

**UNIVERSITÀ DI GENOVA
SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI
DIPARTIMENTO DI ECONOMIA**

Corso di laurea in Management



Elaborato scritto per la Prova
finale in Diritto Tributario

*Partecipazione all'accertamento e collaborazione
tra Fisco e Contribuente*

Docente di riferimento:
Prof.ssa Paola Tarigo

Candidato: Chiara Podestà

**anno accademico
2023/2024**

Abstract.....	pag. 3
Introduzione.....	pag. 5

CAPITOLO I

La nuova Legge Delega

1. La nuova riforma fiscale.....	pag. 7
1.1 Obiettivi di breve termine.....	pag. 9
1.2 Struttura.....	pag. 11

CAPITOLO II

L'accertamento fiscale

1. L'accertamento fiscale quale procedimento amministrativo.....	pag. 16
1.1 Le fasi dell'accertamento.....	pag. 18
1.2 Tipologie di controlli.....	pag. 19
2. Accertamento con adesione.....	pag. 21
3. Il nuovo Statuto del Contribuente.....	pag. 22
4. L'attuazione del nuovo Statuto del Contribuente.....	pag. 25
5. L'innovazione e la semplificazione degli accertamenti.....	pag. 28
5.1 Disparità di trattamento per gli atti automatizzati.....	pag. 30
6. L'attuazione della Legge Delega in ambito accertativo.....	pag. 32

CAPITOLO III

Gli adempimenti fiscali

- 1. Novità in materia di adempimenti fiscali..... pag. 36**
 - 1.1 Le dichiarazioni dei redditi..... pag. 37**
 - 1.2 I servizi digitali..... pag. 39**
 - 1.3 Il cassetto fiscale..... pag. 40**
- 2. Gli indici di affidabilità fiscale (ISA)..... pag. 40**
- 3. La cooperative compliance..... pag. 43**
- 4. Il concordato preventivo biennale..... pag. 45**
- 5. Nuove disposizioni per il concordato preventivo biennale..... pag. 46**
- 6. L'attuazione del concordato preventivo: il D. Lgs. n. 13/2024..... pag. 49**
 - 6.1 I Contribuenti soggetti ISA..... pag. 49**
 - 6.2 I Contribuenti soggetti a regime forfettario..... pag. 52**

Abstract

La presente tesi ambisce ad effettuare una disamina di alcuni aspetti della nuova Legge Delega fiscale (L. n. 111/2023), con lo scopo di analizzare e chiarire l'intricata normativa riportata nei relativi decreti attuativi della Legge, soffermandosi soprattutto sul D. Lgs. n. 219/2023, D. Lgs. n. 221/2023, D. Lgs. n. 1/2024 e D. Lgs n. 13/2024.

Essendo il diritto tributario una materia in continua evoluzione, anche per adeguarsi al contesto socio-economico di un Paese, può accadere che non sempre le disposizioni siano raccolte in modo ordinato: spesso l'attuazione della nuova normativa comporta uno stravolgimento dei decreti già in vigore. A tal proposito, si specifica che la presente tesi è aggiornata al 10 maggio 2024.

La metodologia di stesura utilizzata è stata dettata dalla necessità della candidata di chiarire ed interpretare le disposizioni in modo tale da poterle utilizzare in ambito lavorativo. Infatti si è cercato di introdurre dapprima gli articoli della Legge Delega oggetto di studio e successivamente la sua applicazione mediante i relativi Decreti Attuativi.

L'elaborato punta inoltre alla comparazione tra la normativa precedente e quella attuale, e alla valutazione in modo critico delle disposizioni di legge senza tralasciare l'aspetto pratico ed applicativo della norma.

Abstract

This thesis aims to conduct an examination of certain aspects of the new Tax Delegation Law (L. n. 111/2023), with the purpose of analyzing and clarifying the intricate regulations reported in the respective implementing decrees of the Law, focusing particularly on D. Lgs. n. 219/2023, D. Lgs. n. 221/2023, D. Lgs. n. 1/2024 and D. Lgs. n. 13/2024.

Given that tax law is a continuously evolving subject, also to adapt to the socio-economic context of a country, it may happen that the provisions are not always compiled in an orderly manner: often the implementation of new regulations leads to a disruption of the already existing decrees. In this regard, it is specified that this thesis is updated as of May 10, 2024.

The drafting methodology used was dictated by the candidate's need to clarify and interpret the provisions in such a way as to be able to use them in a professional context. Indeed, an effort has been made to first introduce the articles of the Tax Delegation Law under study and subsequently its application through the relevant implementing Decrees.

The paper also aims to compare the previous and current regulations and critically evaluate the legal provisions without neglecting the practical and applicative aspect of the regulation.

Introduzione

Il presente elaborato aspira ad analizzare alcuni aspetti della nuova Legge Delega Fiscale, ponendo l'accento sulle novità introdotte in materia di accertamento ed adempimenti fiscali.

Partendo da un breve capitolo introduttivo alla Legge n. 111 del 2023, si cerca di chiarire il concetto generale di una Legge Delega, quali sono gli obiettivi di breve termine da attuare e come è strutturata la Legge Delega attuale.

I successivi capitoli sono dedicati alla disamina degli articoli 4, 16 e 17 della medesima Legge.

La scelta di analizzare solamente tre dei ventitré articoli presenti nella Legge è stata dettata dal fatto che le disposizioni in materia fiscale sono molto vaste, toccano diversi temi e si riferiscono a tipologie di imposte naturalmente diverse tra di loro.

Si cerca di analizzare le procedure tributarie in un'ottica di favore al contribuente perché si sostiene che i su citati articoli riguardino in modo diretto la sfera patrimoniale, e di conseguenza personale, del contribuente e pertanto siano meritevoli di particolare attenzione e, ove sia possibile, cercare di prevedere gli effetti futuri che potrebbero ricadere sul contribuente.

Prima di introdurre le novità di cui agli articoli sopra è doverosa premessa fare un breve excursus sulle procedure e tipologie di accertamento e sugli adempimenti già previste dall'ordinamento, in modo tale da presentare al lettore degli strumenti di carattere comparativo tra quanto era in vigore prima della pubblicazione della Legge Delega e quanto verrà modificato tramite i Decreti Attuativi.

Il secondo capitolo cerca di esaminare l'articolo 4 (Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente) congiuntamente con l'articolo 17 (Principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo). Entrambi gli articoli, appartenenti a Capi diversi, sembrano apparentemente scollegati, in realtà vi è un filo logico in quanto alcune delle novità

riguardanti lo Statuto dei diritti del Contribuente impattano in modo diretto con le procedure di accertamento menzionate nell'articolo 17.

Basti pensare come l'introduzione dell'articolo 6-bis nello Statuto dei diritti del contribuente abbia modificato i processi di accertamento. Tale modifica non riguarda solo la ratio dell'istituto del contraddittorio, ma ha rivoluzionato anche le metodologie e le procedure di accertamento all'interno degli Uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Allo stesso modo, il terzo capitolo si propone di analizzare l'intricata normativa degli adempimenti mediante l'applicazione delle novità previste dall'articolo 16 e 17 in materia di adempimento collaborativo e concordato preventivo biennale.

Negli ultimi anni l'Agenzia delle Entrate è passata da adottare un approccio "punitivo" ad un approccio collaborativo con il contribuente. La candidata sostiene che la ratio del concordato preventivo biennale rientri a tutto campo in un'ottica collaborativa, al pari della *cooperative compliance* prevista per i Grandi Contribuenti.

In ambito di adempimento fiscale, la Legge Delega suddivide le disposizioni in più articoli, proprio per dedicare una specifica normativa per ogni istituto. Non a caso, le disposizioni in materia di adempimento si trovano in più Decreti Attuativi della Legge Delega: il D.Lgs. n. 221 del 2023, il D.Lgs. n. 1 del 2024 e il D.Lgs n. 13 del 2024.

CAPITOLO I

La Legge Delega

SOMMARIO: 1. La nuova riforma fiscale - 1.1 obiettivi di breve termine - 1.2 struttura

1. La nuova riforma fiscale

La necessità di riformare periodicamente il sistema fiscale e tributario è una necessità di tipo sociale. Infatti, il sistema fiscale influenza direttamente la vita dei cittadini e dunque il benessere collettivo di uno Stato.

Si tratta di una materia particolarmente delicata che esula dalle mere riforme volte all'approvvigionamento finanziario a sostegno della spesa pubblica: le riforme fiscali incidono direttamente sul patrimonio dei singoli cittadini, pertanto sono meritevoli di adeguata tutela.¹

La legge delega per la riforma fiscale è una legge che viene approvata dal Parlamento al fine di delegare al governo il compito di adottare misure e provvedimenti per riformare il sistema fiscale di un Paese. Essa stabilisce i principi e gli obiettivi della

¹ FOGLIA F., *La Riforma Fiscale e i Tributi degli Enti Locali: prima analisi della Legge delega per la riforma fiscale* in *Editoriali Accademia Tributaria*, 14/02/2024

riforma fiscale, fornendo al governo un mandato per elaborare e attuare le modifiche necessarie.

Essa definisce gli ambiti specifici in cui il governo può intervenire, i limiti entro i quali può operare e i tempi per l'attuazione delle riforme. Questo tipo di legge è fondamentale per garantire che le modifiche al sistema fiscale siano ben ponderate, basate su una visione complessiva e abbiano il sostegno del Parlamento.

Una volta approvata la Legge Delega, il Governo provvede all'elaborazione di specifiche proposte di Legge o Decreti Legislativi per attuare le riforme fiscali previste. Tali norme attuative devono rispettare il carattere della specificità riguardo alla materia che riformeranno.²

Gli obiettivi generali della riforma Fiscale includono, in primo luogo, la semplificazione delle norme fiscali per facilitarne la comprensione e l'adempimento degli obblighi da parte dei contribuenti, e l'efficienza nella riscossione delle imposte semplificando le procedure fiscali e riducendone i costi amministrativi.

In secondo luogo, l'equità e l'equilibrio tra le esigenze economiche, inteso come la garanzia che il sistema fiscale sia equo e che i carichi fiscali siano distribuiti in modo giusto tra i cittadini e le imprese, rispettando il cd. "Principio di capacità contributiva" sancito dall'art. 53 Cost.

In terzo luogo, la riforma fiscale ha l'obiettivo di incentivare l'economia e promozione della competitività creando incentivi fiscali per promuovere gli investimenti, la crescita economica e l'occupazione. Inoltre, punta a ridurre il deficit di bilancio attraverso una gestione più efficiente delle risorse pubbliche, assicurando che le entrate fiscali siano sufficienti a coprire le voci di spesa pubblica. Inoltre è necessario garantire la sostenibilità nel lungo periodo del sistema fiscale.

L'attuale riforma fiscale elaborata dal Governo, presentata il 13 marzo 2023 alla Camera dei Deputati dalla attuale Presidente del Consiglio Meloni, dal Ministro dell'Economia e Finanze Giorgetti e dal Viceministro Leo, introduce sostanziali cambiamenti nel sistema tributario italiano, con l'obiettivo di semplificarne le norme,

² LETIZIA G., *Delega Fiscale, cos'è e perché fa litigare la maggioranza*, (2022). Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.policymakermag.it/insider/delega-fiscale-cose-e-perche-fa-litigare-tanto-la-maggioranza/>

ridurne l'imposizione fiscale ai Contribuenti e incrementando gli investimenti e le assunzioni. Si pone inoltre l'obiettivo di semplificare la comprensione del diritto tributario attraverso la promozione di un rapporto più collaborativo tra Contribuenti e Fisco.

Il disegno di Legge è stato definitivamente approvato dal Parlamento il 4 agosto 2023, con la promulgazione della Legge 9 agosto 2023 n. 111 (Delega al Governo per la riforma fiscale), pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 14 agosto 2023.

1.1 obiettivi di breve termine

Il Governo è tenuto ad adottare entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della Legge n. 111/2023, tenuto conto delle proposte del MEF e del Ministro degli Affari regionali e le Autonomie, uno o più decreti legislativi in attuazione alla revisione del sistema tributario, nel rispetto dei principi costituzionali, delle norme di Diritto Comunitario e del Diritto Internazionale e dei principi sanciti dagli articoli 2 e 3 della Legge Delega e dei criteri direttivi previsti negli articoli da 4 a 20 della medesima Legge.³ (Art 1 L. 111/2023, co. 1 ss)

Come anticipato, la legge Delega della riforma fiscale, mira alla redazione di testi unici e di un nuovo Codice del Diritto Tributario. (Art. 21 L. 111/2023, co. 1)

Il Governo è delegato ad adottare, entro 12 mesi dalla data di entrata in vigore della L. n. 111/2023 (dunque entro il 29 agosto 2024) uno o più decreti legislativi per riordinare le disposizioni che regolano il sistema tributario, tramite la redazione di testi unici. L'obiettivo del Governo è individuare le norme in vigore ed organizzarle per settori omogenei, aggiornando i Testi Unici già in vigore.

Secondariamente, si propone di coordinare le disposizioni, sia già vigenti che le nuove, con la normativa europea in modo tale da migliorarne la coerenza giuridica ed abrogandone quelle incompatibili oppure non più attuali.

L'adozione dei decreti legislativi per il riordino sistemico delle norme che regolano il diritto tributario, mediante la redazione di testi unici, è ritenuta di primaria importanza

³ DONATI A., *Tutte le novità nella delega per la Riforma Fiscale* in riv. *Fisco e tasse*, 2023

per l'attuazione della delega fiscale, pertanto, i testi unici, devono essere adottati entro 12 mesi dall'entrata in vigore della Legge, diversamente da quanto previsto per i decreti delegati menzionati dall'art. 1 della Legge n. 111/2023. Ciò permette a quest'ultimi di incidere direttamente sui nuovi testi unici.⁴

Nell'ottica di semplificazione del sistema tributario e chiarezza e conoscibilità delle norme fiscali, entro 12 mesi dall'entrata in vigore dell'ultimo dei decreti legislativi adottati per la revisione del sistema tributario, il Governo è incaricato ad attuare il riordino delle attuali disposizioni di diritto tributario al fine della raccolta di esse in un nuovo Codice del diritto Tributario. Come i precedenti, anche il nuovo codice sarà articolato in:

- Parte Generale: conterrà la disciplina unitaria del sistema fiscale, recependo i Principi contenuti nello Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000), prevedendo una disciplina unitaria per tutti i tributi, del soggetto passivo, dell'obbligazione tributaria (dichiarazioni, adempimento, accertamento e riscossione), delle sanzioni e del processo tributario.
- Parte Speciale: disciplinando le singole imposte (IRPEF, IRES, IRAP, IVA, Imposta di registro ed Enti Locali). (Art. 21 L. 111/2023, co. 2)

Inoltre, il Governo, entro il 30 giugno di ogni anno, dovrà presentare al Parlamento un disegno di legge per la semplificazione, il riordino e il riassetto dei settori della normativa vigente, anche mediante delega legislativa.

