

## ACCERTAMENTO

## L'adempimento spontaneo per la regolarizzazione dei PVC

## Indicazioni operative ed esempi di calcolo

*di Armando Urbano*

Con Provvedimento del 15 luglio 2016 n. 112072 l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione all'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 - Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti destinatari di un processo verbale di constatazione contenente rilievi fiscali. Il provvedimento descrive le modalità attraverso cui si mettono a disposizione dei contribuenti le informazioni riguardanti possibili anomalie presenti nelle dichiarazioni dei redditi, per favorire l'adempimento spontaneo tributario da parte del contribuente, il quale ha la possibilità di regolarizzare, mediante l'istituto del ravvedimento operoso, le violazioni rilevate in un Processo Verbale di Constatazione (PVC), prima dell'emissione dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

## Riferimenti normativi

- Provvedimento 15 luglio 2016, n. 11207 ;
- Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1 , commi da 634 a 636;
- D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, art. 13 .

## PREMESSA

Al fine di instaurare un proficuo dialogo, favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, nell'ambito di un percorso di cambiamento dei rapporti tra il Fisco e i contribuenti, avviato dalla legge di stabilità per il 2015 , l'Agenzia delle entrate mette a disposizione di specifiche categorie di contribuenti **elementi e informazioni** di cui è in possesso e ad essi riferibili per consentire la correzione spontanea di eventuali errori od omissioni.

Tali informazioni scaturiscono dall'analisi delle banche dati dell'Agenzia delle Entrate e dalle quali emergono che nei confronti dei **contribuenti sono stati effettuati dei controlli fiscali conclusi con la consegna di uno o più processi verbali di constatazione (PVC)** in cui sono riportate violazioni per un determinato anno d'imposta.

Questa tipologia di campagna informativa, legata alla compliance con il contribuente, è stata già avviata dall'Agenzia delle Entrate con altri Provvedimenti e nello specifico:

- Provvedimento del 1 giugno 2016 mediante il quale sono state individuate le tipologie di anomalie riscontrate nei dati degli studi di settore, inerenti il triennio d'imposta 2012 – 2014, e per le quali è previsto l'invio di 160.000 comunicazioni ai contribuenti;
- Provvedimento del 24 giugno 2016 inerente il riscontro di errori ed omissioni, da parte dell'Agenzia delle Entrate, nel Modello Unico 2013 Persone Fisiche, inerente i redditi dichiarati per l'anno d'imposta 2012. Per questa tipologia di anomalie è previsto l'invio di 100.000 comunicazioni ai contribuenti.

Il vantaggio principale che deriva al contribuente dall'emissione di questa tipologia di Provvedimenti è la possibilità di regolarizzare la propria posizione fiscale, usufruendo dell'applicazione delle sanzioni in misura ridotta in virtù dell'istituto del ravvedimento operoso.

- **Attenzione** È opportuno precisare che il contribuente può sanare autonomamente eventuali irregolarità riscontrate, redditi non dichiarati in tutto o in parte, anche se non ha ricevuto alcuna tipologia di comunicazione o non è stato emesso alcun processo verbale di constatazione, utilizzando il ravvedimento operoso.

## CONTENUTO DELLE COMUNICAZIONI

Le informazioni, contenute nelle comunicazioni inerenti la regolarizzazione dei processi verbali di constatazione, riguardano esclusivamente:

1. il codice fiscale e denominazione/nome e cognome del contribuente,

2. l'anno d'imposta dei rilievi riportati nel processo verbale di constatazione.

Questi dati sono resi disponibili al contribuente al fine di consentirgli una valutazione in ordine alla possibilità di regolarizzare errori ed omissioni beneficiando della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse.

L'Agenzia delle Entrate, al fine di ricordare al contribuente che vi è la possibilità di regolarizzare in tutto o in parte le irregolarità contestate nel PVC, invia una comunicazione, contenente le informazioni di cui sopra, agli indirizzi di **Posta Elettronica Certificata** attivati dai contribuenti; per i contribuenti, per i quali non sussiste l'obbligo di comunicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata all'Indice Nazionale degli Indirizzi di Posta Elettronica Certificata (INI-PEC), istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico, l'invio della comunicazione avviene per **posta ordinaria**.

