
Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.





1. LA RIFORMA FISCALE

di Attilio Befera e Roberto Fanelli





1.1. PRINCIPI E CRITERI DIRETTIVI DELLA DELEGA FISCALE

1.1.1. Accertamento e controlli

L'art. 17 della **Legge di delega fiscale 9 agosto 2023, n. 111**, reca i principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali.

Secondo le previsioni della norma, il legislatore delegato avrebbe dovuto attenersi ai seguenti **criteri**, ispirati, in via generale, a principi di economicità nello svolgimento dell'attività amministrativa e di certezza del diritto tributario:

- **semplificare** il procedimento accertativo mediante l'utilizzo delle tecnologie digitali;
- favorire l'applicazione del **principio di contraddittorio**;
- razionalizzare e riordinare le disposizioni normative in materia di attività di **analisi del rischio**;
- introdurre prassi di **cooperazione** tra le amministrazioni, nazionali ed internazionali, per coordinare l'attività di controllo;
- implementare l'utilizzo di **tecnologie digitali**;
- incentivare l'**adempimento spontaneo** dei contribuenti sia potenziando gli strumenti già predisposti (regime di adempimento collaborativo di cui agli artt. 3 e ss. del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128), sia introducendo, per i soggetti di minore dimensione titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo, un concordato preventivo biennale;
- assicurare la **certezza del diritto** tributario introducendo; a) la previsione della decorrenza del **termine di decadenza** per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti ad efficacia pluriennale, per evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine nonché di quello relativo all'obbligo di conservazione delle scritture contabili, ferma restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti; b) la limitazione della possibilità di fondare la **presunzione** di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi sulla base del **valore di mercato** dei beni e servizi oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistono altri elementi rilevanti a tal fine; c) la limitazione della possibilità di **presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato** nei riguardi delle società di capitali a ristretta base partecipativa ai soli casi in cui sia accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti, ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci.

I criteri e i principi direttivi previsti per la revisione del quadro generale delle procedure di accertamento tributario **non trovano applicazione** per la revisione dei medesimi procedimenti inerenti alla **disciplina doganale** e all'applicazione dell'**accisa** e delle altre imposte indirette, di cui al D.Lgs. 26 ottobre 1995, n. 504. Infatti, i principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina doganale, ivi comprese le norme sull'accerta-



1. La riforma fiscale

1.1. Princìpi e criteri direttivi della delega fiscale

mento, sono contenuti nell'art. 11 della Legge di delega n. 111/2023 mentre quelli in materia di accise nell'art. 12, trattandosi di normative peculiari e settoriali.

Per l'attuazione delle disposizioni previste dalla Legge delega, in materia di accertamento tributario, è stato emanato il **D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13**, poi integrato e modificato dal **D.Lgs. 5 agosto 2024, n. 108** (in materia di adempimento collaborativo, vedi il D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221).

Il **D.Lgs. n. 13/2024** (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 43 del 21 febbraio 2024) - che reca anche le disposizioni in tema di concordato preventivo biennale, istituto non oggetto del presente testo e che sarà richiamato solo ove utile per illustrare le disposizioni in materia di accertamento - è entrato in vigore *"il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale"* (art. 41, comma 1), vale a dire il **22 febbraio 2024**.

Tuttavia, le norme relative alla partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento (schema di atto, adesione al verbale) hanno trovato applicazione *"con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024"* (art. 41, comma 2).

Il **D.Lgs. n. 108/2024** ha apportato modifiche ed integrazioni in materia di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale ed assume rilevanza, nell'economia del presente testo, in relazione all'ampliamento del termine di versamento delle somme richieste a seguito delle **attività di liquidazione e controllo automatico e formale delle dichiarazioni**, di cui agli artt. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, 36-bis e 36-ter, del D.P.R. n. 600/1973 (v. art. 3) (v. par. 2.2.1.).

Art. 17, Legge n. 111/2023

- Semplificazione con tecnologie digitali
- Rafforzamento del contraddittorio
- Razionalizzazione delle norme sull'analisi del rischio
- Cooperazione tra amministrazioni (nazionali e internazionali)
- Incentivi all'adempimento spontaneo
 - Adempimento collaborativo (D.Lgs. n. 128/2015)
 - Concordato preventivo biennale per PMI e autonomi
- Maggiore certezza del diritto tributario:
 - Decorrenza certa termini di decadenza
 - Limiti all'uso delle presunzioni (valore di mercato, distribuzione utili)

1.1.2. La riscossione delle imposte

L'art. 18 della Legge delega n. 111/2023 reca i princìpi e criteri direttivi per la **revisione del sistema nazionale della riscossione**, attuato attraverso il **D.Lgs. 29 luglio 2024, n. 110**.

La *ratio* sottesa al progetto delineato dalla Legge delega esplicita la volontà di **semplificare la macchina della riscossione** coattiva, anche velocizzandola, con l'obiettivo di

assicurare, nel tempo, sempre maggiori entrate afferenti ai crediti di natura fiscale e previdenziali, con possibili effetti positivi per il bilancio dello Stato.

Le principali direttive di intervento sono indicate nel **comma 1, lettera a)** dell'art. 18 e - nei limiti posti dal comma 2, con riguardo alle **risorse proprie** tradizionali dell'Unione Europea e ai fini della revisione del sistema della riscossione dell'**accisa** e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi - sono dirette ad **incrementare l'efficienza** del sistema nazionale della riscossione e semplificarlo, orientandone l'attività ai principi di efficacia, economicità e imparzialità, prevedendo, anzitutto, l'introduzione della **programmazione puntuale**, previamente concordata con il Ministero dell'Economia e delle Finanze, delle procedure di recupero dell'agente della riscossione. In tale contesto, vengono, tra l'altro, rimodulati i meccanismi di **discarico per inesigibilità** delle quote non riscosse, discarico che avverrà **automaticamente al 31 dicembre del quinto anno successivo** a quello dell'affidamento all'Agenzia delle riscossione (Agenzia delle Entrate - Riscossione, ADER), con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali, ovvero di quelle interessate da dilazioni di pagamento e con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggredibili ovvero di esperibilità di azioni fruttuose.

La successiva **lettera b)** della norma di delega è volta a favorire la massima interoperabilità dei sistemi e del patrimonio informativo funzionali alle attività della riscossione, con obiettivi di potenziamento della capacità di recupero e di eliminazione delle duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, ai fini di una progressiva riduzione dei costi.

La **lettera c)** è finalizzata a modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, per stabilizzare a 120 il numero massimo delle rate che potranno essere accordate dall'agente della riscossione.

La **lettera d)** si propone di potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, attraverso una serie di interventi (superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento, estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione ed automazione della procedura di pignoramento dei rapporti finanziari) volti a snellire il procedimento di riscossione e ridurre le relative tempistiche, favorendo l'incasso anticipato dei crediti pubblici affidati a ADER.

Le **lettere e) e f)** delegano il Governo, rispettivamente, ad individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, per porre fine all'attuale separazione tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione - le cui funzioni e attività potranno essere trasferite, in tutto o in parte, alla prima - e a garantire la continuità del servizio attraverso il conseguente trasferimento delle relative risorse strumentali e umane. In proposito, si osserva che in tal modo si determineranno maggiori sinergie organizzative ed economie di scala, senza, pertanto, alcun onere per la finanza pubblica (in linea con le previsioni dell'art. 20).