Si cerca altresì di promuovere l'equità intergenerazionale anche nell'interesse delle generazioni future. La valutazione di impatto generazionale (VIG) consiste nell'analisi preventiva dei disegni di legge del Governo in relazione agli effetti ambientali o sociali ricadenti sui giovani e sulle generazioni future. Il Governo è chiamato ora ad adottare più decreti che riguardino disposizioni di carattere sociale come l'istruzione, la formazione superiore e ricerca e la protezione civile.⁵

⁴ DE STEFANI L., *Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi*, in La Legge Delega per la riforma fiscale, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023, p. 6

⁵ Redazione IPSOA Quotidiano, *Semplificazioni: previsto il riordino annuale della normativa in determinate materie*, 05/06/2024. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/06/06/semplificazioni-previsto-riordino-annuale-normativa-determinate-materie>

1.2 struttura

L'attuale Legge Delega per la riforma fiscale (Legge Delega n. 111/23) si compone di ventitré articoli, raccolti in cinque titoli.

Titolo I: Princìpi generali domestici e internazionali e relativi tempi di esercizio della delega, princìpi e criteri direttivi per la riforma dello statuto del contribuente.

Titolo II: Disposizioni relative a tutti i tributi, ovvero imposte sui redditi, Iva e IRAP, imposte indirette, tributi regionali e locali, nonché la disciplina dei giochi.

Titolo III: Disposizioni volte a favorire la revisione degli adempimenti tributari, concordato preventivo biennale per i contribuenti minori, rafforzamento della cooperative compliance per i contribuenti di grandi dimensioni. Procedimento di riscossione, contenzioso tributario e altre disposizioni finalizzate alla revisione e alla razionalizzazione del sistema sanzionatorio tributario.

Titolo IV: Princìpi e criteri direttivi riguardanti il riordino della normativa tributaria, attraverso l'emanazione di Testi Unici e alla relativa codificazione.

Titolo V: Disposizioni finanziarie finali.

Il Titolo I è composto dai primi 4 articoli che definiscono le tempistiche attuative della Legge (art.1), disciplinano la riduzione degli oneri documentali a carico del contribuente e prevede nuove forme di erogazione di informazioni e di assistenza, con particolare riguardo alle cosiddette "fasce deboli". (art.2)

Altresì si pone un particolare riguardo alla disciplina riguardante la residenza fiscale di persone fisiche, società di persone e di capitali e degli enti diversi dalle società, soffermandosi sul concetto di stabile organizzazione e dei regimi fiscali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. (Art. 3)

L'ultimo articolo di questo titolo si ricollega alla costituzione delle disposizioni dello Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000) quali princìpi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria.

Inoltre, si disciplina il rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, si valorizza il principio di legittimo affidamento del contribuente e del principio di certezza del diritto, si razionalizza la normativa dell'interpello, limitando il ricorso ai soli casi veramente dubbi.

Punto focale dell'art. 4, riguarda il contraddittorio preventivo e l'esercizio del diritto di autotutela.

Infatti, fermo restando il diritto del contribuente alla partecipazione nel processo di accertamento, si omogeneizza la normativa indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo e si allungano i tempi previsti dalla Legge per presentare osservazioni sulla proposta di accertamento (non inferiore a 60 giorni dalla notifica dell'atto al contribuente). Inoltre, si ha un potenziamento dell'esercizio del potere di autotutela, estendendone l'applicazione agli errori manifesti,

Nel titolo II, dopo un elenco di aspetti generali riguardanti l'imposta sul reddito delle persone fisiche si pone l'accento sulla riduzione graduale dell'imposta, e sui criteri impositivi generali, richiamando la progressività tributaria di cui all'art. 53 Cost., tenuto conto di alcuni elementi come la composizione del nucleo familiare, tutela della casa, della salute e dell'istruzione.

Si disciplinano inoltre, ogni singolo reddito previsto, come i redditi fondiari, da lavoro dipendente e assimilati, da lavoro autonomo, d'impresa e redditi diversi. (Art. 5 L. 111/2023)

Si disciplina anche il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, prevedendo una migliore distribuzione del carico fiscale per i lavoratori autonomi, gli imprenditori individuali e i contribuenti a cui si applicano gli ISA⁶.

A seguire, l'art. 6 disciplina l'imposizione sui redditi delle società e degli enti non commerciali, ridefinendo i regimi fiscali agevolati, rivedendo il trattamento fiscale degli interessi passivi, delle partecipazioni e compensazione delle perdite, mentre nell'art. 7, vengono introdotte le novità in materia di IVA: si ridefiniscono i presupposti impositivi

⁶ Indici sintetici di affidabilità fiscale

in modo tale da allineare la normativa nazionale a quella dell'Unione Europea, si rivede la disciplina dell'esenzione e si razionalizza il numero delle aliquote IVA.

Vi sono ulteriori novità in materia di pro-rata di detraibilità, consentendo ai soggetti passivi di rendere la detrazione maggiormente conforme all'effettivo impiego dei beni e servizi nell'attività di impresa.

Le novità in materia di IRAP vengono esplicitate nell'art.8: vi sarà una graduale⁷ soppressione dell'imposta per le società di persone e le associazioni senza personalità giuridica dapprima, e per le società di capitali poi. L'IRAP verrà sostituita da una sovraimposta, calcolata secondo gli stessi criteri dell'IRES, in modo tale da garantire alle Regioni il medesimo gettito fiscale.

All'art. 9 si elencano gli ulteriori principi e criteri direttivi in materia di crisi di impresa, società di comodo, liquidazione delle imprese individuali e delle società e la nuova normativa in materia di regimi fiscali agevolati e di vantaggio.

La nuova modalità di pagamento telematico atta a promuovere la collaborazione tra fisco e contribuente viene rilevata nella lettura dell'art. 10 dove si disciplinano le novità in merito di imposta di registro, tasse automobilistiche e atti catastali.

All'art. 11 e 12 si introducono le novità in materia doganale e accise: riordino delle procedure di liquidazione, revisione dell'accertamento e riscossione per quanto riguarda la materia doganale; rimodulazione delle aliquote sui prodotti energetici, sull'energia elettrica e sul teleriscaldamento, tenendo conto dell'impatto ambientale che ha ciascun prodotto, spingendo verso una svolta green, per quanto riguarda le accise.

Il federalismo fiscale tra regioni e l'attribuzione agli enti Locali la facoltà di istituire tributi propri trova la sua applicazione negli artt. 13 e 14.

La Legge Delega si pone anche obiettivi a tutela dei soggetti più vulnerabili e per prevenire la ludopatia pone in essere alcune misure tra cui la diminuzione dei limiti di giocata e di vincita, l'introduzione dell'obbligo di formazione degli esercenti e il

⁷ Al momento della stesura del presente elaborato, non è ancora previsto un Decreto attuativo in merito di IRAP

rafforzamento dei meccanismi di auto-esclusione dal gioco mediante la registrazione del soggetto in appositi registri. (Art. 15)

Il Titolo III, riunisce in sé gli artt. dal 16 al 20.

All'art. 16 vengono ribadite le disposizioni in materia di inadempimenti formali e affidabilità fiscale, rafforzando i premi per i contribuenti virtuosi, come la riduzione dei tempi per ottenere rimborsi.

L'art. 17, che verrà più avanti riesaminato in modo approfondito in quanto rappresenta il fulcro di questo elaborato, introduce le novità in materia di accertamento fiscale e adempimento collaborativo. Si applica una netta distinzione tra l'adempimento collaborativo per i soggetti residenti e per quelli non residenti.

Per quanto riguarda l'accertamento fiscale, si promuove la partecipazione del contribuente al processo di accertamento del reddito, mediante l'introduzione di strumenti a tutela della Parte e la dilatazione dei tempi per l'emissione dell'atto esecutivo.

L'art 18 e l'art 19 disciplinano uno la materia riscossione e l'altro il contenzioso tributario.

Nel primo infatti si introducono le novità in materia di riscossione spontanea e coattiva: Si ha una sostanziale modifica in merito al discarico delle somme dovute, se non rimosse entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento all'agente della riscossione. Inoltre, qualora dovessero emergere nuovi elementi patrimoniali, l'ente creditore ha la facoltà di riaffidare alla riscossione le somme discaricate.

Con il secondo invece, viene abrogato l'istituto di reclamo/mediazione per i ricorsi tributari fino a € 50.000,00.

Inoltre, si cerca di standardizzare gli atti processuali tramite l'elaborazione di modelli predefiniti.

Ultimo di questo titolo è l'art. 21 che riguarda la riforma delle sanzioni, sia amministrative che penali, con il miglioramento della proporzionalità delle sanzioni

tributarie, riducendone il carico e adeguandole a quanto previsto dal Diritto tributario internazionale.⁸

Gli ultimi due Titoli che insieme comprendono 3 artt. riguardano la redazione di Testi Unici e di un Codice di Diritto Tributario e disposizioni finanziarie e clausola di salvaguardia per le Regioni a statuto speciale.⁹

⁸ Camera dei Deputati (2023), *Provvedimento: la legge di delega per la riforma fiscale*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://temi.camera.it/leg19/provvedimento/il-disegno-di-legge-di-delega-per-la-riforma-fiscale.html>

⁹ SABBATINI C., *Riforma fiscale, in sintesi tutte le novità della legge Delega* in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023, pp. 10 ss

CAPITOLO II

L'accertamento fiscale

SOMMARIO: 1. L'accertamento fiscale quale procedimento amministrativo - 1.1 Le fasi dell'accertamento - 1.2 Tipologie di controlli - 2. Accertamento con adesione - 3. Il nuovo Statuto del Contribuente - 4. L'attuazione del nuovo Statuto del Contribuente - 5. L'innovazione e la semplificazione degli accertamenti - 5.1 Disparità di trattamento per gli atti automatizzati - 6. L'attuazione della Legge Delega in ambito accertativo

1. L'accertamento fiscale quale procedimento amministrativo

La fonte normativa relativa all'accertamento fiscale pone le sue fondamenta, oltre che all'art. 97, comma 2 della Costituzione, nella Legge n. 241 del 1990 recante "*Nuove norme in materia di provvedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*", nella Legge n. 212 del 2000 recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*".

Pertanto, il controllo fiscale è da intendersi quale procedimento amministrativo, ossia quel complesso di atti mediante il quale l'amministrazione finanziaria, sulla base dei dati dichiarati dal contribuente, valuta la correttezza degli stessi e, in caso riscontrasse

irregolarità, procederà mediante l'emissione di un provvedimento amministrativo: l'avviso di accertamento.

Secondo quanto previsto dall'art. 7 della Legge n. 212 del 2000, tutti gli atti che promanano dall'amministrazione finanziaria devono essere motivati secondo quanto disposto dall'art. 3 della Legge n. 241 del 1990, a pena di nullità, indicando le ragioni giuridiche che hanno determinato la pretesa fiscale.

L'obbligo di motivazione sancito dall'art. 3 Legge n. 241/1990 si traduce nell'obbligo di descrivere in che modo si è pervenuti alla pretesa tributaria¹⁰, in modo tale da rendere realizzabile il diritto costituzionale alla difesa sancito dall'art. 24.

Secondo quanto disposto dall'art. 42 del DPR n. 600/1973, nell'avviso di accertamento vi è una parte dispositiva che reca l'indicazione dell'imponibile accertato, delle aliquote applicate e degli imponibili liquidati non solo mediante una motivazione discorsiva, ma anche la predisposizione di un prospetto numerico relativo alla pretesa stessa.

Oltre ad una parte dispositiva, vi è la motivazione. Essa è un elemento imprescindibile dell'avviso di accertamento e riguarda le ragioni di fatto e di diritto poste a sostegno della pretesa.

Il legislatore pone l'accento sull'importanza della motivazione perché da un lato è garanzia del rispetto del principio di trasparenza, imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), dall'altro è il mezzo tramite il quale il contribuente può far valere il proprio diritto di difesa.

Inoltre è stata sdoganata anche la motivazione *per relationem*. Se nella motivazione di un atto è fatto riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.

Il suddetto obbligo si ritiene assolto nel momento in cui il contribuente è messo nella condizione di valutare la pretesa tributaria nell'*an* e nel *quantum* complessivo.¹¹

¹⁰ Cfr. MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 360

¹¹ MULEO S., *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario* in *Rass. Trib.*, 1999, p. 506

L'adeguata motivazione degli atti emessi, pone l'Agenzia delle Entrate al cospetto del principio generale stabilito dall'art. 2697 del codice civile. Infatti, è l'Amministrazione finanziaria a vantare un credito nei confronti del contribuente, quindi deve fornire la prova dei fatti costitutivi del proprio diritto, secondo il principio dell'*onus probandi incumbit ei cui dicit*.¹²

1.1 Le fasi dell'accertamento

L'accertamento fiscale, inteso come procedimento amministrativo, si articola in quattro fasi principali:

- La fase dell'iniziativa: si definisce la programmazione dei controlli che gli uffici devono svolgere nell'anno e la selezione dei soggetti da controllare.

