

Adesione al PVC: le osservazioni del contribuente non la precludono

SINTESI OPERATIVA

La consegna del processo verbale di constatazione non chiude la possibilità di aderire al PVC: il contribuente può inviare osservazioni e, entro 30 giorni, comunicare l'adesione integrale prevista dall'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997, ottenendo le sanzioni ridotte a un sesto del minimo. Le iniziative hanno funzione diversa e non si escludono. Per contestare i rilievi nel merito, dopo l'abrogazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, la difesa trova normalmente spazio nello schema di atto e nel contraddittorio preventivo, quando applicabile.

[Articolo originale](#)

LEGGI ONLINE

La presentazione di osservazioni dopo la consegna di un processo verbale di constatazione non impedisce al contribuente di aderire successivamente al PVC ai sensi dell'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997. Le due iniziative non sono alternative, ma hanno una funzione e un rilievo procedimentale differenti. L'adesione integrale al verbale deve essere comunicata entro 30 giorni e consente di beneficiare della riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo; le osservazioni post-PVC, invece, non costituiscono più una fase procedimentale tipizzata dopo l'abrogazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente. Se il contribuente contesta nel merito i rilievi, la sede centrale per le difese resta normalmente lo schema di atto previsto dall'art. 6-bis della L. 212/2000, quando il contraddittorio preventivo trova applicazione.

PREMESSA

La consegna di un processo verbale di constatazione apre una fase nella quale il contribuente deve assumere rapidamente decisioni potenzialmente alternative sul piano strategico, ma non necessariamente incompatibili sul piano giuridico. Tra queste rientrano la presentazione di osservazioni, l'adesione integrale al PVC e, nei casi consentiti, il ravvedimento operoso.

Un equivoco ricorrente nella prassi consiste nel ritenere che la trasmissione di osservazioni successive alla chiusura della verifica impedisca l'accesso alla definizione agevolata del verbale. Tale conclusione non trova fondamento nella disciplina dell'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997: la norma non prevede, infatti, alcuna causa di preclusione collegata alla presentazione di memorie o osservazioni da parte del contribuente.

AMBITO DELL'ADESIONE AL PVC

L'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997, introdotto dall'art. 1 del D.Lgs. 13/2024, consente al contribuente di aderire ai verbali di constatazione redatti ai sensi dell'art. 24 della L. 4/1929. L'istituto si applica ai PVC emessi dal 30 aprile 2024.

L'adesione può essere prestata:

- ♦ senza condizioni;
- ♦ condizionandola alla rimozione di errori manifesti contenuti nel verbale.

In entrambi i casi, l'adesione deve riguardare il contenuto integrale del PVC. Non è quindi ammessa una definizione selettiva di singoli rilievi, di singoli periodi d'imposta o di specifiche violazioni contenute nel verbale. L'adesione deve essere comunicata, entro 30 giorni dalla consegna del PVC, sia all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente, individuato nel verbale, sia all'organo che lo ha redatto.

FASE	TERMINE	REGOLA APPLICABILE
Comunicazione dell'adesione	Entro 30 giorni dalla consegna del PVC	Art. 5-quater, comma 2, D.Lgs. 218/1997
Correzione degli errori manifesti	Entro 10 giorni dalla comunicazione dell'adesione condizionata	Art. 5-quater, comma 3, D.Lgs. 218/1997
Notifica dell'atto di definizione	Entro 60 giorni dalla comunicazione dell'adesione o dalla comunicazione dell'aggiornamento del PVC	Art. 5-quater, comma 5, D.Lgs. 218/1997
Versamento delle somme	Entro 20 giorni dalla notifica dell'atto di definizione	Art. 8, D.Lgs. 218/1997

ADESIONE CONDIZIONATA E ERRORI MANIFESTI

Nel caso di adesione condizionata, il contribuente deve indicare gli errori manifesti di cui chiede la rimozione. L'organo che ha redatto il PVC può correggerli nei 10 giorni successivi alla comunicazione dell'adesione, aggiornando il verbale e informandone immediatamente il contribuente e l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente.