La **lettera g)**, delega il Governo ad adottare criteri direttivi specifici per la semplificazione e la velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi.



1. La riforma fiscale

1.2. Il quadro normativo

Art. 18, Legge n. 111/2023

Obiettivi: semplificazione e velocizzazione del sistema, maggiori entrate per Stato e INPS

Linee di intervento:

- Programmazione concordata con MEF delle procedure di recupero
- Discarico automatico quote inesigibili (dopo 5 anni, salvo eccezioni)
- Interoperabilità sistemi informativi per ridurre duplicazioni e costi
- Rateazioni stabilizzate fino a 120 rate
- Potenziamento riscossione coattiva:
 - Superamento ruolo/cartella
 - Estensione efficacia atti
 - Pignoramento rapporti finanziari automatizzato

1.2. IL QUADRO NORMATIVO

In materia di accertamento, il D.Lgs. n. 13/2024 ha **modificato** il quadro legislativo che disciplina il settore ma **non ha sostituito** i provvedimenti di base che lo disciplinano, che sono stati integrati o parzialmente modificati dalle nuove disposizioni.

1.2.1. Imposte sui redditi

Per quanto riguarda le imposte sui redditi e, per derivazione, l'IRAP, le norme di base si trovano all'interno del **D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, recante “*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*”, che si occupa propriamente di controlli e accertamento nel Titolo IV (artt. da 31 a 45) e, in parte, nel Titolo VI (artt. da 58 a 70).

In particolare, le disposizioni citate disciplinano le attribuzioni degli uffici delle entrate (art. 31), lo scambio di informazioni e gli strumenti di cooperazione amministrativa, compresi i controlli simultanei e le verifiche congiunte (artt. da 31-bis a 31-bis.4), i poteri istruttori degli uffici per l'effettuazione dei controlli e, in particolare, per gli accessi, ispezioni e verifiche (artt. 32 e 33, (normativa di recente modificata dall'art. 13-bis del D.L. 17 giugno 2025, n. 84, convertito dalla Legge 30 luglio 2025, n. 108, che obbliga l'Amministrazione finanziaria a motivare nell'atto di autorizzazione e nel processo verbale di verifica le circostanze e le condizioni che giustificano un accesso ai fini di verifica fiscale), i casi di deroga al segreto bancario (art. 35), la liquidazione delle imposte in base alle dichiarazioni e il controllo formale delle dichiarazioni stesse (artt. 36-bis e 36-ter), i controlli delle dichiarazioni e la rettifica di quanto dichiarato dal contribuente (artt. 37 e 38), gli atti di recupero di crediti indebitamente compensati (art. 38-bis), la rettifica delle dichiarazioni per i redditi determinati in base alle scritture contabili (art. 39) e delle dichiarazioni da parte dei soggetti diversi dalle persone fisiche (società ed enti) (art. 40), la rettifica delle dichiarazioni nei casi di adesione al consolidato fiscale nazionale (art. 40-bis), l'accertamento d'ufficio qualora il contribuente ab-

bia omesso la presentazione della dichiarazione (art. 41), l'accertamento “parziale” (art. 41-*bis*), l'accertamento dei redditi dei fabbricati (art. 41-*ter*), le modalità di formazione e gli altri requisiti che devono possedere gli avvisi di accertamento (art. 42), i termini decadenziali per la notifica degli accertamenti (art. 43, come integrato dall'art. 6-*bis*, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, c.d. Statuto del contribuente) e la partecipazione dei Comuni all'accertamento (artt. 44 e 45).

Le modifiche apportate dal **D.Lgs. n. 13/2024**, in attuazione della Legge di delega fiscale, hanno riguardato aspetti specifici del procedimento di accertamento, senza intaccarne la **struttura**, che resta quella prevista dallo stesso D.P.R. n. 600/1973.

Come si vedrà più approfonditamente nel par. 1.3., infatti, il D.Lgs. n. 13/2024 è intervenuto sui seguenti articoli del D.P.R. n. 600/1973:

- artt. 31 e 32, in materia di competenza degli Uffici nel caso di attività svolte in forma associata e al fine di consentire agli Uffici di svolgere le attività di analisi del rischio;
- artt. da 31-*bis* a 31-*bis*.4, in materia di strumenti di cooperazione amministrativa avanzata;
- art. 38-*bis* che è stato inserito per disciplinare compiutamente il recupero dei crediti non spettanti o inesistenti;
- art. 60-*ter*, sulle notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale.

In linea generale, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, il procedimento di accertamento, inteso in senso lato, si articola su **due momenti fondamentali**:

1. **il controllo**;
2. **l'accertamento vero e proprio** (di competenza esclusiva dell'Ufficio delle Entrate del domicilio fiscale del contribuente).

I controlli

I **controlli fiscali** vengono eseguiti, principalmente, dall'Agenzia delle Entrate e dal Corpo della Guardia di Finanza. Mentre le competenze di quest'ultima si esauriscono, in sostanza, con la conclusione dell'attività di controllo (per esempio, verifica fiscale), la gestione della fase dell'accertamento, nonché dell'eventuale contenzioso, è attribuita **esclusivamente** all'Agenzia delle Entrate.

Se dal controllo emergono irregolarità viene redatto un **Processo Verbale di Constatazione** (PVC), da cui risultano le operazioni eseguite e le violazioni riscontrate.

Il PVC viene trasmesso all'Ufficio delle Entrate competente, che dà il via al procedimento di accertamento propriamente inteso. Rientra in questa fase anche l'eventuale **adesione del contribuente al verbale di constatazione**, facoltà introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 13/2024, considerato che, anche in tale ipotesi, è previsto pur sempre l'intervento dell'Ufficio impositore, che deve notificare al soggetto che ha prestato adesione al verbale l'atto di **definizione dell'accertamento parziale**.

Se dal controllo **non emergono irregolarità**, la fase dell'accertamento non viene attivata ed il contesto viene abbandonato (archiviato).



1. La riforma fiscale

1.2. Il quadro normativo

Sono previste **tre tipologie di controlli**:

- controlli formali sulle **dichiarazioni** presentate (artt. 36-*bis* e 36-*ter*);
- controlli con **accesso** presso il contribuente (artt. 32 e 33);
- controlli mediante **invio di questionari** oppure **invito al contribuente** a presentare all’Ufficio documenti, atti, registri e quant’altro, fornendo chiarimenti su tali operazioni o fattispecie indicate. In particolare, l’Ufficio competente o la Guardia di Finanza possono attivare questa tipologia di controllo anche sulla base di informazioni precedentemente acquisite presso banche dati o istituti di credito o finanziari.