L'Ufficio di Ricerca e Analisi effettua un'attenta analisi del rischio di evasione a livello territoriale, dividendo i contribuenti in piccole imprese e lavoratori autonomi, medie imprese, grandi contribuenti, persone fisiche ed enti non commerciali. L'obiettivo strategico dell'attività di controllo è costituito dall'ottimizzazione dell'efficacia delle singole linee di attività che consenta di concentrare i controlli sulle posizioni caratterizzate da un rischio più elevato

- La fase istruttoria: si acquisiscono e si valutano gli elementi capaci di giustificare la pretesa fiscale.

Tale fase è finalizzata alla raccolta di elementi, dati e notizie per l'eventuale successiva azione di rettifica, di accertamento o di liquidazione dell'imposta o della maggior imposta dovuta.

Gli uffici dell'Agenzia delle Entrate possono svolgere un'attività istruttoria interna, svolta esclusivamente in ufficio: vengono emessi questionari ed inviti volgarmente detti *articoli 32*¹³ per rilevare dati e notizie utili ai fini dell'accertamento. Oppure un'attività esterna presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività.

¹² ANTICO G., *Motivazione per relationem: ancora invocabile la prova di resistenza?*. In *Fisco*, n. 5/2024, p. 453

¹³ Definizione derivante dall'applicazione dell'art. 32 del D.P.R. 600/1973 – Potere degli Uffici.

Le attività esterne possono essere la verifica, l'accesso breve o l'accesso mirato.

La verifica prevede un'analisi completa dell'attività di impresa e può interessare più anni di imposta. Consiste in una serie di controlli di merito e nell'esame della documentazione contabile finalizzati ad appurare che le scritture contabili e le dichiarazioni corrispondano al reale svolgimento dei fatti relativi all'attività professionale dell'azienda.

Gli accessi brevi mirano ad un utilizzo sinergico del controllo sul rispetto degli obblighi strumentali.

L'accesso mirato è finalizzato all'esame della rappresentazione, da parte del contribuente, di fatti e circostanze fiscalmente rilevanti.¹⁴

- La fase decisoria: si determina il contenuto e la tipologia dell'atto da adottare e si procede all'emanazione dello stesso
- La fase integrativa dell'efficacia: si attivano le procedure di notifica dell'atto al contribuente

1.2 Tipologia di controlli

L'ordinamento tributario prevede numerose metodologie di accertamento.

Una prima distinzione riferibile alla natura della prova utilizzata per la rideterminazione dell'imponibile può essere fatta tra prove documentali e prove presuntive. Le prime collegano il fatto da dimostrare in modo diretto ad un fatto certo¹⁵, le seconde prevedono che il fatto certo consenta, attraverso un percorso di ricostruzione logica, la determinazione di un fatto incerto. Qualora si utilizzino prove di tipo presuntivo, esse devono rispettare criteri di gravità, precisione e concordanza.¹⁶

La normativa prevede sostanzialmente tre tipi di controlli: analitico, analitico-induttivo e induttivo.

¹⁴ Cfr. SCHIAVOLIN R., voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, p. 206

¹⁵ Ad esempio la presenza di un contratto di locazione immobiliare registrato in Anagrafe Tributaria ma non dichiarato dal contribuente.

¹⁶ Cfr. art. 2729 c.c.

Il controllo di tipo analitico, art. 38, co. 1 e 2 e art. 39, co. 1, lettere a), b) e c), del D.P.R. n. 600/1973; art. 54 del D.P.R. n. 633/1972, è la modalità fissata dal legislatore per la determinazione del reddito imponibile e del volume d'affari dei contribuenti, effettuato tramite la puntuale ricostruzione di ciascuna categoria reddituale e di ogni singola operazione rilevante ai fini IVA. Esso prende avvio tramite il controllo della dichiarazione presentata e, successivamente, si effettua un controllo incrociato tra le poste della dichiarazione, la documentazione contabile e le connesse risultanze di bilancio.

Il controllo analitico-induttivo, art. 39, co. 1, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 e art. 54, co. 2, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, si rivolge esclusivamente ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili e richiede che l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione presentata dai contribuenti sia constatata attraverso le risultanze delle eventuali istruttorie avviate sulle scritture contabili. La peculiarità di questa tipologia di accertamento consiste nel fatto che la prova del comportamento scorretto adottato dal contribuente è ricavabile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

Il controllo induttivo, art. 39, co. 2, lett. a), c), d), d-bis), d-ter) ed art. 41 del D.P.R. n. 600/1973; art. 55 del D.P.R. 633/1972, costituisce una deroga alle metodologie che precedono, caratterizzata dalla circostanza che l'Agenzia delle Entrate può avvalersi di dati e notizie comunque raccolti, avvalendosi anche di presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza (le cd. "presunzioni semplicissime").

Ne consegue che la ricostruzione della posizione fiscale del contribuente avviene attraverso procedure di quantificazione e qualificazione della base imponibile che prescindono dalle informazioni o dalla documentazione proveniente dal contribuente stesso, con l'attribuzione all'Amministrazione finanziaria di poteri d'accertamento particolarmente incisivi, volti a contrastare le ipotesi più gravi di violazione degli obblighi dichiarativi e contabili di carattere sostanziale. (Art 38 DPR 600/1973, co. 1 e 2 e art 39 DPR 600/1973, co. 1 e 2)¹⁷

¹⁷ Circ. MEF, 30 aprile 1977, n. 7/1496

2. Accertamento con adesione

Nell'ambito del processo di accertamento, è stato introdotto, già con D.L. n. 564/1994 e profondamente rivisitato dal D. Lgs. n. 218/1997, l'accertamento con adesione, un istituto deflattivo del contenzioso, inteso quale processo partecipativo tra il fisco e il contribuente. Già all'art 5-ter del medesimo Decreto Legislativo, abrogato con il D. Lgs. n. 13/2024 e sostituito dall'art. 6-bis della Legge n. 212/2000, si prevedeva un obbligo e non una mera facoltà per l'Ufficio impositore di convocare il contribuente prima della notifica dell'atto di accertamento al fine di giungere all'adesione.

L'accertamento con adesione consiste in un accordo tra l'Agenzia delle Entrate ed il contribuente che consente di definire le imposte dovute ed evitare l'insorgenza di una lite tributaria.¹⁸

La procedura è attivabile sia da parte dell'Ufficio che da parte del contribuente.

Nel primo caso, l'Ufficio propulsore della proposta è tenuto ad inviare al contribuente un apposito invito a comparire per stimolarlo a definire il rapporto tributario ancora prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento. Nell'invito l'Ufficio deve indicare i periodi di imposta suscettibili di controllo, il luogo e l'ora dell'appuntamento e gli elementi identificativi dell'atto.

Nel secondo caso, come previsto dagli artt. 6 e 12 del D. Lgs. n. 218/1997, qualora il contribuente fosse venuto a conoscenza di procedimenti nei suoi confronti, tramite accessi, ispezioni o verifiche, ovvero abbia ricevuto la notifica di un avviso di accertamento non preceduto da invito a comparire, può autonomamente attivare il procedimento di adesione mediante un'istanza.¹⁹

Il valore definito inibisce l'Ufficio ad ogni ulteriore azione riguardante i citati tributi. L'importo definito è soggetto a sanzioni nella misura di un terzo del minimo edittale (art. 3 D. Lgs. 218/1997) e non può essere oggetto di impugnazione da parte del contribuente.

¹⁸ Ag. Entrate, *L'accertamento con adesione*, Direzione centrale Gestione Tributi, Roma, 2016

¹⁹ ATTARDI C., *Accertamento con adesione: natura ed efficacia (esterna) alla luce delle previsioni dello Statuto in Fisco*, n. 31/2022, p. 3007

Secondo due filoni dottrinali ben distinti, l'accertamento con adesione può essere assimilato ad un accordo di tipo privatistico ovvero un atto amministrativo dove le Parti non sono poste sullo stesso piano.

Sostenitore del primo filone, si trova Marelo che definisce l'accertamento con adesione come un contratto tra due parti (intese nella loro accezione privatistica) che risolvono la lite mediante una mutua concessione. Alla base di tale pensiero vi è la lite rappresentata dal contraddittorio alla conclusione del quale vi scaturisce l'atto di adesione.²⁰

Secondo Allorio, l'accertamento con adesione non può essere classificato come contratto in quanto si tratta di un atto impositivo che promana dal potere autoritativo della pubblica Amministrazione.²¹

3. Il nuovo Statuto del Contribuente

L'art. 4 della nuova Legge Delega fiscale introduce i principi e i criteri direttivi per la revisione del nuovo statuto dei diritti del contribuente²².

Le norme della presente Legge vengono qualificate come *principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria*.

Al comma 1 lettera a) si intende rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, con la specificazione della necessità di indicare gli elementi di prova alla base dell'atto.

Tuttavia, occorre operare una distinzione tra il concetto di motivazione e prova della fondatezza della pretesa tributaria. Infatti, se da un lato la motivazione deve imprescindibilmente essere presente nell'atto di accertamento, gli elementi probatori possono essere prodotti solo nell'eventuale sede processuale²³.

²⁰ MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000

²¹ ALLORIO E. voce *Concordato tributario*, in *Nuoviss. Dig. It.*, Torino, 1959, p. 990

²² Lo Statuto dei Diritti del Contribuente, previsto dalla legge del 27 luglio 2000, n. 212, dà attuazione ai principi di democraticità e trasparenza a cui deve essere improntato il rapporto tra Fisco e cittadini. Stabilisce i diritti che il contribuente può far valere e i doveri che l'amministrazione pubblica deve rispettare. Disciplina anche gli istituti di tutela del contribuente nei confronti degli uffici tributari.

²³ Cassazione civile sez. trib., 28/09/2020, (ud. 02/10/2019, dep. 28/09/2020), n.20428

Dal punto di vista sistematico, la suddetta separazione concettuale, secondo Gaeta e Lovecchio, non appare condivisibile: è indubbio che, in accordo con l'art. 97 Cost., l'ente impositore debba fornire prova della fondatezza del proprio operato, procurandosi la documentazione a supporto già in fase istruttoria, dunque le prove della pretesa non possono essere ricostruite a posteriori.²⁴ A sostegno di tale ipotesi interviene la pronuncia della Cassazione n. 27554/2022: *“(...) il fondamento dell'atto impositivo va ricondotto ai motivi che lo supportano. Ciò implica che l'ente impositore abbia già raccolto prove in sede di accertamento, senza le quali non potrebbe certo sostenere la fondatezza della sua pretesa, le cui ragioni vanno dunque ancorate ad elementi che convincano, essa per prima, la legittimità dell'obbligazione fiscale del contribuente. A tal fine in dottrina si afferma che prima che nel processo il problema della prova si pone nel procedimento amministrativo, ove l'Amministrazione ha l'onere di acquisire la prova dei fatti, sui quali si basa il provvedimento”*.²⁵

Inoltre, già l'art. 56 del D.P.R. 633/1972 e l'art. 16 del D. Lgs. 472/1997, indicano molto chiaramente che gli atti impositivi debbano contenere l'indicazione degli elementi di prova, smantellando di fatto quanto inteso con motivazione “rafforzata” nell'art. 4 Legge n. 111/2023.²⁶

Alla lettera e) del medesimo articolo, viene prevista una disciplina generale di accesso agli atti del procedimento tributario: fino a questo momento, come espressamente sancito dall'art. 24, comma 1 lettera b), Legge n. 241/1990, il diritto d'accesso è escluso nei procedimenti tributari, rimandando alle norme specifiche che lo regolano. Il Consiglio di Stato consente fermamente l'accesso agli atti relativi ai procedimenti già conclusi, come per esempio l'accesso agli atti delle cartelle di pagamento o relate di notifica, dunque ad avviso di accertamento emesso e procedimento concluso.

Coerentemente con quanto disposto dalla giurisprudenza del Consiglio di Stato, l'Agenzia delle Entrate vieta l'accesso agli atti endoprocedimentali da cui scaturiscano attività di liquidazione, accertamento, nonché da quale fonte sia innescato il controllo.

²⁴ SCANU G.G., *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato* in Riv. Trim. dir. trib., n. 4/2023, p. 915

²⁵ GAETA A., LOVECCHIO L., *Rafforzamento dell'obbligo di motivazione a tutela del contribuente* in La Legge Delega per la riforma fiscale, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023, pp. 231 ss

²⁶ CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova 2005, pp. 310 ss

Tuttavia, la Corte di Giustizia UE riconosce il diritto del contribuente di conoscere gli elementi sui quali potrebbe fondarsi un'eventuale pretesa tributaria già durante il procedimento.

Sempre secondo la Corte di Giustizia Europea, il giudice, per la sua decisione, non può tener conto delle prove ottenute illegittimamente e delle prove per le quali, a causa del mancato accesso, non si sia potuto verificarne la legittimità.

Scopo del presente articolo è la rimozione di ogni preclusione di natura generale alla conoscenza di atti su cui il contribuente potrebbe basare la propria difesa, realizzando così un giusto processo tributario.

La lettera f) dell'art. 4 Legge n. 111/2023 recita “*prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità*”. Questa disposizione mira a superare le regole della Legge n. 241/1990, introducendo una disciplina generale e specifica per il settore tributario. Tale disposizione nasce dall'esigenza di inquadrare l'invalidità degli atti in ambito tributario, dal momento che non sempre la disciplina prevista in campo amministrativo trova applicabilità anche in questo ambito.

Infatti, gli artt. 21-septies e 21-octies della Legge n. 241/1990 prevedono espressamente le cause di nullità e annullabilità dei provvedimenti amministrativi, cause che però non sempre sono applicabili anche ai procedimenti tributari. Basti pensare a come la mancanza di motivazione in un avviso di accertamento, quale requisito essenziale dell'atto, possa comportarne la nullità: ciò non è in realtà vero in quanto la mancanza di motivazione in un avviso di accertamento può comportare l'annullabilità dell'atto. Eventuali vizi dell'atto non potranno essere rilevati d'Ufficio dal giudice ma dovranno essere fatti valere dal contribuente.

L'attuazione del medesimo articolo 4 mira dunque ad introdurre una disciplina generale sulle cause di invalidità dell'atto, analogamente a quella prevista dalla Legge n. 241/1990 per i procedimenti amministrativi, ma per i procedimenti tributari.

