

# La legge di stabilità 2015 consente l'adesione ai P.V.C. consegnati al contribuente fino al 31 dicembre 2015

Di Ignazio Buscema

## Adesione ai Pvc

Il contribuente può prestare adesione ai verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di Iva, che consentano l'emissione di accertamenti parziali previsti dagli articoli:

1. art. 41-bis, DPR 600/73;
2. art. 54 c. 4, DPR 633/72.

L'adesione opera anche qualora il processo verbale contenga la constatazione di analoghe violazioni concernenti l'IRAP, nonché l'addizionale regionale o comunale all'IRPEF, le imposte sostitutive dei redditi e, in ogni caso, tutte le violazioni per le quali sono applicabili le disposizioni in materia di accertamento delle imposte sui redditi

L'istituto investe anche i contributi previdenziali, per il cui accertamento l'art. 1, c. 1, del D.Lgs. n. 462/1997, prevede che trovino applicazione le disposizioni in materia di imposte sui redditi. In conformità al disposto dell'art. 2, c. 5, del D. Lgs. n. 218 del 1997, sui contributi oggetto di definizione non sono dovuti sanzioni ed interessi.

Tale adesione, per espressa previsione del comma 2 dell'articolo 5-bis del D. Lgs. n. 218 del 1997, *“può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale”* del PVC. L'adesione ai p.v.c. riguarda 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.

L'adesione non prevede il contraddittorio tra l'Amministrazione ed il contribuente. Ciò comporta che quest'ultimo, al di fuori delle osservazioni alle attività ispettive che gli è normalmente consentito formulare, non potrà in alcun modo concorrere con gli uffici alla corretta determinazione della pretesa tributaria.

Solo le violazioni sostanziali in materia di imposizione diretta e di IVA possono formare oggetto di definizione e permettono di emettere accertamenti parziali. Sono ammessi a fruire dei benefici introdotti con l'art. 5 bis i processi verbali nei quali si

constatano violazioni alle norme contenute nelle leggi finanziarie e che consentano l'emissione di avvisi di accertamento parziali: quindi deve trattarsi di violazioni "sostanziali" alla normativa in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto. 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 (e non solo a taluni di essi), riguardanti 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.

Sono escluse le violazioni, anche "sostanziali", relative a comparti impositivi diversi da quelli espressamente richiamati dall'art. 5-bis (per esempio, imposta di registro). Sono, altresì, escluse le violazioni "formali" riferite alle imposte definibili (violazioni alle quali non è associato il recupero di base imponibile, ovvero che non determinano l'applicazione di sanzioni commisurate ad una maggiore imposta accertata), nonché ogni altro elemento contenuto nel p.v.c., diverso dalle predette violazioni-segnalazioni non immediatamente trasferibili in atti di accertamento parziale<sup>1</sup>. Qualora il pvc presenti contenuti eterogenei indicando sia contestazioni di carattere sostanziale che formale il contribuente potrà aderire all'integrale contenuto del verbale riferito solo alla parte che può dare luogo ad un accertamento parziale, e dunque alla richiesta di una maggiore imposta.

L'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione della comunicazione dell'adesione<sup>2</sup>.

Con la notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale trova completamento il procedimento previsto dall'art. 5-bis, con ciò determinandosi, in capo al contribuente, l'obbligo di versare le somme dovute risultanti dall'atto di definizione, nei termini e con le modalità di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997.

---

<sup>1</sup> E' escluso dalla procedura di adesione tutto ciò che, pur inserito all'interno del processo verbale, non ha alcuna attinenza con quanto può formare oggetto di immediata adesione.(si pensi alle violazioni di carattere formale; alle contestazioni che pur inserite nel Pvc necessitano di una ulteriore attività istruttoria da parte dell'Ufficio;alle contestazioni in tema di elusione fiscale basata sull'applicazione dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, oppure a quelle aventi ad oggetto il recupero dei componenti negativi di reddito sostenuti con operatori ubicati in territori a fiscalità privilegiata ai sensi dell'art. 110, c. 10, del Tuir, oppure ancora a quelle circostanze in cui le constatazioni indicate nel Pvc potrebbero integrare violazioni sostanziali solo se confermate da informazioni acquisibili mediante cooperazione internazionale oppure a seguito dell'attivazione delle indagini bancarie ai sensi dell'art. 32, c. 1, n. 7, del D.P.R. n. 600/1973)

Per effetto dell'esplicito rinvio all'art. 8 del D. Lgs. 218/1997, il contribuente è tenuto:

- a) ad effettuare il versamento delle somme dovute entro venti giorni dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- b) ad eseguire il versamento in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero di dodici rate trimestrali, se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, senza la prestazione di alcuna garanzia.