L'accertamento

Il D.P.R. n. 600/1973 prevede, in materia di imposte sui redditi, le seguenti **tipologie di accertamento**:

- accertamento **analitico**, che si ha quando l’incompletezza o l’infedeltà della dichiarazione presentata dal contribuente emergono in modo diretto da atti, documenti, fatture, precedenti dichiarazioni o dichiarazioni di altri contribuenti, da bilanci o quant’altro, e la ripresa avviene in relazione a specifiche componenti di reddito o di costo, correggendo le dichiarazioni solo per gli elementi ritenuti non corretti o non deducibili;
- accertamento **analitico-induttivo**, che unisce al metodo analitico il ricorso a **presunzioni semplici**, purché “gravi, precise e concordanti”;
- accertamento **induttivo puro**, che può essere attivato soltanto in presenza dei presupposti previsti dalla legge (ad esempio, omessa dichiarazione, assenza di contabilità) e consente la ricostruzione del reddito utilizzando criteri presuntivi molto ampi, anche senza i requisiti della gravità, precisione e concordanza;
- accertamento **sintetico**, qualora il reddito complessivo del contribuente venga ricostruito sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d’imposta (c.d. redditometro).

1.2.2. Imposta sul valore aggiunto

La **Direttiva IVA n. 2006/112/CE** del 28 novembre 2006 disciplina in modo organico il funzionamento dell’imposta sul valore aggiunto nell’Unione Europea, ma non contiene norme dettagliate in materia di controlli e accertamenti fiscali.

Le norme sull’accertamento in materia di IVA sono contenute, quindi, principalmente nel Titolo IV del **D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633** (artt. da 51 a 66-*bis*) e ricalcano sostanzialmente quelle previste ai fini delle imposte sui redditi, sebbene i particolari regimi previsti dalla normativa di settore abbiano richiesto, nel tempo, l’emanazione di specifiche disposizioni in tema di controlli ed accertamento.

In particolare, le disposizioni citate disciplinano le attribuzioni degli uffici delle entrate (art. 51), i poteri istruttori degli uffici per l’effettuazione dei controlli e, in particolare, per gli accessi, ispezioni e verifiche (art. 52, normativa di recente modificata dall’art. 13-*bis* del D.L. 17 giugno 2025, n. 84, convertito dalla Legge 30 luglio 2025, n. 108,

che obbliga l'Amministrazione finanziaria a motivare nell'atto di autorizzazione e nel processo verbale di verifica le circostanze e le condizioni che giustificano un accesso ai fini di verifica fiscale), l'utilizzo delle presunzioni legali di cessione e di acquisto di beni (art. 53, in realtà sostituito dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441), le procedure per la rettifica delle dichiarazioni presentate dai contribuenti (art. 54), la procedura automatizzata per il controllo delle dichiarazioni (art. 54-*bis*), i controlli automatizzati sui soggetti identificati in Italia (art. 54-*ter*), la liquidazione dell'imposta dovuta relativamente alle operazioni effettuate nell'ambito dei regimi speciali di cui agli artt. 74-*quinquies* e ss. dai soggetti non residenti (art. 54-*quater*), l'accertamento dell'imposta dovuta dai soggetti di cui agli artt. da 74-*quinquies* a 74 *septies* (art. 54-*quinquies*), l'applicazione dell'accertamento induttivo (art. 55), la notificazione e motivazione degli accertamenti (art. 56), il termine di decadenza per l'azione accertatrice degli Uffici (art. 57), il pagamento delle imposte accertate (art. 60), la collaborazione della Guardia di Finanza e degli Uffici doganali (artt. 63 e 64), gli obblighi dell'Amministrazione finanziaria (art. 65), il segreto d'ufficio (art. 66) e la pubblicazione degli elenchi dei contribuenti (art. 66-*bis*).

1.2.3. Norme comuni in materia di imposte sui redditi e IVA

Accertamento esecutivo

Integrando e modificando le disposizioni passate in rassegna, **l'art. 29, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78**, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122 stabilisce che gli avvisi di accertamento relativi alle imposte sul reddito, all'IRAP e all'IVA, nonché i connessi provvedimenti di irrogazione sanzioni, costituiscono anche titolo per la riscossione delle somme dovute, senza necessità di iscrizione a ruolo e notifica della relativa cartella di pagamento (c.d. **accertamento esecutivo**).

Gli atti in parola divengono esecutivi una volta decorso il termine utile per la proposizione del ricorso e devono espressamente contenere l'avvertimento che, decorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento - in deroga alle disposizioni in materia di iscrizione a ruolo - la riscossione delle somme richieste è affidata all'agente della riscossione anche ai fini dell'**esecuzione forzata**.

Le somme dovute in base a tali accertamenti "esecutivi" (a titolo definitivo o provvisorio), ove non versate dal contribuente in modo spontaneo, sono riscosse dall'Agente della riscossione, anche **coattivamente**, senza necessità della iscrizione a ruolo e della conseguente notifica della cartella di pagamento, una volta che l'Agente stesso abbia comunicato al contribuente di aver preso in carico le somme risultanti dovute sulla base dell'avviso di accertamento ("avviso di presa in carico").

Riscossione delle imposte accertate

L'avviso di accertamento esecutivo deve contenere anche l'intimazione ad adempiere, in caso di tempestiva **proposizione del ricorso** ed entro il termine di presentazione del ricorso stesso, all'obbligo di **pagamento** degli importi stabiliti **dall'art. 15 del D.P.R.**



1. La riforma fiscale

1.2. Il quadro normativo

n. 602/1973. Tale disposizione prevede che le imposte corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi (perché l'accertamento è stato impugnato), nonché i relativi interessi, sono riscossi **per un terzo** degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati. La norma si applica anche per le **itenute alla fonte** dovute dai sostituti d'imposta in base ad accertamenti non ancora definitivi.

In questo caso, il versamento deve essere eseguito **spontaneamente** dal contribuente, utilizzando il **Modello di pagamento F24**. Il versamento deve essere effettuato entro il termine per presentare ricorso e la relativa ricevuta di pagamento inviata o consegnata all'Ufficio in intestazione entro 10 giorni dal versamento.

L'art. 29, comma 1, lett. a) del D.L. n. 78/2009, precisa, tuttavia, che “*la sanzione amministrativa prevista dall'art. 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, non si applica nei casi di omesso, carente o tardivo versamento delle somme dovute, nei termini di cui ai periodi precedenti, sulla base degli atti ivi indicati*”.

Pertanto, in caso di ricorso alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, fermo l'obbligo del versamento delle maggior imposte accertate e dei relativi interessi, **per un terzo** degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati, l'eventuale **omesso spontaneo** versamento del contribuente non comporta l'applicazione di sanzioni. Ne consegue che le somme da versare ai sensi del richiamato art. 15 saranno richieste in pagamento dall'Agente della riscossione, senza applicazione di alcuna sanzione, fermo la maturazione degli interessi.

Per quanto riguarda le sanzioni risultanti dall'avviso di accertamento, si osserva che in caso di impugnazione dell'avviso di accertamento e di irrogazione delle sanzioni stesse, l'art. 19 del D.Lgs. n. 472/1997 prevede l'applicabilità **dell'art. 68, commi 1 e 2**, del D.Lgs. n. 546/1992 (concernente il contenzioso tributario).

In base a tale combinato disposto, le sanzioni pecuniarie saranno riscosse per i **due terzi** (della sanzione irrogata) solo dopo la sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado che respinge il ricorso del contribuente; se la Corte di giustizia tributaria di primo grado accoglie in parte il ricorso le sanzioni saranno riscosse per **l'intero ammontare**, purché **non superiore ai due terzi** della sanzione irrogata.