La formulazione normativa richiede attenzione: la correzione non rappresenta un obbligo generalizzato dell'organo verbalizzante, ma una facoltà espressamente riconosciuta dalla disposizione. Inoltre, la nozione di errore manifesto va tenuta distinta dalle contestazioni valutative, ricostruttive o interpretative sul merito dei rilievi. Queste ultime, in linea generale, non sono suscettibili di essere veicolate attraverso l'adesione condizionata.

Per l'adesione senza condizioni, l'atto di definizione dell'accertamento parziale deve essere notificato dall'ufficio entro 60 giorni dalla comunicazione del contribuente. Per l'adesione condizionata, il medesimo termine decorre dalla comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'aggiornamento del PVC effettuata dall'organo che lo ha redatto.

SOSPENSIONE DEI TERMINI

I termini per l'accertamento sono sospesi fino alla comunicazione dell'adesione da parte del contribuente e, in ogni caso, non oltre il trentesimo giorno successivo alla consegna del PVC. La sospensione opera quindi per il periodo necessario a consentire la valutazione dell'accesso alla definizione, ma non si estende oltre la scadenza del termine previsto per l'esercizio dell'opzione.

La previsione è particolarmente rilevante nei casi in cui il PVC venga consegnato in prossimità della decadenza dal potere di accertamento. Il professionista deve pertanto verificare con precisione la data di consegna del verbale, la tipologia dei rilievi e il termine decadenziale applicabile alla singola annualità.

RIDUZIONE DELLE SANZIONI E PAGAMENTO

In presenza di adesione al PVC, la misura delle sanzioni prevista dagli artt. 2, comma 5, e 3, comma 3, del D.Lgs. 218/1997 è ridotta alla metà. Il risultato pratico è l'applicazione delle sanzioni nella misura di un sesto del minimo editale, anziché di un terzo del minimo previsto nell'ordinario accertamento con adesione.

Le somme dovute in base all'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate entro 20 giorni dalla notifica. Si applicano le modalità di pagamento previste dall'art. 8 del D.Lgs. 218/1997, con possibilità di pagamento in unica soluzione oppure in forma rateale.

La rateazione può avvenire fino a un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, elevate a 16 se le somme dovute superano 50.000 euro. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al saggio legale, calcolati dal giorno successivo alla notifica dell'atto di definizione.

Occorre però distinguere la definizione riguardante atti di recupero. Per effetto dell'art. 8, comma 2-bis, del D.Lgs. 218/1997, il versamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione conseguente alla definizione di

atti di recupero non può essere effettuato mediante rateazione né mediante compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

I OSSERVAZIONI DOPO IL PVC

La presentazione di osservazioni successive alla consegna del PVC non è vietata e non determina alcuna preclusione rispetto alla successiva adesione ai sensi dell'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997. La norma, infatti, non subordina la definizione alla mancata trasmissione di memorie difensive o di documenti da parte del contribuente.

Va tuttavia precisato che, dopo l'abrogazione dell'art. 12, comma 7, della L. 212/2000, le osservazioni post-PVC non costituiscono più una fase procedimentale espressamente disciplinata con il previgente *spatium deliberandi* di 60 giorni. Ciò non implica l'impossibilità di presentarle, ma ne modifica il rilievo sistematico: il contribuente può trasmetterle e l'Amministrazione può valutarle, senza che il PVC assuma però il ruolo di atto necessariamente prodromico all'accertamento secondo il precedente schema normativo.

Le osservazioni possono conservare utilità pratica, soprattutto per segnalare errori documentali, ricostruzioni palesemente inesatte, profili di fatto non considerati in verifica o elementi che possano indurre l'ufficio a ridimensionare la pretesa. Non rappresentano, però, un sostituto del contraddittorio preventivo disciplinato dall'art. 6-bis dello Statuto del contribuente.