La stessa comunicazione è consultabile, da parte del contribuente, all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate, denominata "Cassetto fiscale".

In ogni lettera sarà indicato oltre al codice atto, la casella di posta elettronica e la Direzione Provinciale competente.

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni, rilasciando apposita delega, può richiedere informazioni ovvero segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti esclusivamente a mezzo pec.

Inoltre, possono essere richieste informazioni ed eventuale assistenza, in merito alla comunicazione ricevuta, presso la Direzione Provinciale competente per territorio per l'anno d'imposta indicato.

Gli elementi e le informazioni messi a disposizione dei contribuenti sono resi disponibili, da parte dell'Agenzia delle Entrate, anche alla Guardia di finanza tramite strumenti informatici.

## COMPORAMENTO DEL CONTRIBUENTE

Il contribuente che riceve la comunicazione di anomalia dovrà verificare se i rilievi mossi dal Fisco nel PVC sono fondati o meno.

All'esito di questa valutazione potrà decidere se:

1. Regolarizzare integralmente la propria posizione e le connesse violazioni inviando la dichiarazione integrativa e utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso per effettuare il pagamento degli importi dovuti.
2. Regolarizzare parzialmente le violazioni contestate nel PVC inviando la dichiarazione integrativa e utilizzando il ravvedimento operoso per i soli rilievi che il contribuente ritiene corretti; per i rilievi ritenuti infondati il contribuente può:
  - a. inviare una memoria all'Ufficio contenente eventuali elementi o fatti, non presi in considerazione durante la verifica, al fine di far annullare le pretese infondate;
  - b. presentare ricorso in Commissione Tributaria qualora non fossero accolte le tesi contenute nella suddetta memoria; oppure
3. Non effettuare alcun tipo di regolarizzazione, attendere la notifica dell'avviso di accertamento, relativo ai rilievi mossi nel PVC, e presentare ricorso in Commissione Tributaria se ritiene infondato in diritto e in fatto l'atto accertativo.

Quest'ultima tipologia di scelta presuppone che il contribuente abbia una valida linea difensiva utile per contrastare le irregolarità eccepite dal Fisco.

## REGOLARIZZAZIONE DELLE VIOLAZIONI

Le violazioni possono essere regolarizzate, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, mediante l'istituto del **ravvedimento operoso**, previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, beneficiando della riduzione delle sanzioni ad 1/5 del minimo. Una volta notificato l'avviso di accertamento non sarà, invece, più possibile avvalersi del ravvedimento operoso.

In caso di omissione della presentazione della dichiarazione originaria il ravvedimento e, quindi, la riduzione delle **sanzioni ad 1/5 del minimo**, è precluso.

Per effettuare correttamente il ravvedimento sono necessari i seguenti adempimenti:

- la presentazione di una dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322);
- il versamento delle maggiori imposte, delle sanzioni sul tardivo versamento, ridotte con il ravvedimento, e dei relativi interessi;
- il versamento delle sanzioni per infedele dichiarazione con il ravvedimento operoso, pari ad 1/5 del minimo edittale, riportando nel modello F24 il codice atto indicato nella comunicazione ricevuta in alto a sinistra.

## COME EFFETTUARE IL CALCOLO DEGLI IMPORTI DOVUTI

Sulle comunicazioni che pervengono dall'Agenzia delle Entrate non sono presenti gli importi dovuti in quanto, in base alla tipologia di segnalazione di anomalia, autonomamente il contribuente dovrà decidere se inserire o meno nel Modello Unico integrativo i maggiori ricavi rilevati o i costi non riconosciuti e di conseguenza liquidare e versare le maggiori imposte dovute regolarizzando il tardivo versamento e le relative sanzioni mediante il ravvedimento operoso.

Inoltre, dovranno essere calcolate e versate le sanzioni relative alle infedeli dichiarazioni presentate, beneficiando delle riduzioni delle sanzioni ad 1/5 del minimo.