4. L'attuazione del nuovo Statuto del Contribuente

Il D. Lgs. n. 219/2023, entrando in vigore il 18/01/2024, ha apportato significative modifiche allo Statuto del Contribuente, rendendo operativi i principi indicati all'art. 4 Legge Delega.

Prima della riforma fiscale, l'art.1 dello Statuto richiamava espressamente gli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., che sanciscono principi fondamentali come quello di uguaglianza, di progressività del sistema tributario, di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione. Tuttavia, a seguito delle recenti modifiche, ai su citati principi Costituzionali si affiancano i principi sanciti dall'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Considerando l'evoluzione del rapporto tra sistema giuridico italiano, Diritto dell'UE e diritto internazionale, e considerando che tali sistemi giuridici risultano sempre più integrati e permeati l'un l'altro, il legislatore ha ritenuto opportuno richiamare e specificare le coordinate normative sovranazionali.

Inoltre, il D.lgs. n. 219/2023, introduce all'art. 1 della Legge n. 212/2000, il comma 3-bis che obbliga le amministrazioni statali, regionali ed enti locali, all'osservanza delle disposizioni in materia di garanzia del contraddittorio, dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, della tutela dell'affidamento, del divieto del bis in idem, del principio di proporzionalità e dell'autotutela.²⁷

All'art. 2 dello statuto del contribuente viene introdotto il comma 4-bis: *“Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati”*

Con questo comma, il legislatore intende vietare espressamente l'interpretazione analogica²⁸ delle norme tributarie impositive che disciplinano il presupposto tributario.

²⁷ GABBANELLI C., (2024). *Il nuovo Statuto del contribuente: cosa cambia con le nuove norme in vigore dal 2024*. Risorsa reperibile all'indirizzo web: <https://www.lexplain.it/il-nuovo-statuto-del-contribuente-cosa-cambia-con-le-nuove-norme-in-vigore-dal-2024/>

²⁸ modalità di interpretazione della norma giuridica che ricorre a disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe.

All'art. 6 dello Statuto del contribuente era già presente la disciplina che mirava a garantire la conoscenza da parte del contribuente degli atti dell'amministrazione finanziaria. Al comma 5, era specificato che l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto invitare il contribuente ad integrare la documentazione mancante, entro un tempo congruo ma non inferiore a 30 giorni, prima di iscrivere a ruolo gli atti derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora vi siano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione.

L'articolo proseguiva con specificare che gli atti emessi in violazione di tale disposizione fossero nulli, mentre, con le modifiche apportate dal D.lgs. 219/2023, decade la nullità dell'atto e subentra l'annullabilità.²⁹

Tuttavia, la modifica sostanziale che stravolgerà la materia dell'accertamento tributario la si trova all'art 6-bis dello Statuto del contribuente. Tale articolo, di nuova introduzione all'interno dello Statuto, disciplina il principio del nuovo contraddittorio tributario:

“(...) tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.”

Con questo comma il legislatore intende allargare il diritto al contraddittorio per il contribuente, garantendo la partecipazione dello stesso al procedimento e, di conseguenza, mira a garantire il principio di giusto procedimento.³⁰

Il contribuente è ora chiamato a sostenere un contraddittorio in un'ottica *partecipativa*, fornendo le prove a confutazione dell'eventuale pretesa tributaria. Inoltre, vengono compresi atti, prima non sottoposti al procedimento con contraddittorio. Non sarà più possibile emettere direttamente un avviso di accertamento a seguito di processo verbale di constatazione, ma l'Amministrazione dovrà procedere ad invitare il contribuente per sostenere il contraddittorio.

²⁹ GAVI T., D'ELIA R. (2023). *La Legge delega per la riforma fiscale 2023 arriva in Gazzetta Ufficiale: le novità previste dal testo*. Risorsa reperibile all'indirizzo web: <https://www.informazionefiscale.it/legge-delega-riforma-fiscale-2023-novita-IRES-IVA-cosa-cambia>

³⁰ FERRANTI G., *L'obbligo di contraddittorio sarà finalmente “generale” e a pena di nullità*, in *Corr. Trib.*, n. 7/2023, p. 607

Gli unici atti che restano al di fuori della disciplina sancita al comma 1, vengono elencati al comma 2: restano senza obbligo di contraddittorio gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale (ex artt. 36bis, 36ter e 41bis D.P.R. 600/1972)³¹.

Al comma 3 il legislatore spiega le modalità con cui dovrà avvenire il contraddittorio, ossia l'Amministrazione dovrà comunicare al contribuente l'avvio della procedura di controllo tramite l'invio di uno schema d'atto. Tuttavia, il legislatore non specifica cosa si intenda con "schema d'atto". L'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate, prevede che si debba inviare al contribuente un atto endoprocedimentale che reca un prospetto riepilogativo delle somme da recuperare dall'amministrazione, in modo tale che il contribuente, reso edotto di quanto potrebbe ammontare la pretesa fiscale, possa adeguatamente motivare il comportamento tenuto.

Resta da chiarire se però tale schema d'atto sia applicabile anche in caso di controllo su dichiarazioni omesse: essendo la dichiarazione non presentata, l'amministrazione può determinare il reddito del contribuente mediante la ricostruzione analitica dei dati e delle notizie comunque pervenute. In questo caso però il principio di partecipazione collaborativa al procedimento decadrebbe lasciando al contribuente la possibilità di partecipare al procedimento ma in un'ottica difensiva.

A seguito della ricezione dello schema d'atto, il contribuente ha 60 giorni per presentare controdeduzioni, periodo durante cui l'amministrazione non può procedere all'emissione dell'atto impositivo.³²

Successivamente, secondo il comma 4 del medesimo articolo, l'amministrazione ha l'obbligo di motivare il diniego all'accoglimento delle deduzioni presentate dal contribuente.

Restando nel tema della motivazione degli atti dell'Amministrazione, l'art. 1, comma 1, lettera f) apporta numerose modifiche all'art. 7 dello Statuto del contribuente.

³¹ MORINA S., MORINA T., *Accertamenti parziali senza contraddittorio preventivo*. Il Sole 24 Ore, 28/02/2024, p. 39

³² FERRANTI G., *Obbligo di contraddittorio preventivo: modalità di instaurazione e ambito temporale*, in Fisco, n. 18/2024, p. 1659

Con le modifiche in esame, ai fini della chiarezza e motivazione degli atti, il predetto obbligo di motivazione è circoscritto agli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Viene altresì modificato l'obbligo di allegare gli atti cui si fa riferimento nella motivazione. Infatti, se prima era prevista l'allegazione di un atto, qualora esso fosse stato richiamato, attualmente tale obbligo è escluso qualora l'atto richiamante riproduca il contenuto essenziale.³³

A seguito dell'introduzione del comma 1-bis si sancisce il divieto di modificare, integrare o sostituire i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto a meno che non si adotti un ulteriore atto.

A sostegno di quanto precedentemente detto sulla volontà di slegare il procedimento tributario da quello, più generico, amministrativo, viene introdotto, con l'art 1 comma 1 lettera i), D.lgs. n. 219/2023, l'art. 9-bis alla Legge n. 212/2000, che prevede espressamente il principio di divieto di bis in idem nel processo tributario. L'amministrazione finanziaria può esercitare l'attività accertativa su un tributo solamente una volta per anno di imposta. Fino a questo momento, utilizzando la disciplina prevista nella sua più ampia accezione amministrativa, veniva osservato il principio di divieto di ne bis in idem relativamente all'imposizione delle sanzioni seguendo quanto previsto dagli artt. 2909 Cod. Civ. e 324 Cod. Proc. Civ.³⁴

5. L'innovazione e la semplificazione degli accertamenti

La nuova Legge delega fiscale all'art. 17 introduce i principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo.

In particolare, come riportato al comma 1 lettera a) del medesimo articolo, mira a semplificare il procedimento accertativo mediante lo sviluppo di nuove tecnologie e la riduzione degli oneri amministrativi in capo ai contribuenti.

³³ Cass., SS. UU., 28 dicembre 1990, n. 12204, in *Corr. Trib.*, 1991, p. 378, SS. UU., 23 giugno 1994, n. 6951, in GT – Riv. Giur. Trib., 1994, p. 159

³⁴ DEL BOCCIO G. A., DI PIETRO V., *Nuovo statuto del Contribuente, i limiti dell'azione amministrativa*. In riv. FiscoOggi, 17/05/2024

Il legislatore non ha ancora definito come si potrebbe coniugare la necessità di innovazione digitale con l'obiettivo di riduzione degli oneri in capo ai contribuenti: sarebbe opportuno leggere tali disposizioni congiuntamente alla lettera *f*) del medesimo articolo, ossia incrementando l'utilizzo dell'AI per la selezione di una platea di contribuenti con un maggior rischio fiscale. L'intento del legislatore sarebbe quello di promuovere la regolarizzazione, e dunque l'adempimento, in chiave preventiva anche attraverso un maggior invio di lettere di *compliance*³⁵.

Inoltre, come previsto nel comma 1 lettera b), si privilegia il rapporto che intercorre tra fisco e contribuente, attribuendo a quest'ultimo ulteriori deroghe e strumenti di tutela.

In particolare, si cerca di omogeneizzare la disciplina dei controlli sostanziali, indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo e, sempre nell'ambito del processo accertativo, si estendono i termini ad un minimo di 60 giorni per formulare osservazioni in merito alla proposta di accertamento, con obbligo di motivazione espressa sulle osservazioni presentate dal contribuente.³⁶

Il provvedimento emesso il 24 aprile e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2024 riveste un'importanza notevole nel contesto dell'attuazione della delega fiscale.

Il Vice Ministro di economia e finanze, Maurizio Leo, nel suo atto di indirizzo, ha sottolineato che fino alla data del 30 aprile 2024, non vi è stata alcuna modifica alle modalità procedurali di contraddittorio necessarie per far valere legittimamente le pretese tributarie. Inoltre, il nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente merita riconoscimento per aver elevato l'istituto del contraddittorio al rango di principio generale a tutela dei diritti di partecipazione amministrativa del contribuente nell'ambito del rapporto tributario.

³⁵ lettere inviate in via preventiva da parte dell'Agenzia delle Entrate che invitano il contribuente a regolarizzare la propria posizione in modo spontaneo. Vengono inviate ogni qual volta che si verifica una discrasia tra i dati in possesso dell'Amministrazione e quanto dichiarato dal contribuente. Non sono atti esecutivi.; DEOTTO D., GAETA A., *Tecnologie digitali per semplificare il procedimento accertativo in La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023, pp. 221 ss

³⁶ FANELLI A., *Nuove procedure di accertamento: quando conviene definire* in *Gli Speciali IPSOA*, 18/03/2024, p. 9

5.1 Disparità di trattamento per gli atti automatizzati

Il meccanismo di confronto preventivo tra Fisco e contribuente delineato dagli interventi di revisione dello Statuto non gode di una valenza assoluta. Secondo il comma 2 dell'art. 6-bis, già analizzato nei paragrafi precedenti, non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, né per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

In sintesi, l'elencazione delle ipotesi di radicale esclusione dal diritto al contraddittorio è rimessa al Ministro dell'Economia e delle Finanze, a meno che l'Agenzia delle Entrate non possa motivare in modo adeguato ed effettivo la sussistenza di un pericolo per la riscossione.³⁷

E' doveroso specificare cosa si intenda per atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati: sono atti automatizzati gli atti emessi ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973, ossia quegli atti promanati dall'Amministrazione a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni. Qualora emergano discrasie tra quanto dichiarato dal contribuente e quanto rilevato dall'Amministrazione, da cui scaturisce una maggiore imposta, si provvede all'invio di una *comunicazione* di irregolarità in modo tale che il contribuente possa regolarizzare gli aspetti formali ed evitare la reiterazione. Tuttavia, anche se non è previsto un vero e proprio diritto al contraddittorio per questi atti, lo stesso art. 36-bis, comma 3, del D.P.R. 600/1973 prevede la possibilità per il contribuente di inviare *chiarimenti* all'Amministrazione entro 30 giorni dalla ricezione della *comunicazione*. Rientrano nella casistica degli atti sostanzialmente automatizzati quelli previsti dall'art. 41-bis del D.P.R. 600/1973³⁸.

In questa prospettiva, sarà fondamentale valutare l'impatto pratico della precisazione secondo cui gli accertamenti parziali, che permettono la deroga al

³⁷ POLI A. (2024). *Accertamento: battuta d'arresto per il nuovo contraddittorio preventivo?*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/05/02/accertamento-battuta-arresto-contraddittorio-preventivo>

³⁸ Accertamento parziale: riguarda l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato. Inoltre, può interessare le deduzioni, esenzioni ed agevolazioni non spettanti o l'esistenza di imposte o maggiori imposte non versate.

contraddittorio preventivo, riguardano esclusivamente quelli derivanti dal “mero incrocio di dati”. Tuttavia, secondo l’Avvocato A. Poli, l’opinabilità e l’indeterminatezza intrinseche all’espressione utilizzata dai redattori sollevano interrogativi. È interessante notare che l’articolo 2 del Decreto Ministeriale del 24 aprile 2024 inizia con la specifica che “ai fini del presente decreto, si considera automatizzato e sostanzialmente automatizzato ogni atto emesso dall’amministrazione finanziaria riguardante esclusivamente violazioni rilevate dall’incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa amministrazione”.

