

CMS Newsletter
7 Marzo 2024

Riforma fiscale in materia di accertamento tributario

(Decreto Legislativo n. 13 del 12.2.2024)

INDICE

- 1. Il procedimento di accertamento con adesione**
- 2. Adesione al Processo Verbale di Constatazione**
- 3. Atti di recupero dei crediti inesistenti o non spettanti**
- 4. Notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale**
- 5. Prevenzione e contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA**
- 6. Revisione dei termini di prescrizione e decadenza dell'imposta sui premi di assicurazione**
- 7. Decorrenza**

Riforma fiscale in materia di accertamento tributario

Sulla Gazzetta Ufficiale del 21.2.2024 n. 43 è stato pubblicato il Decreto Legislativo n. 13 del 12.2.2024 (di seguito il "Decreto") recante *"Disposizioni in materia di procedimento accertativo e di concordato preventivo biennale"*.

Il Decreto è entrato in vigore in data 22 febbraio 2024, salvo specifiche decorrenze.

La presente Newsletter commenta alcune tra le più rilevanti novità in tema di procedimento accertativo.

1. Il procedimento di accertamento con adesione

Il Decreto introduce nuove disposizioni volte a coordinare la procedura di definizione dell'accertamento con adesione (prevista dal Dlgs. n. 218/1997) con le disposizioni che disciplinano l'obbligo di **contraddittorio preventivo** previste dallo Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000) ed introdotte anch'esse in attuazione della Legge delega n. 111/2023 (cfr. Dlgs n. 219/2024) ([Vedi newsletter del 26/01/2024](#)).

Le nuove disposizioni prevedono uno sdoppiamento della procedura, che avrà un iter diverso a seconda che riguardi atti impositivi soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo o meno.

Nel caso di **avvisi di accertamento o di rettifica ovvero di atti di recupero soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo**, le nuove disposizioni prevedono che lo *"schema di provvedimento"* comunicato al contribuente per consentire detto contraddittorio (cfr. art. 6-bis, co.3, della L. n. 212/2000), oltre all'invito alla formulazione di osservazioni entro il termine di 60 giorni, includa anche l'invito alla presentazione dell'istanza per la definizione dell'atto con adesione, in luogo delle osservazioni, entro 30 giorni (cfr. art. 1, co. 2-bis, primo periodo, del Dlgs n. 218/97).

Per effetto delle nuove disposizioni, a seguito della comunicazione dello schema, il contribuente può alternativamente:

➤ presentare l'istanza di accertamento con adesione (cfr. art. 6, co. 2-bis, primo periodo del Dlgs n. 218/97); in tal caso, se la definizione non è raggiunta, è preclusa la possibilità di presenta-

re l'istanza di adesione nei riguardi dell'atto impositivo successivamente emesso (cfr. art. 6, co. 2-quater, del Dlgs n. 218/97);

➤ formulare le osservazioni (cfr. art. 6-bis, co. 3, della L. n. 212/2000); in tal caso, se non accolte, è possibile presentare l'istanza di accertamento con adesione nei confronti del successivo atto impositivo entro 15 giorni ed il termine per il ricorso è sospeso per un periodo di 30 giorni (cfr. art. 6, co. 2-bis, ultimo periodo del Dlgs n. 218/97). È previsto tuttavia che l'Ufficio non sia tenuto ai fini dell'adesione a prendere in considerazione elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le osservazioni e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o rettifica (cfr. art. 7, co. 1-quater, del Dlgs n. 218/97).

In base alle nuove disposizioni, è fatta sempre salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.

Nel caso invece **di avvisi di accertamento o di rettifica ovvero di atti di recupero non soggetti all'obbligo del contraddittorio preventivo** (i.e. atti automatizzati e di pronta liquidazione, che dovranno essere comunque individuati da un decreto ministeriale attuativo dell'art. 6-bis della L. 212/2000), gli Uffici devono formulare, unitamente all'atto impositivo, anche un invito all'istaurazione del procedimento di definizione con adesione: il contribuente può presentare la relativa istanza entro il termine per la proposizione del ricorso e detto termine è sospeso per un periodo di 90 giorni (cfr. art. 1, co.

2-bis, ult. periodo, del Dlgs n. 218/97).

Il Decreto ha esteso l'ambito di applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione agli atti di recupero dei crediti indebitamente compensati laddove non dipendenti da un precedente accertamento.

