio 2019, con le modalità stabilite dal [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli – prot. n. 17776 del 23 gennaio 2019](#) - e, per i periodi di imposta per i quali non erano scaduti i termini di decadenza, anche tenuto conto del raddoppio dei termini di cui all'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, D.L.n.78/2009, n. 78, conv., con modif., dalla L. 102/2009.

I dubbi sollevati

Il Provvedimento ha subito chiarito tutta una serie di dubbi che erano stati sollevati, cui ha fatto seguito la circolare n. 7/E/2019:

- poteva essere definito, pur se integralmente, anche un solo periodo d'imposta;
- poteva avvalersi della definizione agevolata anche il contribuente nei confronti del quale siano state svolte successivamente al 24 ottobre 2018 attività di controllo aventi ad oggetto le violazioni constatate nel p.v.c., quali, ad esempio, la notifica di un avviso di accertamento, anche se

successivamente oggetto di istanza di accertamento con adesione o di impugnazione, o di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 218/1997 o di un invito o un questionario di cui agli articoli 32 del D.P.R.600/1973 e 51 del D.P.R.633/1972, sempre che tali procedimenti non siano stati già conclusi con altre forme di definizione ovvero con sentenza passata in giudicato alla data di definizione agevolata del processo verbale;

- non costituiva causa di preclusione la presentazione di un'istanza del contribuente per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione di cui all'articolo 6, comma 1, del D.Lgs.218/1997 o delle memorie difensive previste dall'articolo 12, comma 7, della L.212/2000, aventi ad oggetto le violazioni constatate nel processo verbale oggetto della definizione agevolata;
- non costituiva causa di preclusione il ravvedimento parziale perfezionato di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b-quater), del D.Lgs. 472/1997, così che il contribuente poteva avvalersi della definizione agevolata in relazione alle restanti violazioni constatate nel processo verbale.

Restava fermo che non poteva avvalersi della definizione agevolata in esame il contribuente che aveva ricevuto, in riferimento alle violazioni constatate con il processo verbale, la notifica di un avviso di accertamento, di un atto di recupero o di un invito al contraddittorio di cui all'articolo 5, comma 1, del D.Lgs. 218/1997, entro il 24 ottobre 2018.

La definizione aveva luogo attraverso la presentazione di una dichiarazione a rettifica e integrazione di quanto originariamente dichiarato, con l'indicazione esclusivamente dei maggiori imponibili, delle maggiori imposte e degli elementi derivanti dalle violazioni constatate nel processo verbale (nel frontespizio va barrata la casella "CORRETTIVA NEI TERMINI", anche nel caso in cui sia stata omessa la presentazione della dichiarazione originaria).

La circolare n.7/E/2019, nell'interpretare il dettato normativo di riferimento, offrendo una serie di importanti aperture, ha affermato che trovano applicazione, in via di principio, le regole per il ravvedimento operoso per quanto compatibili, fatte salve cioè le eccezioni espressamente previste.

Il contribuente poteva decidere di avvalersi della definizione agevolata per uno solo o per più periodi d'imposta oggetto del processo verbale, ma non poteva scegliere all'interno del singolo periodo d'imposta quali settori impositivi (per i quali sono stati constatati rilievi) definire in via agevolata, né come rilevato nella circolare n.7/E/2019 era possibile un riesame critico del verbale volto ad espungere i punti ritenuti infondati (in pratica, ciò che invece chiedeva il ricorrente nella pronuncia da cui abbiamo preso le mosse).

Legittimo

Emendare	?	Eventuali incongruenze, inesattezze, errori di calcolo, individuabili in maniera evidente e manifesta nel processo verbale, che abbiano inciso in particolare sulla quantificazione degli importi dovuti
----------	---	--

Si pensi al classico esempio di errore di calcolo nella determinazione della percentuale ricarico.

Esempio

Applicazione della percentuale di ricarico del 20%	?	Indicazione nel pvc di maggiori ricavi per 25.000 euro, quando invece matematicamente i maggiori ricavi dovrebbero essere pari a 20.000 euro
--	---	--

La norma consente la definizione anche di un solo periodo d'imposta ma per tutti i tributi.