Se prevale nuovamente un’interpretazione a favore dell’Amministrazione finanziaria senza che la giurisprudenza si schieri a tutela dei contribuenti, il rischio concreto è che non si verifichi alcun cambiamento significativo rispetto al passato. In tal caso, l’azione di controllo dell’Agenzia delle Entrate potrebbe non allinearsi al paradigma di correttezza e buona fede già sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Ulteriore dubbio riguarda la legittimità e la protezione dei dati acquisiti ed utilizzati per l’incrocio tra banche dati ai fini degli accertamenti automatizzati. La gestione dei dati sarebbe unicamente in mano ai sistemi di intelligenza artificiale e, dal momento che il contraddittorio non è previsto, ci si potrebbe trovare in contrasto con la tutela rafforzata del contribuente a cui aspira lo Statuto. Secondo Ciccio Messina, per evitare che ciò si verifichi è fondamentale che l’intelligenza artificiale venga affiancata e costantemente supervisionata dall’esperienza umana in modo tale da non incorrere in *“un’abitudine ad allinearsi, progressivamente con modalità sempre più acritica, all’intelligenza artificiale.”*³⁹

Se da un lato l’art. 17 della Legge Delega pone un occhio di riguardo alla tutela del contribuente, dall’altro si pone l’obiettivo di riformare l’attività amministrativa anche attraverso l’introduzione di specifiche forme di cooperazione tra le altre amministrazioni, sia nazionali che estere, nella piena attuazione del principio di economicità sancito dall’art. 1 della Legge n. 241/1990 (Legge sul procedimento amministrativo).

L’indirizzo politico della Legge n. 111/2023 vuole incentivare l’adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso il potenziamento dell’istituto di adempimento

³⁹ CICCIO MESSINA A., *Atti automatizzati del fisco senza contraddittorio: quali tutele per i contribuenti?*
In *Gli speciali IPSOA*, 24/05/2024

collaborativo. Da una parte mira a semplificare le procedure di adempimento per i contribuenti attraverso l'introduzione di modifiche all'istituto del ravvedimento operoso e l'ammissione allo stesso per tutti quegli enti privi di requisiti, dall'altra punta a dotare l'Agenzia delle Entrate di adeguate risorse (umane e tecnologiche) per far fronte all'inevitabile aumento di mole lavorativa, in modo tale da velocizzare il processo⁴⁰.

6. L'attuazione della Legge Delega in ambito accertativo

La nuova Legge delega fiscale, introducendo il D. Lgs. n. 13/2024, prevede sostanziali cambiamenti in ambito accertativo.

Il D. Lgs. n. 13/2024 è entrato in vigore il 22 febbraio 2024 ma avrà piena attuazione successivamente al 30 aprile 2024; questo divario temporale tra l'entrata in vigore e la sua piena attuazione, è dovuto al fatto che non ci sia una netta separazione procedimentale tra la "vecchia" disciplina e la "nuova", ma che vi sia un graduale passaggio in modo tale da omogeneizzare gli atti emessi in questo periodo di transizione.

Esso riguarda la modifica del D. Lgs. n. 218/1997 in relazione all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale, estendendo la disciplina dell'adesione, oltre che all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva, anche agli atti di recupero.

Infatti, all'art. 1 di tale D. Lgs., viene introdotta la possibilità per il contribuente di definire in adesione gli accertamenti delle imposte sui redditi, dell'IVA e anche degli atti di recupero crediti indebitamente compensati, solo se il predetto processo accertativo non dipenda da un accertamento precedente.

Altra novità, riguarda lo schema d'atto previsto dall'art. 6-bis della Legge n. 212/2000: oltre l'invito alla formulazione di osservazioni, l'Amministrazione dovrà invitare il contribuente a presentare l'istanza per la definizione dell'accertamento con adesione. Prima della modifica del presente articolo, il procedimento di accertamento con adesione poteva alternativamente essere proposto dall'Amministrazione stessa oppure essere attivato su istanza di parte.

⁴⁰ MASTROIACOVO V., *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria* in *Rass. Trib.*, n. 3/2023

Il medesimo articolo 6-bis dello Statuto del contribuente corre in sostituzione dell'art. 5-ter del D.Lgs. 218/1997, ora abrogato che prevedeva l'invito al contraddittorio preventivo inteso come strumento partecipativo del contribuente al procedimento.

L'articolo si poteva collocare nella casistica della partecipazione al procedimento in chiave difensiva perché si trovava a valle di una determinazione dell'imponibile già assunta: l'Ufficio, durante la fase istruttoria, acquisiva i documenti, li elaborava emettendo uno schema di accertamento dove il contribuente era chiamato a confutare quanto sostenuto dall'Amministrazione. Tale atto si colloca già all'interno della fase dell'accertamento, tanto è vero che la mancata consegna della documentazione comportava l'emissione di un atto di contestazione contenente sanzioni pecuniarie e autorizzava la modalità di accertamento con la metodologia induttiva "pura".

Prevedeva anche l'esplicita esclusione del contribuente dal procedimento, qualora la fonte di innesco del controllo fosse derivante da un processo verbale di constatazione – PVC⁴¹ – oppure in caso di accertamenti parziali ex art. 41-bis D.P.R. 600/1973.

Sui predetti PVC è ora possibile attuare l'adesione a patto che essa sia proposta entro i successivi 30 giorni dalla consegna del verbale dandone comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente. In questo lasso temporale, l'attività accertativa dell'Amministrazione è sospesa fino a decorrere dei 30 giorni previsti per presentare adesione. Dal momento della presentazione dell'istanza da parte del contribuente, l'Ufficio competente ha 10 giorni per correggere eventuali errori commessi nel verbale e darne immediata comunicazione al contribuente stesso.⁴²

All'art. 6, si prevede ora la possibilità da parte del contribuente di formulare adesione prima di impugnare gli atti di accertamento, di rettifica, ovvero di recupero crediti che non sono soggetti a contraddittorio preventivo, di fronte alla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

Inoltre l'ufficio deve comunicare al contribuente un invito a comparire nei casi in cui debba procedere a contraddittorio, contestualmente alla notifica dell'avviso di

⁴¹ Documento endoprocedimentale redatto a conclusione di ispezioni, accessi, verifiche; utilizzato come fonte di informazioni per la successiva emissione dell'avviso di accertamento.

⁴² LODOLI L., POLSINELLI F., *Il ritorno dell'adesione ai contenuti dei processi verbali di constatazione* in riv. *La settimana fiscale*, n. 10, 29/02/2024

accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di accertamento con adesione o di conciliazione giudiziale.

Se tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di 90 giorni, allora il termine di decadenza per la notificazione dell'avviso di accertamento è ulteriormente prorogato di 120 giorni. (ad esempio, se la data di comparizione relativa ad un atto, il cui termine di decadenza dell'accertamento è previsto per il 31 dicembre 2024, è fissata il 31 ottobre 2024, allora l'amministrazione avrà tempo fino al 28 febbraio 2025 per emettere eventuale avviso di accertamento).

Il Decreto attuativo in questione introduce una novità importante all'art 12, comma 1-bis, D. Lgs. 218/1997: il contribuente, successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento – solo se tale atto è preceduto dall'invio dello schema d'atto – può formulare istanza di adesione entro 15 giorni dalla notifica dello stesso. Resta da chiarire se l'adesione sia da intendersi nella sua accezione più ampia o limitatamente ai casi di adesione alla pari.

Questo articolo rafforza quanto già previsto dall'art. 7, cc. 6 e 7, del D.L. n. 75/2024, sovrapponendo però la disciplina del ravvedimento operoso a quella dell'accertamento con adesione: il D.L n. 75/2024 prevede per i soggetti che al 30 settembre 2023 non hanno regolarizzato la propria posizione in merito alle annualità dal 2021 e precedenti, di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso.

Queste due possibilità, nel caso in cui si intenda una mera adesione alla pari, sul piano operativo potrebbero entrare in conflitto in quanto, posto come spartiacque la notifica dell'avviso di accertamento, conducono al medesimo esito. La ratio che differenzia i due istituti è meramente data dall'applicazione della “vecchia” disciplina piuttosto che da quella nuova.⁴³

Infatti, fino al 30 aprile 2024, ossia fino a che non sarà pienamente operativo il D. Lgs. n. 13/2024, il contribuente potrà ravvedersi sulla propria posizione relativamente alle annualità 2021 e precedenti purché abbia partecipato al contraddittorio ex art. 5-ter del D.Lgs. 218/1997, ma non sia già stato notificatogli l'avviso di accertamento, potendo

⁴³ Si ricorda che, come specificato nell'abstract, tale elaborato è aggiornato al 10 maggio 2024

beneficiare della riduzione delle sanzioni a 1/3, a patto che versi in un'unica soluzione ovvero in 8 rate trimestrali di cui le prime 5, entro il 31 maggio 2024 perfezionando così la propria posizione.⁴⁴

Oppure, decorso il termine del 30 aprile 2024 e salvo nuove proroghe, il contribuente potrà attendere l'emissione dell'avviso di accertamento, preceduto da schema d'atto di cui all'art. 6-bis della Legge n. 212/2000, per definire in adesione beneficiando allo stesso modo della riduzione delle sanzioni ad 1/3, ma con il limite dei 15 giorni previsti dalla notifica dell'atto.

L'intoppo normativo si creerà per quegli atti emessi tra il primo maggio 2024 (dunque con l'applicazione della nuova disciplina) e ed entro il 31 del medesimo mese perchè si equivarranno l'istituto del ravvedimento operoso e accertamento con adesione.⁴⁵

Qualora l'Amministrazione, nel periodo di "buco normativo", ossia antecedente al 30 aprile 2024, avesse proceduto comunque all'invito dello schema d'atto di cui all'art. 6-bis, può annullare l'atto in autotutela e provvedere all'emissione dell'invito all'adesione di cui al 5-ter purché tale atto sia emesso entro e non oltre il 30 aprile stesso. Altrimenti, qualora l'amministrazione ritenga non sia necessario procedere in autotutela, agli atti emessi con riferimento alla medesima pretesa si applica comunque la proroga dei termini di decadenza di 120 giorni come previsto dal citato art. 6-bis.⁴⁶

⁴⁴ PATIMO R., *Riapertura 2024 del ravvedimento speciale con estensione al periodo di imposta 2022*, OneFiscale, 2024

⁴⁵ FANELLI A., *Nuove procedure di accertamento: quando conviene definire* in *Gli Speciali IPSOA*, 18/03/2024, p. 9

⁴⁶ PARENTE G., MOBILI M., *Arriva la norma salva accertamenti fiscali: finestra di 120 giorni* in *Il Sole 24 Ore*, 27/03/2024, p. 5

CAPITOLO III

Gli adempimenti

SOMMARIO: 1. Novità in materia di adempimenti fiscali - 1.1 Le dichiarazioni dei redditi - 1.2 I servizi digitali - 1.3 Il cassetto fiscale - 2. Gli indici di affidabilità fiscale (ISA) - 3. La cooperative compliance - 4. Il concordato preventivo biennale - 5. Nuove disposizioni per il concordato preventivo biennale - 6. L'attuazione del concordato preventivo - 6.1 I Contribuenti soggetti ISA - 6.2 I Contribuenti soggetti a regime forfettario

1. Novità in materia di adempimenti fiscali

Le maggiori novità in materia di adempimenti fiscali si trovano all'art. 16 della Legge Delega, la quale promuove una revisione generale degli adempimenti tributari, con l'obiettivo di semplificare le procedure e garantire maggiore certezza fiscale. La norma punta al raggiungimento di tale obiettivo mediante la razionalizzazione degli obblighi dichiarativi in capo ai contribuenti con lo scopo di rendere meno gravosa la gestione da parte dei contribuenti.

Si punta inoltre, ad escludere dalla decadenza dai benefici fiscali tutti i contribuenti che hanno attuato inadempimenti formali o di minore gravità⁴⁷. Questo favorisce una maggiore flessibilità per i contribuenti, pur mantenendo l'integrità del sistema fiscale.

A rendere concreto l'art. 16 della Legge Delega, viene promulgato il D. Lgs. attuativo n. 1 del 2024 – d'ora in poi Decreto Adempimenti.

Secondo il pensiero di P. Ceroli e A. Marchegiani, nonostante si riconosca l'impegno del Governo in un periodo economico e sociale complesso, sorge il dubbio se le misure previste per un anno possano realmente influenzare i principi fondamentali di un'economia che ha subito tre anni di crisi economica globale. Persiste l'incertezza riguardo all'ultimo di una serie di decreti di adempimento, che si ritiene sia almeno il decimo in una serie di anni durante i quali si sono alternati numerosi governi di diverse coalizioni politiche.⁴⁸

1.1 Le dichiarazioni dei redditi

È prevista una semplificazione significativa per quanto riguarda gli obblighi dichiarativi, sia per i contribuenti con o senza partita IVA che per i sostituti d'imposta. Inoltre, i terzi che inviano all'Agenzia delle Entrate i dati sulle spese che consentono deduzioni dal reddito o detrazioni fiscali, avranno la possibilità di trasmettere anche i dati sui redditi ricevuti dai contribuenti, da includere nella dichiarazione dei redditi.

Il decreto, attraverso l'aggiunta del comma 3-bis all'art. 1 del D.Lgs. n. 175/2014, stabilisce che a partire dal 2024, sia i dipendenti che i pensionati avranno la possibilità di presentare la dichiarazione dei redditi in una forma semplificata. Inizialmente, le informazioni in possesso dell'Amministrazione finanziaria saranno rese disponibili direttamente ai contribuenti e, nei prossimi anni, anche ai soggetti delegati. Una volta verificati e confermati, questi dati saranno automaticamente inclusi nella dichiarazione dei redditi, pronti per la presentazione online. Questa modalità semplificata di

⁴⁷ Per minore gravità si intendono gli inadempimenti entro i 7 giorni dalla scadenza o l'insufficiente pagamento delle somme richieste.

⁴⁸ CEROLI P., MARCHEGIANI A., *Una riforma che dovrebbe rendere meno oneroso il carico degli adempimenti fiscali* in *Edicola Fisco*, 24/01/2024, p. 5

presentazione della dichiarazione limiterà anche i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria, come specificato dall'aggiunta del comma 3-ter all'art. 5 del D. Lgs. n. 175/2014.

L'art. 19 D. Lgs. n. 1/2024 (razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari) estende il numero di soggetti che possono utilizzare la dichiarazione dei redditi precompilata. A partire dal 2024, in via sperimentale, l'Amministrazione metterà a disposizione la dichiarazione precompilata entro il 30 aprile di ogni anno anche per i contribuenti con redditi diversi da quelli da lavoro dipendente e pensione, includendo quindi anche i titolari di redditi di lavoro autonomo e d'impresa.