Pertanto, fino alla sentenza di primo grado, **le sanzioni** risultanti dall'atto di irrogazione delle sanzioni connesso all'atto di accertamento **non possono essere riscosse**, nemmeno in parte.

Nel caso di **atto di recupero** di crediti non spettanti o inesistenti, indebitamente compensati, non è prevista riscossione frazionata ma l'ammontare ripreso a tassazione deve essere integralmente versato, senza possibilità di avvalersi della compensazione, anche in caso di impugnazione dell'atto (art. 38-bis, comma 1, lett. d).

1.2.4. Imposte indirette e tributi locali

Anche per quanto riguarda le **imposte indirette**, le novità introdotte in attuazione della Legge di delega fiscale non hanno intaccato il vigente quadro relativo ai controlli e agli accertamenti.

Al riguardo, si premette che in attuazione dell'art. 21, comma 1, della Legge di delega fiscale n. 111/2023, è stato emanato il D.Lgs. 1° agosto 2025, n. 123, recante il **Testo Unico** delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti.

Le disposizioni del Testo Unico, che si applicano **a decorrere dal 1° gennaio 2026** (art. 205), **salvo ulteriori proroghe**, hanno ad oggetto l'imposta di **registro** (Parte I), le imposte **ipotecaria e catastale** (Parte II), l'imposta sulle **successioni e donazioni** (Parte III), l'imposta di **bollo** e l'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (**IVAFE**) (Parte IV), i regimi sostitutivi e le **agevolazioni** (Parte V).

Relativamente all'imposta di registro, la materia è disciplinata, fino al 31 dicembre 2025, dal Testo Unico di cui al **D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131** (TUR), come modificato dal **D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139** e, dal 1° gennaio 2026, salvo ulteriori proroghe, dal **D.Lgs. 1° agosto 2025, n. 123** (Testo Unico delle disposizioni legislative in materia di imposta di registro e di altri tributi indiretti) (nuovo TU Registro e altri tributi indiretti, cfr. artt. da 1 a 70).

In particolare, il TUR prevede le attribuzioni e i poteri degli uffici (art. 53-*bis*), le norme che consentono agli Uffici la rettifica del valore degli immobili e delle aziende (art. 52) e la liquidazione dell'imposta derivante dai contratti di locazione (art. 52-*bis*), le modalità di riscossione dell'imposta risultante dall'accertamento (art. 56) [art. 57 del D.Lgs. n. 123/2025], le norme sulla decadenza dal potere di accertamento (art. 76), la prescrizione del diritto all'imposta (art. 78).

In materia di **imposta sulle successioni e donazioni**, le disposizioni che disciplinano l'accertamento del tributo sono contenute nel Capo IV del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, come modificato dal D.Lgs. 18 settembre 2024, n. 139. Tali norme si occupano del procedimento e dei relativi termini (art. 27) [art. 112 del D.Lgs. n. 123/2025], della liquidazione dell'imposta in base alla dichiarazione (art. 33) [art. 118 del D.Lgs. n. 123/2025], della rettifica e della liquidazione della maggiore imposta (art. 34), dell'accertamento e della liquidazione d'ufficio in caso di omissione della dichiarazione della successione (art. 35), della riscossione del tributo in caso di accertamento (art. 40) [art. 123 del D.Lgs. n. 123/2025], dei termini di prescrizione e decadenza (art. 41) [art. 124 del D.Lgs. n. 123/2025].

Il D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, concernente il Testo Unico delle **imposte ipotecaria e catastale** (TUIC), prevede che per l'accertamento e la liquidazione delle imposte, per la irrogazione delle relative sanzioni, per le modalità e i termini della riscossione e per la prescrizione, si applicano, in quanto non disposto diversamente, “*le disposizioni relative all'imposta di registro e all'imposta sulle successioni e donazioni*” (art. 13, comma 1).

Per quanto riguarda le altre **imposte indirette “minori”** (Bollo, Concessioni governative, e altre), i singoli provvedimenti che disciplinano il tributo prevedono le specifiche disposizioni di settore.

Per quanto attiene ai **tributi locali**, le disposizioni generali in tema di accertamento e controlli sono contenute nell'art. 1, commi 161 e ss., della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 e nei provvedimenti che disciplinano il singolo tributo (per esempio, per quanto



1. La riforma fiscale

1.2. Il quadro normativo

attiene all'IMU, si veda l'art. 1, commi da 738 a 815, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160).

1.2.5. Strumenti deflattivi. Accertamento con adesione e acquiescenza

I c.d. **istituti "deflattivi" del contenzioso**, di cui ci si occupa nel Capitolo 4, sono strumenti previsti dall'ordinamento tributario con la funzione di prevenire o ridurre l'insorgenza del contenzioso tributario tra contribuente e Amministrazione finanziaria. Essi, quindi, servono a **risolvere i conflitti fiscali in modo anticipato** o alternativo al processo tributario, riducendo così il carico di lavoro dei giudici e favorendo una soluzione più rapida e meno onerosa per entrambe le parti.

Si tratta del ravvedimento operoso, dell'adesione al PVC, dell'accertamento con adesione, dell'acquiescenza all'accertamento, della definizione agevolata delle sanzioni, dell'autotutela e della conciliazione giudiziale.

Il **ravvedimento operoso** rappresenta uno strumento deflattivo che può essere attivato solo preventivamente alla fase dell'accertamento, in quanto la notifica di un atto di accertamento (o di atti di liquidazione, comprese le comunicazioni di irregolarità a seguito del controllo formale delle dichiarazioni) preclude la possibilità di beneficiare di tale istituto. Il ravvedimento, invece, può essere applicato anche dopo l'inizio di controlli, ispezioni o verifiche o la notifica di un processo verbale di constatazione, purché prima di un avviso di accertamento o di un atto di liquidazione (art. 13, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

A seguito della notifica di un processo verbale di constatazione, il contribuente, oltre alla possibilità di regolarizzare le violazioni commesse mediante ravvedimento operoso, può chiedere all'Ufficio competente di **definire** in maniera agevolata **il verbale** stesso (art. 5-quater, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218), beneficiando della riduzione alla metà delle sanzioni applicabili in caso di accertamento con adesione e versando le somme dovute, anche in forma rateale.

A seguito della **notifica di un avviso di accertamento** (in materia di imposte sui redditi, IVA o imposte indirette) il contribuente può definire le contestazioni, in accordo con l'Ufficio, mediante ricorso all'**accertamento con adesione** (artt. da 1 a 13, escluso l'art. 5-quater, del D.Lgs. n. 218/1997, come modificato dal D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 e dal D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81) oppure può prestare autonomamente **acquiescenza** completa al contenuto dell'avviso stesso (art. 15 dello stesso D.Lgs. n. 218/1997).

In tale ottica rientra anche un istituto similare ma relativo al solo aspetto sanzionatorio, costituito dalla facoltà di **definire in via agevolata le sole sanzioni** risultanti dall'avviso di accertamento o dall'atto di irrogazione, ottenendo la riduzione delle stesse ad un terzo (artt. 16 e 17, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Può rientrare, inoltre, nel novero degli istituti che consentono di prevenire il contenzioso tributario, dopo la notifica di un avviso di accertamento, anche l'**autotutela**, mediante la quale l'Amministrazione può correggere i propri atti viziati o illegittimi senza bisogno di ricorso al giudice tributario.