Qualora il contribuente non adempia spontaneamente, in tutto o in parte, al versamento delle somme dovute, l'ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme ancora dovute, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Poiché il perfezionamento della definizione determina in capo al contribuente l'obbligo di versare quanto dovuto in base all'atto di definizione, l'eventuale mancato versamento degli importi dovuti è sanzionato ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, in quanto si tratta di fattispecie del tutto analoga a quella dell'omesso versamento delle rate successive alla prima.

Il comma 3, dell'articolo 5-bis, del D.Lgs. n. 218/1997 prevede la riduzione delle sanzioni ad un sesto del minimo di legge e versamento delle somme dovute risultanti dall'atto di definizione nei termini e con le modalità di cui all'art. 8, senza prestazione di garanzie (nell'ipotesi di rateizzazione)

La riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo edittale, prevista dall'art. 5-bis è applicabile esclusivamente alle violazioni riguardanti i periodi d'imposta per i quali è possibile procedere all'accertamento parziale.

Ciò comporta che, per i periodi d'imposta per i quali risultino constatate solo violazioni "*formali*", le relative sanzioni, pur astrattamente riconducibili a quelle indicate dall'art. 2, c. 5, del D.Lgs. n. 218/1997, non possono godere della riduzione in parola, dovendo formare oggetto di separata contestazione, ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 471/1997.

---

2 Entro 60 giorni dal ricevimento della comunicazione, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate invia "*automaticamente*" un atto di definizione, la cui motivazione deve sostanzialmente essere integrata dalla circostanza dell'avvenuta definizione, mentre gli elementi sono quelli che formano l'oggetto delle violazioni sostanziali constatate. Le somme dovute dal contribuente a seguito della definizione dell'accertamento parziale devono essere versate entro 20 giorni dalla redazione dell'atto, con la possibilità di corrispondere le somme anche ratealmente (in 8 o 12 rate trimestrali, secondo l'ammontare dell'importo da versare), ma senza che sia necessario prestare alcuna garanzia (ossia nei termini e con le modalità di cui all'art. 8, D.Lgs. n. 218/1997). Per espressa previsione normativa l'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato al contribuente entro i 60 giorni successivi alla data di presentazione all'Ufficio della comunicazione dell'adesione.

L'efficacia dell'atto è svincolata dal relativo pagamento, che resta subordinata al solo invio tempestivo della comunicazione.

Infatti, resta spettante l'agevolazione sanzionatoria anche in caso di omesso pagamento delle somme dovute.

In tal caso, diventa solo operativa la previsione dell'art. 5 bis, co. 4, che abilita il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo, a norma dell'art. 14 del D.P.R. n. 602/1973, senza alcun ulteriore aggravio di penalità.

### **Benefici e svantaggi**

Le sanzioni previste per la procedura ordinaria di accertamento con adesione (un terzo del minimo) vengono ridotte alla metà, per cui, in caso di adesione totale al Pvc, l'entità delle sanzioni sarà pari a un sesto del minimo. Il raddoppio del "premio" sanzionatorio si giustifica con la speditezza della procedura, che consente al contribuente di svolgere una valutazione costi benefici anche tenendo conto del possibile esito, non solo dell'accertamento con adesione (nel qual caso il beneficio sanzionatorio sarebbe ridotto del 50%), ma anche del processo tributario (a seguito del quale, in ogni caso, anche a fronte di una minore imposta dovuta, le sanzioni sarebbero dovute per l'intero). Un ulteriore vantaggio consiste nella possibilità di rateizzare il pagamento delle somme dovute, in un massimo di otto ovvero di dodici rate trimestrali di pari importo senza la prestazione di garanzie e corrispondendo interessi in misura pari al tasso legale dal giorno successivo alla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento. Un'agevolazione ulteriore, è rappresentata dall'ammettere il versamento rateale senza le garanzie ordinarie a prescindere dall'importo dovuto. L'accettazione integrale del PVC determina l'impossibilità di instaurare un contraddittorio con l'Ufficio che, invece, potrebbe portare eventuali correzioni o modifiche alla pretesa erariale inizialmente richiesta.