I IL RUOLO DELLO SCHEMA DI ATTO

Quando il contribuente non aderisce integralmente al PVC, e non intende regolarizzare le violazioni mediante ravvedimento operoso, la fase difensiva centrale è normalmente quella dello schema di atto. Ai sensi dell'art. 6-bis della L. 212/2000, gli atti autonomamente impugnabili dinanzi alla giurisdizione tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, salvo le eccezioni espressamente previste.

Lo schema di atto deve assegnare al contribuente un termine non inferiore a 60 giorni per presentare controdeduzioni oppure, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. È in tale sede che il contribuente può sviluppare compiutamente le contestazioni in fatto e in diritto, corredandole della documentazione utile.

Lo schema di atto reca anche l'invito a presentare, in luogo delle osservazioni, istanza di accertamento con adesione. Per gli atti soggetti al contraddittorio preventivo, l'istanza di adesione può essere presentata entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto. Se il contribuente si avvale di questa facoltà, non può poi presentare un'ulteriore istanza di adesione dopo la notifica dell'atto impositivo.

I ATTI ESCLUSI DAL CONTRADDITTORIO

Il contraddittorio preventivo non opera per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati dal Decreto MEF 24 aprile 2024, nonché nei casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Tra le fattispecie escluse rientrano, a determinate condizioni, gli accertamenti parziali fondati esclusivamente sull'incrocio dei dati disponibili nelle banche dati dell'Amministrazione finanziaria, alcuni atti di recupero, le comunicazioni derivanti dai controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni, nonché specifici avvisi di liquidazione e atti relativi a omessi, insufficienti o tardivi versamenti.

La presenza di un PVC non consente, da sola, di presumere l'esclusione dal contraddittorio preventivo. Al contrario, un accertamento fondato su attività istruttoria, rilievi sostanziali, acquisizioni documentali, ricostruzioni induttive o valutazioni di merito è normalmente estraneo all'area degli atti automatizzati o sostanzialmente automatizzati individuati dal decreto ministeriale.

I SCELTE OPERATIVE DOPO LA CONSEGNA

Ricevuto il PVC, il contribuente dovrebbe valutare tempestivamente la strategia difensiva, distinguendo tra rilievi integralmente condivisibili, errori manifesti e contestazioni di merito.



- ♦ Se i rilievi sono integralmente condivisi, può essere opportuno valutare l'adesione al PVC entro 30 giorni, beneficiando della riduzione delle sanzioni a un sesto del minimo.
- ♦ Se il verbale contiene errori manifesti, l'adesione condizionata può consentire di chiedere il relativo aggiornamento, senza rinunciare al vantaggio sanzionatorio connesso alla definizione.
- ♦ Se il contribuente intende contestare la fondatezza dei rilievi, deve predisporre sin da subito il quadro documentale e argomentativo da utilizzare, se applicabile, nella fase dello schema di atto e del contraddittorio preventivo.
- ♦ Se talune violazioni sono oggettivamente regolarizzabili, occorre confrontare il costo del ravvedimento operoso con quello della definizione del PVC, considerando sanzioni, interessi, imposte, profili dichiarativi e conseguenze sui periodi d'imposta coinvolti.

Le osservazioni presentate dopo il PVC possono quindi essere utili, ma non escludono l'adesione e non devono indurre a trascurare i termini perentori previsti dall'art. 5-quater del D.Lgs. 218/1997. In particolare, l'adesione al verbale richiede una scelta entro 30 giorni dalla consegna, mentre le difese sul merito dei rilievi trovano, di regola, la loro sede procedimentale più strutturata nello schema di atto e nel contraddittorio preventivo.



STUDIO PIZZANO
COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

STUDIO SABATINO PIZZANO

Sede: via Sant'Alessio, 5, 83030 Venticano (AV)
Contatti: info@studiopizzano.it • dev.studiopizzano.it

***Nota informativa:** Il presente approfondimento ha scopo puramente informativo e divulgativo alla data di redazione (01/09/2026). Per la trattazione di casistiche specifiche si raccomanda il ricorso a una consulenza professionale personalizzata.*



Studio
Sabatino
Pizzano
2022
via
Sant'Alessio,
5,
83030
Venticano

STUDIO PIZZANO