Le disposizioni relative alla **conciliazione giudiziale**, che si sostanzia nell'accordo tra le parti in pendenza di giudizio, davanti al giudice tributario, si trovano collocate all'interno del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (artt. da 48-*bis* a 48-*ter*), relativo al contenzioso tributario.

1.2.6. I diritti del contribuente

Per completare la mappa dell'impianto normativo che disciplina la materia dell'accertamento, occorre, infine, considerare i provvedimenti legislativi che prevedono specifici **diritti** riconosciuti al contribuente in fase di controllo e accertamento.

In primo luogo, la **Legge 27 luglio 2000, n. 212**, recante disposizioni in materia di **statuto dei diritti del contribuente**, come modificata, in attuazione della delega fiscale, dal D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219.

Tale *corpus* normativo contiene, tra l'altro, norme che rientrano specificamente nella materia dell'accertamento e della riscossione, quali, ad esempio, il **principio del contraddittorio** (art. 6-*bis*), l'obbligo di **motivazione** degli atti (art. 7), l'annullabilità e la nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria (artt. da 7-*bis* e 7-*quinquies*), i vizi delle **notificazioni** (art. 7-*sexies*), il **divieto di bis in idem** nel procedimento tributario (art. 9-*bis*), la **tutela dell'affidamento** e della buona fede (art. 10), il **principio di proporzionalità** del procedimento tributario (art. 10-*ter*), l'esercizio del potere di **autotutela** (artt. 10-*quater* e 10-*quinquies*), l'interpello (artt. 11 e 19), i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a **verifiche fiscali** (art. 12, come modificato dall'art. 13-*bis*, comma 1, del D.L. 17 giugno 2025, n. 84, convertito dalla Legge 30 luglio 2025, n. 108), il garante nazionale del contribuente (art. 13), il codice di comportamento per il personale addetto alle **verifiche tributarie** (art. 15), i concessionari della riscossione (art. 17).

1.2.7. L'adempimento collaborativo

L'adempimento collaborativo è un **modello di relazione** tra contribuente e Amministrazione finanziaria basato su trasparenza, cooperazione e fiducia reciproca, previsto dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128.

Si tratta di un regime **volontario** rivolto inizialmente ai grandi contribuenti (ma oggi progressivamente esteso), in cui le imprese che adottano un sistema di controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework - TCF*) efficace possono instaurare un dialogo costante con l'Agenzia delle Entrate, riducendo l'incertezza fiscale *ex ante*, cioè prima di adottare comportamenti o operazioni potenzialmente controverse.

L'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, disciplinato dagli artt. da 3 a 7-*bis* del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l'Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare **rischi fiscali** prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell'anticipazione del controllo.



1. La riforma fiscale

1.3. Le novità in materia di accertamento

L'istituto è stato modificato dall'art. 1, comma 1, del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 221, nell'ambito della riforma fiscale, di cui alla Legge n. 111/2023.

1.3. LE NOVITÀ IN MATERIA DI ACCERTAMENTO

Le **novità** che riguardano l'accertamento fiscale, introdotte in attuazione della Legge di delega fiscale, sono quelle previste, principalmente:

- dal **D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219**, che ha modificato la Legge 27 luglio 2000, n. 212, recante *"Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"*.
- dal **D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13** (modificato dal D.Lgs. 12 giugno 2025, n. 81), artt. da 1 a 5.

1.3.1. Le modifiche allo Statuto del contribuente

La Legge n. 212/2000 è un atto normativo di rango ordinario che raccoglie e disciplina in modo organico i **principi fondamentali** del rapporto tra Fisco e contribuente.

Lo scopo della legge è quello di garantire maggiore **trasparenza, certezza e tutela dei diritti** nelle relazioni tributarie, fissando **regole di comportamento** vincolanti per l'Amministrazione finanziaria.

Le norme contenute nella Legge n. 212/2000 hanno, quindi, un **diretto impatto** sull'attività di controllo e di accertamento svolta dall'Amministrazione finanziaria, tenendo conto che la loro violazione potrebbe portare all'**annullamento** degli atti istruttori, di accertamento o di riscossione, emanati dall'Amministrazione finanziaria.

Partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento

Il D.Lgs. n. 219/2023 ha introdotto l'**art. 6-bis** della Legge n. 212/2000, che, in attuazione dei principi di cui agli artt. 4 e 17, comma 1, lett. b), della Legge delega n. 111/2023, prevede il **princípio del contraddittorio**.

La disposizione sancisce che tutti gli atti **autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria - **esclusi** quelli automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni (di cui al D.M. 24 aprile 2024) e i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione - sono preceduti, a pena di annullabilità, da uno **"schema di atto"** in relazione al quale il contribuente, nel termine indicato nello schema stesso, comunque non inferiore a **60 giorni**, può presentare eventuali controdeduzioni (art. 6-bis, comma 3).

L'atto di accertamento o di rettifica non è adottato prima della scadenza del termine assegnato per le controdeduzioni e, se vi è stato contraddittorio con il contribuente, tiene conto delle **osservazioni del contribuente** ed è **motivato** con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere.

La norma ha richiesto **interventi di coordinamento** sia in relazione alle disposizioni in materia di accertamento con adesione (D.Lgs. n. 218/1997) sia a quelle sul ravvedimento (art. 13, D.Lgs. n. 472/1997).

In particolare, nel caso di comunicazione di uno “schema di atto” il contribuente, entro 30 giorni, può formulare istanza di **accertamento con adesione** (art. 6, comma 2-bis, D.Lgs. n. 218/1997), fermo restando che l’istanza può essere presentata anche nei 15 giorni successivi alla notifica dell’avviso di accertamento o di rettifica, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto, se il contribuente non ha presentato l’istanza a fronte dello “schema di atto” (art. 6, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 218/1997). Per quanto riguarda il **ravvedimento**, l’art. 13 prevede che il contribuente possa regolarizzare spontaneamente le violazioni commesse anche dopo la notifica dello “schema d’atto”, oltreché dopo la notifica del PVC.

Nuovo regime sulle invalidità degli atti tributari

Al fine di dare certezza giuridica e limitare il contenzioso, nonché anche per evitare che ogni vizio formale comporti automaticamente l’invalidità dell’atto, il D.Lgs. n. 219/2023 (art. 1, comma 1, lett. g) ha inserito nello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000) un nuovo sistema organico sulle **invalidità degli atti tributari** (artt. da 7-bis a 7-sexies).

Il nuovo assetto normativo **distingue** in modo espresso tra **nullità** (vizi gravi, assoluti, rilevabili sempre), **annullabilità** (vizi procedurali o formali, da far valere nei termini di impugnazione) e **irregolarità** (errori non invalidanti), precisando che un atto può darsi nullo o annullabile solo se la legge lo prevede espressamente mentre le irregolarità non determinano mai invalidità, salvo che abbiano inciso sul diritto di difesa del contribuente (art. 7-bis).

La **nullità** di un atto - che può essere fatta valere in ogni stato e grado del giudizio - si ha solo nei casi tassativi previsti dalla legge come, ad esempio, in caso di mancanza assoluta di elementi essenziali (soggetto, oggetto, motivazione, sottoscrizione), di difetto assoluto di attribuzione dell’organo che lo ha emanato, di mancanza di contraddirittorio quando espressamente imposto a pena di nullità (“schema d’atto”) (art. 7-ter).