### **Legge di Stabilità 2015: istituti eliminati**

La legge di Stabilità 2015 elimina diversi istituti contenuti nel D.Lgs. 218/97:

- l'adesione agli inviti al contraddittorio di cui all'art. 5, ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, mediante l'abrogazione dei commi da 1bis a 1quinquies;
- l'adesione all'invito a comparire ex art. 11 bis, ai fini delle imposte indirette diverse dall'IVA (imposta di registro, sulle successioni, sulle donazioni...), mediante l'abrogazione del comma 1-bis;

- l'adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'art. 5-bis, integralmente abrogato.

In tutti e tre i casi l'eliminazione definitiva dell'istituto non è immediata ma avverrà terminato il regime transitorio previsto: per gli inviti al contraddittorio e i processi verbali di constatazione notificati entro il 31 dicembre 2015, continueranno, infatti, ad applicarsi le norme finora vigenti; in tema di acquiescenza, viene eliminata la riduzione di sanzioni prevista nel caso di rinuncia all'impugnazione quando l'avviso di accertamento o di liquidazione non è stato preceduto dall'invito al contraddittorio (art. 15 c. 2). Anche in questo caso l'abrogazione non è immediata ma opererà solo per gli atti definibili notificati a decorrere dall'1 gennaio 2016.

### **Differimento decorrenza abrogazione al 2016**

In base alle nuove disposizioni solo a decorrere dal 2016 saranno abrogati gli istituti deflativi dell'adesione al Pvc e all'invito al contraddittorio, nonché dell'acquiescenza "rafforzata". Pertanto, fino al 31 dicembre 2015, il contribuente assoggettato a verifica cui è stato (o sarà) notificato un Pvc, potrà continuare ad aderire<sup>3</sup> integralmente<sup>4</sup> ai contenuti del verbale, beneficiando di sanzioni ridotte a un sesto<sup>5</sup>. Al tempo stesso, però, alla luce delle nuove disposizioni in materia di ravvedimento, anziché aderire al Pvc, lo stesso contribuente potrà regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa per "adeguarsi" alle contestazioni contenute nel verbale. In tal caso, le maggiori imposte dovute sconteranno le sanzioni ridotte secondo le regole sul nuovo ravvedimento, con riduzioni a scalare in base al momento in cui avviene l'auto-correzione. La legge di

---

3 L'adesione non richiede l'espletamento di particolari formalità, traducendosi in una semplice comunicazione del contribuente all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente, nonché all'organo che ha redatto il verbale, utilizzando l'apposito modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 settembre 2008. La validità dell'adesione è ancorata al rispetto di un termine perentorio per la presentazione della comunicazione, che scade il trentesimo giorno successivo a quello della consegna del processo verbale di constatazione.

4 Una volta ricevuto il processo verbale di constatazione il contribuente dovrà valutarne la fondatezza e scegliere se optare per una adesione integrale (sanzioni ad 1/6), nei termini ristretti previsti ovvero ad un ravvedimento parziale limitato ad alcuni rilievi (sanzioni ad 1/5 – art. 13, lett. b-quater, D.Lgs. n. 472 del 1997), nel termine più ampio (cioè, prima che venga notificato l'avviso di accertamento), **tenendo conto che nel caso di adesione integrale l'importo è rateizzabile, mentre in caso di ravvedimento non è possibile la rateizzazione.**

5 L'operatività della disposizione in materia di violazioni alle imposte sul reddito è limitata alle annualità già "chiuse" con la dichiarazione dei redditi ovvero ai casi di omissione di dichiarazione, rendendosi indispensabile quantificare esattamente l'imposta evasa e, conseguentemente, la sanzione applicabile, al fine di consentirne la definizione agevolata nei successivi trenta giorni.

stabilità, infatti, amplia le ipotesi di sanatoria con applicazione di sanzioni molto contenute e prevede la possibilità di presentare la dichiarazione integrativa a sfavore, beneficiando del ravvedimento operoso sino al termine di decadenza del potere di accertamento. Ovviamente, a decorrere poi dal 2016, a regime, con l'abrogazione dell'adesione al Pvc, lo stesso contribuente verificato non avrà altra possibilità se non quella di calcolare autonomamente le maggiori imposte derivanti dalle violazioni senza che sia l'ufficio a determinare l'importo dovuto<sup>6</sup>.