- **Attenzione** Una volta effettuato il ravvedimento, per consentire alla Direzione Provinciale competente per territorio di valutare con celerità l'archiviazione del processo verbale di constatazione, il contribuente dovrà trasmettere una copia del modello F24 e della ricevuta di trasmissione della dichiarazione integrativa mediante posta elettronica, allegando anche una copia della comunicazione ricevuta.

#### ESEMPIO DI RAVVEDIMENTO

A seguito di una verifica dei funzionari dell'Agenzia delle Entrate viene elevato nei confronti della società Alfa s.r.l. un Processo verbale di constatazione, per l'anno 2013, dal quale emergono le seguenti irregolarità:

- Costi indeducibili ripresi a tassazione Euro 100.000 sia ai fini IRES che ai fini del maggior valore della produzione ai fini IRAP
- Iva indetraibile Euro 22.000.

In virtù di tali contestazioni scaturiscono le seguenti violazioni sostanziali:

- ai fini delle Imposte sui redditi (IRES) – Presentazione della dichiarazione annuale infedele;
- ai fini delle Imposte dirette (IRAP) – Presentazione della dichiarazione IRAP infedele;
- ai fini dell'Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Presentazione della dichiarazione annuale infedele.

Il contribuente dovrà dapprima procedere al calcolo, in autoliquidazione, degli importi delle imposte dovute compilando una dichiarazione integrativa; nel caso in esame le imposte dovute, al netto di quelle già calcolate e versate mediante la dichiarazione originaria risultano essere:

**Ai fini Ires:**

Euro 100.000 x 27,5 % = Euro 27.500

**Ai fini Irap:**

Euro 100.000 x 4,82 % (aliquota della Regione Puglia) = Euro 4.820

**Ai fini Iva:**

viene recuperato l'importo di Euro 22.000.

- **Attenzione** A tali importi andranno aggiunti gli interessi legali calcolati dal giorno in cui doveva essere effettuato il versamento sulla dichiarazione originaria.

Successivamente dovrà calcolare il ravvedimento operoso sia sulle maggiori imposte calcolate, sia sulle violazioni sostanziali, tenendo conto del D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158 , che ha riformato il sistema delle sanzioni amministrative tributarie nel seguente modo.

Per l'omesso versamento la sanzione è del 30% delle imposte dovute; applicando il ravvedimento operoso, in presenza di PVC, si calcola 1/5 del 30% che è pari al 6%, e nel caso dell'esempio si avrà:

**Ai fini Ires:**

Euro 27.500 x 6 % = Euro 1.650

**Ai fini Irap:**

Euro 4.820 x 6 % = Euro 289,20

**Ai fini Iva:**

Euro 22.000 x 6 % = Euro 1.320

Per la presentazione della dichiarazione annuale infedele ai fini Ires, Irap ed Iva, ai sensi dell'art. 1 , comma 2 , del D.Lgs. n. 471/97, si applica sanzione amministrativa dal 90% al 180% delle maggiori imposte dovute; applicando il ravvedimento operoso, in presenza di PVC, si calcola 1/5 del 90% che è pari al 18%, e nel caso dell'esempio si avrà:

**Ai fini Ires:**

Euro 27.500 x 18 % = Euro 4.950

**Ai fini Irap:**

Euro 4.820 x 18 % = Euro 867,60

**Ai fini Iva:**

Euro 22.000 x 18 % = Euro 3.960

- **Attenzione** L'art. 1, comma 640 , della Legge n. 190/2014 ha previsto che nel caso in cui il contribuente presenti una dichiarazione integrativa a sfavore ed usufruisca dell'istituto del ravvedimento operoso per apportare delle correzioni, interviene una proroga dei termini di notifica degli avvisi di accertamento e/o di liquidazione e delle cartelle di pagamento, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione. Tale proroga decorre dalla data di regolarizzazione spontanea delle omissioni e degli errori.

#### REGOLARIZZAZIONE PARZIALE DELLE VIOLAZIONI

Il contribuente può decidere di non regolarizzare tutte le violazioni contestate nel PVC in quanto alcuni rilievi mossi potrebbero non essere corretti o frutto di mere presunzioni e impugnarli con ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale.