Secondo quanto disposto dall'articolo 2 del Decreto Adempimenti, il modello 730 potrà essere utilizzato anche dalle persone fisiche non titolari di partita IVA che percepiscono redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e assimilati.

Inoltre, a partire dal 2024, coloro che percepiscono i redditi definiti dall'art. 34, comma 4, del D.Lgs. n. 241/1997, e che presentano il modello 730, avranno la possibilità, anche in presenza di un sostituto d'imposta, di richiedere direttamente all'Agenzia delle Entrate il rimborso che scaturisce dalla dichiarazione dei redditi, oppure effettuare il pagamento dell'importo dovuto, utilizzando il modello F24, entro le scadenze ordinarie previste dall'art. 17 del D.P.R. n. 435/2001.

L'articolo 15 del decreto Adempimenti sancisce un'effettiva semplificazione della modulistica associata all'adempimento degli obblighi dichiarativi, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

La semplificazione comporta uno "snellimento" dei modelli dichiarativi relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP e IVA, come previsto rispettivamente dagli articoli 1 e 8 del D.P.R. n. 322/1998. In tali modelli, si prevede una progressiva eliminazione delle informazioni che non sono pertinenti per la liquidazione dell'imposta o che l'Agenzia delle Entrate può ottenere attraverso sistemi di interoperabilità dei propri database e di quelli di altre amministrazioni e una riduzione delle informazioni relative ai crediti

d'imposta derivanti da incentivi concessi agli operatori economici da indicare nelle dichiarazioni.⁴⁹

In relazione alle recenti modifiche in materia di dichiarazioni, si evidenziano due disposizioni di rilievo inserite nel decreto Adempimenti: la prima abolisce la Certificazione Unica per i soggetti in regime forfettario e regime fiscale di vantaggio⁵⁰, mentre la seconda semplifica il modello 770.

Per ciò che concerne la certificazione unica, l'articolo 3 del decreto attuativo della riforma fiscale, mediante l'introduzione del comma 6-septies all'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998, dispensa i sostituti d'imposta dagli obblighi previsti dai commi 6-ter, 6-quater e 6-quinquies dell'art. 4 del D.P.R. n. 322/1998⁵¹ per i soggetti forfetari o che usufruiscono del regime di vantaggio previsto per l'imprenditoria giovanile. Le informazioni reddituali saranno acquisite direttamente dall'Amministrazione attraverso la fatturazione elettronica, che diventa obbligatoria per questi soggetti a partire dal 1° gennaio 2024.

Per ciò che riguarda, invece, il Modello 770, l'articolo 16 del decreto Adempimenti introduce una semplificazione per i sostituti d'imposta con un numero di dipendenti non superiore a cinque, al 31 dicembre dell'anno precedente. La disposizione permette - in via sperimentale e facoltativa di comunicare i dati delle ritenute e delle trattenute di lavoro dipendente e autonomo all'Agenzia delle Entrate, utilizzando i servizi dell'Agenzia per la predisposizione dei modelli di versamento F24. Questa comunicazione mensile è equiparata, a tutti gli effetti, alla presentazione dei medesimi dati nel modello 770.

1.2 Servizi digitali

Il D. Lgs. n. 1 del 2024 apporta modifiche significative in materia di servizi digitali.

⁴⁹ CEROLI P., MARCHEGIANI A., *La revisione degli adempimenti tributari in Edicola Fisco*, 24/01/2024, p. 16

⁵⁰ Regime fiscale agevolato a cui possono partecipare giovani imprenditori, disoccupati e lavoratori in mobilità esercenti nuove attività

⁵¹ Riguardanti la comunicazione all'INPS e all'Agenzia delle Entrate delle certificazioni uniche

Le disposizioni attuative della semplificazione prevedono un processo telematico per la comunicazione della cessazione del ruolo di depositario dei libri contabili; un modello unico di delega per l'accesso ai servizi dell'Agenzia; l'ampliamento e l'ottimizzazione dei servizi digitali offerti dall'Agenzia delle Entrate, con la conseguente disponibilità di un maggior numero di informazioni e documenti accessibili direttamente dal cassetto fiscale.

In virtù delle disposizioni dell'art. 22, si prevede un incremento dei servizi digitali e un potenziamento di quelli già esistenti.

Tra le implementazioni, si prevede il potenziamento dei canali di assistenza a distanza per la registrazione di atti privati, per la richiesta e l'ottenimento di certificati, per il confronto a distanza tra il contribuente e gli uffici dell'Agenzia e per lo scambio di documentazione relativa alle attività di controllo e accertamento, per consentire il calcolo e il pagamento degli importi dovuti a seguito di attività di controllo e accertamento, per la liquidazione dei tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate e per l'esecuzione di ulteriori adempimenti.

1.3 Il Cassetto fiscale

In base all'art. 23, il contribuente avrà accesso a servizi digitali per la consultazione e l'acquisizione di tutti gli atti e le comunicazioni gestiti dall'Agenzia delle Entrate che lo riguardano, compresi quelli relativi ai ruoli dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione relativi ad atti fiscali emessi dall'Agenzia delle Entrate. Inoltre, il contribuente avrà la possibilità di scaricare in massa i dati disponibili sul proprio profilo del cassetto fiscale.⁵²

2. Gli indici di affidabilità fiscale (ISA)

All'art 16 della Legge Delega, comma 1 lettera d), si prevede di rafforzare i regimi premiali già in vigore, inclusa la possibile riduzione dei tempi di rimborso. I crediti fiscali

⁵² GRECO M., *Adempimenti tributari semplificati: cosa prevede la riforma fiscale in Gli Speciali IPSOA*, 13/02/2024, p. 2

saranno concessi ai contribuenti con alti livelli di affidabilità fiscale, misurati anche attraverso indicatori statistico-economici.

Come sancito dall'art. 9-bis del D.L. n. 50/2017, comma 1, convertito dalla Legge n. 96/2017, a partire dall'anno di imposta 2018, per coloro che esercitano attività di impresa, arte o professione, sono applicabili gli ISA (L.205/2017 co 931), in sostituzione degli studi di settore in ambito accertativo. Gli ISA forniscono al contribuente una valutazione complessiva, su una scala da 1 a 10, sulla propria affidabilità fiscale, basata su singoli indicatori. Maggiore è il punteggio, maggiori sono i benefici premiali per gli interessati.

Gli ISA sono stati istituiti per favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili e stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari. L'Amministrazione finanziaria utilizza forme di comunicazione preventiva per informare i contribuenti in prossimità delle scadenze fiscali.

Questi indici riguardano i contribuenti che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito per ciascun indice. Sono collegati anche a situazioni come i soci di società di persone, quelli delle società a responsabilità limitata in trasparenza, i collaboratori di imprese familiari e i contribuenti forfettari minimi.

La valutazione dell'affidabilità del contribuente dovrebbe quindi essere basata anche sui risultati dell'applicazione degli ISA. Se questi indicatori rivelano un punteggio che suggerisce una sostanziale affidabilità del contribuente, ciò potrebbe portare a considerare la posizione del contribuente di scarso interesse per l'analisi del rischio di evasione fiscale.

Queste informazioni sono rilevanti per la definizione delle specifiche strategie di controllo, basate sull'analisi del rischio di evasione fiscale: con un punteggio inferiore a 6, si è oggetto di controllo fiscale.

Gli ISA non si applicano nei periodi di imposta in cui il contribuente ha iniziato o cessato l'attività, o quando l'attività non si svolge normalmente. Inoltre, gli ISA non si applicano a coloro che, ai fini IRES, hanno ricavi derivanti da attività commerciali o compensi derivanti dallo svolgimento di attività di lavoro autonomo che superano il limite stabilito dal decreto di approvazione.

I benefici riconosciuti al contribuente “virtuoso” riguardano l’esonero dell’apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti per un importo non superiore a euro cinquantamila/annui per quanto riguarda l’IVA ed euro ventimila/annui per i crediti riguardanti le altre imposte; l’esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici; la riduzione di un anno dalla decadenza del termini per l’accertamento e l’esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo, a condizione che il reddito accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.⁵³

Per semplificare l’adempimento previsto dall’art 9-bis D.L. n. 50/2017, comma 4⁵⁴, viene introdotto, con l’art. 4-ter del D. Lgs. n. 1/2024, il comma 4-ter dove si obbliga l’Agenzia delle entrate a mettere a disposizione dei contribuenti e dei loro intermediari, attraverso l’uso di reti telematiche e nuove tecnologie, le informazioni e i dati che ha in suo possesso riguardanti il contribuente stesso. Questi dati possono essere acquisiti direttamente o ricevuti da terzi, e sono utili per l’applicazione degli indici.⁵⁵

Il Direttore dell’Agenzia delle entrate, dopo aver consultato il Garante per la protezione dei dati personali come previsto dall’articolo 36, comma 1, del Regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, stabilisce quali informazioni fornire al contribuente, le fonti informative e come questi dati vengono resi disponibili al contribuente.

Con i provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate che approvano i modelli degli indici sintetici di affidabilità fiscale, dopo aver consultato il Garante per la protezione dei dati personali, vengono definiti i dati su cui si basa l’analisi funzionale per la revisione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, come indicato al comma 2. Inoltre, verranno eliminate le informazioni non necessarie per il calcolo, l’elaborazione o l’aggiornamento e l’Agenzia implementerà l’invio di dati precompilati.

⁵³ MORINA G., MORINA T., *Semplificazione, una grande chance dalla Riforma*. in La Legge Delega per la riforma fiscale, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023, pp. 197 ss.

⁵⁴ I contribuenti a cui si applicano gli indici devono dichiarare i dati economici, contabili e strutturali che sono importanti per l’applicazione degli indici. Questo deve essere fatto in base alla documentazione tecnica e metodologica approvata con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, indipendentemente dal metodo di determinazione del reddito utilizzato.

⁵⁵ PALLOTTA L., *Decreto “Adempimenti”, nuove indicazioni dall’Agenzia*. in riv. FiscoOggi, 02/05/2024

Per attuare quanto previsto dalla lettera i) dell'art. 16 Legge delega, è stato introdotto, tramite il D. Lgs. n. 1/2024, all'art. 9-bis D.L. n. 50/2017, il comma 5-bis che prevede la messa a disposizione dei programmi informatici in aiuto alla compilazione e alla trasmissione dei dati utili ai fini ISA. Tali dati devono essere trasmessi in tempo utile alla compilazione del modello ovvero entro il 15 marzo del periodo di imposta successivo a quello oggetto di dichiarazione.

3. La cooperative compliance

La compliance fiscale rappresenta l'adesione spontanea dei contribuenti agli obblighi fiscali: si tratta dell'adempimento volontario delle responsabilità tributarie da parte del contribuente. Questo adempimento opzionale riduce il rischio di contenzioso e favorisce una cooperazione più efficace tra Fisco e contribuente. La tax compliance consente di minimizzare l'impatto fiscale sull'attività economica dell'impresa, promuovendo comportamenti rispettosi delle norme fiscali.

Il regime di cooperative compliance è stato istituito con il D.Lgs n. 128 del 2015. Secondo quanto disposto dall'art. 3 del medesimo decreto possono aderirvi tutti i contribuenti che possiedano un sistema di rilevazione, gestione e controllo del rischio fiscale.

In base a quanto stabilito dal successivo art. 4, per le annualità dal 2022 al 2024, possono accedere a tale regime i soggetti residenti e non residenti – a patto che abbiano stabile organizzazione nel territorio dello Stato – che abbiano un volume d'affari non inferiore ad una determinata soglia e che abbiano presentato istanza di adesione al progetto. È inoltre possibile, per le imprese che non raggiungano la soglia, di partecipare al regime se facenti parte del Gruppo IVA⁵⁶ di imprese già ammesse.⁵⁷

La *conditio sine qua non* il contribuente possa mantenere il beneficio del regime è data dall'istituzione e mantenimento del sistema di rilevazione, misurazione, gestione e

⁵⁶ Gruppo IVA: istituto che consente ai gruppi societari che ne fanno opzione di rendere irrilevanti ai fini IVA, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi infragruppo (IPSOA)

⁵⁷ GAVIOLI F., Guida alle nuove disposizioni in materia di adempimento collaborativo in prat. Fisc. E prof., n. 7/2024, p. 21

controllo del rischio fiscale, il comportamento collaborativo e trasparente nella trasmissione dei dati e nell'avviso nel caso in cui si verificassero rischi per il fisco.⁵⁸

I benefici all'adesione al regime da parte del contribuente consistono in una procedura più rapida nel caso in cui ci sia la richiesta di un interpello preventivo, riducendo i termini di risposta a 45 giorni dal ricevimento dell'istanza. I contribuenti sono inoltre esonerati dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette.

L'attuazione del potenziamento dei rapporti di reciproco affidamento tra fisco e contribuente disposti dall'art. 16 della Legge Delega è stato introdotto dal D. Lgs n. 221/2023 che apporta sostanziali modifiche al predetto D. Lgs. n. 128/2015.

Innanzitutto vengono abbassate le soglie minime per l'accesso all'istituto della cooperative compliance da un miliardo a 750 milioni di euro per l'anno 2024 in modo tale da garantirne l'accesso ad una più ampia platea di contribuenti. Viene ulteriormente rafforzato quanto previsto dall'art. 4 del D. Lgs. 128/2015 in materia di sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, che deve essere certificato, tenendo anche conto della conformità dei principi contabili, da professionisti iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti, dei revisori contabili.

A differenza di altri istituti di compliance, all'art. 7 D. Lgs. 128/2015 è stato introdotto il comma 3, che dispone un contraddittorio preventivo con il contribuente prima che venga notificata una risposta sfavorevole a un interpello, con il fine di mostrargli la propria posizione.