L’atto è, invece, **annullabile** quando viola norme procedurali o formali che non rientrano nelle cause di nullità. L’annullabilità va eccepita dal contribuente entro i termini di impugnazione e il giudice non può rilevarla d’ufficio (art. 7-quater).

Costituiscono mere **irregolarità** gli errori formali o materiali che non incidono su diritti o interessi del contribuente. Le irregolarità non comportano invalidità, ma il contribuente può chiederne la correzione o il riesame in autotutela (art. 7-quinquies).

Divieto del bis in idem

Con l’**art. 9-bis della Legge n. 212/2000** è stato introdotto il principio del divieto di *bis in idem*, per esigenze di bilanciamento tra tutela dell’interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente nel rispetto del principio di proporzionalità, sancendo che il contribuente ha diritto a che l’Amministrazione finanziaria eserciti l’azione accertativa relativamente a ciascun tributo **“una sola volta per ogni periodo d’imposta”**, in modo che ogni persona ha diritto a essere gravata da una sola procedura e quindi a doversi difendere una sola volta.



1. La riforma fiscale

1.3. Le novità in materia di accertamento

La triplice condizione introdotta nell'art. 9-bis rappresenta un importante passo in avanti nella protezione dei diritti fondamentali del contribuente perché richiedere che l'azione sia svolta una sola volta, per ogni tributo, per ogni periodo d'imposta, implica il passaggio dalla tendenziale unicità dell'atto accertativo all'**unicità dell'azione accertativa**.

Principio di proporzionalità

Il nuovo **art. 10-ter** della Legge n. 212/2000 disciplina in modo espresso il principio di proporzionalità nel diritto tributario.

In attuazione dei principi contenuti nella Legge di delega fiscale, viene previsto che l'azione dell'Amministrazione finanziaria deve sempre essere **adeguata e proporzionata** rispetto agli **obiettivi** di interesse pubblico perseguiti, secondo un principio di bilanciamento tra tutela dell'erario e diritti del contribuente.

In particolare, gli strumenti di controllo, le misure cautelari, le sanzioni e gli atti impositivi devono essere **necessari** (non ci devono essere alternative meno gravose per il contribuente), **idonei** a conseguire il fine, non risultare **eccessivi** rispetto allo scopo.

Autotutela

La **normativa previgente** alla Legge di delega fiscale, per come interpretata dalla giurisprudenza, contemplava l'esercizio in capo all'Amministrazione finanziaria dell'autotutela in campo tributario (sotto forma di annullamento d'ufficio, rinuncia alla imposizione o rimborso di somme non dovute) essenzialmente come potere di natura **discrezionale**.

Il D.Lgs. n. 219/2023 ha integrato lo Statuto dei diritti del contribuente con due nuove norme che disciplinano in modo organico il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, distinguendo **l'autotutela obbligatoria** (art. 10-quater) e **l'autotutela facoltativa** (art. 10-quinquies).

La forma **obbligatoria** dell'autotutela prevede che l'Amministrazione debba procedere all'annullamento d'ufficio (anche in presenza di atti definitivi) quando l'atto risulti manifestamente illegittimo, **ad esempio**, per errore sul presupposto dell'imposta (ad es. tassazione di un soggetto non obbligato), errore di persona, evidente errore di calcolo o di duplicazione del tributo, pagamento già avvenuto, mancanza di documentazione poi regolarizzata, vizi riconosciuti dall'Amministrazione stessa o già accertati in giudizio. In tali casi, il termine per provvedere è un anno dall'accertamento del vizio.

Ai sensi dell'art. 10-quinquies (autotutela **facoltativa**), l'Amministrazione può annullare un atto quando, pur non essendoci i casi di manifesta illegittimità, sussistano ragioni di equità o di opportunità amministrativa, valutando, l'interesse pubblico alla rimozione dell'atto, l'affidamento del contribuente, l'equilibrio tra gettito erariale e sacrificio imposto. In questo caso si tratta di una facoltà discrezionale, non di un obbligo ma l'annullamento non può dar luogo a responsabilità per danno erariale.

Modifiche allo Statuto del contribuente (Legge n. 212/2000)

- Rafforzare trasparenza, certezza e tutela dei diritti
- Regole vincolanti per l'Amministrazione finanziaria
- Contraddittorio preventivo (art. 6-*bis*) (schema di atto)
- Invalidità degli atti (artt. 7-*bis* - 7-*sexies*) (nullità, annullabilità, irregolarità)
- Divieto di *bis in idem* (art. 9-*bis*)
- Principio di proporzionalità (art. 10-*ter*)
- Autotutela (obbligatoria e facoltativa: artt. 10-*quater* e art. 10-*quinquies*)

**1.3.2. Le modifiche in materia di accertamento delle imposte sui redditi
(D.P.R. n. 600/1973)**

La prima modifica apportata al D.P.R. n. 600/1973 è motivata dalla necessità di **coordinare** il procedimento di accertamento, relativo ai redditi attribuiti per trasparenza (ad esempio, società di persone), all'introduzione nell'ordinamento dell'istituto del **contraddittorio preventivo**.

L'art. 1, comma 2, lett. a), del D.L. n. 13/2024 prevede l'inserimento di un nuovo comma nell'**art. 31** del D.P.R. n. 600/1973, concernente le attribuzioni degli uffici delle imposte, stabilendo, in analogia a quanto già previsto nel procedimento di adesione, che la **competenza** all'emissione dell'atto di accertamento del **reddito di partecipazione** attribuibile ai soci, agli associati o all'altro coniuge spetta all'ufficio competente nei confronti della società, dell'associazione o del titolare dell'azienda coniugale. L'art. 31, unitamente, all'art. 32, è stato modificato anche dall'art. 2 del D.Lgs. n. 13/2024, nell'ambito della razionalizzazione dell'analisi di rischio fiscale (v. par. 1.3.4.). La lettera b) del medesimo comma 2, introduce il nuovo **art. 38-bis** del D.P.R. n. 600/1973, che riguarda gli atti di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti. La norma, nell'ottica di razionalizzare e omogeneizzare il **procedimento di recupero dei crediti**, sia non spettanti che inesistenti, prevede un unico procedimento accertativo, indipendentemente dalla natura del credito indebitamente utilizzato in compensazione.

Il comma 2, lettere c) e d), dell'art. 1, al fine di incrementare l'utilizzo della **posta elettronica certificata** per le comunicazioni e le notifiche degli atti, con effetti di semplificazione e di riduzione dei costi, anche per i contribuenti, procede a modificare la relativa normativa sulle notifiche (abrogando il settimo comma dell'art. 60, D.P.R. n. 600/1973 e introducendo il nuovo art. 60-*ter*), applicabile anche agli atti e alle comunicazioni dell'agente della riscossione (art. 26-*bis*, D.P.R. n. 602/1973, introdotto dall'art. 1 comma 6, lett. b), D.L. n. 13/2024).

Il **comma 3** dell'art. 1, al fine di omogeneizzare le procedure di accertamento previste dalla normativa vigente, dispone che il contraddittorio previsto in sede di accertamento induttivo per i soggetti che non presentano i modelli ISA **sia** attivato ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997.