In tale fattispecie invierà la dichiarazione integrativa e utilizzerà il ravvedimento operoso per sanare i rilievi, con le relative sanzioni, che ritiene corretti o per i quali non ha una valida linea difensiva da poter attuare; mentre non sanerà gli altri rilievi che verranno riportati nell'avviso di

accertamento che verrà successivamente emesso dall'Agenzia delle Entrate.

Sarà opportuno che il contribuente rediga una memoria da depositare, con la copia del modello F24 e della ricevuta di trasmissione della dichiarazione integrativa, per chiarire quali rilievi del PVC ha inteso regolarizzare, come sono stati calcolati gli importi dovuti ai fini delle maggiori imposte, degli interessi e delle sanzioni sulle maggiori imposte e sulle violazioni formali.

Prima di emettere l'avviso di accertamento l'Agenzia delle Entrate può invitare il contribuente per l'instaurazione del contraddittorio ed attivare il procedimento di accertamento con adesione.

Tale fase può essere utile all'Ufficio per comprendere meglio per quali motivi il contribuente ha effettuato la regolarizzazione parziale delle violazioni e quali potrebbero essere le eventuali doglianze nel contenzioso tributario.

All'esito del contraddittorio l'Ufficio potrebbe rivedere le proprie posizioni archiviando totalmente il PVC, oppure potrebbe emettere l'avviso di accertamento per i rilievi che ritiene corretti.

## FAC SIMILE COMUNICAZIONE



Direzione Centrale Accertamento

Roma, ...-.....-2016

Codice Fiscale .....

Id. Comunicazione .....

Codice atto .....

SPETT.LE SOCIETA' / DITTA

VIA .....

C.A.P. .... CITTA' .....

Gentile Contribuente,

l'obiettivo di questa lettera è quello di instaurare un proficuo dialogo e favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari nell'ambito di un percorso di cambiamento dei rapporti tra il Fisco e i contribuenti avviato dalla legge di stabilità per il 2015.

A tal fine, Le comuniciamo che da un'analisi delle nostre banche dati è emerso che nei suoi confronti sono stati effettuati dei controlli fiscali conclusi con la consegna di uno o più processi verbali di constatazione (PVC) in cui sono riportate violazioni per l'anno d'imposta .....

Tali violazioni possono essere regolarizzate prima dell'emissione dell'avviso di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate, mediante il ravvedimento operoso previsto dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, beneficiando della riduzione delle sanzioni ad 1/5 del minimo. Una volta notificato l'avviso di accertamento non sarà, invece, più possibile avvalersi del ravvedimento operoso.

Le ricordiamo però che il ravvedimento e, quindi, la riduzione delle sanzioni ad 1/5 del minimo, è precluso in caso di omissione della presentazione della dichiarazione originaria.

Per effettuare correttamente il ravvedimento sono necessari due adempimenti:

- 1) la presentazione di una dichiarazione integrativa (art. 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322);
- 2) il versamento delle maggiori imposte, dei relativi interessi e delle sanzioni per infedele dichiarazione pari ad 1/5 del minimo edittale riportando nel modello F24 il codice atto indicato in alto a sinistra.

Qualora Lei avesse già regolarizzato la propria posizione non tenga conto della presente lettera.

Per consentire alla Direzione Provinciale competente di valutare con celerità l'archiviazione del processo verbale di constatazione, La invitiamo – una volta effettuato il ravvedimento – a trasmettere una copia del modello F24 e della ricevuta di trasmissione della dichiarazione integrativa al seguente indirizzo di posta elettronica DP.....@AGENZIAENTRATE.IT, allegando anche una copia della presente comunicazione.

Per maggiori informazioni ed eventuale assistenza in merito alla presente comunicazione può rivolgersi alla DIREZIONE PROVINCIALE DI ....., competente per l'anno d'imposta sopra indicato.

Qualora vi siano più anni di imposta interessati da violazioni, riceverà altrettante comunicazioni per semplificarle i relativi adempimenti, in quanto in ogni lettera sarà indicato il codice atto, la casella di posta elettronica e la Direzione Provinciale competente.

Cordialmente

Aldo Polito