Ulteriore beneficio è dato dalla riduzione alla metà delle sanzioni qualora il contribuente adotti un comportamento riconducibile ad un rischio fiscale lieve anche se non compreso nella mappa dei rischi. Con la riforma viene abolita la punibilità per l'illecito di dichiarazione infedele se dipende da un rischio preventivamente comunicato all'Agenzia delle Entrate tramite interpello.⁵⁹

⁵⁸ FERRONI B., *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate in Fisco*, n. 36/2021, p. 3407

⁵⁹ Ag. Entrate (2022), *Regime di adempimento collaborativo*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>

4. Il Concordato preventivo biennale

Il Concordato Preventivo Biennale (CPB), inteso come strumento di compliance preventiva, è un accordo di due anni con l’Agenzia delle Entrate che consente di pagare le tasse basandosi sulle previsioni dell’Agenzia delle Entrate piuttosto che sui redditi effettivi. Questo strumento è disponibile per i titolari di redditi di impresa o di lavoro autonomo, purché siano soggetti ISA o contribuenti in regime forfettario.

Già negli anni passati si è provato ad inserire l’istituto all’interno dell’ordinamento. Nello specifico, il Ddl Delega C-2144/2001 prevedeva un concordato triennale preventivo per l’imposizione sul reddito di impresa e di lavoro autonomo. In realtà nella discussione del Ddl venne previsto il concordato preventivo triennale per i titolari di reddito di impresa con ricavi o compensi fino a 5 milioni di euro; la norma non ha poi avuto attuazione in quanto venne sostituita dall’art. 3 della Legge Delega del 2003 che prevedeva sì l’istituzione di un concordato, ma in funzione del potenziamento degli studi di settore⁶⁰.

Tuttavia, nemmeno quanto previsto dalla Legge Delega del 2003 ha mai avuto attuazione perché, nell’attesa dell’avvio a regime del concordato preventivo triennale, è stato istituito in via sperimentale un concordato preventivo biennale dove si prevedeva la determinazione agevolata delle imposte sul reddito, la sospensione degli obblighi di emissione di documenti fiscali e la limitazione dei poteri di accertamento.

Successivamente è stata introdotta la pianificazione fiscale concordata⁶¹ (art. 1 Legge 311/2004) che però non ha mai visto la luce in quanto è stata subito abrogata dalla legge 266/2005. In quest’ultima Legge era previsto, ulteriormente, la programmazione fiscale, ma anch’essa è stata abrogata dopo poco.⁶²

⁶⁰ strumento che il fisco utilizzava per rilevare i parametri fondamentali di liberi professionisti, lavoratori autonomi e imprese. Ora aboliti e sostituiti dagli ISA.

⁶¹ Rappresenta la versione triennale del concordato preventivo sperimentale già introdotto per i periodi d’imposta 2003 e 2004 dall’articolo 33 del decreto legge 269/2003.

⁶² DEOTTO D., LOVECCHIO L. (2023). *Adempimento collaborativo e rilancio del concordato preventivo biennale* in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023, pp. 224 ss.

La legge 111/2023 prevede la possibilità di accedere al CPB, richiedendo al contribuente di accettare e rispettare la proposta dell’Agenzia delle Entrate per la definizione biennale della base imponibile per le imposte sui redditi e l’IRAP.

La proposta concordataria viene stabilita in base ai dati dichiarati dal contribuente attraverso l’ISA.

In generale, il CPB prevede una proposta per i periodi d’imposta 2024 e 2025, relativa a due basi imponibili: reddito d’impresa o di lavoro autonomo per le imposte sui redditi, escludendo i redditi o le quote di relativi a partecipazioni; e il valore della produzione netta per l’IRAP.

Per coloro che non raggiungono la piena affidabilità fiscale, la determinazione della proposta CPB si basa su due elementi valutativi legati alla tipologia degli indicatori elementari: migliorabili direttamente e migliorabili indirettamente attraverso le ulteriori componenti positive.⁶³

5. Nuove disposizioni per il concordato preventivo biennale

L’implementazione delle misure per promuovere l’adempimento volontario dei contribuenti lo si trova all’art. 17 della Legge Delega. Questo include inoltre, il rafforzamento del regime dell’adempimento collaborativo, così come previsto dal Titolo III del Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128.

L’obiettivo è quello di velocizzare il processo di riduzione progressiva del limite di accesso all’applicazione dell’istituto, fornendo all’Agenzia delle Entrate strumenti adeguati.

Si prevede inoltre di consentire l’accesso al regime di adempimento collaborativo anche alle società che non soddisfano i requisiti di ammissibilità, ma che fanno parte di un gruppo di imprese in cui almeno uno tra i soggetti li soddisfa. Questo è possibile a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato per la rilevazione, la misurazione, la

⁶³Ag. Entrate (2024), *Concordato preventivo biennale*. Risorsa disponibile all’indirizzo web: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/concordato-preventivo-biennale-cpb-contribuenti-forfetari/infogen-concordato-preventivo-biennale-cpb-contribuenti-forfetari-imprese>

gestione e il controllo del rischio fiscale, gestito in modo unitario per tutte le società appartenenti al gruppo.

L'intento è anche quello di introdurre la possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, anche in relazione alla loro conformità ai principi contabili, mantenendo i poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

Il legislatore intende introdurre nuove e più efficaci forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare attenzione alla risposta alle richieste di interpello o ad altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime di adempimento collaborativo.

L'esclusione dal regime di adempimento collaborativo, in caso di violazioni fiscali non gravi tali da non pregiudicare la reciproca fiducia tra l'Amministrazione Finanziaria e il contribuente, sia preceduta da un periodo transitorio di osservazione, al termine del quale si determina l'uscita o la permanenza nel regime.

Si è cercato altresì di potenziare gli effetti premiali associati all'adesione al regime di adempimento collaborativo. Questo include la riduzione ulteriore, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili.

Per i soggetti di dimensioni minori, il legislatore ha ritenuto opportuno instaurare un rapporto collaborativo con l'introduzione del concordato preventivo biennale a cui possono accedere i contribuenti titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo. Questo prevede l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, ad accettare e a rispettare la proposta per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, formulata dall'Agenzia delle Entrate anche utilizzando le banche di dati e le nuove tecnologie a sua disposizione ovvero anche sulla base degli indicatori sintetici di affidabilità per i soggetti a cui si rendono applicabili. Lo

scopo è quello di favorire l'adempimento spontaneo mettendo il focus sulla predeterminazione del reddito.

Si nota l'irrelevanza, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP nonché dei contributi previdenziali obbligatori, di eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi. L'applicazione dell'IVA verrà applicata secondo le regole ordinarie, comprese quelle riguardanti la trasmissione telematica dei corrispettivi e la fatturazione elettronica.

Mantenere l'impegno sui redditi concordati è fondamentale: la decadenza dal concordato avviene nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulti che il contribuente non ha correttamente documentato, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore in misura significativa rispetto al dichiarato ovvero ha commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

I primi dubbi in merito alla convenienza sull'applicazione del concordato preventivo biennale vengono sollevati dal Prof. Damiani. Infatti, da un lato viene criticato il fatto che possono essere oggetto di proposta di concordato solamente le imposte dirette, lasciando fuori dall'applicazione l'IVA; dall'altro, non sempre gli elementi premiali siano incentivanti. Tuttavia, nota positiva è data dal fatto che gli uffici finanziari non possono accertare la quota di reddito eccedente la parte concordata, rendendo di fatto il CPB un'occasione per certe tipologie di Contribuenti.

È vero che la norma esclude dall'applicazione del concordato le operazioni rilevanti ai fini IVA, ma è anche vero che indirettamente i contribuenti possono beneficiare (o al contrario, esserne negativamente colpiti) dell'applicazione del CPB: si pensi al caso limite in cui i redditi accertabili siano nettamente inferiori a quelli precedentemente concordati. In questo caso è possibile che si debba rettificare anche la dichiarazione IVA per pari ammontare.

In sostanza, dal momento che l'applicazione del Concordato preventivo è su base facoltativa, sarà onere del Contribuente provvedere ad un'analisi costi-benefici. Riducendo il tutto ad un esempio semplicistico, l'applicazione del concordato avrà

convenienza per tutti quei contribuenti che hanno in programma una rapida crescita del fatturato nel biennio oggetto di concordato.

Secondo Damiani, il concordato preventivo biennale rischia di essere uno strumento discriminatorio tra i vari contribuenti perché premierebbe chi ha l'opportunità di poter crescere rapidamente (garantendosi così il vantaggio fiscale) a discapito di chi non ha la possibilità – o le strutture – per poter accedere a tale beneficio, generando così un'ulteriore discrasia tra competitor.

Altra importante menzione merita la quantificazione del gettito oggetto di proposta concordataria: se le proposte non saranno adeguatamente calibrate sui trend economici futuri (previsioni non semplici data l'attuale volatilità dei mercati), si rischiano numerosi rifiuti e, in caso di proposte inadeguate, si corre il rischio di incorrere in quelli che Damiani chiama “condoni preventivi”.⁶⁴

6. L'attuazione del concordato preventivo

L'attuazione di quanto previsto dall'art. 17 Legge n. 111/2023, viene analiticamente presentata dagli articoli da 6 a 37 del D. Lgs. n. 13/2024.

Il Decreto Attuativo elenca i soggetti a cui potrà essere applicata la disciplina del concordato tra cui i soggetti che applicano gli ISA, ed estende la possibilità dell'applicazione della disciplina anche ai soggetti sottoposti a regime forfettario.

6.1 I Contribuenti soggetti ISA

In base all'art. 10 del D.Lgs. n. 13/2024, possono accedere al concordato preventivo biennale i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli indici sintetici di affidabilità (ISA). Per accedere, devono soddisfare alcuni requisiti come l'assenza di debiti tributari o, nel rispetto dei termini previsti, devono aver estinto quelli

⁶⁴ DAMIANI M., *Concordato preventivo biennale al vaglio della convenienza* in *Gli Speciali IPSOA*, 24/02/2024, p. 26

d'importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, compresi interessi e sanzioni, aver presentato regolarmente la dichiarazione dei redditi (per l'anno oggetto di richiesta e per i precedenti tre anni, causa esclusione dall'ammissione al concordato) e l'assenza di condanne passate in giudicato per reati fiscali, societari o di riciclaggio/autoriciclaggio commessi negli ultimi tre periodi di imposta antecedenti l'applicazione del concordato. Inoltre, pur non essendo requisito per l'ammissione alla proposta di concordato ma che costituisce conditio sine qua non per il mantenimento dello stesso (art. 13 D. Lgs. n. 13/2024) è la presentazione annuale del modello ISA.

La verifica della sussistenza della prima condizione, cioè la mancanza di debiti fiscali e previdenziali oltre la soglia, non è agevole. La norma è lacunosa e i relativi contenuti devono essere integrati con le indicazioni contenute nella relazione illustrativa al decreto.

Il controllo deve essere effettuato nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta. Dal momento che il primo biennio interessato è costituito dagli anni 2024-2025, la mancanza di debiti deve essere riferita al periodo d'imposta 2023. Inoltre, entro il limite, sono compresi non solo i tributi, ma anche le sanzioni e gli interessi. La norma fa espresso riferimento non solo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, ma anche ai contributi previdenziali. È necessario, però, che i predetti debiti siano definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti ad impugnazione.

Inoltre, viene espressamente affermato che “non concorrono al predetto limite i debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili”.

La relazione illustrativa al D. Lgs. n. 13/2024 chiarisce cosa debba intendersi per debiti relativi tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate. Secondo tale fonte, si considerano tali i debiti derivanti da notifica di atti impositivi, conseguenti ad attività di controllo degli uffici (ad esempio avvisi di accertamento), notifica di atti impositivi conseguenti ad attività di liquidazione degli uffici o notifica di cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito

di controllo automatizzato o formale della dichiarazione, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54-bis, D.P.R. n. 633/1972.⁶⁵

Qualora il contribuente accettasse la proposta di concordato, si obbliga a dichiarare, per tutto il periodo in cui il concordato sarà in essere, quanto pattuito con l'Amministrazione finanziaria. Inoltre, come sancito dall'art. 12 del Decreto Attuativo, l'accettazione della proposta obbliga anche tutti i soci delle società sia semplici, che in nome collettivo, che in accomandita semplice (art. 5 TUIR), i soggetti che optano per la trasparenza fiscale (art. 115 TUIR) e quelli a ristretta base proprietaria (art. 116 TUIR), al rispetto della stessa.

Al termine del periodo oggetto di concordato tra le Parti, l'Amministrazione finanziaria, fermo restando i requisiti previsti all'art 10 su menzionati, può proporre una nuova bozza di concordato.

Procedendo ad una disamina sulla determinazione del reddito oggetto di concordato bisogna innanzitutto distinguere tra reddito da lavoro autonomo e reddito di impresa.

La disciplina della determinazione del reddito, oggetto di concordato, derivante da lavoro autonomo la si trova all'art. 15 D.Lgs. n. 13/2024 che afferma che la proposta fatta dall'Agenzia delle Entrate non deve tenere conto delle plusvalenze e delle minusvalenze citate all'art. 54 TUIR e dei redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR. È prevista una soglia minima di reddito pari ad € 2.000 che, in caso di società semplici, è ripartito tra i soci secondo le quote di partecipazione.

Come già fatto notare da Barone l'esclusione dalla base imponibile concordata delle plusvalenze e minusvalenze è solo temporanea: il saldo netto tra questi componenti straordinari determina una corrispondente variazione del reddito concordato come previsto dal comma 2 dell'art. 16 del Decreto.⁶⁶

La determinazione del reddito di impresa invece, è sancita dall'art. 16 del medesimo decreto a cui si aggiunge, oltre alle regole previste anche per il reddito derivante da lavoro autonomo, la disciplina sul riporto delle perdite degli anni precedenti. In caso di perdite

⁶⁵ FORTE N., *Concordato preventivo biennale: debiti tributari oltre 5.000 euro da estinguere prima di accettare la proposta* in *Gli Speciali IPSOA*, 21/03/2024, p. 19

⁶⁶ BARONE F., *Concordato preventivo biennale: come rilevano plusvalenze e sopravvenienze attive* In *Gli Speciali IPSOA*, 08/03/2024, p. 30

conseguite negli anni di imposta precedenti, si dovrà decurtare di pari importo il reddito oggetto di concordato, fermo restando la soglia minima pari ad € 2.000.