### **Limite temporale: 2016**

Dal 2016, invece, il contribuente dovrà necessariamente optare per il ravvedimento: non sarà quindi più possibile chiedere la rateazione degli importi e la riduzione delle sanzioni si attesterà ad 1/5 nel caso in cui si stato già consegnato il PVC. **Dal 01.01.2016, l'istituto dell'adesione al processo verbale di constatazione viene abolito.** Con l'abrogazione degli articoli 5 bis e 15 co 2 bis del D.lgs. 218/97 a partire dal 1° gennaio 2016 per il contribuente potrebbe risultare ancora più conveniente ravvedersi in caso di controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria beneficiando della sanzione ridotta ad un quinto (6%), considerato che in caso di acquiescenza all'avviso di accertamento la sanzione applicata sarebbe pari ad un terzo del minimo (33%).

### **Regime transitorio**

Il Legislatore ha tuttavia previsto una sostituzione "progressiva": per un intero anno, il 2015, i contribuenti potranno già applicare le nuove norme sul ravvedimento, senza tuttavia perdere la possibilità di beneficiare degli altri istituti deflattivi del contenzioso destinati a sparire dal 2016. Nell'anno 2015 sarà ancora possibile ricorrere agli istituti dell'adesione ai PVC e agli inviti al contraddittorio, insieme ai quali è stato introdotto il nuovo ravvedimento operoso. Per l'anno 2015 la legge di stabilità prevede una doppia possibilità ai contribuenti che vogliono

---

<sup>6</sup> L'adesione integrale al verbale CONSEGNA TO FINO AL 31 DICEMBRE 2015 può essere effettuata compilando il modello di comunicazione, e presentandolo a tutti gli Uffici competenti in ragione di ciascun periodo d'imposta, nonché all'organo che ha redatto il processo verbale. La definizione delle liti prima dell'emissione dell'atto di accertamento deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data della notifica del verbale medesimo mediante comunicazione al competente Ufficio delle entrate ed al Reparto della Guardia di finanza che ha redatto il verbale. Entro i 60 giorni successivi alla comunicazione, l'Ufficio delle entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'articolo 7. Alla richiesta del contribuente, manifestata mediante l'invio della "comunicazione di adesione" nei trenta giorni successivi alla consegna del verbale, deve seguire la notifica dell'atto di adesione da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, nei successivi sessanta giorni.

beneficiare degli istituti deflattivi del contenzioso; spetta ai contribuenti la scelta che appare economicamente più conveniente<sup>7</sup>.

Doppia scelta, quindi, per coloro che nel 2015 saranno raggiunti da un PVC o da un invito al contraddittorio: una prima valutazione sulla fondatezza di quanto eccepito dall'Agenzia delle Entrate e una seconda valutazione in merito alla strada più conveniente da percorrere (adesione o ravvedimento).

A orientare le scelte del soggetto interessato non saranno, banalmente, soltanto gli sconti previsti in tema di riduzione delle sanzioni, ma anche altri aspetti: non da ultimo, la possibilità di poter accedere al beneficio della rateazione<sup>8</sup>.

Con il ravvedimento operoso, infatti, non è possibile beneficiare del versamento rateale delle somme e ciò potrebbe rappresentare sicuramente un limite per quelle imprese che sono interessate da una crisi di liquidità.

Nel caso di adesione al PVC o all'invito al contraddittorio è invece possibile versare le somme dovute in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo ovvero, se le somme dovute sono superiori a 51.645,69 euro, di 12 rate trimestrali, senza prestazione di alcuna garanzia

Non da ultimo, a orientare le scelte potrebbe concorrere il fatto che il ravvedimento è frutto dei calcoli del contribuente, mentre nel caso di adesione a PVC e inviti al contraddittorio la liquidazione delle imposte è rimessa agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Nel ravvedimento, pertanto, non è escluso che gli Uffici riliquidino gli importi in modo diverso rispetto a quanto il contribuente ha calcolato ai fini del versamento con ravvedimento. I contribuenti potranno beneficiare di questa duplice possibilità per tutto il 2015. A fare da spartiacque sarà la data di notifica dell'atto: la possibilità di aderire esiste infatti per gli inviti al contraddittorio e i PVC notificati entro il 31 dicembre 2015.