Inoltre, le nuove disposizioni **(i)** escludono la rateazione e la compensazione prevista dall'art. 17 del Dlgs. n. 241/1997 per il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero ed **(ii)** inseriscono – codificando la prassi da sempre seguita dagli uffici – la esplicita previsione della verifica di pagamento dell'importo definito (o della prima rata) come condizione per il rilascio di copia dell'atto di accertamento con adesione.

Infine, il Decreto abroga l'articolo 5-*ter* del Dlgs. n. 218/1997 in tema di invito obbligatorio, trattandosi di adempimento superato e assorbito dalle previsioni in tema di contraddittorio preventivo.

2. Adesione al Processo Verbale di Constatazione

Il Decreto reintroduce la possibilità di prestare adesione al contenuto integrale dei verbali di constatazione ("PVC") (cfr. art. 5-*quater* del Dlgs. n. 218/1997).

In base alle nuove disposizioni, la richiesta di adesione deve essere formulata entro 30 giorni dalla consegna del PVC e comunicata al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate e all'organo che lo ha redatto.

L'adesione del contribuente prevede due distinti percorsi, differenziati a seconda che la stessa **sia condizionata o meno alla rimozione di errori manifesti**; difatti il contribuente ha la possibilità di:

- **condizionare l'adesione alla rimozione di errori manifesti** (i.e. errori di calcolo o comunque di errori immediatamente riconoscibili, senza necessità di attività interpretativa o valutativa); in tale ipotesi, l'organo che ha redatto il verbale, nei 10 giorni successivi alla comunicazione, può correggere gli errori indicati dal con-

tribuente mediante aggiornamento del verbale, informandone immediatamente il contribuente e l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate che, entro 60 giorni, notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale;

- **non porre alcuna condizione**; in tale ipotesi, l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate, entro 60 giorni dalla presentazione della comunicazione, notifica al contribuente l'atto di definizione dell'accertamento parziale.

L'atto di definizione dell'accertamento parziale indica, per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui fonda la definizione, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, sanzioni e le altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale.

I termini di decadenza per l'accertamento sono in ogni caso sospesi fino alla comunicazione dell'adesione del contribuente e comunque non oltre la scadenza del trentesimo giorno dalla consegna del verbale di constatazione. Non è chiaro se questa sospensione operi soltanto per il termine di decadenza per l'accertamento in scadenza nell'anno di emissione del PVC o si applichi per tutti i termini di decadenza per l'accertamento relativi ai periodi d'imposta cui si riferisce il PVC.

In caso di adesione, le misure delle sanzioni applicabili in caso di accertamento con adesione - pari a un terzo del minimo previsto dalla legge - sono ridotte alla metà. Di fatto, quindi, la definizione del PVC comporterà la riduzione delle sanzioni ad 1/6 del minimo.

Le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere versate nei termini e con le modalità di cui all'art. 8 del medesimo Dlgs. n. 218/1997 e, in caso di mancato pagamento delle somme dovute, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo delle stesse a titolo definitivo.

3. Atti di recupero dei crediti inesistenti o non spettanti

Il Decreto introduce disposizioni volte a

razionalizzare e omogeneizzare il procedimento di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, utilizzati indebitamente in compensazione, attraverso le previsioni di cui al nuovo art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 ("Atti di recupero").

Si rammenta, per completezza, che la definizione delle nozioni di crediti inesistenti e crediti non spettanti è contenuta nello schema di decreto per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, le cui disposizioni andranno pertanto a completare la disciplina dei crediti inesistenti e non spettanti insieme a quelle introdotte dal nuovo art. 38-bis qui di seguito illustrate.

In particolare, la nuova norma prevede che l'Agenzia delle entrate possa emanare appositi e motivati atti di recupero per la riscossione di **crediti non spettanti o inesistenti** utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Dlgs. n. 241/97.

La nuova disposizione fa salvi gli ordinari poteri di controllo e le attribuzioni degli uffici previsti ai fini delle imposte dirette (cfr. art. 31 del D.P.R. n. 600/73) e IVA (cfr. art. 51 del DPR n. 600/1973) e riserva il recupero delle somme di cui all'art. 1, co. 3, del decreto-legge 20 marzo 2002, n. 36 (i.e. crediti d'imposta a favore degli autotrasportatori) e all'art. 1, co. 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 (i.e. aiuti di Stato) rispettivamente al Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento del tesoro.

È possibile presentare istanza di accertamento con adesione o prestare acquisenza sia per gli atti di recupero relativi ai crediti non spettanti che per quelli riguardanti crediti inesistenti, con relativa riduzione della sanzione ad un terzo del minimo edittale.