1. La riforma fiscale

1.3. Le novità in materia di accertamento

Cooperazione internazionale

L'art. 3 del D.Lgs. n. 13/2024 ha introdotto e disciplinato nuove forme di **cooperazione amministrativa tra Stati**, in coerenza con le più recenti modifiche della DAC (Direttiva UE n. 2021/514 del Consiglio, del 22 marzo 2021, c.d. DAC7, recepita con D.Lgs. 1° marzo 2023, n. 32).

In dettaglio, l'art. 3 **sostituisce** gli artt. 31-*bis* e 31-*bis*.1 del D.P.R. n. 600/1973, con i nuovi artt. 31-*bis* (scambio di informazioni su richiesta), 31-*bis*.1 (strumenti di cooperazione amministrativa avanzata), 31-*bis*.2 (presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative nel territorio dello Stato di funzionari di altri Stati membri o giurisdizioni terze (PAOE)), 31-*bis*.3 (controlli simultanei) e 31-*bis*.4 (verifiche congiunte).

La nuova disciplina, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, è in ogni caso finalizzata a **minimizzare gli impatti** nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche.

La revisione sia delle attività svolte ai fini dello scambio delle informazioni di pertinenza sia dell'applicazione delle norme nazionali relative alle imposte sul reddito, mediante il **potenziamento degli strumenti** c.d. di cooperazione amministrativa avanzata, comportano una più stretta **collaborazione** e una maggiore interazione tra le Amministrazioni finanziarie interessate.

In particolare, il nuovo **art. 31-*bis*** disciplina l'attività di **scambio di informazioni** su richiesta, tanto nei confronti dei Paesi UE quanto delle giurisdizioni terze, con riferimento alle attività che si inseriscono nel procedimento di verifica e accertamento.

Gli **artt. 31-*bis*.1, 31-*bis*.2, 31-*bis*.3 e 31-*bis*.4**, invece, disciplinano, in modo più organico e unitario, gli **strumenti c.d. di cooperazione amministrativa avanzata**, incluse le verifiche congiunte di recente introdotte nell'ordinamento italiano con l'art. 16 del D.Lgs. 1° marzo 2023, n. 32. Gli effetti di dette procedure, con particolare riferimento alle rettifiche in diminuzione operate a conclusione dei controlli effettuati nell'ambito di attività di cooperazione internazionale i cui esiti sono condivisi dagli Stati partecipanti, restano disciplinati dall'art. 31-*quater*, comma 1, lett. b).

Modifiche in materia di accertamento delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 600/1973)

- Nuovo art. 31 (attribuzioni uffici delle imposte): Competenza accertamento redditi di partecipazione (soci, associati, coniuge)
- Razionalizzazione analisi di rischio (artt. 31 e 32 modificati)
- Recupero crediti (art. 38-*bis*)
- Notifiche digitali (art. 60-*ter*)
- Cooperazione internazionale

1.3.3. Le modifiche in materia di accertamento dell'IVA (D.P.R. n. 633/1972)

L'art. 4 del D.Lgs. n. 13/2024 ha modificato gli artt. 17 e 35 del D.P.R. n. 633/1972, al fine di prevenire e contrastare i fenomeni evasivi e fraudolenti, in ambito IVA, connessi all'utilizzo abusivo della procedura che consente **l'esenzione** dal pagamento dell'IVA **al momento dell'importazione** di beni nell'Unione Europea da Paesi extra-UE.

Il comma 1 della disposizione introduce il comma *7-quater* nell'ambito dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, che detta le disposizioni concernenti le **dichiarazioni di inizio, variazione o cessazione di attività** d'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato. Il fenomeno fraudolento che la nuova disposizione intende fronteggiare è l'esenzione dal versamento dell'IVA per le importazioni di beni spediti o trasportati a partire da un territorio terzo o da un paese terzo in uno Stato membro diverso da quello d'arrivo della spedizione o del trasporto, se la cessione dei beni, effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta, ha i requisiti per essere considerata una cessione intracomunitaria.

Il nuovo **comma 7-quater** prevede innanzitutto che i soggetti non residenti nel territorio dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo - che adempiono gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto tramite un rappresentante fiscale - possano effettuare operazioni intracomunitarie solo previo rilascio di **idonea garanzia**, rimettendo poi a un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze l'individuazione dei criteri e delle modalità di rilascio di detta garanzia. La disposizione, inoltre, stabilisce che il **rappresentante fiscale** che trasmette all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione di inizio attività o di variazione di attività ha l'obbligo di verificare la veridicità e la completezza del corredo documentale e informativo prodotto dal contribuente e la relativa corrispondenza alle notizie in suo possesso. Per le stesse finalità, vengono aggiunti alcuni periodi nel terzo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, concernente le ipotesi in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, stabilendo che il **rappresentante fiscale** deve essere in possesso di **determinati requisiti**.

1.3.4. Riordino delle procedure di analisi di rischio

Nel corso degli ultimi anni il legislatore ha introdotto, in linea con gli *standard internazionali*, una serie di misure volte a potenziare la base informativa a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'effettuazione delle attività di analisi del rischio finalizzate alla **prevenzione e al contrasto dell'evasione** fiscale, della frode fiscale e dell'abuso del diritto in materia tributaria, nonché a stimolare l'adempimento spontaneo dei contribuenti.

In tale contesto, l'analisi del rischio in materia fiscale (valorizzata anche nell'ambito del PNRR), grazie alla disponibilità e al tempestivo utilizzo delle informazioni rilevanti, consente di operare interventi idonei a garantire la **prevenzione ex ante**, oltre che la



1. La riforma fiscale

1.3. Le novità in materia di accertamento

repressione ex post, nonché l'attuazione di azioni mirate e un uso più efficiente delle risorse dell'Amministrazione, circoscrivendo i controlli nei confronti di soggetti a più alto rischio fiscale e con minore impatto su cittadini e imprese anche in termini di oneri amministrativi.

La **Legge delega** per la riforma fiscale prevede, all'art. 17, comma 1, lett. c), di razionalizzare e riordinare le disposizioni normative concernenti le attività di analisi del rischio, nel rispetto della normativa in materia di tutela della riservatezza e di accesso agli atti, evitando pregiudizi alle garanzie nei riguardi dei contribuenti. Inoltre, la lett. f) dispone di potenziare l'utilizzo di tecnologie digitali, anche con l'impiego di sistemi di intelligenza artificiale, al fine di ottenere, attraverso la piena interoperabilità tra le banche di dati, la disponibilità delle informazioni rilevanti e di garantirne il tempestivo utilizzo, anche ai fini dell'accertamento delle posizioni fiscali dei contribuenti, per la lotta all'evasione e all'elusione fiscale, massimizzando i livelli di adempimento spontaneo dei contribuenti.

In tale ottica, **l'art. 2** del D.Lgs. n. 13/2024 - anche modificando i D.P.R. n. 600/1973 (artt. 31 e 32) e n. 633/1972 (art. 51) - ha **riordinato e potenziato** le disposizioni, già contenute in una pluralità di fonti, talvolta anche risalenti, che disciplinavano, in maniera non sempre coordinata, le attività di analisi del rischio nel settore fiscale, al fine di pervenire a un quadro normativo coerente e unitario, che consentirà azioni mirate ed efficaci, tramite una visione sui dati completa e dettagliata, senza pregiudicare le garanzie dei contribuenti.