In particolare (art. 1, cc. 638-639, L. n. 190/2014):

- le citate disposizioni di cui agli artt. 5, cc. 1-bis - 1-quinquies e 11, c. 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997 continuano ad applicarsi agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, IVA e altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015;

---

<sup>7</sup> Le disposizioni in materia di adesione al verbale di constatazione o all'invito al contraddittorio continuano ad applicarsi agli atti notificati entro il 31 dicembre 2015; in pratica, al riguardo è previsto un periodo transitorio nel quale troveranno applicazione (anche) le vecchie regole.

<sup>8</sup> Le somme dovute a titolo di ravvedimento non possono essere oggetto di rateazione, a differenza di quanto previsto, ad esempio, in caso di adesione al PVC.

- le disposizioni del citato art. 5-bis D.Lgs. n. 218/1997 continuano ad applicarsi ai PVC (processi verbali di constatazione) in materia di imposte sui redditi e IVA consegnati entro la stessa data.

Viene altresì eliminata la norma che stabiliva l'ulteriore riduzione alla metà delle sanzioni irrogate (pari ad 1/3, con conseguente riduzione della sanzione ad 1/6) nel caso di rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento (o di liquidazione) che non fosse stato preceduto da PVC o invito al contraddittorio (cd. definizione per omessa impugnazione o acquiescenza rafforzata, ex art. 15, c. 2-bis, D.Lgs. n. 218/1997, ora abrogato).

L'abrogazione di tale previsione si applica agli atti definibili notificati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016<sup>9</sup>.

Il comma 639 dispone che l'abrogazione delle disposizioni in materia di sanzioni (di cui all'articolo 15 comma 2-bis del D.lgs. n. 218 del 1997) si applicherà agli atti notificati dagli uffici dell'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Si consente quindi al contribuente, a partire dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità, di operare ravvedimenti operosi<sup>10</sup> sulla base delle nuove disposizioni.

Di contro le norme abrogate (di cui agli articoli 5, commi da 1-bis a 1-quinquies, e 11, comma 1-bis del D.Lgs. n. 218 del 1997, continueranno ad applicarsi nel testo previgente agli inviti al contraddittorio in materia di imposte sui redditi, di imposta sul valore aggiunto e di altre imposte indirette, notificati entro il 31 dicembre 2015.

---

9 È altresì abrogato il comma 2-bis dell'articolo 15 del citato decreto n. 218 del 1997. Viene quindi meno la norma che stabilisce la riduzione alla metà (quindi a un sesto) delle sanzioni irrogate nel caso in cui il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento o di liquidazione e a formulare istanza di accertamento con adesione, qualora l'avviso di accertamento o di liquidazione non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio. La norma abrogata prevede altresì che tale misura agevolata non trovi applicazione qualora il contribuente non abbia definito i processi verbali di constatazione (ai sensi del richiamato articolo 5-bis del decreto legislativo n. 218 del 1997) che consentono l'emissione di accertamenti parziali (n. 4 della lettera c)).

Al tempo stesso l'articolo 5-bis dello stesso D.Lgs. n. 218 del 1997 (adesione ai processi verbali di constatazione) continuerà ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro il 31 dicembre 2015.

10 Nell'adesione al Pvc poteva beneficiare di sanzioni ridotte ad 1/6 del minimo, con possibilità di pagamento in forma rateale in un massimo di tre anni. Adesso, con il nuovo ravvedimento, le sanzioni per il contribuente sono più alte: infatti, per beneficiare di sanzioni ad 1/6 del minimo il contribuente dovrà effettuare il ravvedimento prima della notifica del Pvc, con difficoltà di non poco conto, visto che non è sempre logico prevedere le possibili contestazioni che effettueranno i verificatori. Mentre, se si aspetta la notifica del Pvc, il nuovo ravvedimento consentirà di sanare la situazione, ma con sanzioni ridotte ad 1/5, e quindi più alte rispetto alla vecchia adesione al Pvc. Inoltre, mentre adesso in caso di adesione al Pvc si dovrà aderire all'intero atto, dal 2015 con il ravvedimento potrà regolarizzare solo singole violazioni, ma sarà precluso il pagamento in forma rateale.

Al tempo stesso l'articolo 5-*bis* dello stesso D.Lgs. n. 218 del 1997 (adesione ai processi verbali di constatazione) continuerà ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro il 31 dicembre 2015.