Concretamente, il contribuente dovrà compilare il quadro P del nuovo modello per il concordato preventivo biennale. Il modello, di struttura molto semplice, presenta dieci righe nei quali il contribuente deve dichiarare la sussistenza dei requisiti per l'accesso, assenza di cause di esclusione e l'eventuale presenza di eventi straordinari; successivamente vi sono due righe dedicate alla dichiarazione dell'imponibile calcolato secondo i metodi di cui agli artt. 1, 16 e 17 D. Lgs. n. 13/2024, ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP. I restanti righe sono dedicati alle basi imponibili proposte per entrambi gli anni oggetto di concordato e per entrambe tipologie di imposte.⁶⁷

6.2 I Contribuenti soggetti a regime forfettario

Per i contribuenti sottoposti a regime forfettario⁶⁸ non sono previsti dei veri e propri requisiti di ammissione. Infatti, l'art 23 non sancisce espressamente i requisiti di ammissione ma rimanda all'art. 24 con le cause di esclusione dall'applicazione del concordato. Non possono essere oggetto di proposta i contribuenti che abbiano iniziato la propria attività nel periodo precedente a quello cui si riferisce la proposta stessa e, inoltre, si rimanda ai requisiti di ammissione previsti per i contribuenti soggetti ad ISA.

In caso il contribuente accettasse la proposta dell'Agenzia delle Entrate diviene obbligato a dichiarare quanto concordato e comunque rimane sottoposto ai controlli automatizzati, ai sensi dell'art. 36-bis DPR 600/73.

Trascorso il biennio oggetto di concordato, qualora dovessero sussistere ancora i requisiti di inclusione, l'Amministrazione procede ad una nuova proposta di concordato alla quale il contribuente può aderire entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno precedente.

Nel caso dei soggetti aderenti al regime forfettario la determinazione dell'imponibile oggetto di concordato è elaborata in coerenza con quanto dichiarato dal

⁶⁷ FORTE N., *Concordato preventivo biennale per tutti i contribuenti ISA* in *Gli Speciali IPSOA*, 26/01/2024, p. 43

⁶⁸ regime fiscale agevolato, destinato alle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che comprende anche semplificazioni a livello contabile

contribuente gli anni precedenti ed in base alle informazioni in possesso dell'amministrazione finanziaria. A tutela della capacità contributiva del soggetto, si tiene conto anche dell'andamento dei mercati e della redditività sia individuale che settoriale, fermo restando una soglia minima pari ad € 2.000.

Per questi soggetti il concordato cessa di avere efficacia qualora cambi l'attività esercitata rispetto a quella precedentemente concordata, tranne nel caso in cui alla nuova attività esercitata siano applicabili gli stessi coefficienti di redditività di quella precedente, ovvero quando il contribuente cessa l'attività.

Per ciò che concerne l'attività di accertamento, previsto dall'art. 34 del medesimo decreto, i soggetti a regime forfettario ne sono esonerati nel periodo di applicazione del concordato. Tuttavia, qualora rifiutino la proposta ovvero decadano dal beneficio, sono state date disposizioni in materia di intensificazione dei controlli.

Ciò appurato, il Contribuente, nell'analisi costi benefici sopra menzionata, non deve tenere conto solamente di una mera valutazione basata sul vantaggio economico, ma deve considerare anche che, nel caso in cui decadesse dal concordato preventivo biennale, sarà sottoposto direttamente ad accertamento fiscale con il recupero dei redditi eccedenti la parte oggetto di concordato.

Alcuni dubbi vengono sollevati da Forte nel caso in cui il contribuente percepisca compensi professionale per un importo superiore alla soglia massima⁶⁹ prevista per rientrare nel regime forfettario, decadendo di fatto dal regime stesso.

Secondo Forte infatti, la variazione dei criteri di determinazione e delle modalità di tassazione del reddito non costituiscono cause di decadenza dal concordato, come invece previsto dall'art. 33 D. Lgs. n. 13/2024, in caso di violazioni commesse. Dal momento che non è possibile ampliare in via interpretativa le cause di decadenza tassativamente individuate dal Decreto Attuativo, e non essendoci chiarimenti in materia, il legislatore

⁶⁹ Per l'anno 2024 si considera dentro il regime forfettario il contribuente con ricavi inferiori a € 85.000 che opti per questa soluzione. Nel caso in cui il contribuente percepisca ricavi compresi tra € 85.000 e € 100.000, decadrà dal regime l'anno successivo a quello in cui si è verificato il fatto. Mentre, nel caso in cui sfori i € 100.000 di ricavi decadrà immediatamente dal regime rientrando in quello ordinario

ha deciso di applicare il CPB ai forfettari in via sperimentale e per un solo anno di imposta.⁷⁰

Per aderire al regime del concordato il contribuente dovrà compilare la sezione VI del quadro LM – Modello Persone Fisiche. Il modello presenta una parte dove il contribuente dovrà dichiarare la sussistenza dei requisiti per l'accesso, assenza di cause di esclusione e l'eventuale presenza di eventi straordinari; successivamente, vi è il rigo LM63 dove si riporta il reddito proposto, determinato secondo i criteri su menzionati.

In un'epoca in cui contribuente e Fisco sono posti sullo stesso piano ci si interroga se la proposta di concordato senza un contraddittorio sia legittima.

La gestione delle proposte è elaborata dal software dell'Agenzia delle Entrate che dovrà essere in grado di coadiuvare più elementi per generare proposte adeguate in modo tale da incentivarne l'adesione: tra gli elementi da prendere in considerazione figurano gli ISA e la capienza della struttura fiscale.

Si stima che i soggetti che possono essere interessati dalla proposta di concordato preventivo siano circa quattro milioni, troppe per instaurare un contraddittorio preventivo. Tuttavia, senza un contraddittorio ci si affida totalmente alla capacità di elaborazione dati di un software.

Al fine di riscuotere successo con le proposte è fondamentale che l'operazione sia semplice. Ci si augura che, oltre ai dati da comunicare ai fini degli ISA, l'Amministrazione attinga dalle proprie banche dati per l'acquisizione delle ulteriori informazioni utili, senza richiedere ulteriore documentazione al contribuente.⁷¹

⁷⁰ FORTE N., *Concordato preventivo biennale per i forfettari: cosa succede se si decade dal regime?* in *Gli Speciali IPSOA*, 20/03/2024, p. 21

⁷¹ FORTE N., *Concordato preventivo biennale: senza contraddittorio le proposte saranno accettabili?* in *Gli Speciali IPSOA*, 16/02/2024, p. 35

Bibliografia

Ag. Entrate, *L'accertamento con adesione*, Direzione centrale Gestione Tributi, Roma, 2016

ALLORIO E. voce *Concordato tributario*, in *Nuoviss. Dig. It.*, Torino, 1959

ANTICO G., *Motivazione per relationem: ancora invocabile la prova di resistenza?*. In *Fisco*, n. 5/2024

ATTARDI C., *Accertamento con adesione: natura ed efficacia (esterna) alla luce delle previsioni dello Statuto in Fisco*, n. 31/2022

BARONE F., *Concordato preventivo biennale: come rilevano plusvalenze e sopravvenienze attive* In *Gli Speciali IPSOA*, 08/03/2024

CEROLI P., MARCHEGIANI A., *La revisione degli adempimenti tributari in Edicola Fisco*, 24/01/2024

CEROLI P., MARCHEGIANI A., *Una riforma che dovrebbe rendere meno oneroso il carico degli adempimenti fiscali in Edicola Fisco*, 24/01/2024

CICCIO MESSINA A., *Atti automatizzati del fisco senza contraddittorio: quali tutele per i contribuenti?* In *Gli speciali IPSOA*, 24/05/2024

CIPOLLA G. M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Cedam, Padova 2005

DAMIANI M., *Concordato preventivo biennale al vaglio della convenienza in Gli Speciali IPSOA*, 24/02/2024

DE STEFANI L., *Testi unici entro 12 mesi e riforma fiscale entro 24 mesi*, in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023

DEL BOCCIO G. A., DI PIETRO V., *Nuovo statuto del Contribuente, i limiti dell'azione amministrativa*. In riv. *FiscoOggi*, 17/05/2024

DEOTTO D., GAETA A., *Tecnologie digitali per semplificare il procedimento accertativo in La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023

DEOTTO D., LOVECCHIO L. (2023). *Accertamento unico a ostacoli*. Il Sole 24 Ore, 13/11/2023

DEOTTO D., LOVECCHIO L. (2023). *Adempimento collaborativo e rilancio del concordato preventivo biennale* in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023

DONATI A., *Tutte le novità nella delega per la Riforma Fiscale* in riv. *Fisco e tasse*, 2023

FANELLI A., *Nuove procedure di accertamento: quando conviene definire* in *Gli Speciali IPSOA*, 18/03/2024

FERRANTI G., *L'obbligo di contraddittorio sarà finalmente "generale" e a pena di nullità*, in *Corr. Trib.*, n. 7/2023

FERRANTI G., *Obbligo di contraddittorio preventivo: modalità di instaurazione e ambito temporale*, in *Fisco*, n. 18/2024

FERRONI B., *Cooperative compliance: gestione delle interlocuzioni preventive con l'Agenzia delle entrate* in *Fisco*, n. 36/2021

FOGLIA F., *La Riforma Fiscale e i Tributi degli Enti Locali: prima analisi della Legge delega per la riforma fiscale* in *Ed. Acc. Trib.*, 14/02/2024

FORTE N., *Concordato preventivo biennale per i forfetari: cosa succede se si decade dal regime?* in *Gli Speciali IPSOA*, 20/03/2024

FORTE N., *Concordato preventivo biennale per tutti i contribuenti ISA* in *Gli Speciali IPSOA*, 26/01/2024

FORTE N., *Concordato preventivo biennale: debiti tributari oltre 5.000 euro da estinguere prima di accettare la proposta* in *Gli Speciali IPSOA*, 21/03/2024

FORTE N., *Concordato preventivo biennale: senza contraddittorio le proposte saranno accettabili?* in *Gli Speciali IPSOA*, 16/02/2024

GAETA A., LOVECCHIO L., *Rafforzamento dell'obbligo di motivazione a tutela del contribuente* in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023

GAVIOLI F., *Guida alle nuove disposizioni in materia di adempimento collaborativo* in *prat. Fisc. E prof.*, n. 7/2024

GRECO M., *Adempimenti tributari semplificati: cosa prevede la riforma fiscale* in *Gli Speciali IPSOA*, 13/02/2024

LODOLI L., POLSINELLI F., *Il ritorno dell'adesione ai contenuti dei processi verbali di constatazione* in *riv. La settimana fiscale*, n. 10, 29/02/2024

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000

MORINA G., MORINA T., *Semplificazione, una grande chance dalla Riforma*. in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023

MORINA S., MORINA T., *Accertamenti parziali senza contraddittorio preventivo*. Il Sole 24 Ore, 28/02/2024

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.

MULEO S., *Sulla motivazione dell'accertamento come limite alla materia del contendere nel processo tributario* in *Rass. Trib.*, 1999

PALLOTTA L., *Decreto "Adempimenti", nuove indicazioni dall'Agenzia*. in *riv. FiscoOggi*, 02/05/2024

PARENTE G., MOBILI M., *Arriva la norma salva accertamenti fiscali: finestra di 120 giorni* in *Il Sole 24 Ore*, 27/03/2024

PATIMO R., *Riapertura 2024 del ravvedimento speciale con estensione al periodo di imposta 2022*, OneFiscale, 2024

SABBATINI C., *Riforma fiscale, in sintesi tutte le novità della legge Delega* in *La Legge Delega per la riforma fiscale*, DE STEFANI L. (a cura di), Gruppo 24ORE, Milano, 2023

SCANU G.G., *Motivazione e (onere della) prova nel processo tributario riformato* in *Riv. Trim. dir. trib.*, n. 4/2023

Sitografia

Ag. Entrate (2022), *Regime di adempimento collaborativo*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/agevolazioni/regime-di-adempimento-collaborativo/infogen-reg-adempimento-collaborativo>

Camera dei Deputati (2023), *Provvedimento: la legge di delega per la riforma fiscale*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://temi.camera.it/leg19/provvedimento/il-disegno-di-legge-di-delega-per-la-riforma-fiscale.html>

GABBANELLI C. (2024). *Il nuovo Statuto del contribuente: cosa cambia con le nuove norme in vigore dal 2024*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.lexplain.it/il-nuovo-statuto-del-contribuente-cosa-cambia-con-le-nuove-norme-in-vigore-dal-2024/>

GAVI T., D'ELIA R. (2023). *La Legge delega per la riforma fiscale 2023 arriva in Gazzetta Ufficiale: le novità previste dal testo*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.informazionefiscale.it/legge-delega-riforma-fiscale-2023-novita-IRES-IVA-cosa-cambia>

LETIZIA G. (2022), *Delega Fiscale, cos'è e perché fa litigare la maggioranza*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.policymakermag.it/insider/delega-fiscale-cose-e-perche-fa-litigare-tanto-la-maggioranza/>

MARVULLI E. (2014). *Il Processo verbale di constatazione dei verificatori fiscali è assistito da fede privilegiata*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.fiscooggi.it/giurisprudenza/articolo/pvc-dei-verificatori-fiscali-e-assistito-fede-privilegiata>

MEF (2023), *La Legge Delega per la riforma fiscale*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.mef.gov.it/focus/La-legge-delega-per-la-riforma-fiscale/>

POLI A. (2024). *Accertamento: battuta d'arresto per il nuovo contraddittorio preventivo?*. Risorsa disponibile all'indirizzo web: <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/05/02/accertamento-battuta-arresto-contraddittorio-preventivo>

Ringraziamenti

A conclusione di questo elaborato desidero ringraziare tutti coloro che mi hanno aiutato nella stesura con suggerimenti, critiche ed osservazioni: a loro va la mia gratitudine, anche se a me spetta la responsabilità per ogni errore contenuto in questo lavoro.

Un ringraziamento particolare va ai miei colleghi della Direzione Provinciale dell’Agenzia delle Entrate de La Spezia che con la loro indiscutibile professionalità e pazienza mi hanno supportato nella stesura del mio elaborato.