In primo luogo, il **comma 2** della norma stabilisce che i risultati dell'analisi del rischio, oltre che per le finalità di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, nonché di stimolo dell'adempimento spontaneo, “*possono essere utilizzati anche per lo svolgimento di controlli preventivi*”.

Per conseguire maggiore efficienza e assicurare una visione completa dei dati e delle informazioni disponibili, si prevede che l'Amministrazione finanziaria potrà utilizzare, nello svolgimento delle attività di analisi del rischio fiscale, di controllo e di erogazione di servizi, tutte le informazioni presenti nelle basi dati di cui dispone, ivi comprese quelle presenti nell'Archivio dei rapporti finanziari e quelle relative alle fatture elettroniche (art. 2, **comma 3**).

È, infine, previsto che l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, per le finalità di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, possono **condividere** tra loro **tutte le informazioni** e le risorse informatiche di cui dispongono, anche tramite la costituzione, conformemente ai rispettivi ordinamenti, di unità integrate di analisi del rischio.

1.3.5. Le modifiche all'accertamento con adesione

Per effetto delle modifiche allo Statuto del contribuente, circa la partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento, si è reso necessario un **intervento di coordinamento** con il D.Lgs. n. 218/1997, in materia di accertamento con adesione.

In particolare, per effetto dell'introduzione in via generalizzata dell'istituto del **contraddittorio**, e in particolare per effetto della previsione della partecipazione al contribuente, in via preventiva, dello **schema di atto**, quale snodo indefettibile della sequenza procedimentale (presidiato dalla sanzione di annullabilità dell'accertamento), nel nuovo impianto regolatorio, di norma, non residuano ipotesi di "inviti" ad aderire confezionati al di fuori e dopo il suddetto passaggio procedimentale (men che meno possono esserci avvisi di accertamento non preceduti dal contraddittorio e dunque dall'invito), con l'eccezione della fattispecie di cui al nuovo art. 5-quater del D.Lgs. n. 218/1997 (adesione al PVC) e dei casi dei controlli automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di urgenza e di pericolo per la riscossione.

In tale ottica, l'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 13/2024 ha **rimodulato** la disciplina procedimentale dell'accertamento con adesione, anche con riguardo alla tempistica, alla luce delle norme che disciplinano l'obbligo del contraddittorio preventivo ("Schema di atto").

In particolare, il nuovo **comma 2-bis dell'art. 1** del D.Lgs. n. 218/1997 prevede che lo "schema di atto", comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo, deve recare (oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche) l'invito alla presentazione di istanza per la **definizione dell'accertamento con adesione**. Naturalmente, la presentazione dell'istanza di adesione è alternativa alla presentazione delle osservazioni.

Resta, comunque, inteso che **l'invito alla presentazione di istanza** per la definizione dell'accertamento con adesione è in ogni caso contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero (eventualmente) non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo.

Il contribuente che abbia presentato istanza di accertamento con adesione in relazione allo schema di atto, qualora la procedura non sia andata a buon fine, **non può riproporla** dopo la notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica. Invece, se il soggetto, in presenza di uno schema di atto, non ha presentato l'istanza di adesione, **può presentarla entro 15 giorni** dalla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica.

Il D.Lgs. n. 13/2024 ha inoltre introdotto, nell'ambito del D.Lgs. n. 218/1997, l'art. 5-quater, che prevede la possibilità per il contribuente di prestare **adesione** anche ai **verbali di constatazione** redatti al termine di un controllo fiscale, da cui risultano violazioni fiscali (art. 24, Legge 7 gennaio 1929, n. 4).

Nel caso di adesione (prestata senza condizioni), **entro i 60 giorni** successivi alla comunicazione del contribuente, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate **notifica** l'atto di definizione dell'accertamento parziale nel quale sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli **elementi** e la **motivazione** su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

Infine, il **comma 3** dell'art. 1, al fine di omogeneizzare le procedure di accertamento previste dalla normativa vigente, dispone che il contraddittorio previsto in sede di accertamento induttivo per i soggetti che non presentano i **Modelli ISA** sia attivato ai



1. La riforma fiscale

1.4. Le novità in materia di riscossione

sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, il quale stabilisce che l'Ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, gli invii un **invito a comparire** nel quale sono indicati i periodi di imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione, le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti e i motivi che determinano la rettifica.

1.4. LE NOVITÀ IN MATERIA DI RISCOSSIONE

Con il **D.Lgs. 29 luglio 2024, n. 110**, sono state emanate le disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione, in attuazione della Legge di delega fiscale.

Il provvedimento costituisce una **riforma strutturale** del sistema di riscossione italiano, orientata a:

- rendere più efficiente e trasparente il **recupero crediti**;
- alleggerire il carico fiscale su **crediti inesigibili**;
- semplificare e modernizzare le **procedure** (anche digitalmente);
- garantire maggior tutela e flessibilità ai **contribuenti**, specialmente in difficoltà economica;
- rafforzare il controllo e la **responsabilità dell'Agenzia** incaricata.

Tra le principali **novità della riforma**, si segnala, anzitutto, la previsione della **pianificazione annuale** dell'attività di riscossione. In particolare, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione (ADER) deve pianificare ogni anno l'attività di riscossione, anche aggregando i crediti per codice fiscale, in base a una convenzione con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'agente della riscossione deve notificare cartelle e atti interruttivi della prescrizione **entro 9 mesi dall'affidamento del carico**, salvo eccezioni giustificate e trasmettere, entro fine mese, flussi informativi telematici allo stato della procedura e alle riscossioni effettuate.

Le **quote** affidate all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2025 e non riscosse entro il 31 dicembre del quinto anno successivo all'affidamento saranno **automaticamente discaricate**, salvo casi di sospensione legati a procedure esecutive, concorsuali o accordi di ristrutturazione del debito.

È previsto, inoltre, anche un **discarico anticipato**, ad esempio in caso di nullatenenza del debitore o conclusione di procedure concorsuali.

Se dopo un discarico (anche anticipato) emergono nuovi elementi reddituali o patrimoniali, l'ente creditore può richiedere il **riaffidamento** del credito a ADER entro 5 anni dall'affidamento originario, purché il credito non sia già prescritto.

La riforma prevede la possibilità per il Ministero dell'Economia e l'ente creditore di attivare **verifiche sull'attività dell'ADER**. Al fine di analizzare il magazzino dei crediti a carico di ADER e proporre interventi di discarico, è istituita una commissione com-



La riforma fiscale 1.

Le novità in materia di riscossione 1.4.

posta da rappresentanti della Corte dei Conti, del MEF, delle Regioni, delle Province autonome e degli enti locali.

Il D.Lgs. n. 110/2024 disciplina specificamente le **quote non riscosse** afferenti a risorse proprie tradizionali dell'Unione e gli aiuti di Stato, con regole specifiche per quelle affidate tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2024, e per quelle affidate dal 1° gennaio 2025.

Viene prevista una più stringente **integrazione logistica** tra l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, e viene modificato il regime di impugnabilità dell'estratto di ruolo e della cartella di pagamento.

La riforma ha introdotto anche **modifiche sulla rateazione**, rendendola più flessibile, prevedendo un numero maggiore di rate.





Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.