Viene soppressa la possibilità di prestare adesione ai verbali di constatazione (PVC) in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto che consentono l'emissione di accertamenti parziali.

L'adesione che continuerà ad applicarsi ai processi verbali di constatazione in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto consegnati entro il 31 dicembre 2015, è perfezionata entro i 30 giorni successivi alla data della consegna del verbale medesimo mediante comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ed all'organo che ha redatto il verbale. Entro i sessanta giorni successivi alla comunicazione l'Agenzia delle entrate notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale. Anche in tal caso la sanzione (un terzo del minimo edittale) è ridotta a un sesto del minimo ed operano forme di rateazione.

### **PVC consegnati nel 2015 e ravvedimento**

Già dal 2015, il contribuente potrà decidere di percorrere la strada del ravvedimento operoso<sup>11</sup> anche nel caso in cui siano iniziate attività di verifica.

Ciò significa che il contribuente raggiunto da un PVC<sup>12</sup> o da un invito al contraddittorio potrà tranquillamente decidere di correggere eventuali errori o

---

11 Le nuove disposizioni prevedono sostanzialmente:

- 1) l'abrogazione, ma solo per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, del vincolo di inutilizzabilità nel caso in cui la violazione sia stata già constatata e comunque siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza: in pratica, si potrà ricorrere al ravvedimento sempre, a meno che non sia stato notificato un atto di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni "automatiche" di controllo delle dichiarazioni emesse ai sensi degli articoli 36-bis, 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972;
- 2) la scomparsa dell'acquiescenza integrale ai PVC, agli inviti al contraddittorio e agli atti definibili emessi dall'Agenzia delle entrate (non preceduti da PVC o invito);
- 3) la rimodulazione delle riduzioni degli ambiti temporali entro cui le stesse si applicano.

12 Nel caso in cui il contribuente decidesse di non aderire a tutte le violazioni contestate potrà ravvedersi utilizzando le nuove regole. Infatti il nuovo ravvedimento permette al contribuente di decidere in piena autonomia quali rilievi accettare e quali lasciare. In tal caso, pertanto, la dichiarazione integrativa a sfavore e la contestuale liquidazione delle imposte potrà riguardare solo alcune delle contestazioni eccepite dal fisco (che il contribuente ritenga condivisibili o sulle quali pensi di non avere buoni margini di difesa). I rilievi e le contestazioni che resteranno pendenti invece potranno essere oggetto di osservazioni da parte del contribuente e, se non accolte dall'ufficio, di un autonomo avviso di accertamento nei confronti del quale il contribuente sarà libero di proporre un'istanza di accertamento con adesione (con beneficio delle sanzioni ridotte ad un terzo del minimo) oppure direttamente un ricorso da discutere successivamente.

omissioni con una dichiarazione integrativa e versare i nuovi importi liquidati per mezzo dell'istituto del ravvedimento operoso. Il periodo di imposta 2015 si presenta come un lasso temporale atipico in cui coesistono strumenti di definizione vecchi e nuovi. Tale circostanza è particolarmente significativa in relazione ai PVC consegnati in tale periodo e per i quali sarà possibile scegliere tra la definizione ex art. 5-bis, D.Lgs. n. 218/1997 e quella offerta dal ravvedimento operoso. Nel primo caso, il contribuente è obbligato a definire l'intero contenuto del PVC e quindi, ove i rilievi contestati riguardino più violazioni o periodi di imposta, tale strumento si presenta generalmente più oneroso rispetto al ravvedimento che, invece, permette di scegliere quali violazioni sanare rinviando la contestazione delle altre alla successiva notifica dell'avviso di accertamento. Sotto questo profilo, però, particolare attenzione va posta al rapporto eventualmente sussistente tra le violazioni contestate. In particolare, come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate, è necessario regolarizzare sia le violazioni prodromiche, quali l'omessa fatturazione, sia quelle consequenziali, come l'omesso versamento dell'IVA o l'infedele fatturazione, circostanze queste che potrebbero ridurre la convenienza a definire i rilievi contestati rinviando il tutto all'impugnazione del successivo avviso di accertamento. Per tutto il 2015, il contribuente può ancora fruire della riduzione<sup>13</sup> a 1/6 delle sanzioni per l'adesione al contenuto integrale del processo verbale di constatazione, ovvero dell'invito al contraddittorio o dell'avviso di accertamento non preceduto né da un pvc né da un invito al contraddittorio. La legge di Stabilità 2015, infatti, abroga tali istituti deflativi solo a partire dal 1 gennaio 2016, ragion per cui per l'anno in corso il contribuente potrà scegliere la strategia da adottare. In particolare, l'apertura di una verifica fiscale non costituisce più causa ostativa al

13 Gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento:

- dell'imposta dovuta
- degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito
- della sanzione in misura ridotta.