È altresì possibile definire in via agevolata le sanzioni irrogate con l'atto di recupero e procedere nei termini di legge con l'impugnazione di detto atto limitatamente alla parte relativa al recupero del credito.

Non è tuttavia possibile compensare o ritezzare gli importi dovuti in base all'atto di recupero che dovranno essere pagati

per intero entro il termine per presentare ricorso. In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute sono iscritte nei ruoli straordinari ai sensi dell'articolo 15-bis del D.P.R. n. 602/1973 per l'intero importo anche se non definitivo.

Gli atti di recupero sono autonomamente impugnabili dinanzi alle Corte di giustizia tributaria ed alle relative controversie si applicano le disposizioni sul processo tributario.

La nuova norma prevede, inoltre, che gli avvisi di recupero dovranno essere notificati entro il 31 dicembre:

- **del quinto anno** successivo a quello in cui è stata effettuata la compensazione, **per i crediti non spettanti**;
- **dell'ottavo anno** successivo a quello in cui è stata effettuata la compensazione, **per i crediti inesistenti**.

È infine previsto che, in assenza di specifiche disposizioni, le nuove disposizioni trovino applicazione anche per il recupero **di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti**. In tali casi *(i)* l'atto di recupero, fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione e *(ii)* la competenza all'emanaione spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del soggetto al momento della commissione della violazione e, in mancanza del domicilio fiscale, ad un'articolazione dell'Agenzia delle entrate individuata con provvedimento del Direttore.

4. Notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale

Il Decreto - con l'art. 60-ter ("Notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale") - introduce una disciplina organica in tema di notificazioni e comunicazioni degli atti tributari al domicilio digitale.

La notifica digitale (a mezzo PEC) di atti, provvedimenti, avvisi e comunicazioni,

compresi quelli che per legge devono essere notificati, interessa i soggetti che sono tenuti ad avere un indirizzo PEC (imprese individuali, o costituite in forma societaria, e professionisti iscritti in albi o elenchi istituiti con legge dello Stato, iscritti nell'elenco INI PEC) ed anche nei confronti dei soggetti non tenuti a dotarsi di un indirizzo PEC (Pubbliche Amministrazioni, gestori di pubblici servizi, persone fisiche, professionisti e altri enti di diritto privato per i quali non è richiesta iscrizione ad albi, elenchi o registri professionali o nel registro delle imprese, iscritti negli elenchi IPA e INAD), nonché a tutti coloro che intendano eleggere domicilio digitale speciale.

Inoltre, viene disciplinata l'ipotesi di casella PEC satura, prevedendo diverse implicazioni per il caso di notifica nei confronti di soggetti tenuti o meno ad avere indirizzo PEC.

Nel caso di soggetti non tenuti ad avere indirizzo PEC (iscritti all'IPA, INAD o che hanno eletto domicilio digitale speciale), è previsto che in caso di insuccesso di un secondo tentativo di consegna da effettuarsi decorsi sette giorni dal primo, seguiranno le ordinarie disposizioni in materia di notificazioni, comprese quelle dell'art. 60 del D.P.R. 600/73 e quelle del codice di procedura civile (con esclusione dell'art. 149-bis c.p.c.).

Nel caso di soggetto tenuti invece ad avere indirizzo PEC, la notificazione dovrà essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet InfoCamere Scpa, con pubblicazione del relativo avviso nello stesso sito per la durata di quindici giorni. L'ufficio dovrà poi dare notizia al destinatario della notificazione a mezzo di lettera raccomandata.

Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza, la notificazione digitale si intende perfezionata **(i)** per il notificante nel momento in cui il proprio gestore del servizio di PEC trasmette la ricevuta di accettazione che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio e **(ii)** per il destinatario alla data dell'avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore trasmette all'ufficio; il termine è fissato

invece nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet di Info Camere Scpa nel caso di deposito telematico dell'atto.

Infine, merita evidenziare che la nuova disciplina si estende anche agli atti e comunicazioni dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, tramite la sostituzione del co. 2, dell'art. 26 del D.P.R. 602/73 e l'introduzione dell'art. 26-bis (*"Comunicazioni al domicilio digitale"*).

5. Prevenzione e contrasto dei fenomeni evasivi e fraudolenti in ambito IVA

Il Decreto introduce importanti novità in tema di iscrizione al VIES (VAT Information Exchange System) e di rappresentate fiscale IVA.

Nello specifico, all'art. 35 del D.P.R. 633/1972 (*"Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività"*) è inserito il nuovo comma 7-quater il quale prevede che per i soggetti non residenti in uno Stato UE o in uno Stato aderente allo SEE, i quali adempiono agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA tramite un rappresentante fiscale, l'iscrizione al VIES è subordinata al rilascio di idonea garanzia.