L'esempio della C.M. n. 7/E/2019

P.v.c. ai fini delle imposte sui redditi, IRAP ed IVA per gli anni 2014, 2015 e 2016	?	Il contribuente può definire in via agevolata anche un solo periodo di imposta (per esempio il 2015), ma tale definizione deve necessariamente riguardare tutti i tributi (imposte sui redditi, IRAP ed IVA) oggetto di constatazione con riguardo al periodo di imposta scelto.
Definizione parziale ovvero soltanto di uno o più periodi d'imposta oggetto del p.v.c.	?	L'attività dell'Ufficio procede ordinariamente in riferimento ai periodi d'imposta oggetto del processo verbale di constatazione che non sono stati definiti tramite la procedura di regolarizzazione

La circolare n.7/E/2019 fornisce ulteriori precisazioni, che qui di seguito schematicamente riportiamo, ai fini della definizione.

C.M. 7/E/2019

P.v.c.	?	Sono necessarie risultanze elaborate in maniera compiuta ed elementi sufficientemente idonei a determinare il maggiore imponibile e la maggiore imposta correlata ai rilievi formulati
--------	---	--

P.v.c.	?	<p>Sussistenza di un contenuto minimo necessario che consenta al contribuente di determinare autonomamente gli importi da dichiarare e da versare ai fini della procedura di regolarizzazione.</p> <p>La definizione agevolata è ammessa se nel processo verbale sono constatati rilievi che offrono elementi puntuali per la determinazione degli importi dovuti^[2]</p>
--------	---	---

Ipotesi di non definibilità

C.M.7/E/2019	?	<p>Ipotesi in cui il p.v.c., oltre alla constatazione di violazioni ben individuate o di risultanze che conducono in maniera univoca alla determinazione degli importi da dichiarare e da versare, contiene anche circostanze, fatti o altri elementi, non formalizzati ancora nella constatazione di specifici rilievi e per i quali la relativa sussistenza viene rimessa al vaglio del competente Ufficio.</p> <p>La definizione “<i>integrale</i>” dei contenuti del processo verbale non riguarda, quindi, i fatti o le circostanze che rientrano nelle cd. “<i>segnalazioni</i>” al competente Ufficio, che saranno oggetto di necessari approfondimenti e di eventuali ulteriori attività istruttorie.</p>
------------------------------	---	---

Esempio	?	<p>I rilievi inerenti alla fattispecie prevista dall'articolo 10-bis (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale) della L. 212/2000, per i quali è prevista una specifica disciplina procedimentale.</p>
---------	---	--

Pertanto, la definizione da pvc era pieno per vuoto ovvero vuoto per pieno, a differenza di quanto previsto in sede di contraddittorio da adesione, ex D.Lgs.n.218/97, dove è possibile discutere dei singoli rilievi.

Fonte: [Sentenza della CTP di Napoli, n. 7147 del 5 luglio 2022.](#)

NdR: Potrebbe interessarti anche...

[Pace fiscale e definizione dei p.v.c.: valutazioni di convenienza](#)

[La pace fiscale: rassegna degli ultimi chiarimenti](#)

NOTE

[1] In particolare:

“il ricorrente presentava istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 2 comma 2 D.L. 119/2018 (c.d. pace fiscale, che consente al contribuente di poter pagare le maggiori imposte oggetto di un avviso di accertamento, usufruendo della riduzione delle sanzioni, che si applicano nella misura di un terzo del minimo previsto dalla legge, così come disposto dall'art. 2 comma 5 D.L. 119/2018), nel corso del quale faceva rilevare che uno dei due rilievi di cui all'avviso di accertamento era sicuramente da stralciare (quello relativo ai canoni di locazione) e l'altro da riformare.

L'Ufficio riteneva di non dover accogliere le richieste formulate dalla società, che, di conseguenza, proponeva ricorso innanzi alle Commissioni Tributarie”.

[2] Al riguardo vengono richiamate le indicazioni della circolare n. 22/E/2003, punto 10.2, in ordine al condono di cui alla L. n. 289/2002.

A cura di Gianfranco Antico

Venerdì 4 novembre 2022