La sanzione ridotta è pari:

- a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale).

La nuova norma consente la riduzione delle sanzioni a un sesto se regolarizzate prima della constatazione ovvero un quinto se dopo la notifica di un Pvc. A nostro avviso la formalizzazione nel verbale di verifica giornaliero non equivale a una constatazione al pari di un Pvc. Un'interpretazione letterale della norma esclude questa equiparazione in quanto si fa espresso riferimento all'articolo 24 della legge 4/29 e quindi alla materiale redazione del Pvc e non di altro atto.

ravvedimento operoso, con la conseguenza che il contribuente può attivarsi per la regolarizzazione con il ravvedimento operoso già nel corso della verifica fiscale, ovvero attendere l'esito della verifica stessa con la consegna del processo verbale di constatazione. A questo punto, il contribuente può esprimere una serie di valutazioni, la prima delle quali quella di aderire all'intero contenuto del processo verbale, sfruttando la riduzione a 1/6 della sanzione, e rateizzando le somme dovute, laddove le contestazioni non siano facilmente difendibili in sede contenziosa. In alternativa, il contribuente può «selezionare» le contestazioni, ravvedendo<sup>14</sup> con il pagamento della sanzione ridotta a 1/5 quelle meno difendibili (con pagamento contestuale delle somme dovute a titolo di imposte, sanzioni e interessi) e rinviando al momento della ricezione dell'avviso di accertamento la contestazione delle altre violazioni, per le quali si è valutato di poter avere degli elementi difensivi migliori.

---

14 Riguardo alla nuova previsione della lettera b-quater), che consente di regolarizzare, fruendo della riduzione ad un quinto, le violazioni già constatate in un processo verbale (eccettuate le infrazioni agli obblighi strumentali Iva), la circolare n. 23/3 del 9 Giugno 2015 chiarisce che tale disposizione, pur in assenza di un'espressa limitazione di legge, deve ritenersi applicabile ai soli tributi amministrati dall'Agenzia, stante il riferimento alla constatazione delle violazioni finanziarie ai sensi della legge n. 4/1929. Tale conclusione è suffragata altresì dalla circostanza che, negli altri settori tributari, la constatazione della violazione resta causa ostativa del ravvedimento operoso, ai sensi del comma 1 dell'art. 13.

## Le riduzioni del nuovo articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997 a seconda dei termini di regolarizzazione

TIPOLOGIA	TEMPISTICA	SANZIONE RIDOTTA
Mancato pagamento del tributo o di un acconto <i>(lettera a)</i>	Entro il termine di <b>trenta giorni</b> dalla data della sua commissione	<b>1/10 del minimo</b> <b>con ulteriore riduzione</b> (applicando il cd. ravvedimento <i>sprint</i> ) a 1/15 per giorno di ritardo se questo non supera i 14 giorni.
Regolarizzazione di errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo <i>(lettera a-bis)</i>	Entro il <b>novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione</b> della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro <b>novanta giorni dall'omissione o dall'errore.</b>	<b>1/9 del minimo</b>
Regolarizzazione di errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo <i>(lettera b)</i>	Entro il <b>termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno</b> nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, <b>entro un anno dall'omissione o dall'errore.</b>	<b>1/8 del minimo</b>
Regolarizzazione di errori e omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo <i>(lettera b-bis)</i>	Entro il <b>termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello</b> nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro <b>due anni dall'omissione o dall'errore</b>	<b>1/7 del minimo</b>

Regularizzazione di errori e omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo  <i>lettera b-ter)</i>	<b>Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore</b>	<b>1/6 del minimo</b>
Regularizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo  <i>lettera b-quater)</i>	<b>Dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale)</b>	<b>1/5 del minimo</b>
Omissione della presentazione della dichiarazione  <i>lettera c)</i>	<b>Se la dichiarazione viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni o, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni</b>	<b>1/10 del minimo</b>

20 luglio 2015  
 Ignazio Buscema