I criteri e le modalità del rilascio della garanzia saranno definiti con Decreto del Ministero delle Finanze.

Il rappresentante fiscale che trasmette all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione di inizio o variazione attività, da cui risulti l'opzione per l'inclusione nel VIES, ha l'obbligo di verificare la completezza del corredo documentale e informativo prodotto dal contribuente e la relativa corrispondenza alle notizie in suo possesso.

Ai sensi del nuovo comma 7-quinquies dell'art. 11, del Dlgs. n. 471/1997 (*"Altre violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto"*), il rappresentante fiscale che non adempie ai suddetti obblighi è punito con una sanzione amministrativa da euro 3.000 a euro 50.000, con divieto di applicazione del cumulo giuridico.

Il Decreto prevede che il rappresentante fiscale IVA debba essere in possesso degli specifici requisiti di onorabilità individuati dall'art. 8, co. 1, lettere a), b), c) e d), del D.M. n. 164/1999 e che, in caso di nomina di una persona giuridica, tali requisiti dovranno sussistere in capo al legale rappresentante.

Con decreto del Ministero delle Finanze saranno individuati i criteri al ricorrere dei quali il rappresentante fiscale può assumere tale ruolo previo rilascio di idonea garanzia, graduata anche in relazione al numero di soggetti rappresentati.

6. Revisione dei termini di prescrizione e decadenza dell'imposta sui premi di assicurazione

Il Decreto introduce all'art. 9 della Legge n. 1216/1961 ("*Denuncia e versamenti*") il comma 2-bis in base al quale è valida la dichiarazione tardiva, presentata dagli assicuratori, nei 90 giorni successivi alla scadenza del termine, salvo l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo. Le denunce presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono, comunque, titolo per la riscossione delle imposte dovute in base agli imponibili in esse indicate.

In base al nuovo art. 29 della Legge n. 1216/1961 ("*Prescrizione e decadenza dell'azione dello Stato*"), viene poi previsto che:

- in caso di infedele denuncia, l'azione per il conseguimento delle imposte, degli interessi e delle sanzioni decade decorso il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la denuncia infedele;
- in caso di omessa denuncia, l'azione per il conseguimento delle imposte, degli interessi e delle sanzioni decade decorso il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la denuncia avrebbe dovuto essere presentata;
- a decorrere dalle dichiarazioni presentate relativamente al periodo di imposta 2024, l'azione per il conseguimento delle imposte liquidate ma non versate e dei relativi

interessi e sanzioni decade decorso il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della denuncia;

- col decorso di tre anni, computabili dal giorno della avvenuta liquidazione definitiva dell'imposta, si prescrive l'azione per la domanda di supplemento di imposta.

Le novità di cui all'articolo 9, della L. n. 1216/1961, si applicano alle dichiarazioni presentate a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del Decreto sulla Gazzetta ufficiale, mentre le novità di cui all'articolo 29, della L. n. 1216/1961 si applicano agli avvisi relativi al periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di pubblicazione del Decreto in Gazzetta. Come chiarito dalla relazione illustrativa, tali novità non hanno efficacia retroattiva.

7. Decorrenza

Ai sensi dell'art. 41, le disposizioni del Decreto si applicano dall'entrata in vigore dello stesso (i.e. 22 febbraio 2024), ad eccezione delle novità trattate nei par. da 1 a 5, che troveranno applicazione **per gli atti emessi dal 30 aprile 2024**.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:



Beatrice Fimiani

Partner

beatrice.fimiani@cms-aacs.com

Mario Martinelli

Partner

mario.martinellil@cms-aacs.com

Lavinia Parma

Senior Associate

lavinia.parma@cms-aacs.com

Giorgio Maria Scarpa

Junior Associate

giorgiomaria.scarpa@cms-aacs.com



Roma

Via Agostino Depretis, 86

00184

T - +39 06 478151

Milano

Galleria Passarella, 1

20122

T - +39 02 89283800



Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.

cms-lawnow.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Abu Dhabi, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Bergen, Berlin, Bogotá, Bratislava, Brisbane, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Cúcuta, Dubai, Dublin, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Liverpool, Ljubljana, London, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Maputo, Mexico City, Milan, Mombasa, Monaco, Munich, Muscat, Nairobi, Oslo, Paris, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyadh, Rome, Santiago de Chile, São Paulo, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Skopje, Sofia, Stavanger, Strasbourg, Stuttgart, Tel Aviv, Tirana, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich

cms.law